

| | | |
|---------------------|---|----------------|
| CONTABILIDAD | CONTABILIZACION DEL IMPUESTO SOBRE EL BENEFICIO SEGUN EL PLAN GENERAL DE CONTABILIDAD (R.D. 1643/1990, de 20 de diciembre) | N.º 134 |
|---------------------|---|----------------|

Trabajo efectuado por:

JOSE LUIS AYALA BLANCO

*Profesor titular de la Escuela Universitaria
de Estudios Empresariales de Valladolid*

Sumario:

I. Estado de la cuestión: Una visión panorámica.

1. Justificación de la consideración del impuesto sobre el beneficio como gasto del ejercicio.
2. Posicionamiento doctrinal y de las normas de Derecho comparado e internacionales respecto de la calificación contable del impuesto sobre el beneficio.
3. El problema de la cuantificación y contabilización del gasto por impuesto sobre el beneficio: Discordancia entre normas contables y normas fiscales en la determinación de las magnitudes «resultado contable» y «base imponible», respectivamente.

3.1. Planteamiento general del problema.

...

...

- 3.2. Las diferencias entre base imponible y resultado contable.
- 3.3. La cuantificación del gasto según el método de la cuota a pagar.
- 3.4. La cuantificación del gasto según el método del efecto impositivo.
- 3.5. Alternativas en la contabilización del gasto calculado por el método del efecto impositivo: Procedimiento de capitalización y procedimiento de la deuda.

II. Tratamiento del impuesto sobre beneficios en las normas reguladoras de la información contable en España.

1. La consideración del impuesto sobre beneficios como gasto en la Ley de Sociedades Anónimas y en el Plan General de Contabilidad.
 - 1.1. Naturaleza del gasto.
 - 1.2. Ambito de aplicación.
2. La solución preconizada por el Plan General de Contabilidad para la cuantificación y contabilización del impuesto sobre el beneficio.
 - 2.1. El nuevo marco de independencia entre normas fiscales y normas contables consagrado por la disposición final 7.^a del Real Decreto 1643/1990.
 - 2.2. Asunción y concreción práctica por el PGC del método del «efecto impositivo», a efectos del cálculo del importe del gasto devengado por impuesto sobre el beneficio.
 - 2.3. Alternativas admitidas por el Plan General de Contabilidad al método general de concreción del gasto devengado por impuesto sobre el beneficio.
 - 2.4. Contabilización del impuesto sobre el beneficio.
 - 2.5. Adaptación a la nueva situación: Régimen transitorio.

III. Bibliografía.

| | | |
|--------------|---|---------|
| CONTABILIDAD | CONTABILIZACION DEL IMPUESTO SOBRE EL BENEFICIO SEGUN EL PLAN GENERAL DE CONTABILIDAD (R.D. 1643/1990, de 20 de diciembre) | N.º 134 |
|--------------|---|---------|

I. ESTADO DE LA CUESTION: UNA VISION PANORAMICA

1. Justificación de la consideración del impuesto sobre el beneficio como gasto del ejercicio.

De acuerdo con la normativa mercantil y fiscal anteriormente vigente, venía considerándose tradicionalmente en nuestro país el Impuesto sobre Sociedades como una participación del Estado en el resultado positivo -a beneficio de inventario- de las empresas entidades jurídicas, pudiendo equipararse en alguna medida con el dividendo con el que participaban en dicho resultado los socios.

Esta concepción del impuesto sobre el beneficio resultaba coherente con una visión jurídicista de la empresa, como patrimonio autónomo separado propiedad de los socios aportantes del capital, los cuales asumen el riesgo y ventura por el patrimonio privado aportado. Como lógica consecuencia, y en compensación del riesgo asumido, el ente jurídico caracterizado como patrimonio autónomo separado únicamente debe rendir cuentas a sus propietarios -teoría del propietario-, a los que se atribuye en su integridad el resultado periódico obtenido. Si todo el resultado pertenece a los propietarios, la deducción tributaria deberá afectar *a posteriori* al importe que les fuese atribuido íntegramente, es decir, son los propietarios (socios o accionistas) los que hacen frente a la carga impositiva, no la empresa.

La visión jurídicista del resultado empresarial es plenamente coincidente con la que aún hoy mantiene la Administración Tributaria, para quien la cuota tributaria a pagar constituye una mera contribución de la propiedad de las empresas al sostenimiento de las cargas comunes, en función de las rentas obtenidas. Los regímenes especiales de atribución de rentas y de trans-

parencia fiscal constituyen por sí mismos la prueba evidente de la supervivencia de esta concepción de las rentas empresariales -no tributa la empresa como ente jurídico, sino los propietarios del capital-. Por ello, en países en que la contabilidad se subordina a las necesidades informativas del sistema tributario, esta concepción fiscalista del resultado empresarial prima sobre otras orientaciones más ajustadas a su auténtica naturaleza sustancial.

Frente a esta concepción, hoy ya superada, se alza la que podemos denominar economicista, cuya fundamentación doctrinal es la consideración de la empresa como un ente productivo plenamente independiente de los propietarios -teoría de la entidad-. Sentada esta base, el resultado del ejercicio, el excedente o el déficit de las operaciones durante un determinado período de tiempo, se identificará con el remanente asignable íntegramente a los propietarios, como remuneración por la financiación aportada, una vez remunerados el resto de los factores productivos, incluidos los servicios generales prestados por el Estado a la empresa, en su más amplia acepción.

Esta visión de un resultado residual resulta acorde con la de la Teoría Económica, cuando define el resultado empresarial «como valor residual que pertenece a la empresa una vez remunerados todos los factores», lógicamente con la excepción de los capitales propios y con la inclusión de las prestaciones públicas de bienes y servicios que legitiman el pago de impuestos. En este sentido, el impuesto sobre el beneficio no es sino la expresión remuneratoria que equipara al Estado con cualquier otro de los destinatarios del valor añadido de la empresa, con la única excepción, de nuevo, de la financiación aportada por la propiedad de la empresa.

Por otra parte, en el ámbito de los países desarrollados de economía de mercado y propiedad privada de los medios de producción, la consideración del impuesto sobre el beneficio como mera aplicación *a posteriori* del resultado empresarial presupone considerar al Estado como un partícipe del remanente periódico empresarial, en pie de igualdad con los propietarios de la empresa, lo que no resulta asumible por el sistema. El Estado no tiene por qué participar de los remanentes empresariales periódicos, en cuanto carece de título de propiedad sobre la empresa que lo legitime para hacerlo. Por contra, sí que tiene pleno derecho a percibir como contraprestación de sus servicios a la comunidad de la que la empresa forma parte -infraestructura, educación, seguridad, defensa, etc.- una remuneración que, en principio, resulta relativamente razonable se cuantifique en función de la renta periódica disponible o generada por las diversas unidades económicas de producción, tanto si actúan bajo la titularidad de personas físicas -tipo impositivo variable- como si lo hacen bajo la titularidad de personas jurídicas -tipo impositivo fijo-.

En la perspectiva economicista, el hecho de que la base de cálculo de la cuota tributaria esté constituida por una de las magnitudes del resultado, en concreto por el resultado antes de impuestos, resulta irrelevante de cara a la conceptualización del impuesto sobre el beneficio como gasto del período.

En definitiva y como conclusión, si ignoramos su naturaleza formal jurídica y nos fijamos fundamentalmente en su naturaleza sustancial económica, el impuesto sobre el beneficio no es sino un coste empresarial más, un componente *a priori* y no una aplicación *a posteriori* del resultado empresarial.

2. Posicionamiento doctrinal y de las normas de Derecho comparado e internacionales respecto de la calificación contable del impuesto sobre el beneficio.

La consideración como gasto del impuesto sobre el beneficio suscita la unanimidad tanto de los expertos y tratadistas en materia contable como de los pronunciamientos al respecto de las organizaciones internacionales, siendo también la posición más habitualmente asumida por las normas de Derecho contable comparado.

En nuestro país, por su reconocida autoridad en materia de normas y principios contables, destaca el pronunciamiento doctrinal de AECA, recogido en su Documento número 9, «Principios contables para el impuesto sobre beneficios» (junio, 1989), en el que se defiende inequívocamente que el impuesto sobre el beneficio es un gasto más del ejercicio, a efectos de la determinación del resultado periódico de la empresa, magnitud esta que se define, por tanto, neta del impuesto.

Así, entre las conclusiones del documento, se establece 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 del devengo, con independencia de la cuota que la empresa tenga que pagar a la Hacienda Pública como consecuencia de la liquidación del citado tributo».

A nivel internacional la opinión de que la naturaleza real del impuesto sobre el beneficio es la de gasto es compartida por organismos de tanta solvencia en materia contable como el IASC (International Accounting Standard Committee) -NIC n.º 12, «Contabilidad del impuesto sobre el beneficio»-, el AICPA (American Institute of Certified Public Accountants) -Accounting Principles Board Opinion 11, «Accounting for Income Taxes»-, o, de mucha mayor importancia para nosotros, la CEE -4.ª Directiva en materia de sociedades, «Las cuentas anuales»-.

En la 4.ª Directiva CEE, al modelizar la estructura de la cuenta de Pérdidas y ganancias en sus diversas alternativas (arts. 23 a 26), siempre se distingue entre las partidas de gastos que van a determinar el resultado del ejercicio a las correspondientes a «Impuestos sobre el resultado de las actividades ordinarias» e «Impuestos sobre el resultado extraordinario». Posteriormente, el artículo 30 autoriza a los Estados miembros a agrupar ambos conceptos de gastos por impuesto sobre el resultado, ordinario y extraordinario, en una única partida, aunque en ese caso las sociedades deberán mostrar en la Memoria la proporción en que el impuesto sobre el resultado grava el correspondiente a las actividades ordinarias y el resultado extraordinario.

3. El problema de la cuantificación y contabilización del gasto por impuesto sobre el beneficio: Discordancia entre normas contables y normas fiscales en la determinación de las magnitudes «resultado contable» y «base imponible», respectivamente.

3.1. Planteamiento general del problema.

Toda Administración Tributaria eficiente, que tenga entre sus fuentes de ingresos alguna forma de impuesto sobre la renta generada por la actividad empresarial, va a necesitar como soporte para el control y cuantificación de dicho impuesto de una base informativa contable adaptada en mayor o menor grado a sus necesidades.

Ahora bien, el sistema informativo contable de las empresas es requerido para que dé satisfacción a las necesidades informativas de muy diversos colectivos de usuarios legítimamente interesados en su desenvolvimiento económico-financiero -gerencia, propiedad, acreedores, entidades financieras, potenciales inversores, trabajadores, organizaciones sindicales, institutos estadísticos, Administración Tributaria, etc.-, teniendo cada categoría singular de usuarios necesidades de información de carácter heterogéneo, no siempre coincidentes. Por evidentes razones de economía, el sistema informativo contable de una empresa ha de diseñarse de manera que satisfaga el mínimo común denominador de informaciones solicitadas por la diversidad de potenciales demandantes. Cuando el sistema legal de un país asume la protección jurídica del derecho a la información de tan variados colectivos de usuarios legítimamente interesados en la situación de las empresas, también, por razones obvias, procederá a establecer unos modelos informativos reglados que, satisfaciendo en alguna medida a todos, no satisfaga a ninguno en grado óptimo.

En este sentido, la Administración Tributaria, aunque privilegiado, no es sino un usuario más de información contable, al que, si bien la información estándar suministrada por la contabilidad le resulta útil y necesaria, por sus específicos requerimientos informativos le resulta insuficiente.

Los principios de contabilidad y las normas de valoración que regulan la información contable normalizada no coinciden, ni tienen por qué coincidir, por otra parte, con las normas de Derecho positivo tributario, a efectos de la determinación de dos magnitudes que, aunque coincidentes en su pretensión de medir la renta generada por una unidad económica en un período, lo hacen desde perspectivas diferentes que las singularizan: Se trata del resultado del ejercicio y de la base imponible del ejercicio o, simplificando, del resultado contable y del resultado fiscal.

Sólo bajo la hipótesis irreal, e inaceptable para la doctrina contable, de que los registros contables se atuviesen estrictamente a las normas fiscales sobre calificación de gastos e ingresos, incrementos y disminuciones patrimoniales e imputación temporal de los flujos diferen-

ciales señalados, o bajo la hipótesis, también irreal, e inaceptable en este caso para la Administración Tributaria, de que las normas fiscales asumiesen, sin corrección o ajuste alguno, los principios y normas contables, ambas magnitudes coincidirían.

Constatada en la práctica la divergencia entre ambas magnitudes y desde el pleno respeto a los procedimientos y normas contables, por simple economía operativa, la Administración Tributaria tratará de instrumentalizar a favor de sus objetivos recaudatorios la información facilitada por la contabilidad para, tras la introducción de los ajustes extracontables oportunos, alcanzar la base imponible desde el resultado contable.

En definitiva, la contabilidad de la empresa va a constituir la base de datos básica para el control y para las liquidaciones fiscales, actuando con plena independencia y sin interferencias de la normativa tributaria. A partir de los estados de síntesis informativa suministrados por la contabilidad -cuentas anuales-, cuya finalidad es la de representar la imagen fiel de la situación económico-financiera y los resultados obtenidos por la empresa, se llegará, mediante las oportunas adaptaciones, a los estados fiscales, cuya finalidad se limita a la liquidación del impuesto y al control de la renta del sujeto pasivo, con un objetivo básicamente recaudatorio.

3.2. Las diferencias entre base imponible y resultado contable.

Como ya se ha señalado, las principales diferencias en la determinación de ambas magnitudes derivan, por una parte, de la divergencia entre normas fiscales y contables en la calificación de gastos e ingresos y de incrementos y disminuciones patrimoniales y, por otra, de la divergencia entre ambos marcos normativos respecto de la imputación temporal de los flujos diferenciales de neto. Atendiendo al origen de estas diferencias, podemos distinguir entre:

A. Diferencias permanentes:

Las generadas por la divergencia en la calificación de ingresos y gastos, plusvalías y minusvalías, entre normas contables y fiscales. Su clasificación sistemática resultaría ser:

1. Gastos y minusvalías que contablemente es preciso reconocer y que fiscalmente no constituyen partidas deducibles en la determinación de la base imponible. Se trataría de las diferencias permanentes más habituales -gastos «no precisos» para la obtención de los ingresos (liberalidades), sin justificación documental, sanciones administrativas, etc.-.

2. Ingresos y plusvalías que contablemente es preciso reconocer y que fiscalmente no computan en la determinación de la base imponible. En la práctica, se trata de diferencias muy poco habituales -revalorizaciones exentas, plusvalías en la enajenación de activos exentas por reinversión, etc.-.

3. Gastos y minusvalías que no teniendo encaje contable sí que computan fiscalmente como partidas deducibles en la determinación de la base imponible. Tampoco resulta fácil imaginar diferencias de este tipo -participación en beneficios de los administradores-.

4. Ingresos y plusvalías que no siendo asumibles como tales contablemente, las normas fiscales obligan a reconocer. Aunque no habituales, sí es posible imaginar este tipo de diferencias -beneficios presuntos por relaciones entre partes vinculadas, subvenciones a la adquisición de elementos patrimoniales no sujetos a amortización (terrenos), etc.-.

B. Diferencias temporales:

Las generadas con carácter transitorio por divergencias en los criterios de imputación temporal de ingresos y gastos y plusvalías y minusvalías entre ambas clases de normativas. Su clasificación sistemática resultaría ser:

1. Gastos y minusvalías que contablemente es preciso reconocer en un ejercicio y que fiscalmente no son admitidos como tales en dicho ejercicio, aunque pueden serlo, por el simple transcurso del tiempo o por el acaecimiento de ciertos requisitos, en un ejercicio posterior. Constituyen las diferencias temporales más habituales -las provisiones, en general, las amortizaciones efectivas por encima de tablas, etc.-.

2. Ingresos y plusvalías que contablemente es preciso reconocer en un ejercicio y que fiscalmente puede trasladarse su reconocimiento a un ejercicio posterior. No son diferencias corrientes, en principio -admisión fiscal en ventas a plazo del criterio del cobro-.

3. Gastos y minusvalías que no teniendo encaje contable en un determinado ejercicio, pero sí en uno posterior, son admitidos como partidas fiscalmente deducibles. Se trata de diferencias que integran ventajas financiero-fiscales fácilmente identificables -operaciones de leasing, amortizaciones aceleradas-.

4. Ingresos y plusvalías no asumibles contablemente en un determinado ejercicio aunque deberán ser reconocidos en uno posterior, debiendo ser obligatoriamente asumidos por partidas que incrementan la base imponible del ejercicio. Aunque no habituales, es posible imaginar alguna diferencia temporal de este tipo -subvención vinculada a activo con vida útil superior a 10 años-.

Llegados a este punto se nos plantea el siguiente problema: ¿Cómo determinar el importe del gasto contable por el concepto de impuesto sobre beneficios? A esta cuestión es posible darla, al menos, las siguientes tres respuestas razonables:

1.^a El gasto por impuesto sobre el beneficio se calcula a partir de la base imponible, a la que se aplica el tipo impositivo legalmente vigente.

2.^a El gasto por impuesto sobre el beneficio se calcula en base al resultado contable antes de impuestos del período, al que se aplica el tipo impositivo legalmente vigente.

3.^a El gasto por impuesto sobre beneficios se calcula en función de un valor intermedio entre ambas magnitudes, sobre el que se aplica el tipo impositivo legalmente vigente.

Cada una de las dos primeras alternativas configura un método específico de cuantificación del gasto: El método de la cuota a pagar y el método del efecto impositivo, respectivamente. La tercera no es otra cosa que una variedad del método del efecto impositivo, que permite su aplicación razonable.

3.3. La cuantificación del gasto según el método de la cuota a pagar.

Según este método, el gasto por impuesto sobre el beneficio coincidirá con la cuota líquida de dicho impuesto. Concretamente, según la práctica liquidatoria y terminología del Impuesto sobre Sociedades en nuestro país, sería:

$$GIB = T \times BI - D + B$$

Donde:

GIB: Gasto por impuesto sobre el beneficio.

T: Tipo impositivo o de gravamen.

BI: Base imponible.

D + B: Deducciones y bonificaciones fiscales aplicadas.

Desde un punto de vista contable, los defectos atribuibles a este método serían los siguientes:

- Provoca un déficit informativo en los estados finales de síntesis del proceso contable (Balance y cuenta de Pérdidas y ganancias) respecto de las diferencias entre resultado contable y resultado fiscal.

- Impide conocer, salvo información suplementaria en la Memoria, las deudas por diferimiento temporal del pago de impuestos o los créditos por anticipo temporal del pago de impuestos, frente a la Administración Tributaria.
- Hace quebrar el principio de correlación de ingresos y gastos al cuantificar un gasto a partir de una base de cálculo distinta del resultado contable, que puede integrar otros flujos de ingresos.
- Hace quebrar el principio del devengo, frente a un criterio próximo al de caja (devengo fiscal).

En razón de lo expuesto no parece aconsejable, al menos en principio, la utilización de este método de cuantificación del gasto impositivo. Podría, no obstante, admitirse su aplicación supuesta la escasa materialidad de la diferencia resultante, respecto de la utilización de la técnica más depurada del método del efecto impositivo, lo que permitiría invocar el principio de importancia relativa a favor de la simplicidad de su registro contable. En este supuesto, la Memoria deberá dar razón tanto de las diferencias entre resultado contable y base imponible como de los créditos y deudas frente a la Administración Tributaria determinados por las diferencias temporales.

3.4. La cuantificación del gasto según el método del efecto impositivo.

El método recibe esta denominación por identificación de «efecto impositivo» con diferencia entre las magnitudes impuesto a pagar e impuesto devengado, diferencia que va a determinar contablemente un crédito (impuesto anticipado) o una deuda (impuesto diferido) frente a la Administración Tributaria. El efecto impositivo es una función directa del importe de las diferencias temporales existentes en un determinado ejercicio, que habrán de revertir su signo en el curso de los ejercicios venideros.

Según este método, el gasto por impuesto sobre el beneficio resultaría ser:

$$\text{GIB} = T \times (\text{RCAI} \pm \text{DP}) - D + B$$

Donde:

RCAI: Resultado contable antes de impuestos.

DP: Diferencias permanentes.

Siendo el efecto impositivo:

$$\text{Efecto impositivo} = T \times DT$$

Donde:

DT: Diferencias temporales -si DT (+), entonces $T \times DT = \text{crédito}$; si DT (-), entonces $T \times DT = \text{deuda}$ -.

Tal y como se recoge en las anteriores formulaciones, los posibles efectos impositivos de las diferencias permanentes entre resultado contable y base imponible no van a ser objeto en este método, al menos en principio, de reconocimiento contable, aunque podrían tratarse como gastos o ingresos específicos que compensarían en el ejercicio el mayor o menor importe del gasto por impuesto sobre el beneficio. En todo caso, la Memoria informará sobre este tipo de diferencias al conciliar ambas magnitudes.

Desde el punto de vista contable, el método del efecto impositivo evita las deficiencias que identificábamos al analizar el método de la cuota a pagar. Así:

- Lleva a los estados contables de síntesis puntual información sobre el efecto impositivo de las diferencias temporales entre resultado contable y base imponible.
- Permite recoger en el Balance los créditos (impuestos anticipados), representativos de un activo realizable mediante la detracción de futuros pasivos exigibles, y las deudas (impuestos diferidos), representativas de un pasivo exigible en el futuro.
- No introduce distorsión alguna en el principio de correlación de ingresos y gastos.
- Mantiene el principio del devengo (devengo contable).

Una vez enumeradas las claras ventajas teóricas de este método de cuantificación del gasto por impuesto sobre el beneficio, debemos contraponer un cierto grado de dificultad y complejidad en su aplicación práctica. Su operatividad va a exigir a la empresa un adecuado control interno contable y extracontable, que no todas las empresas están en condiciones de llevar a cabo. Quizá sopesando estas razones de índole práctica las Directivas CEE y las normas

de Derecho mercantil que las adaptaban a nuestra legislación no se pronuncian expresamente por la alternativa del «efecto impositivo», derivando hacia la Memoria la información suplementaria precisa, supuesta su inaplicación. Los redactores del Plan, por contra, desde una ambiciosa radicalidad teórica, se decantaron por el método del efecto impositivo para todo tipo de empresas, despreciando los costes de oportunidad de su puesta en práctica, sobre todo para las de tamaño más reducido, no tomando en consideración, ni como alternativa, el método más sencillo de la cuota a pagar.

Dentro del método del efecto impositivo pueden tomarse en consideración dos formas distintas de calcular el gasto por impuesto: La del reconocimiento global y la del reconocimiento parcial de las diferencias temporales, según se atienda a la consideración y diferimiento de todas las diferencias temporales o solamente de aquellas cuyo plazo de recuperación no exceda de una duración determinada.

De acuerdo con el sistema de reconocimiento global de las diferencias temporales, la contabilidad recogerá el efecto impositivo de todas las diferencias temporales, sea cual fuere su plazo de recuperación -amortización efectiva de activos con dilatado período de vida útil, por ejemplo-. Teóricamente es la solución más adecuada, habiendo sido adoptada en los Estados Unidos, aunque puede presentar dificultades de control extracontable y generar activos y pasivos fiscales que pueden llegar a tener una importancia cuantitativa elevada en el Balance.

Las dificultades prácticas destacadas para el anterior sistema justifican, en parte, la adopción del sistema alternativo del reconocimiento parcial del efecto impositivo de las diferencias temporales, sistema que limita la utilización de rúbricas contables para recoger el efecto impositivo de este tipo de diferencias sólo para aquellas con un plazo de recuperación limitado -hasta tres o cinco años-. El sistema del reconocimiento parcial no es una solución conceptualmente consistente, aunque sí práctica, en la medida en que el efecto impositivo de una diferencia temporal, sólo revertible tras el transcurso de un período prolongado de tiempo, puede tratarse como el originado por una diferencia permanente. Es la solución adoptada en el Reino Unido.

La NIC número 12 del IASC recomienda el sistema global, admitiendo de forma subsidiaria el sistema de reconocimiento parcial.

3.5. Alternativas en la contabilización del gasto calculado por el método del efecto impositivo: Procedimiento de capitalización y procedimiento de la deuda.

El registro contable del gasto calculado por el método del efecto impositivo admite dos alternativas:

A. El procedimiento diferido, de periodificación o de capitalización.

Según este procedimiento, las rúbricas contables destinadas a recoger el efecto impositivo (T x DT) pertenecerían a la categoría de ajustes por periodificación.

Como señala el artículo 13, de la NIC 12 del IASC, según este procedimiento las cuentas que recogen el efecto impositivo no representan un crédito por impuesto anticipado ni una deuda por impuesto diferido, limitándose a desempeñar una mera función instrumental de reparto a lo largo de varios ejercicios del mayor o del menor gasto por impuesto reflejado en éste, no siendo preciso su ajuste por cambio de tasa impositiva.

En la práctica, esto puede traducirse en registros contables más o menos parecidos a los siguientes:

_____ x _____

T x (RCAI ± DP) Impuesto sobre beneficios (630)

T x DT (+) Gasto por impuesto sobre beneficios a distribuir en varios ejercicios (27...)

a Ingreso por impuesto sobre beneficios a distribuir en varios ejercicios (13...)

T x DT (-)

a Hacienda Pública, acreedor por Impuesto sobre Sociedades (4752)

T x (RCAI ± DP ± DT)

En el ejercicio en que se originase el efecto impositivo

_____ x _____

 x

T x DT (+)/N Impuesto sobre beneficios (630)

*a Gasto por impuesto
sobre beneficios a
distribuir en varios
ejercicios (27...)*

T x DT (+)/N

Por la parte del efecto impositivo (crédito por impuesto anticipado)
que se compense en un ejercicio posterior

 x

*T x DT (-)/N Ingreso por impuesto sobre benefi-
cios a distribuir en varios ejerci-
cios (13...)*

*a Impuesto sobre be-
neficios (630)*

T x DT (-)/N

Por la parte del efecto impositivo (deuda por impuesto diferido)
que se compense en un ejercicio posterior

 x

B. El procedimiento de la deuda o del pasivo.

Según este procedimiento, las rúbricas contables destinadas a recoger el efecto impositivo originado en un período (T x DT) pertenecen a la categoría de cuentas representativas de derechos de cobro (crédito por impuestos anticipados) o de obligaciones de pago (deudas por impuestos diferidos) frente a la Administración Tributaria.

Como recoge el artículo 18, de la NIC 12 del IASC, este procedimiento permite ajustar el crédito o la deuda imputable a una diferencia temporal específica, en el supuesto de alteración del tipo impositivo vigente en períodos posteriores a aquel en que se ha originado.

Actualmente es el procedimiento de registro contable de mayor aceptación internacional, habiendo optado el PGC por el mismo. Por esta última razón, dado que la contabilización del gasto por impuesto sobre el beneficio según el PGC va a constituir objeto inmediato de nuestra atención, aplazaremos el análisis pormenorizado de los registros contables según este procedimiento a un apartado posterior.

II. TRATAMIENTO DEL IMPUESTO SOBRE BENEFICIOS EN LAS NORMAS REGULADORAS DE LA INFORMACION CONTABLE EN ESPAÑA

1. La consideración del impuesto sobre beneficios como gasto en la Ley de Sociedades Anónimas y en el Plan General de Contabilidad.

1.1. Naturaleza del gasto.

La amplia reforma que en nuestro ordenamiento en materia contable introdujo la Ley 19/89, de 25 de julio, de Reforma Parcial y Adaptación de la Legislación Mercantil a las Directivas CEE en materia de sociedades, no incluía referencia alguna en la nueva redacción dada al Título III del Código de Comercio -De la contabilidad de los empresarios- relativa al impuesto sobre el beneficio. Por el contrario, sí se incluían referencias novedosas al respecto en la nueva regulación del régimen jurídico de las sociedades anónimas (y, por extensión, limitadas y otras), que serían íntegramente recogidas en el Texto Refundido de la Ley de Sociedades Anónimas (R.D.L. 1564/1989, de 22 de diciembre).

En el Capítulo VII -De las cuentas anuales- del TRLSA, dentro de su Sección 4.^a -Estructura de la cuenta de Pérdidas y ganancias- aparece el epígrafe de gasto 10. «Impuesto sobre Sociedades», sin aclaración suplementaria alguna sobre cuantificación ni contabilización. Lo único que resulta absolutamente claro es que se trata de un gasto que va a conformar *a priori* el importe del resultado del ejercicio. Es de destacar que no se hace uso de la alternativa recomendada por la 4.^a Directiva CEE, que obligaría a distinguir entre el impuesto que como gasto afecta a los resultados ordinarios y el que en tal concepto afecta a los resultados extraordinarios.

Ya en la Sección 6.^a del mismo Capítulo -Memoria- se establecen las siguientes dos indicaciones que, respecto del impuesto sobre el beneficio, deberá contener este documento contable:

10.^a La diferencia que se pudiera producir entre el cálculo del resultado contable del ejercicio y el que resultaría de haber efectuado una valoración de las partidas con criterios fiscales (base imponible), por no coincidir éstos con los criterios contables de obligatoria aplicación.

Cuando tal valoración influya de forma sustancial sobre la carga fiscal futura -diferencias en la imputación temporal- deberán darse indicaciones al respecto.

11.^a La diferencia entre la carga fiscal imputada al ejercicio y a los ejercicios anteriores y la carga fiscal ya pagada o que habrá de pagarse por esos ejercicios -impuestos anticipados o diferidos-, en la medida en que esa diferencia tenga un interés cierto con respecto a la carga fiscal futura. Este importe -crédito o deuda- podrá figurar igualmente de forma acumulada en el Balance en una partida individualizada con el título correspondiente.

Queda claro, en base a lo anterior, que en el TRLSA no se opta ni por el método concreto de cuantificación del gasto -de la cuota a pagar o del efecto impositivo- ni por el procedimiento específico de su registro contable -de la capitalización o de la deuda-. Deja abiertas todas las posibilidades, con la excepción de la indiscutible configuración como gasto de este impuesto.

Posteriormente, el Plan General de Contabilidad (R.D. 1643/1990, de 20 de diciembre), como desarrollo reglamentario en materia contable de la legislación mercantil, se decantará de forma clara en favor de las alternativas: Método del efecto impositivo, respecto de la cuantificación, y procedimiento de la deuda, respecto del registro contable, como más adelante veremos.

En cuanto a la calificación de la naturaleza del impuesto, en la Introducción del PGC se deja totalmente claro que, superando el criterio tradicional de considerar este impuesto como «la participación del Estado en el beneficio de la empresa», que recogía el texto del Plan de 1973, en el nuevo Plan «el Impuesto sobre Sociedades figura como *uno de los gastos* de la unidad económica».

Ya en el cuerpo del PGC, el Cuadro de Cuentas va a recoger entre los gastos del subgrupo «Tributos», la cuenta 630. Impuesto sobre beneficios, definida como la representación contable del «importe del impuesto devengado en el ejercicio». En los modelos de cuentas anuales, la cuenta de Pérdidas y ganancias general destina el apartado 15. «Impuesto sobre Sociedades» y la cuenta de Pérdidas y ganancias abreviada el apartado 14. «Impuesto sobre Sociedades» a recoger este gasto que, como tal, determinará el importe del resultado del ejercicio.

Por último, en la Quinta Parte del PGC, destinada a recoger las Normas de valoración, se dedica la Norma 16.^a al Impuesto sobre Sociedades, estableciéndose de forma precisa los criterios de cálculo del gasto y de su registro contable, admitiéndose criterios alternativos para ciertos supuestos.

1.2. Ambito de aplicación.

Toda empresa, desde un punto de vista jurídico, constituye un patrimonio separado y autónomo, aunque no siempre dotado de personalidad (sólo ciertas entidades jurídicas, de las que constituyen un paradigma las sociedades mercantiles, gozan de plena personalidad jurídica). Dicho patrimonio se caracteriza por la potencialidad de generar diferencias en su valor -resultados positivos o negativos- con el paso del tiempo, por efecto de la actividad empresarial a la que está afecto.

Para el Derecho fiscal, la tributación de los rendimientos generados por la empresa durante un determinado período de tiempo admite dos alternativas:

a) Someter a gravamen los rendimientos de un determinado patrimonio empresarial de forma directa.

b) Someter a gravamen los rendimientos de un determinado patrimonio empresarial de forma indirecta, previa atribución de dichos rendimientos a sus propietarios titulares, en algunos casos, y a sus propietarios no titulares, en otros. Serían éstos los auténticos sujetos pasivos, que integrarían en el Impuesto sobre la Renta al que estuviesen sometidos -IRPF o Sociedades- estos rendimientos de la actividad empresarial.

En nuestro Derecho fiscal positivo sólo se someten directamente a gravamen los rendimientos de las actividades empresariales ejercidas por sujetos de derechos y obligaciones con personalidad jurídica que no estén sujetos al IRPF -empresarios individuales- (art. 13 del RIS), que no gocen de exención expresa -Estado, Administraciones Públicas Territoriales, Organismos Autónomos, Fundaciones, Sindicatos, Partidos Políticos, etc.- (arts. 29 y 30 del RIS) o que no estén sujetos al régimen de transparencia -sociedades de cartera, de mera tenencia de bienes, de profesionales, de artistas y deportistas- (art. 32 del RIS). Tampoco tributarían directamente las rentas empresariales correspondientes a sociedades civiles, herencias yacentes, comunidades de bienes, etc., que se atribuirán a sus socios, herederos, comuneros o partícipes (art. 10 de la Ley 18/1991, del IRPF).

La determinación del gasto por impuesto sobre el beneficio sólo tiene sentido para las empresas cuyos rendimientos tributen directamente, lo que así es reconocido, aunque de forma incompleta, por el Plan, cuando en su Norma de valoración 16.^a establece que:

«En el caso de los empresarios individuales no deberá lucir ningún importe en la rúbrica correspondiente al impuesto sobre el beneficio. A estos efectos, a final de ejercicio las retenciones soportadas y los pagos fraccionados del IRPF se cargarán a la cuenta 550. Titular de la explotación».

Contablemente, lo anterior tendría el siguiente reflejo:

| | | |
|--|---|---|
| | x | |
| <i>Titular de la explotación (550)</i> | | |
| | a | <i>Hacienda Pública, retenciones y pagos a cuenta (473)</i> |
| | x | |

Esta excepción es incompleta, al no incluir los resultados empresariales de las entidades jurídicas sometidas a los regímenes de transparencia fiscal y de atribución de rentas, que tampoco tributan directamente.

No obstante lo anterior, al menos en teoría, es posible imaginar para todo tipo de empresas, independientemente de la forma jurídica de su titularidad, que el impuesto sobre el beneficio actúe como gasto minorador del resultado periódico, lo que permitiría la comparabilidad general de la magnitud «resultados». A tal fin, debería calcularse el gasto por impuesto sobre el beneficio devengado según las reglas previstas por el Plan, aplicando al resultado ajustado el tipo de gravamen normalizado (35%, actualmente). El importe efectivamente satisfecho se calcularía mediante la aplicación sobre la base imponible imputada o atribuida del tipo impositivo medio efectivo del Impuesto sobre la Renta del sujeto pasivo o, alternativamente, del tipo marginal efectivo que le fuese de aplicación a las rentas empresariales imputadas. La diferencia entre el impuesto «estándar» y el impuesto «efectivo» para las rentas empresariales se considerarían contablemente «resultados -gastos o ingresos- fiscales de titularidad, atribuyéndose en los registros contables de la empresa a favor o en contra, según procediese, de sus titulares propietarios. En la práctica, resultaría de aplicación ciertamente laboriosa y compleja.

2. La solución preconizada por el Plan General de Contabilidad para la cuantificación y contabilización del impuesto sobre el beneficio.

2.1. El nuevo marco de independencia entre normas fiscales y normas contables consagrado por la disposición final 7.ª del Real Decreto 1643/1990.

En la propia Exposición de Motivos de la norma legal se señala expresamente la pretensión perseguida en orden a evitar o, al menos, aclarar el conflicto entre las normas del Plan General de Contabilidad (PGC) y las del Reglamento del Impuesto sobre Sociedades (RIS). A tal efecto, se destaca la promulgación de un auténtico estatuto de exclusividad del PGC como única fuente de Derecho contable de obligado cumplimiento, independizándolo plenamente de las normas fiscales, en concreto de las soluciones previstas en el RIS.

También se señala que, no obstante la anterior pretensión, no se procede a una derogación total de todas las normas del RIS que regulan formas de registro contable o de valoración, porque podría producirse un cierto vacío normativo. A tal fin se manifiesta la vigencia de las disposiciones del RIS en el ámbito fiscal, declarándose expresamente derogadas dichas disposiciones si entran en contradicción con las normas contables, a efectos puramente contables.

Es en la disposición final 7.^a donde se regula expresamente el estatuto de plena independencia entre ambos tipos de normas. Merece la pena destacar las siguientes notas caracterizadoras de esta norma legal:

1.^a Se establece la obligación de contabilizar las operaciones de cualquier tipo de empresa de acuerdo con lo establecido por el PGC. Consecuentemente, se derogan las normas sobre registro contable contenidas en el RIS, siempre que se opongan a lo previsto por el PGC, sin perjuicio de tener que cumplimentar registros fiscales específicos.

2.^a En ningún caso las normas de Derecho mercantil, y entre ellas las del PGC, afectarán a las normas fiscales sobre calificación, valoración e imputación temporal tendentes a determinar las bases imponibles de los diferentes tributos, en especial del Impuesto sobre Sociedades.

3.^a Debe quedar constancia expresa en la Memoria de las diferencias entre base imponible y resultado contable -cuadro de conciliación-. No pueden compensarse los activos y pasivos fiscales que surjan como consecuencia de tales diferencias.

4.^a Los gastos no resultan deducibles fiscalmente en ejercicio anterior a aquel en que se imputan contablemente a la cuenta de Pérdidas y ganancias.

5.^a La regla anterior se entiende salvo disposición fiscal expresa en sentido contrario -cuotas de arrendamiento financiero y sistemas de amortización acelerada que exceptúan el requisito de efectividad-. Para deducir fiscalmente el exceso del gasto fiscal sobre el contable en las dos excepciones señaladas, es requisito formal *sine qua non* contabilizar el devengo del gasto por impuesto sobre el beneficio según lo previsto por el PGC, dejando constancia expresa en la Memoria de su aplicación.

6.^a Los gastos que se imputen contablemente en ejercicio anterior al de su cómputo a efectos fiscales -algunos provisionamientos o prácticas de amortizaciones efectivas fuera de tablas, por ejemplo- se incorporarán a la base imponible del impuesto en el ejercicio en que fiscalmente corresponda.

7.^a Los ingresos no pueden computarse fiscalmente en ejercicio posterior a aquel en que se reflejen contablemente, bien a través de la cuenta de Pérdidas y ganancias, bien a través de un aumento directo de las cuentas de Fondos propios. Lo anterior se entiende salvo disposición fiscal expresa que autorice lo contrario -rendimientos proporcionales en función del aplazamiento y fraccionamiento del cobro (art. 22.4 de la Ley 61/1978, del Impuesto sobre Sociedades)-. Si se hace uso de esta autorización, hay que dejar constancia en la Memoria de sus efectos.

2.2. Asunción y concreción práctica por el PGC del método del «efecto impositivo», a efectos del cálculo del importe del gasto devengado por impuesto sobre el beneficio.

2.2.1. Justificación en el texto legal del PGC.

En su Introducción, el PGC se plantea el problema de la determinación de la cuantía del impuesto sobre el beneficio a considerar como gasto devengado en el ejercicio. Se trata de un problema al que se enfrenta partiendo del principio de que «su cuantía no tiene por qué coincidir con el importe de la liquidación tributaria que determina el importe a ingresar en la Hacienda Pública».

A continuación, se manifiesta en el sentido de considerar que, en el caso de que la cuantificación del gasto se hiciera depender de la base imponible del Impuesto sobre Sociedades, se estaría haciendo quebrar el principio del devengo y distorsionando la información contable «por el hecho de que uno de los componentes de la cuenta de Pérdidas y ganancias estaría cuantificado aplicando normas tributarias».

De la anterior crítica extrae la conclusión de que el método de determinación más idóneo de la cuantía del gasto devengado por este concepto es el conocido como del «efecto impositivo» que, por otra parte, normalizaría el sistema de cálculo con el seguido por la mayoría de los Estados comunitarios, que lo aplican con generalidad, con diferencias meramente de matiz.

2.2.2. Clasificación de los principales tipos de diferencias entre resultado contable y base imponible.

La Norma de valoración 16.^a del PGC, que tiene por objeto el Impuesto sobre Sociedades, plantea los siguientes posibles orígenes de las diferencias entre el resultado contable y el resultado fiscal (base imponible del Impuesto sobre Sociedades):

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

Como ya se ha visto anteriormente, con la excepción de la posibilidad de compensación de bases imponibles negativas, cuya razón de ser es una muy concreta norma de origen fiscal (arts. 156 y ss. del RIS), el distinto origen de las diferencias determinaría la siguiente clasificación de las mismas:

a) *Diferencias permanentes*: Las producidas entre el resultado contable antes de impuestos y la base imponible que no reviertan en períodos subsiguientes, con la excepción de las pérdidas compensadas.

b) *Diferencias temporales*: Las existentes entre el resultado contable antes de impuestos y la base imponible cuyo origen está en los diferentes criterios temporales de imputación empleados para determinar ambas magnitudes y que, por lo tanto, revierten a períodos subsiguientes.

c) *Pérdidas compensadas*: La parte de las bases imponibles negativas de ejercicios anteriores utilizada en la compensación de la base imponible del ejercicio de que se trate.

2.2.3. Descripción y análisis de las principales «diferencias permanentes».

Como reiteradamente hemos señalado, esta clase de diferencias surge por divergencias radicales en la calificación de gastos e ingresos, plusvalías y minusvalías para la determinación de la magnitud «resultado», en la normativa contable, respecto de lo que en la normativa fiscal, a efectos de la determinación de la magnitud «base imponible», se considera partidas computables y partidas deducibles. Una enumeración que no se pretende exhaustiva de estas diferencias, a las que describiremos y clasificaremos sistemáticamente, podría ser la siguiente:

1. Diferencias permanentes *positivas*: Gastos y minusvalías contables que fiscalmente no constituyen partidas deducibles.

- Amortización del fondo de comercio y de los derechos de traspaso (art. 66 del RIS).

La norma contable obliga a amortizar estos elementos del inmovilizado inmaterial de modo sistemático, durante el período que se estime van a contribuir a la generación de ingresos -en el caso del fondo de comercio período máximo de 10 años-.

Estas diferencias podrían ser tratadas como temporales, en el sentido de que se compensarían fiscalmente en el momento de la enajenación de estos elementos patrimoniales. El largo período para su reversión aconseja, sin embargo, tratarlas como diferencias permanentes.

- Cantidades satisfechas sin contraprestación, donativos y «liberalidades» (arts. 111, 112, 125 y 130 del RIS).

En una empresa, que por definición tiene «ánimo de lucro», resulta difícil imaginar transferencias de carácter no obligatorio y gastos no necesarios.

En todo caso, para el sistema contable de la empresa constituyen disminuciones patrimoniales, ordinarias o extraordinarias, que determinarán el importe de los resultados en el ejercicio en que se produzcan.

- Multas y sanciones de origen tributario o establecidas por un ente público (arts. 110 y 125 del RIS).

La normativa fiscal considera partidas no deducibles las disminuciones patrimoniales generadas por los conceptos indicados, incluidos los recargos de prórroga y apremio.

Resulta una previsión razonable ya que, en caso contrario, la Administración Tributaria compartiría con el infractor los efectos de las sanciones aplicadas.

- Gastos y minusvalías que no reúnen los requisitos formales y de soporte documental necesarios para constituir partidas deducibles (art. 286 del RIS).

Si alguno de los gastos y minusvalías en que incurre la empresa carece del soporte documental legalmente exigible (factura completa, recibos, escritura pública, nóminas, etc.) la Administración Tributaria rechazará como partida deducible la disminución patrimonial, lo que no es óbice para que contablemente deba computarse.

2. Diferencias permanentes *positivas*: Partidas computables fiscalmente -ingresos fiscales- que contablemente no es posible registrar.

- Ingresos y beneficios presuntos entre partes vinculadas (art. 39 del RIS).

En las operaciones entre partes vinculadas la valoración se realizará de conformidad con los precios que serían acordados en condiciones normales de mercado entre sociedades independientes, lo que relativiza el precio de este tipo de transacciones, reconduciéndole al sistema de presunciones fiscales. La presunción no tiene por qué coincidir con la realidad, que es el único dato asumible contablemente.

- Subvenciones por cuenta de capital afectas a inversiones no sujetas a amortización (art. 87 del RIS).

Este tipo de subvenciones tienen la finalidad de favorecer la instalación o inicio de las actividades o la realización de inversiones en inmovilizado, debiendo imputarse como ingresos -fiscales- en la misma medida en que se amorticen las inversiones realizadas con cargo a las mismas, con un límite temporal de 10 años.

Para la Norma de valoración 20.^a del PGC, por el contrario, tratándose de activos no depreciables -terrenos, por ejemplo- la subvención se imputará al resultado del ejercicio en que se produzca la enajenación o baja en inventario de los mismos.

De nuevo nos encontramos con una diferencia susceptible de ser tratada como temporal, aunque, debido al largo plazo previsible de la reversión, a efectos prácticos se considera permanente.

3. Diferencias permanentes *negativas*: Partidas deducibles fiscalmente que no constituyen gasto o minusvalía contable.

- Gastos o minusvalías presuntos por operaciones entre partes vinculadas (art. 39 del RIS).

Constituirían la contrapartida negativa de la aplicación de las reglas de presunción sobre precios de mercado entre sociedades independientes.

También se generarían por ajustes fiscales bilaterales, desde el momento en que una de las partes reconocía ingresos o plusvalías fiscales presuntos.

- Cantidades destinadas a obras benéfico-sociales -Cajas de Ahorros- y al fondo de obras sociales -Cooperativas- (art. 121 del RIS).

Contablemente constituyen aplicaciones *a posteriori* de los resultados del ejercicio de estas entidades.

- Participaciones de los Administradores en los beneficios de la entidad que no constituyen contraprestación remuneratoria (art. 121 del RIS).

Contablemente, también constituyen aplicaciones *a posteriori* de los resultados del ejercicio para las sociedades que reconozcan estas ventajas a favor de los administradores. Normalmente van a ser aprobadas por las Juntas Generales como un porcentaje sobre el importe de la cuenta de Pérdidas y ganancias, equiparándose de alguna manera con una distribución de resultados, con un dividendo singular.

4. Diferencias permanentes *negativas*: Ingresos y plusvalías contables que no constituyen partidas computables fiscalmente.

- Revalorizaciones de activos excluidas expresamente de tributación por norma legal (art. 129 del RIS).

Entre los principios contables de aplicación obligatoria figura de forma destacada el principio «del precio de adquisición», admitiéndose rectificaciones excepcionales sobre el mismo, en sentido positivo, única y exclusivamente «cuando se autoricen por disposición legal».

Para que se produzca esta diferencia permanente, la revalorización patrimonial debe imputarse a cuentas de Resultados, pues caso de que se imputase directamente a cuentas de Fondos propios -Reservas- se evitaría esta diferencia, por razones obvias.

- Incrementos patrimoniales en transmisiones de elementos de activo fijo cuyo importe se reinvierta (arts. 146 y ss. del RIS).

La normativa fiscal excepciona de tributación los incrementos patrimoniales que se pongan de manifiesto en la transmisión onerosa de elementos materiales de activo fijo de las empresas, siempre que el importe total de la enajenación se reinvierta cumpliendo ciertos requisitos y condiciones.

Lógicamente, para la contabilidad estas plusvalías siguen computando a efectos de la determinación del resultado.

2.2.4. Descripción y análisis de las principales «diferencias temporales».

Como también hemos señalado, esta clase de diferencias surge por divergencias en la imputación temporal de gastos e ingresos, plusvalías y minusvalías para la determinación de la magnitud «resultado», en la normativa contable, respecto de lo que en la normativa fiscal, a efectos de la determinación de la magnitud «base imponible», se considera partidas computables y partidas deducibles en un ejercicio concreto. Una enumeración que tampoco se pretende exhaustiva de estas diferencias, a las que describiremos y clasificaremos sistemáticamente, puede ser la siguiente:

1. Diferencias temporales *positivas*: Gastos y minusvalías contables del ejercicio que fiscalmente constituirán partidas deducibles en un ejercicio posterior.

- Amortización técnica, en función de la real depreciación estimada, de elementos de inmovilizado, que supera los límites fiscales, al no cumplir los requisitos de «efectividad fiscal de la depreciación» (art. 45 del RIS).

La norma contable remite la cuantificación de la amortización de los elementos susceptibles de depreciación sistemática a la vida útil del activo de que se trate, que resultaría ser función de la depreciación normal por funcionamiento, uso, disfrute y posible obsolescencia.

Para la norma fiscal, se presume que las dotaciones a la amortización cumplen el requisito de «efectividad»:

- a) Cuando su cuantía no supere el coeficiente previsto en tablas.
- b) Cuando respete las reglas del sistema de amortización degresiva.
- c) Cuando se ajusten a Plan aceptado por la Administración.
- d) Cuando sea indubitablemente probada por la empresa.

Lógicamente, el exceso amortizado contablemente y no asumido como partida deducible en el ejercicio supondrá en el futuro una partida deducible fiscalmente sin reflejo como gasto en la contabilidad, determinando una diferencia temporal negativa con origen en ejercicios anteriores.

- Correcciones de valor de elementos del activo mediante dotación de provisiones que no constituyan partidas fiscalmente deducibles (arts. 50, 77, 78, 82, etc. del RIS).

Contablemente, la depreciación estimada del valor de adquisición de los elementos patrimoniales de activo, por aplicación del principio de prudencia, exige ser reflejada desde el momento en que se conozca y se considere probable. Fiscalmente, el reconocimiento de estas pérdidas por envilecimiento y deterioro está sujeto a una serie de cautelas que dificultan la consideración como partidas deducibles de las correcciones de valor negativas.

Supuesta la procedencia de la estimación de la minusvalía efectuada, llegará en el futuro el día en que fiscalmente se materializará el reconocimiento de la pérdida sufrida, lo que determinará en el ejercicio en que ocurra una diferencia temporal negativa con origen en ejercicios anteriores.

- Provisionamientos de riesgos y gastos que no reúnan los requisitos para constituir partidas fiscalmente deducibles (arts. 84, 106 y 107 del RIS).

En cuanto a las provisiones para responsabilidades genéricas, el problema se encuentra en qué entiende la Administración Tributaria por responsabilidades «debidamente justificadas». En cuanto a la provisión para pensiones, el problema es el de la no asunción fiscal de la cuantificación mediante sistemas de devengo -cálculos actuariales- de los fondos de pensiones *internos*, debiendo esperar a su pago efectivo para constituir partidas fiscalmente deducibles.

Como en el caso anterior, la supuesta corrección de su estimación conducirá en el futuro a unas partidas deducibles fiscalmente sin gasto contable que las soporte y, por consiguiente, a una diferencia temporal negativa con origen en ejercicios anteriores.

- Reconocimiento contable de diferencias de cambio negativas (art. 51 del RIS).

La normativa fiscal no admite la deducibilidad de las diferencias de cambio negativas en las cuentas representativas de saldos en moneda extranjera, salvo operaciones financieras con duración superior al año, hasta el momento de su cobro o pago.

Contablemente (NV 14.^a) deberán reconocerse en el ejercicio en que se produzcan, por aplicación del principio de prudencia.

En el ejercicio de su cobro o pago determinarán la diferencia de cambio a computar fiscalmente y, en consecuencia, una diferencia temporal negativa con origen en ejercicios anteriores.

2. Diferencias temporales *positivas*: Partidas computables fiscalmente en el ejercicio que constituirán ingresos o plusvalías contables en ejercicios posteriores.

- Subvenciones vinculadas a activos con vida útil superior a 10 años (art. 87 del RIS).

Contablemente, la imputación como ingresos de las subvenciones de capital se relaciona estrictamente con la amortización de las inversiones que originaron la subvención. Fiscalmente, el plazo máximo de imputación de estas subvenciones es de 10 años.

Acabada la imputación fiscal continuará la contable, produciéndose en esos ejercicios una diferencia temporal negativa con origen en ejercicios anteriores.

- Plusvalías en la permuta o en la enajenación de bienes usados que se entregan como parte del pago en la adquisición de nuevos activos (art. 40 del RIS).

Según Resolución de 30 de julio de 1991 del ICAC sobre Normas de valoración del inmovilizado material la empresa que recibe el inmovilizado valorará el bien recibido por el valor neto contable del bien que transmite, más el importe monetario pagado, con el límite máximo del valor de mercado del activo recibido, lo que no permite reconocer plusvalías en la entrega de estos bienes.

Fiscalmente, prima el valor de transmisión que puede determinar, en función del valor neto contable del bien transmitido, una plusvalía computable fiscalmente.

Cuando se amortice o venda el nuevo elemento patrimonial adquirido se producirá una inversión del efecto impositivo, produciéndose un resultado contable mayor que el fiscal, lo que determinará una diferencia temporal negativa con origen en ejercicios anteriores.

- Imputación de bases imponibles positivas procedentes de una sociedad transparente (art. 91 del RIS).

La imputación de bases imponibles no supone para sus socios el reconocimiento contable de ningún tipo de ingreso o ganancia. Habrá que esperar al reparto de dividendos o a la liquidación de la sociedad en transparencia para que sus socios reconozcan contablemente el ingreso o la plusvalía.

Se trata, por tanto, de una diferencia temporal que, cuando se reconozcan contablemente los ingresos -repartos de dividendos o de cuotas de liquidación-, invertirá el efecto impositivo como diferencias temporales negativas con origen en ejercicios anteriores.

3. Diferencias temporales *negativas*: Partidas deducibles fiscalmente en el ejercicio que constituirán gastos o minusvalías contables en un ejercicio posterior.

- Operaciones de arrendamiento financiero (arts. 111 y 113 del RIS).

Se admite como partida deducible fiscalmente la totalidad de las cuotas devengadas en el ejercicio. Contablemente, sólo se considera gasto del ejercicio la parte de las cuotas devengadas atribuible a cargas financieras más la depreciación imputable al ejercicio del elemento del activo inmovilizado de que se trate.

Llegará un momento en que fiscalmente no podrá computarse por este concepto partida deducible alguna, mientras que contablemente se seguirán produciendo gastos contables por amortización del inmovilizado; en los ejercicios en que esto se produzca se invertirá el efecto impositivo, produciéndose diferencias temporales positivas con origen en ejercicios anteriores.

- Amortizaciones degresivas o según tablas por encima de la depreciación técnica estimada (arts. 48, 54 y 58 del RIS).

Se admite como partida deducible fiscalmente el importe de la amortización que resulte de la aplicación de las reglas establecidas en las normas fiscales, independientemente de que resulte superior a su amortización técnica efectiva.

Esto conducirá a que lleguen en el futuro ejercicios en que se invertirá el proceso, produciéndose amortizaciones contables superiores a las fiscales, lo que determinará diferencias temporales positivas con origen en ejercicios anteriores.

4. Diferencias temporales *negativas*: Ingresos o plusvalías contables en el ejercicio que constituirán partidas computables fiscalmente en un ejercicio posterior.

- Aplicación de criterios fiscales de imputación temporal distintos del devengo en operaciones a plazo (arts. 88 y 89 del RIS).

El PGC no prevé ninguna alternativa a la aplicación generalizada del principio del devengo, mientras que el RIS es mucho más flexible, al admitir que «en el caso de operaciones a plazo con precio aplazado, tanto los rendimientos como los incrementos y disminuciones de patrimonio se entenderán obtenidos proporcionalmente a medida que se efectúen los cobros correspondientes, salvo que la sociedad decida imputarlos al momento del nacimiento del derecho».

En buena lógica, la alternativa del cobro sólo será de aplicación por el sujeto pasivo en el caso de rendimientos positivos o plusvalías cuya tributación pretenda diferirse, lo que determinará en el futuro diferencias temporales positivas con origen en ejercicios anteriores.

- Rendimientos de activos financieros (art. 94 del RIS).

Tampoco en este caso el PGC prevé ninguna alternativa a la aplicación estricta del principio del devengo, al establecer expresamente que «cuando existan intereses, implícitos o explícitos, devengados y no vencidos al final del ejercicio, deberán estar contabilizados en el activo» (NV 8.^a relativa a valores negociables), lo que también se recoge expresamente al establecer que «los intereses devengados, vencidos o no, figurarán en cuentas de crédito del grupo 2 ó 5 en función de su vencimiento» (NV 9.^a sobre créditos no comerciales).

Por contra, el RIS, aunque con carácter general establece que «los ingresos financieros se computarán por el importe correspondiente al ejercicio económico», admite la aplicación del criterio de cobro cuando añade «salvo que por el sujeto se decida computarlos al vencimiento de los plazos establecidos para su cobro».

Caso de aplicarse la alternativa de diferimiento tributario admitida fiscalmente, en el futuro revertirán diferencias temporales positivas con origen en ejercicios anteriores.

Todas las diferencias temporales positivas generan créditos fiscales por impuestos anticipados e importe $-T \times DT (+)$ -, mientras que las negativas generan deudas fiscales por impuestos diferidos e importe $-T \times DT (-)$ -.

Mientras que en el caso de las deudas por impuestos diferidos todos los principios contables inciden a favor de su reconocimiento -devengo, correlación de ingresos y gastos y prudencia-, en el caso de los créditos por impuestos anticipados el de devengo y de correlación de ingresos y gastos actúan en sentido positivo, actuando el de prudencia en sentido negativo.

Habida cuenta del conflicto entre principios, y de que el de prudencia prevalece sobre todos los demás, el PGC (NV 16.^a) plantea las siguientes cautelas y condiciones en el reconocimiento del crédito impositivo por diferencias temporales positivas:

- 1.^a No pueden contabilizarse si su realización futura no está suficientemente asegurada.

2.^a Deben darse de baja aquellos sobre los que surjan dudas razonables sobre su futura realización.

3.^a Se ajustará su saldo cuando modificaciones de la legislación tributaria o la evolución de la situación económica de la empresa den lugar a una variación en el importe de los créditos impositivos.

En caso de que prevaleciesen las circunstancias que aconsejan prudencia, este tipo de diferencias temporales recibiría un tratamiento similar a las diferencias permanentes.

2.2.5. Tratamiento previsto para las bases imponibles negativas compensables.

Los artículos 156 y siguientes del RIS establecen el derecho a la compensación de la base imponible negativa de un ejercicio con las posibles bases imponibles positivas de ejercicios subsiguientes. Este derecho está sujeto a los dos límites siguientes:

- a) No puede compensarse un importe superior a la base imponible positiva de cada ejercicio.
- b) Debe practicarse la compensación dentro de los cinco ejercicios inmediatos y sucesivos a aquel en que se originó.

Por tanto, se trata de un derecho frente a la Administración Tributaria condicionado a la existencia de beneficios o, mejor dicho, de bases imponibles positivas en cuantía suficiente durante los cinco ejercicios siguientes a aquel en que se generó.

También en este caso los principios de devengo y de correlación de ingresos y gastos aconsejarían registrar el efecto impositivo derivado de la compensabilidad de bases imponibles negativas en el ejercicio en que éstas se produjeron. Ello tendría por efecto un aumento de los resultados contables del ejercicio -menores pérdidas o mayores beneficios- por importe de dicho efecto impositivo -T x BI (-)- y, correlativamente, se manifestaría entre los activos de la empresa un singular derecho frente a la Administración Tributaria por el mismo importe.

Y, también en este caso, actuaría en sentido contrario el principio de prudencia, que no debemos olvidar prevalece sobre los restantes principios, lo que aconsejaría someter el reconocimiento de este crédito fiscal al cumplimiento de ciertos requisitos de carácter cautelar que aseguren en términos de elevada probabilidad la compensación efectiva en el futuro de la base imponible negativa.

Para AECA, la realización futura de este crédito fiscal está razonablemente asegurada cuando concurren las siguientes condiciones:

- a) La pérdida ha ocurrido por una causa identificable, aislada y no periódica.
- b) La sociedad ha obtenido beneficios continuos durante un largo período o ha sufrido solamente pérdidas ocasionales que han quedado ampliamente compensadas con beneficios de ejercicios posteriores.
- c) No existe evidencia de que se producirán acontecimientos que pudieran eliminar el derecho de compensación de pérdidas en los próximos cinco ejercicios.
- d) Los beneficios futuros se estiman, con seguridad razonable, suficientes para absorber la pérdida compensable durante el período de compensación.

A veces se establece como garantía adicional la existencia de saldo suficiente en la cuenta de Impuestos diferidos, de tal forma que el presunto «crédito fiscal» por efecto de la prevista compensación no sobrepase el límite de las «deudas fiscales» reconocidas.

La Norma de valoración 16.^a del PGC, en su consideración al principio de prudencia, es un punto menos rigurosa respecto de las cautelas a adoptar en el reconocimiento de créditos impositivos, entre ellos, el derivado de la compensabilidad de bases imponibles negativas, tal como analizamos en el epígrafe anterior, al que nos remitimos.

En el supuesto de que, por las circunstancias que fuere, no resultase prudente contabilizar el efecto impositivo de las bases imponibles negativas, reconociendo el correspondiente crédito fiscal, cuando en ejercicios posteriores se procediese a la compensación, su importe debería tratarse como una simple diferencia permanente.

En todo caso, dentro de la información que sobre la situación fiscal recoge la Memoria, deberá indicarse el importe de las bases imponibles negativas pendientes de compensar fiscalmente, indicando el plazo y las condiciones para poder hacerlo.

2.2.6. Tratamiento previsto para deducciones y bonificaciones fiscales.

Una vez ajustado el resultado contable antes de impuestos por las diferencias permanentes y temporales y las posibles bases imponibles negativas compensables de ejercicios anteriores, habríamos alcanzado la magnitud fiscal: Base imponible. Sobre esta magnitud se aplica el tipo de gravamen del impuesto para calcular la cuota íntegra.

Sin embargo, la cuota íntegra no es todavía la carga fiscal del ejercicio, sino sólo una cuota previa sobre la que todavía es posible aplicar una serie de ventajas fiscales que minoran su importe: Las deducciones y bonificaciones fiscales. Tras disminuir la cuota íntegra por el importe de estas deducciones y bonificaciones se alcanzará la magnitud tributaria cuota líquida, que ésta sí constituye la auténtica deuda tributaria exigible por la Administración Tributaria.

En lo relativo a las deducciones y bonificaciones fiscales la doctrina contable admite, al menos, dos planteamientos:

a) Contabilizar como gasto fiscal del período el importe del «impuesto bruto» $-T \times (RCAI \pm DP)$ -, y como una clase de ingreso de naturaleza fiscal el importe de las deducciones y bonificaciones aplicadas.

b) Contabilizar como gasto fiscal del período el importe del «impuesto bruto» minorado en el importe de deducciones y bonificaciones aplicadas en el ejercicio $-T \times (RCAI \pm DP) - D + B$ -.

Esta segunda solución, que trabaja con importes netos, es la asumida por el PGC (NV 16.^a). De esta manera se simplifica el procedimiento de registro contable, salvaguardándose la información precisa al respecto mediante notas en la Memoria sobre la «naturaleza e importe de los incentivos fiscales aplicados durante el ejercicio, tales como deducciones y desgravaciones a la inversión, por creación de empleo, etc., así como las pendientes de deducir».

En cuanto a la posible periodificación de estas ventajas fiscales, sobre todo las deducciones por inversiones, estaría justificada en el hecho de que su auténtica naturaleza es perfectamente equiparable a la de las «subvenciones en capital», por lo que podría tomarse en consideración su posible tratamiento como diferencia temporal: Disminución de cuota tributaria en el ejercicio en que se aplicase e imputación contable en ejercicios sucesivos -en función de la vida útil del inmovilizado adquirido-, en que se compensarían diferencias temporales negativas con origen en ejercicios anteriores.

Por último, también podemos plantearnos el posible reconocimiento de los derechos a la deducción todavía no aplicados -en la legislación española vigente, 5 años desde el ejercicio en que se generaron, por regla general-, lo que admite las siguientes soluciones:

- a) No reconocer contablemente estas deducciones como ingresos.
- b) Reconocerlos como ingresos diferidos en la fecha de devengo, incorporándolos a resultados a medida que se deduzcan de la cuota.
- c) Reconocerlos como ingresos en la fecha de devengo, independientemente de que hayan sido objeto de aplicación o no en el ejercicio. Se tratarían como una diferencia temporal.

El PGC no se pronuncia al respecto aunque, como ya hemos señalado, parece inclinarse por un simple reconocimiento en la Memoria de estas deducciones pendientes de aplicación.

2.2.7. Proceso de determinación del gasto devengado por impuesto sobre el beneficio.

El PGC (NV 16.^a) es meridianamente claro a este respecto, y no necesita precisiones suplementarias, cuando establece que el Impuesto sobre Sociedades devengado en el ejercicio se calculará realizando las siguientes operaciones:

1.^a Se obtendrá el «resultado contable ajustado», que es el resultado económico antes de impuestos del ejercicio más o menos las «diferencias permanentes» que correspondan al mismo.

2.^a Se calculará el importe del «impuesto bruto», aplicando el tipo impositivo correspondiente al ejercicio sobre el resultado contable ajustado.

3.^a Finalmente, del importe del impuesto bruto, según sea positivo o negativo, se restará o sumará, respectivamente, el de las deducciones y bonificaciones de la cuota, excluidas las retenciones y los pagos a cuenta, para obtener el «Impuesto sobre Sociedades devengado».

Lo anterior puede presentarse de la siguiente manera:

$$ISD = T \times (RCAI \pm DP) - D + B$$

$$ISD = T \times \text{Resultado contable ajustado} - \text{Deducciones y bonificaciones}$$

$$ISD = \text{Impuesto bruto} - \text{Deducciones y bonificaciones}$$

2.2.8. Cuadro comparativo del cálculo de las magnitudes: «Impuesto sobre Sociedades devengado» *versus* «cuota líquida del Impuesto sobre Sociedades».

Frente a la magnitud contable «gasto por impuesto devengado», el cálculo de la magnitud fiscal «cuota líquida» se efectuaría, en síntesis, de la siguiente manera:

$$CL = T \times (RCAI \pm DP \pm DT - BInc) - D + B$$

$$CL = ISD \pm T \times DT - T \times BInc$$

Resultando ser, por tanto, la diferencia entre ambas magnitudes:

$$CL - ISD = T \times (\pm DT - BInc)$$

Lo que puede representarse esquemáticamente de la siguiente manera:

| CONTABILIDAD | FISCALIDAD |
|---------------------------------------|---------------------------------------|
| Resultado contable antes de impuestos | Resultado contable antes de impuestos |
| + - | + - |
| Diferencias permanentes | Diferencias permanentes |
| | + - |
| | Diferencias temporales |
| | = |
| = | Base imponible previa |
| | - |
| | Base imponible negativa compensada |
| | = |
| Resultado contable ajustado | Base imponible |
| x | x |
| Tipo impositivo | Tipo impositivo |
| = | = |
| Gasto por impuesto bruto | Cuota íntegra |
| - | - |
| Deducciones y bonificaciones | Deducciones y bonificaciones |
| = | = |
| GASTO POR IMPUESTO DEVENGADO | CUOTA LIQUIDA |

2.2.9. Los ajustes *a posteriori* del gasto por impuesto devengado en ejercicios anteriores y del «efecto impositivo» subsistente.

A este respecto, manifiesta el PGC (NV 16.^a) que «cuando la modificación de la legislación tributaria o la evolución de la situación económica de la empresa den lugar a una variación en el importe de los impuestos anticipados, créditos impositivos e impuestos diferidos, se procederá a ajustar el saldo de las cuentas antes mencionadas, computándose en resultados el ingreso o gasto, según corresponda, que se derive de dicho ajuste».

Se trata de dar cobertura contable a las alteraciones de valor de los saldos de los créditos por diferencias temporales positivas y por bases imponibles negativas a compensar y de las deudas por diferencias temporales negativas que, en un momento dado, mantenga la empresa.

Entre las causas más habituales que provocarán estas alteraciones se encontrarían las siguientes:

- Variaciones en el tipo impositivo.
- Variaciones en la normativa fiscal sobre imputación temporal de gastos deducibles e ingresos computables o sobre los períodos máximos o condiciones de compensación de bases imponibles negativas.
- Puesta de manifiesto de perspectivas negativas en la evolución de los negocios de la empresa que impidan la compensación de los créditos impositivos en el futuro (previsión de pérdidas, fundamentalmente).

La cuantificación de cada ajuste dependerá de las características concretas de la causa que lo origine. Sólo en el caso de variación del tipo impositivo podemos proponer una fórmula de cálculo del importe del ajuste:

$$\text{Ajuste} = \text{Saldo (Impt. Bf.º Ant./Cto. Pérd. Comp./Impt. Bf.º Dif.)} \times \text{T actual/T previo}$$

Una vez calculado el importe del ajuste, la contrapartida contable del mayor o menor crédito o deuda fiscal sería un gasto o un ingreso, según procediese. Estas diferencias de neto son tratadas por el PGC, a efectos de su presentación en la cuenta de Pérdidas y ganancias, como componentes de la partida 15. «Impuesto sobre Sociedades», lo que entendemos altera el significado de esta rúbrica, distorsionando de alguna manera el principio del devengo y de correlación de ingresos y gastos.

2.3. *Alternativas admitidas por el Plan General de Contabilidad al método general de concreción del gasto devengado por impuesto sobre el beneficio.*

2.3.1. Consideración como gasto (o ingreso) de la parte de gravamen imputable a las diferencias permanentes.

La Norma de valoración 16.^a del PGC admite una alternativa al método general de cálculo del gasto devengado por impuesto sobre beneficios cuando establece que «puede considerarse como ingreso o gasto la parte de gravamen que corresponda a las diferencias permanentes».

Caso de procederse de esta manera, el impuesto sobre el beneficio devengado en el ejercicio resultaría ser:

$$IBD = T \times RCAI - D + B$$

Este importe deberá incrementarse o compensarse, según proceda, con el efecto impositivo de las diferencias permanentes, que resultará ser $-T \times DP (+)$ en el caso de gastos impositivos por diferencias permanentes (habría que establecer una cuenta específica que lo recogiera) o $-T \times DP (-)$ en el caso de ingresos impositivos por diferencias permanentes (también habría que crear una cuenta específica).

El registro contable, según este procedimiento de cálculo y contabilización alternativo, resultaría ser:

| | | | |
|-------------------------|---|---|-------------------|
| _____ | x | _____ | |
| <i>T x RCAI - D + B</i> | | <i>Impuesto sobre beneficios</i> | |
| <i>T x DP (+)</i> | | <i>Gastos impositivos por diferencias permanentes</i> | |
| | | <i>a Ingresos impositivos por diferencias permanentes</i> | <i>T x DP (-)</i> |
| | | <i>a Hacienda Pública, acreedor</i> | |
| | | <i>Impuesto sobre Sociedades</i> | <i>CL</i> |

Sin tomar en consideración diferencias temporales, bases imponibles negativas, ni retenciones y pagos a cuenta

_____ x _____

También prevé el texto legal la posibilidad de periodificar estos ingresos y gastos con criterios razonables, lo que exigiría crear rúbricas de los subgrupos de gastos e ingresos a distribuir en varios ejercicios.

2.3.2. Consideración como ingreso de las deducciones y bonificaciones.

La misma alternativa que para las diferencias permanentes está prevista por la Norma de valoración 16.ª del PGC para las deducciones y bonificaciones, al establecer la posibilidad de «considerar como ingresos las deducciones y bonificaciones en la cuota».

Caso de procederse de esta manera, y en el supuesto de proceder de forma idéntica con las diferencias permanentes, el impuesto sobre el beneficio devengado en el ejercicio resultaría ser:

$$IBD = T \times RCAI$$

Este importe deberá compensarse con el efecto impositivo de las deducciones y bonificaciones, que resultará ser -B + D-, debiendo reflejarse en una cuenta específica de ingresos impositivos.

El registro contable, según este procedimiento de cálculo y contabilización alternativo, resultaría ser:

| | | | |
|-----------------|----------|--|--------------|
| _____ | x | _____ | |
| <i>T x RCAI</i> | | <i>Impuesto sobre beneficios</i> | |
| | <i>a</i> | <i>Ingresos impositivos por deducciones y bonificaciones</i> | <i>D + B</i> |
| | <i>a</i> | <i>Hacienda Pública, acreedor Impuesto sobre Sociedades</i> | <i>CL</i> |

Sin tomar en consideración diferencias permanentes ni temporales, bases imponibles negativas, ni retenciones y pagos a cuenta

$$_____ \times _____$$

También prevé el texto legal la posibilidad de periodificar estos ingresos fiscales con criterios razonables, lo que exigiría crear rúbricas en el subgrupo de ingresos a distribuir en varios ejercicios. Ya hemos señalado la conveniencia de esta periodificación en el caso de las deducciones afectas a inversiones, equiparables a las subvenciones en capital, lo cual resulta mucho menos justificado en el caso de las diferencias permanentes.

2.4. Contabilización del impuesto sobre el beneficio.

2.4.1. Justificación en el PGC del procedimiento de «la deuda».

Aunque no en su Introducción, sí en la Norma de valoración 16.^a, el PGC asume expresamente este procedimiento de contabilización del efecto impositivo, cuando establece:

a) «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 cuentas 4740. Impuesto sobre beneficios anticipado, 4745. Crédito por pérdidas a compensar del ejercicio ... y 479. Impuesto sobre beneficios diferido».

b) «Cuando la modificación de la legislación tributaria o la evolución de la situación económica de la empresa den lugar a una variación en el importe de los impuestos anticipados, créditos impositivos e impuestos diferidos, se procederá a ajustar el saldo de las cuentas mencionadas ...».

Tanto por el sistema de cuentas diseñado, como por la posibilidad de proceder a ajustes en el futuro, la opción del PGC es claramente a favor del método de la deuda.

No se recoge en el Plan, sin embargo, mención alguna con respecto al reconocimiento total o parcial de las diferencias, lo que, en principio, ha de interpretarse en el sentido de que, al no admitirse excepciones, se opta por el método global.

2.4.2. Cuadro de cuentas implicadas y definiciones y relaciones contables.

47. ADMINISTRACIONES PUBLICAS.

470. Hacienda Pública, deudor por diversos conceptos.

4709. Hacienda Pública, deudor por devolución de impuestos.

Créditos contra la Hacienda Pública por razón de la devolución de impuestos.

a) Se cargará:

a1) Por las retenciones y pagos a cuenta a devolver, con abono a la cuenta 473.

a2) ...

b) Se abonará al cobro, con cargo a cuentas del subgrupo 57.

473. Hacienda Pública, retenciones y pagos a cuenta.

Cantidades retenidas a la empresa y pagos realizados por la misma a cuenta de impuestos.

a) Se cargará por el importe de la retención o pago a cuenta, con abono, generalmente, a cuentas del subgrupo 5 o a cuentas del subgrupo 76.

b) Se abonará:

b1) Por el importe de las retenciones soportadas y los ingresos a cuenta del Impuesto sobre Sociedades realizados, hasta el importe de la cuota líquida del período, con cargo a la cuenta 630.

b2) Por el importe de las retenciones soportadas e ingresos a cuenta del Impuesto sobre Sociedades que deban ser objeto de devolución a la empresa, con cargo a la cuenta 4709.

474. Impuesto sobre beneficios anticipado y compensación de pérdidas.

Exceso del impuesto sobre beneficios a pagar respecto del impuesto sobre beneficios devengado e importe de las cuotas correspondientes a las bases imponibles negativas pendientes de compensación.

En estas cuentas figurará el importe *íntegro* de los créditos del impuesto sobre beneficios, no siendo admisible su compensación con los impuestos diferidos, ni aun dentro de un mismo ejercicio.

4740. Impuesto sobre beneficios anticipado.

Exceso del impuesto sobre beneficios a pagar respecto del impuesto sobre beneficios devengado.

a) Se cargará:

- a1) Por el impuesto anticipado, con abono a la cuenta 630.
- a2) Por el aumento de impuestos anticipados, con abono a la cuenta 638.

b) Se abonará:

- b1) Por las reducciones de impuestos anticipados, con cargo a la cuenta 633.
- b2) Cuando se impute el impuesto anticipado, con cargo a la cuenta 630.

4745. Crédito por pérdidas a compensar del ejercicio ...

Importe de la reducción del impuesto sobre beneficios a pagar en el futuro, derivada de la existencia de bases impositivas negativas de dicho impuesto pendientes de compensación.

a) Se cargará:

- a1) Por el crédito impositivo derivado de la base imponible negativa en el impuesto sobre beneficios obtenida en el ejercicio, con abono a la cuenta 630.
- a2) Por el aumento del crédito impositivo, con abono a la cuenta 638.

b) Se abonará:

- b1) Por las reducciones del crédito impositivo, con cargo a la cuenta 633.
- b2) Cuando se compensen las bases impositivas negativas de ejercicios anteriores, con cargo a la cuenta 630.

475. Hacienda Pública, acreedor por conceptos fiscales.

4752. Hacienda Pública, acreedor por Impuesto sobre Sociedades.

Importe pendiente del Impuesto sobre Sociedades a pagar.

- a) Se abonará por la cuota a ingresar con cargo, generalmente, a la cuenta 630.
- b) Se cargará cuando se efectúe su pago, con abono a cuentas del subgrupo 57.

479. Impuesto sobre beneficios diferido.

Exceso del impuesto sobre beneficios devengado respecto del impuesto sobre beneficios a pagar.

En esta cuenta figurará el importe *íntegro* de los impuestos diferidos, no siendo admisible su compensación con los créditos de impuestos sobre beneficios.

- a) Se abonará:
 - a1) Por el impuesto diferido del ejercicio, con cargo a la cuenta 630.
 - a2) Por el aumento del impuesto diferido a pagar, con cargo a la cuenta 633.
- b) Se cargará:
 - b1) Cuando se realice la imputación fiscal, con abono a la cuenta 630.
 - b2) Por la disminución de impuestos diferidos, con abono a la cuenta 638.

63. TRIBUTOS.

630. Impuesto sobre beneficios.

Importe del impuesto sobre beneficios devengado en el ejercicio.

a) Se cargará:

- a1) Por la cuota a ingresar, con abono a la cuenta 4752.
- a2) Por las retenciones soportadas y los ingresos a cuenta del impuesto realizados, hasta el importe de la cuota líquida del período, con abono a la cuenta 473.
- a3) Por el impuesto diferido en el ejercicio, con abono a la cuenta 479.
- a4) Por la aplicación de impuestos anticipados en ejercicios anteriores, con abono a la cuenta 4740.
- a5) Por la aplicación del crédito impositivo como consecuencia de la compensación en el ejercicio de bases imponibles negativas de ejercicios anteriores, con abono a la cuenta 4745.

b) Se abonará:

- b1) Por el impuesto anticipado en el ejercicio, con cargo a la cuenta 4740.
- b2) Por el crédito impositivo generado en el ejercicio como consecuencia de la existencia de bases imponibles negativas a compensar con cargo a la cuenta 4745.
- b3) Por la aplicación de impuestos diferidos en ejercicios anteriores, con cargo a la cuenta 479.

c) Se abonará o cargará con cargo o abono a la cuenta 129.

633. Ajustes negativos en la imposición sobre beneficios.

Disminución, conocida en el ejercicio, del impuesto anticipado o del crédito impositivo por pérdidas a compensar, o aumento, igualmente conocido en el ejercicio, del impuesto diferido, respecto de los impuestos anticipados, créditos impositivos o impuestos diferidos anteriormente generados.

a) Se cargará:

- a1) Por el menor importe del impuesto anticipado, con abono a la cuenta 4740.
- a2) Por el menor importe del crédito por bases imponibles negativas, con abono a la cuenta 4745.
- a3) Por el mayor importe del impuesto diferido, con abono a la cuenta 479.

b) Se abonará por el saldo al cierre del ejercicio con cargo a la cuenta 129.

638. Ajustes positivos en la imposición sobre beneficios.

Aumento, conocido en el ejercicio, del impuesto anticipado o del crédito impositivo por pérdidas a compensar, o disminución, conocida igualmente en el ejercicio, del impuesto diferido, respecto de los impuestos anticipados, créditos impositivos o impuestos diferidos anteriormente generados.

a) Se abonará:

- a1) Por el mayor importe del impuesto anticipado, con cargo a la cuenta 4740.
- a2) Por el mayor importe del crédito impositivo por pérdidas a compensar, con cargo a la cuenta 4745.
- a3) Por el menor importe del impuesto diferido, con cargo a la cuenta 479.

b) Se cargará por el saldo al cierre del ejercicio con abono a la cuenta 129.

2.4.3. Registro normalizado y cuadro práctico de contabilización de los créditos por impuestos anticipados y bases imponibles negativas compensables y de las deudas por impuestos diferidos.

El planteamiento esquemático de un asiento normalizado para el registro contable del gasto por impuesto sobre el beneficio devengado podría ser tal como el que sigue:

| x | | | |
|---------------|---|---------------|-------------|
| DEBE | | HABER | |
| R + PC – CL | Hacienda Pública, deudor por devolución de impuestos (4709) | | |
| | Hacienda Pública, retenciones y pagos a cuenta (473) | | R + PC |
| T x DT (+) e | Impuesto sobre beneficios anticipado (4740) | T x DT (-) ea | |
| T x BI (-) | Crédito por pérdidas a compensar del ejercicio «N» (4745) | T x BI (-) c | |
| | Hacienda Pública, acreedor por Impuesto sobre Sociedades (4752) | | CL – R + PC |
| T x DT (+) ea | Impuesto sobre beneficios diferido (479) | T x DT (-) e | |
| IB – D + B | Impuesto sobre beneficios (630) | | IB |
| x | | | |

Donde:

R + PC: Retenciones y pagos a cuenta del ejercicio.

CL: Cuota líquida del impuesto.

T: Tipo de gravamen del impuesto.

DT: Diferencias temporales -positivas (+) y negativas (-), del ejercicio (e) y con origen en ejercicios anteriores (ea)-.

BI: Base imponible -negativa (-) y compensada en el ejercicio (c)-.

IB: Impuesto bruto.

D + B: Deducciones y bonificaciones.

CP: Cuota a pagar.

CD: Cuota a devolver.

También es posible establecer las siguientes relaciones entre algunas de las magnitudes consideradas:

$$IB = T \times (RCai \pm DP)$$

$$BI = T \times [RCai \pm DP \pm DT - BI (-) c]$$

$$CL = T \times BI - D + B$$

$$CP/CD = CL - R + PC$$

Lo anterior nos permite confeccionar el siguiente cuadro práctico sobre contabilización de los créditos por impuestos sobre beneficios anticipados y bases imponibles negativas a compensar y de las deudas por impuestos sobre beneficios diferidos:

CUADRO PRACTICO DE REGISTRO CONTABLE DEL «EFECTO IMPOSITIVO»

| CUENTA | DIFERENCIAS TEMPORALES | | | | BASES IMPONIBLES NEGATIVAS | |
|--------|----------------------------|---|----------------------------------|---|----------------------------|-------------|
| | Con origen en el ejercicio | | Con origen en ejercicio anterior | | A compensar | Compensadas |
| | + | - | + | - | | |
| 4740 | D | | | H | | |
| 4745 | | | | | D | H |
| 479 | | H | D | | | |

2.4.4. Ubicación en el Balance de las rúbricas contables implicadas.

La ubicación prevista en el Balance por el PGC para las cuentas implicadas es la que a continuación se indica:

BALANCE

ACTIVO

D) ACTIVO CIRCULANTE

III. DEUDORES

6. Administraciones Públicas.

4709. Hacienda Pública, deudor por devolución de impuestos.

4740. Impuesto sobre beneficios anticipado.

4745. Crédito por pérdidas a compensar del ejercicio ...

PASIVO

E) ACREEDORES A CORTO PLAZO

V. OTRAS DEUDAS NO COMERCIALES

1. Administraciones Públicas.

4752. Hacienda Pública, acreedor por Impuesto sobre Sociedades.

479. Impuesto sobre beneficios diferido.

2.4.5. Ubicación en la cuenta de Pérdidas y ganancias de las rúbricas contables implicadas.

La ubicación prevista en la cuenta de Pérdidas y ganancias por el PGC para las cuentas de Gastos (y menores gastos) por el impuesto sobre beneficios es la que a continuación se indica:

CUENTA DE PERDIDAS Y GANANCIAS

| DEBE |
|---|
| <p>A) <i>GASTOS</i></p> <p>V. BENEFICIOS ANTES DE IMPUESTOS</p> <p style="padding-left: 20px;">15. Impuesto sobre Sociedades.</p> <p style="padding-left: 40px;">630. Impuesto sobre beneficios (+/-)</p> <p style="padding-left: 40px;">633. Ajustes negativos en la imposición sobre beneficios (+).</p> <p style="padding-left: 40px;">638. Ajustes positivos en la imposición sobre beneficios (-).</p> <p>VI. RESULTADOS DEL EJERCICIO</p> |

2.4.6. Información a suministrar en la Memoria sobre la situación fiscal. El cuadro de conciliación del resultado contable con la base imponible del Impuesto sobre Sociedades.

El epígrafe 15 de la Memoria se destina a completar, ampliar y comentar la información contenida en el Balance y la cuenta de Pérdidas y ganancias sobre la situación fiscal.

En primer lugar, como explicación de la diferencia que exista entre el resultado contable del ejercicio y el resultado fiscal (base imponible), plantea el cuadro de conciliación:

**CONCILIACION DEL RESULTADO CON LA BASE IMPONIBLE
DEL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES**

| | | | |
|--|-----------------|----------------------|-------------------|
| RESULTADO CONTABLE DEL EJERCICIO | | | RCE |
| | <u>Aumentos</u> | <u>Disminuciones</u> | |
| (+/-) Impuesto sobre Sociedades | GIB (-) | GIB (+) | GIB |
| (+/-) Diferencias permanentes | DP (+) | DP (-) | DP |
| (+/-) Diferencias temporales: | | | |
| • Con origen en el ejercicio | DT (+) | DT (-) | DTe |
| • Con origen ejercicio anterior | DT (+) | DT (-) | DTea |
| (-) Compensación de bases imponibles negativas ejercicio anterior | | BI (-) c | BI (-) c |
| | | | _____ |
| BASE IMPONIBLE (RESULTADO FISCAL) | | | <u><u>BIE</u></u> |

El resto de la información a suministrar se concreta en los siguientes puntos:

1.º La diferencia entre la carga fiscal imputada al ejercicio y a los ejercicios anteriores y la carga fiscal ya pagada o que se habrá de pagar por esos ejercicios, en la medida en que esa diferencia tenga un interés cierto con respecto a la carga fiscal futura. Se deberá desglosar esta diferencia distinguiendo entre impuesto anticipado e impuesto diferido.

Entendemos que esta información sólo tiene sentido en el caso de que la empresa haya utilizado como método de determinación del gasto devengado por impuesto sobre el beneficio el de la cuota a pagar, siendo innecesaria en el caso de que el método utilizado sea el del efecto impositivo pues, en este último caso, en el Balance queda perfecta constancia de estos extremos a través de las cuentas de créditos y deudas fiscales por este concepto.

2.º Las diferencias que se produzcan entre la valoración contable y la que correspondería por correcciones de valor excepcionales de los elementos del activo inmovilizado y del activo circulante que sean debidas solamente a la aplicación de la legislación fiscal -regularizaciones de Balances-, debidamente justificadas.

3.º Bases impositivas negativas pendientes de compensar fiscalmente, indicando el plazo y las condiciones para hacerlo.

En cuanto a su cuantía, se trata de un dato que, caso de haber considerado su efecto impositivo, consta como crédito fiscal en el Balance.

4.º Naturaleza e importe de los incentivos fiscales aplicados durante el ejercicio, tales como deducciones y desgravaciones a la inversión, por creación de empleo, etc., así como los pendientes de aplicar.

5.º Compromisos adquiridos en relación con incentivos fiscales -de reinversión, de mantenimiento de activos fijos, de mantenimiento de empleo, etc.-.

6.º Cualquier otra circunstancia de carácter sustantivo en relación a la situación fiscal.

Todo lo anteriormente dicho se refiere al modelo general de Memoria. Para la Memoria abreviada la información a suministrar al respecto se reduce a la establecida en el epígrafe 1, del apartado 4 -Normas de valoración-, respecto al impuesto sobre beneficios. Bastaría indicar el criterio utilizado para su contabilización -cuota a pagar o efecto impositivo-.

2.4.7. Contabilización de las diferencias permanentes en el supuesto de su consideración como gasto/ingreso.

Si la empresa hiciera uso de la alternativa de contabilización prevista en la Norma de valoración 16.ª del PGC y, en consecuencia, considerase gasto o ingreso la parte de gravamen que correspondiese a las diferencias permanentes, imputándose las en su totalidad al ejercicio, los registros contables a efectuar serían:

A. Tratándose de diferencias permanentes positivas:

| | | | |
|-------------------|---|--|-----------|
| | x | | |
| <i>T x RCAI</i> | | <i>Impuesto sobre beneficios (630)</i> | |
| <i>T x DP (+)</i> | | <i>Gasto por diferencias fiscales (63X)</i> | |
| | | <i>a Hacienda Pública, acreedor por Impuesto sobre Sociedades (4752)</i> | <i>CL</i> |

No consideramos posibles diferencias permanentes negativas, temporales, deducciones, ni retenciones y pagos a cuenta

_____ x _____

B. Tratándose de diferencias permanentes negativas:

| | |
|-----------------|--|
| _____ x _____ | |
| <i>T x RCAI</i> | <i>Impuesto sobre beneficios (630)</i> |
| | <i>a Ingreso por diferencias fiscales (63Y)</i> |
| | <i>T x DP (-)</i> |
| | <i>a Hacienda Pública, acree- dor por Impuesto sobre Sociedades (4752)</i> |
| | <i>CL</i> |

No consideramos posibles diferencias permanentes negativas,
temporales, deducciones, ni retenciones y pagos a cuenta

_____ x _____

Si, además, se considerase la periodificación de esos gastos/ingresos fiscales, como también admite la norma legal -re inversión de incrementos patrimoniales, por ejemplo-, tendríamos:

A. Tratándose de diferencias permanentes positivas:

| | |
|-------------------|--|
| <i>T x RCAI</i> | <i>Impuesto sobre beneficios (630)</i> |
| <i>T x DP (+)</i> | <i>Gasto por diferencias fiscales dife- rido (27X)</i> |
| | <i>a Hacienda Pública, acree- dor por Impuesto sobre Sociedades (4752)</i> |
| | <i>CL</i> |

No consideramos posibles diferencias permanentes negativas,
temporales, deducciones, ni retenciones y pagos a cuenta

_____ x _____

————— x —————

T x DP(+)/N Gasto por diferencias fiscales (63X)

a Gasto por diferencias fiscales diferido (27X) T x DP(+)/N

Por la imputación que correspondiese a cada ejercicio de estos gastos diferidos

————— x —————

B. Tratándose de diferencias permanentes negativas:

T x RCAI Impuesto sobre beneficios (630)

a Ingreso por diferencias fiscales diferido (13Y) T x DP (-)

Por la imputación que correspondiese a cada ejercicio de estos gastos diferidos

————— x —————

T x DP(-)/N Ingresos por diferencias fiscales diferidos (13Y)

a Ingresos por diferencias fiscales (63Y) T x DP(-)/N

Por la imputación que correspondiese a cada ejercicio de estos ingresos diferidos

————— x —————

2.4.8. Contabilización de las deducciones y bonificaciones fiscales en el supuesto de su consideración como ingreso.

Si también en este caso la empresa hiciera uso de la alternativa de contabilización prevista en la Norma de valoración 16.^a del PGC y, en consecuencia, considerase ingreso la minoración de la parte de gravamen que correspondiese a las deducciones y bonificaciones fiscales aplicadas, imputándolas en su totalidad al ejercicio, los registros contables a efectuar serían:

| | | | |
|-----------------|----------|--|--------------|
| | x | | |
| <i>T x RCAI</i> | | <i>Impuesto sobre beneficios (630)</i> | |
| | <i>a</i> | <i>Ingresos por incentivos fiscales (63Z)</i> | <i>D + B</i> |
| | <i>a</i> | <i>Hacienda Pública, acreedor por Impuesto sobre Sociedades (4752)</i> | <i>CL</i> |

No consideramos posibles diferencias permanentes, temporales, bases imponibles negativas compensables, ni retenciones y pagos a cuenta

x

Si, además, se considerase la periodificación de estos ingresos fiscales, como también admite la norma legal -deducción por inversiones en activos sujetos a depreciación, por ejemplo-, tendríamos:

| | | | |
|-----------------|----------|--|--------------|
| | x | | |
| <i>T x RCAI</i> | | <i>Impuesto sobre beneficios (630)</i> | |
| | <i>a</i> | <i>Ingresos por incentivos fiscales diferidos (13Z)</i> | <i>D + B</i> |
| | <i>a</i> | <i>Hacienda Pública, acreedor por Impuesto sobre Sociedades (4752)</i> | <i>CL</i> |

No consideramos posibles diferencias permanentes, temporales, bases imponibles negativas compensables, ni retenciones y pagos a cuenta

x

| | | | |
|------------------|----------|---|------------------|
| <i>(D + B)/N</i> | | <i>Ingresos por incentivos fiscales diferidos (13Z)</i> | |
| | <i>a</i> | <i>Ingresos por incentivos fiscales (63Z)</i> | <i>(D + B)/N</i> |

Por la parte de las deducciones fiscales imputadas a determinado ejercicio

x

Por último, en el caso de que considerásemos la activación del crédito impositivo por deducciones pendientes de aplicación en ejercicios posteriores, los registros contables resultarían ser:

| | | | |
|-------------------|----------|--|-------------------|
| | x | | |
| <i>(D + B) pa</i> | | <i>Crédito por incentivos fiscales no aplicados (474Z)</i> | |
| | <i>a</i> | <i>Ingresos por incentivos fiscales diferidos (13Z)</i> | <i>(D + B) pa</i> |

Por el importe de las deducciones fiscales generadas en el ejercicio pendientes de aplicación (no se consideran ingresos de este ejercicio, en aplicación del principio de prudencia)

| | | | |
|--------------------|----------|--|--------------------|
| | x | | |
| <i>T x RCAI</i> | | <i>Impuesto sobre beneficios (630)</i> | |
| <i>(D + B)pa/N</i> | | <i>Ingresos por incentivos fiscales diferidos (13Z)</i> | |
| | <i>a</i> | <i>Crédito por incentivos fiscales no aplicados (474Z)</i> | <i>(D + B)pa/N</i> |
| | <i>a</i> | <i>Ingresos por incentivos fiscales (63Z)</i> | <i>D + B</i> |
| | <i>a</i> | <i>Hacienda Pública, acreedor por impuesto sobre beneficios (4752)</i> | <i>CL</i> |

Por las deducciones fiscales generadas en un ejercicio anterior y aplicadas en éste, supuesta la inexistencia de diferencias permanentes, temporales, bases imponibles negativas y retenciones y pagos a cuenta

_____ x _____

2.5. Adaptación a la nueva situación: Régimen transitorio.

2.5.1. Reconocimiento de la existencia de créditos por impuestos anticipados y deudas por impuestos diferidos, latentes en el momento de adopción de la nueva metodología contable.

La disposición transitoria 1.^a del Real Decreto 1643/1990 permite a las empresas mantener las valoraciones de sus elementos patrimoniales tal y como hubiesen resultado de la aplicación de los principios y normas vigentes en el último ejercicio cerrado antes de la entrada en vigor de la Ley 19/1989, de Reforma Parcial y ... -ejercicio 1990-, considerándolos equivalentes al precio de adquisición, a los efectos previstos en la citada ley.

Ahora bien, en el supuesto de que la empresa optase por adaptar las valoraciones de sus elementos patrimoniales a los principios y normas establecidos en la Ley 19/1989, la modificación del valor de los activos y pasivos en las cuentas anuales correspondientes al primer ejercicio en que sea de aplicación el PGC -ejercicio 1991- se hará teniendo como contrapartida las cuentas de Reservas o las cuentas de Capital, en el caso de los empresarios individuales.

Resulta evidente que para las empresas que quieran adaptar la contabilización del Impuesto sobre Sociedades al método del efecto impositivo constituyen un problema las diferencias temporales con origen en ejercicios anteriores que revierten en el presente o que, al menos, ya han producido parte de su efecto en ejercicios anteriores.

Una resolución sencilla de este problema consistiría en considerar estas diferencias temporales como diferencias permanentes, aun a riesgo de convertir el método del efecto impositivo durante los primeros ejercicios de aplicación en una caricatura de sí mismo.

Otra resolución, mucho más pertinente desde un punto de vista teórico, aunque más laboriosa, consistiría en establecer la situación de partida a 1 de enero de 1991 de los créditos fiscales por anticipos y de las deudas fiscales por diferimientos, lo que permitiría partir desde una base ajustada que justificase aplicar el método del efecto impositivo en los ejercicios futuros sin restricción alguna.

Los dos casos más claros en que, caso de inclinarse la empresa por la adaptación, procedería efectuar los pertinentes ajustes del efecto impositivo son los relativos a activos adquiridos mediante arrendamiento financiero y a activos sometidos a procedimientos fiscales de amortización degresiva. A continuación, consideraremos ambos casos de forma particularizada.

2.5.2. Régimen transitorio del inmovilizado adquirido en régimen de arrendamiento financiero.

En lo que se refiere a los elementos patrimoniales adquiridos mediante contrato de arrendamiento financiero, caso de que la compañía arrendataria optase por proceder a la adaptación de sus registros contables a la nueva normativa, la disposición transitoria 5.^a del Real Decreto 1643/1990 establece que la empresa podrá optar por:

«Aplicar lo dispuesto en la Norma de valoración 5.^a, letras f) y g) del PGC con carácter retroactivo, reflejando los activos y pasivos que hubieran surgido a esa fecha de haber aplicado esa norma contable desde el inicio del contrato de arrendamiento financiero. En este caso, la diferencia valorativa que surja para el arrendatario se inscribirá en *cuentas de Reservas* dentro de los fondos propios de la empresa arrendataria, *una vez deducido el impuesto sobre beneficios diferido*, que deberá mostrarse en la correspondiente partida del pasivo».

Por otra parte, en la disposición final 7.^a del mismo texto legal, excepcionalmente se admite la deducibilidad de las cuotas de arrendamiento financiero, «aun cuando no hubieran sido cargadas a la cuenta de Pérdidas y ganancias», siempre y cuando se cumplan las Normas de valoración del PGC respecto del Impuesto sobre Sociedades y se mencione en la Memoria.

En base a lo anterior, supuesto que las cuentas representativas de la obligación con la compañía arrendadora recogen el importe del IVA a soportar aún no devengado y que, lógicamente, la parte de las cuotas devengadas imputable al valor de adquisición del bien, supera la depreciación efectiva experimentada por el mismo, el ajuste por la diferencia entre el gasto contable registrado -cuotas de arrendamiento financiero devengadas (hasta 31-12-90)- y el gasto contable que hubiera debido registrarse -amortización y gastos financieros devengados hasta la misma fecha- exigiría un registro contable similar al que a continuación se expone:

| | | |
|---|--|--|
| | x | |
| <i>Derechos sobre bienes en régimen de arrendamiento financiero (217)</i> | | |
| <i>Gastos por intereses diferidos (272)</i> | | |
| <i>IVA a soportar no devengado (275)</i> | | |
| <i>a</i> | <i>Reservas especiales (ajustes PGC 90) (113)</i> | |
| <i>a</i> | <i>Proveedores de inmovilizado a largo plazo (173)</i> | |

a Amortización acumulada del inmovilizado inmaterial (281)

a Impuesto sobre beneficios diferido (479)

_____ x _____

2.5.3. Régimen transitorio del inmovilizado sometido a sistemas de amortización deprecia-siva.

Se trata, junto con las cuotas de las operaciones de «leasing», de las únicas partidas deducibles del Impuesto sobre Sociedades excepcionadas del requisito de imputación contable en la cuenta de Pérdidas y ganancias, aunque se trata de una deducción condicionada al cumplimiento de la Norma de valoración del PGC respecto del Impuesto sobre Sociedades y a la men-ción correspondiente en la Memoria.

También en este caso, la diferencia de valores en la cuantía de la depreciación acumula-da del elemento patrimonial -fiscal/registrado y contable/a registrar- lleva implícita una deuda por impuestos diferidos.

El ajuste en 1 de enero de 1991 de la diferencia entre el valor contable registrado como depreciación fiscal en la cuenta de Amortizaciones acumuladas correspondiente, y el que hu-biese correspondido registrar en dicha cuenta en base a la consideración de una depreciación efectiva, supuesto que la depreciación registrada es mayor que la depreciación efectiva, exi-giría un registro contable similar al que a continuación se expone:

_____ x _____

Amortización acumulada del inmovili-zado material (282)

a Reservas especiales (ajus-te PGC 90) (113)

a Impuesto sobre beneficios diferido (479)

_____ x _____

III. BIBLIOGRAFIA

- ASOCIACION ESPAÑOLA DE CONTABILIDAD Y ADMINISTRACION (AECA): «Impuesto sobre beneficios». *Documento sobre Principios Contables*. N.º 9, (1989).
- BORRAS PAMIES, FEDERICO: «Impuestos diferidos y anticipados: Aspectos contables». *Rev. Técnica del ICJCE*. N.º 22, (1990).
- BUIREU GUARRO, JORGE: «El Reglamento del Impuesto de Sociedades y el Plan General de Contabilidad». *Rev. de Derecho Financiero y Hacienda Pública*. Vol. XXXIII, (1983).
- CALVO BAILO, JORGE ANTONIO: «Los principios contables en el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades y la técnica de ajustes como método más idóneo para armonizar contabilidad y fiscalidad». *Rev. Crónica Tributaria*. N.º 480, (1984).
- CARBAJO VASCO, DOMINGO: «Las presunciones sobre contabilidad en el Impuesto sobre Sociedades». *Rev. de Derecho Financiero y Hacienda Pública*. Vol. XXXIII, (1983).
- CEA GARCIA, JOSE LUIS: «Principios Contables y Fiscalidad». Monografía AECA. N.º 10, (1987).
- CORONA ROMERO, ENRIQUE: «El impuesto sobre beneficios en las cuentas anuales». Circular REAF, (1990).
- LOPEZ COMBARROS, JOSE LUIS: «Tratamiento contable del Impuesto sobre Sociedades». *Rev. Española de Financiación y Contabilidad*. (1990).
- MATA MELO, JULIO; PRIETO MORENO, BEGOÑA y CASTRILLO LARA, LUIS: «Aspectos contables del Impuesto sobre Sociedades». *Rev. Actualidad Financiera*. N.º 35, (1990).
- MONTERREY MAYORAL, JUAN: «Contabilidad del impuesto sobre beneficios: Una nueva perspectiva para el sistema contable español». *Rev. Española de Financiación y Contabilidad*. Vol. XVI. N.º 54, (1987).

«Contabilidad y Fiscalidad: Los métodos contables del efecto impositivo». *Rev. Actualidad Financiera*. N.º 48, (1988).
- QUINTAS BERMUDEZ, JESUS: «Impuesto sobre Sociedades: Ajustes fiscales sobre el resultado contable». *Rev. Carta Tributaria*. N.º 64, (1988).
- TANARRO NEMIÑO, FERNANDO: «Tratamiento contable del Impuesto sobre Sociedades en los países industrializados». Libro homenaje a Carlos Cubillo Valverde, (1990).
- VELA PASTOR, MANUEL; MONTESINOS JULVE, VICENTE y SERRA SALVADOR, VICENTE: *Manual de Contabilidad*, cap. 24: «Consideración contable del impuesto sobre beneficios». Ed. Ariel, (1991).