

Recensiones Bibliográficas

La contabilización del efecto impositivo del Impuesto sobre Sociedades

Julián MARTÍNEZ VARGAS y Gregorio LABATUT SERER
CEF, Madrid, 2011, 326 págs.

Como resulta habitual en las publicaciones del Centro de Estudios Financieros, este nuevo libro –que han escrito dos profesores titulares de Contabilidad de la Universidad de Valencia y que ha prologado Enrique CORONA ROMERO, catedrático de la UNED– responde a una finalidad práctica principalmente, arrojando el conjunto de reflexiones con varios índices, bibliografía, numerosos cuadros y ejercicios con la correspondiente solución.

La obra se refiere a uno de los aspectos más complejos de la normativa contable española, sobre la que incidió la reforma de la legislación mercantil que se produjo en 1989, con intención de adecuarla a las Directivas de la Unión Europea, así como la más reciente adaptación a las normas contables internacionales que dieron lugar al nuevo Plan General de Contabilidad de 2007.

La relevancia y complejidad del objeto de estudio, el método del efecto impositivo, se explica así por los autores: «porque pasa de estar basado en la cuenta de pérdidas y ganancias (P y G), con las consiguientes diferencias permanentes/temporales entre el resultado contable y el fiscal (base imponible), a estar basado en el balance, lo que supone un concepto más amplio de diferencias como son las llamadas diferencias temporarias entre los valores contables y fiscales de los activos, pasivos y determinados instrumentos del patrimonio neto de la empresa. Este cambio se justifica en la introducción del PGC-2007 por la búsqueda de la coherencia con un marco conceptual cuyo camino lógico deductivo conduce a un enfoque de las normas de registro y valoración (NRV) otorgando preferencia al enfoque de activos y pasivos frente al de ingresos y gastos, debiendo resaltarse adicionalmente que este enfoque es el aceptado internacionalmente con carácter general. No obstante, reconociendo de alguna forma la complejidad del método del efecto impositivo basado en el balance y teniendo en cuenta que en la mayoría de los casos las diferencias temporarias son temporales, para obtener el importe del gasto (ingreso) por impuesto diferido sin tener que hacer un seguimiento de la evolución de las diferencias entre la valoración contable y fiscal de los elementos patrimoniales, se pueden agregar los efectos impositivos de esas diferencias temporales, de las bases imponibles negativas a compensar en ejercicios posteriores, las deducciones pendientes de aplicar fiscalmente (reconocidas contablemente en el ejercicio) y los ajustes valorativos (por cambios en los tipos de gravamen normalmente) de los pasivos o activos por impuesto diferido».

El libro consta de diez capítulos, en los que se va procurando introducir progresivamente al lector en la aplicación del método del efecto impositivo en el Impuesto sobre Sociedades, comenzando con los aspectos de carácter general o básicos y tratando después las cuestiones más específicas.

El punto de arranque consiste en un recopilatorio de las referencias que contiene el Plan General Contable con relación al Impuesto sobre Sociedades. Así, el capítulo primero expone los niveles de exigencia en la contabilización del tributo en las llamadas micro-empresas, en las pequeñas y medianas empresas, y en las entidades que, por su tamaño, puedan presentar los modelos abreviados de balance, estado de cambios en el patrimonio neto y la memoria o, por tratarse de grandes empresas, tengan que ajustar su contabilidad con un nivel mayor de rigurosidad.

En el capítulo segundo se abordan las relaciones entre la contabilidad y la fiscalidad. Esta última, como señalan los autores, «parte de unos objetivos recaudatorios y se sirve de la contabilidad para, utilizando el resultado contable, ajustado en aquellos aspectos en que discrepe con esta, obtener la base imponible o resultado fiscal que marcará la cantidad a pagar por las empresas. La contabilidad tendrá como objetivo informar del resultado acorde con los principios contables, que a su vez se verá afectado precisamente por los efectos impositivos de los ajustes fiscales».

En los distintos apartados se detalla la regulación del impuesto sobre beneficios en la normativa contable, distinguiendo el resultado contable de la base imponible de aquel, el cálculo del impuesto devengado, métodos de contabilización del gasto por Impuesto sobre Sociedades, tratamiento contable de las diferencias entre el resultado contable y fiscal, cambios introducidos por el PGC-2007 con el concepto de diferencias temporarias, reconocimiento de activos y pasivos por impuesto diferido y valoración de los mismos por impuesto corriente y diferido.

En el capítulo tercero se consideran los aspectos más destacados de la contabilización del impuesto sobre beneficios en el PGC-2007, señalando los cambios respecto al plan anterior y practicando, con la ayuda de diferentes supuestos, el método del efecto impositivo basado en el balance, como recomiendan las directrices contables internacionales.

El elenco de cuestiones más específicas comienza a lucir a partir del capítulo cuarto. En este, comenzando con el concepto de subvenciones, se estudia la contabilización del efecto impositivo de las subvenciones, donaciones y legados recibidos, advirtiendo de las diferencias entre las empresas que, por su tamaño, apliquen el PGC-2007 o la versión simplificada para las «pymes».

En el capítulo quinto se considera cómo tendrá que contabilizarse el efecto impositivo de las bases imponibles negativas y de las deducciones y bonificaciones pendientes de aplicación fiscal. Por tratarse de un tema conflictivo, se plantea aquí la alternativa de no efectuar dicha contabilización, en virtud del principio de prudencia, en la medida en que no resulte probable que la empresa disponga de ganancias fiscales en el futuro que permitan la aplicación de estos activos.

Posteriormente, el capítulo sexto se refiere a la elaboración del estado de cambios en el patrimonio neto, considerando las operaciones de mayor frecuencia en las empresas y que, por tener incidencia impositiva, tendrán que descontar sus efectos impositivos a la hora de reconocerlas directamente en el patrimonio neto. Con diversos ejercicios se plantea cómo deberán tratarse los gastos de constitución y ampliación de capital, los errores contables y cambios de criterio, los activos financieros disponibles para la venta, los ajustes en los activos y pasivos fiscales y la periodificación de deducciones, subvenciones y donaciones recibidas, los activos no corrientes y grupos enajenables de

elementos mantenidos para la venta. Al final se efectúa un ejercicio final recopilatorio de la mayoría de las operaciones antedichas.

Los siguientes capítulos suponen ya el tratamiento de operaciones que tienen lugar en procesos de consolidación, fusiones y en el régimen particular de las sociedades cooperativas.

Así, el capítulo séptimo distingue la consolidación contable y mercantil del régimen fiscal de los grupos de sociedades y pone de manifiesto las diferencias y efectos impositivos derivados del proceso de consolidación en los grupos de empresas.

Por su parte, el capítulo octavo se dedica a los efectos impositivos de las fusiones, encuadradas en las «combinaciones de negocios» del PGC-2007. Después de observar el concepto y normativa que rige en las fusiones y el tratamiento contable unitario que se ha de dar en los procesos de reestructuración empresarial, se comenta el régimen fiscal aplicable y se exponen diversos casos prácticos.

Ya en el capítulo noveno se estudian las particularidades que, en el plano contable y tributario, presentan las cooperativas respecto del resto de entidades mercantiles.

La obra termina con un capítulo dedicado a la exposición de diversos ejercicios sobre transacciones empresariales que conllevan la contabilización de un efecto impositivo. El remate lo pone un supuesto final que trata de servir de base para la realización de todos los estados contables en los que tiene trascendencia el Impuesto sobre Sociedades.

Miguel Ángel Martínez Lago