

LAS REPERCUSIONES CONTABLES DEL CAMBIO DE TIPOS IMPOSITIVOS EN EL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES

ELENA FERNÁNDEZ RODRÍGUEZ

ANTONIO MARTÍNEZ ARIAS

*Profesores de Economía Financiera y Contabilidad.
Universidad de Oviedo*

SANTIAGO ÁLVAREZ GARCÍA

*Profesor de Hacienda Pública.
Universidad de Oviedo*

Extracto:

EL trabajo tiene su fundamento en la reforma fiscal experimentada por el Impuesto sobre Sociedades a partir de la aprobación de la Ley 35/2006. En concreto, se centra en el análisis de las principales repercusiones que tendrá sobre la contabilidad de las empresas el cambio que entre 2007-2008 experimentarán los tipos impositivos del tributo. Efectivamente, las tasas de gravamen se reducirán en la mayoría de las empresas en cinco puntos porcentuales, pasando en el caso general del 35 al 30%. Ello conlleva una reducción de los créditos y débitos fiscales que el sujeto pasivo mantiene sobre el Fisco ligados a diferencias temporales, tanto positivas como negativas, así como a bases imponibles negativas. Estas cuentas fiscales originadas en ejercicios anteriores habrán sido reconocidas contablemente aplicando la tasa de gravamen entonces vigente; sin embargo, si su aplicación va a tener lugar a partir del ejercicio 2007, el tipo impositivo a aplicar será inferior, lo que requerirá ajustar estas cuentas al cierre de los ejercicios 2006 y 2007. Pues bien, precisamente en este trabajo se presentan una serie de casos prácticos que pretenden ofrecer una muestra de los ajustes que tendrán que realizar las empresas sobre las cuentas que recogen el efecto impositivo, tarea que requiere cierta laboriosidad.

Palabras clave: reforma fiscal, Impuesto sobre Sociedades, tipos impositivos, efecto impositivo y ajustes contables.

Sumario

1. Introducción.
2. Modificaciones introducidas por la Ley 35/2006 en el Impuesto sobre Sociedades.
3. Efectos en la contabilidad de la reforma del Impuesto sobre Sociedades.
4. Aplicación práctica del reflejo contable del Impuesto sobre Sociedades derivado de la reforma fiscal.
 - 4.1. Caso 1: bases imponibles negativas.
 - 4.2. Caso 2: diferencias temporales.
 - 4.3. Caso 3: ingresos diferidos por diferencia permanente negativa.
5. Conclusiones.

Legislación

Bibliografía

1. INTRODUCCIÓN

Los últimos meses del año 2006 han sido pródigos en novedades en materia tributaria. A los cambios habituales que se introducen anualmente en nuestra legislación fiscal, a través de la Ley de Presupuestos Generales del Estado, debemos añadir la aprobación de dos importantes normas. Por una parte, se trata de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF) y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades (IS), sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio; por otra, se refiere a la Ley 36/2006, de 29 de noviembre, de medidas para la prevención del fraude fiscal.

Es evidente que, de todas estas modificaciones, la nueva configuración del IRPF ha sido la que ha despertado un mayor interés. Sin embargo, aunque los cambios del IS son parciales y afectan a un menor número de contribuyentes, no por ello dejan de tener una relevancia considerable. Entre otras cuestiones, debemos tener presente que la rebaja en los tipos impositivos que se va a producir a partir del ejercicio 2007, además de su impacto sobre la factura fiscal de los contribuyentes, obligará a realizar a las sociedades españolas importantes ajustes en su contabilidad.

Al estudio de las repercusiones contables del cambio de tipos impositivos en el IS se dedica el presente artículo. Para ello, en primer lugar se analizan las modificaciones introducidas en la normativa del IS por la Ley 35/2006, poniendo especial énfasis en la reducción de los tipos de gravamen. Seguidamente se estudian, desde la perspectiva teórica, las repercusiones contables de esta reforma para, a continuación, presentar varios casos prácticos en los que se pone de manifiesto la necesidad de realizar ajustes contables sobre los activos y pasivos fiscales, como consecuencia del cambio en los tipos impositivos del impuesto. Finalmente, se ofrece una síntesis con las principales conclusiones alcanzadas.

2. MODIFICACIONES INTRODUCIDAS POR LA LEY 35/2006 EN EL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES

La Ley 35/2006 modificó algunos aspectos relevantes de la normativa del IS, los cuales se pueden sintetizar en tres puntos:

- a) La reducción de una parte de los tipos de gravamen.
- b) La eliminación de beneficios fiscales mediante una sustancial modificación de las deducciones aplicables en la cuota del impuesto.
- c) La supresión del régimen fiscal especial de las sociedades patrimoniales, para las que se establece un régimen de liquidación.

Aunque el objeto de este trabajo es el estudio de las consecuencias que se derivan de la primera de estas medidas, reducción de los tipos impositivos, esta debe ser contemplada de forma conjunta con la segunda, reordenación de los beneficios fiscales, por dos motivos. En primer lugar, porque la conjunción de ambas permite que la reforma se realice en un contexto de neutralidad recaudatoria, objetivo enunciado de forma explícita por el gobierno. En segundo lugar, porque las dos contribuyen a acercar el tipo medio efectivo del impuesto a su tipo nominal o legal.

La reducción del tipo impositivo nominal debe ser contemplada en el contexto de la situación del IS español en relación con el vigente en otros países de la Unión Europea (UE). Como es sabido, desde el punto de vista de la competencia fiscal, los tipos impositivos nominales desempeñan un importante papel en la atracción de inversiones y capitales extranjeros. Para intentar limitar estos procesos de competencia fiscal, el Informe Ruding (1992) recomendó que en todos los países de la UE se fijasen los tipos en una banda comprendida entre el 35% y el 40%. Sin embargo, a pesar de esta recomendación, como se puede comprobar en el **cuadro 1**, lo cierto es que los tipos del impuesto se han reducido a lo largo de las dos últimas décadas en la práctica totalidad de los países.

CUADRO 1. Evolución de los tipos impositivos del IS en los países de la UE (1995-2005).

| | 1995 | 2000 | 2001 | 2002 | 2003 | 2004 | 2005 |
|-------------|------|------|------|------|------|------|---------|
| Alemania | 56,8 | 51,6 | 38,3 | 38,3 | 39,6 | 38,3 | 38,6 |
| Austria | 34 | 34 | 34 | 34 | 34 | 34 | 25 |
| Bélgica | 40,2 | 40,2 | 40,2 | 40,2 | 34 | 34 | 34 |
| Dinamarca | 34 | 32 | 30 | 30 | 30 | 30 | 30 |
| España | 35 | 35 | 35 | 35 | 35 | 35 | 35 |
| Finlandia | 25 | 29 | 29 | 29 | 29 | 29 | 26 |
| Francia | 36,7 | 36,7 | 36,4 | 35,4 | 35,4 | 35,4 | 33,8 |
| Grecia | 40 | 40 | 37,5 | 35 | 35 | 35 | 32 |
| Holanda | 35 | 35 | 35 | 34,5 | 34,5 | 34,5 | 31,5 |
| Irlanda | 40 | 24 | 20 | 16 | 12,5 | 12,5 | 12,5 |
| Italia | 52,2 | 41,3 | 40,3 | 40,3 | 38,3 | 37,3 | 37,3 |
| Luxemburgo | 40,9 | 37,5 | 37,5 | 30,4 | 30,4 | 30,4 | 30,4 |
| Portugal | 39,6 | 35,2 | 35,2 | 33 | 33 | 27,5 | 27,5 |
| Reino Unido | 33 | 30 | 30 | 30 | 30 | 30 | 30 |
| | | | | | | | .../... |

| .../... | | | | | | | |
|--------------------|-----------|-------------|-------------|-------------|-------------|-------------|-------------|
| Suecia | 28 | 28 | 28 | 28 | 28 | 28 | 28 |
| Chipre | 25 | 29 | 28 | 28 | 15 | 15 | 10 |
| Eslovaquia | 40 | 29 | 29 | 25 | 25 | 19,1 | 19,1 |
| Eslovenia | 25 | 25 | 25 | 25 | 25 | 25 | 25 |
| Estonia | 26 | 26 | 26 | 26 | 26 | 26 | 24 |
| Hungría | 19,6 | 19,6 | 19,6 | 19,6 | 19,6 | 17,6 | 17,5 |
| Letonia | 25 | 25 | 25 | 22 | 19 | 15 | 15 |
| Lituania | 29 | 24 | 24 | 15 | 15 | 15 | 15 |
| Malta | 35 | 35 | 35 | 35 | 35 | 35 | 35 |
| Polonia | 40 | 30 | 28 | 28 | 27 | 19 | 19 |
| República Checa | 41 | 31 | 31 | 31 | 31 | 28 | 26 |
| Media EU-15 | 38 | 35,3 | 33,8 | 32,6 | 31,9 | 31,4 | 30,1 |
| Media EU-25 | 35 | 32,1 | 31,1 | 29,7 | 28,7 | 27,4 | 26,3 |

FUENTE: *Structures of the taxation systems in the European Union, Eurostat, 2005.*

De hecho, España, junto con Finlandia y Suecia, fueron los únicos países en los que el tipo impositivo no se redujo entre los años 1995 y 2005, período en el que se produjo una disminución de ocho puntos porcentuales (del 38% al 30,1%) en el tipo medio calculado para los países que forman parte de la UE-15. Este proceso ¹ de recorte en los tipos impositivos resulta aún más significativo si tenemos en cuenta que en el año 1992 el tipo medio en la UE se situaba en el 48% (DE MOIJI, 2005, pág 295).

Esta situación provocó que, en el año 2005, el tipo impositivo general del impuesto en España se situara 4,9 puntos porcentuales por encima de la media de los quince países de la Unión, distancia que se incrementa a 8,7 puntos porcentuales si consideramos la media de la UE ampliada a 25 países. Por otra parte, como también se puede observar en el **cuadro 1**, en el año 2005 solamente Alemania (con el 38,6%) e Italia (con el 37,3%) mantenían tipos impositivos superiores al aplicado en nuestro país.

Obviamente este hecho justifica sobradamente la medida adoptada de reducción de tipos impositivos. Sin embargo, cabría plantear la cuestión de si esta modificación debiera haberse realizado antes y, sobre todo, si resultará suficiente, habida cuenta del importante diferencial que sigue existiendo con los nuevos países que se incorporaron recientemente a la UE. En este sentido, algunos trabajos, como el citado de DE MOIJI (2005), consideran que la tendencia a la reducción de tipos continuará en el futuro salvo que se produzcan avances significativos en el proceso de coordinación fiscal en la UE.

En este contexto, la medida adoptada implica una reducción del tipo impositivo general, que pasa a ser el 32,5% para los ejercicios que se inicien el día 1 de enero de 2007 y el 30% para los ejercicios que comiencen a partir de 1 de enero de 2008.

¹ Para un análisis de la evolución de los tipos a lo largo de la década de los noventa puede consultarse GRIFFITH y KLEM (2004).

En consonancia con esta disminución del tipo general se produce también un recorte del tipo aplicable a las empresas de reducida dimensión, que en el momento actual son aquellas que presentan un volumen de facturación inferior a 8 millones de euros. En este caso, la reducción no se realizará de forma escalonada en dos años, sino que entrará en vigor a partir de 1 de enero de 2007 y consistirá en una disminución de cinco puntos porcentuales, del 30% al 25% en el tipo aplicable a los primeros 120.202,41 € de la base imponible, y del 35 al 30% (tipo general) en el tipo que grava el resto de la base.

Por último, el tipo de gravamen incrementado del 40%, de aplicación a las entidades dedicadas a la exploración, investigación y explotación de hidrocarburos, por los rendimientos procedentes de dichas actividades, se reducirá al 37,5% para el ejercicio 2007 y al 35% a partir de 2008. En cuanto a los tipos reducidos aplicados a otras entidades, no experimentan ninguna modificación.

En el **cuadro 2** se presenta un resumen de los tipos impositivos nominales de aplicación a las Sociedades residentes en España antes y después de la reforma.

CUADRO 2. *Tipos impositivos aplicables en el IS (%).*

| | 2006 | 2007 | 2008 |
|--|------|------|---------|
| • Tipo impositivo general | 35 | 32,5 | 30 |
| • Empresas de reducida dimensión: | | | |
| - Parte de la base imponible comprendida entre 0 y 120.202,41 € | 30 | 25 | 25 |
| - Parte de la base imponible que exceda de 120.202,41 € | 35 | 30 | 30 |
| • Mutuas de seguros generales, mutualidades de previsión social, mutuas de trabajo y enfermedades profesionales de la Seguridad Social | | | |
| • Sociedades de garantía recíproca y sociedades de refinanciamiento | | | |
| • Sociedades cooperativas de crédito y cajas rurales, por los resultados cooperativos | | | |
| • Colegios profesionales, asociaciones empresariales, cámaras oficiales, sindicatos de trabajadores y partidos políticos | 25 | 25 | 25 |
| • Entidades sin fines lucrativos a las que no sea de aplicación el régimen fiscal establecido en la Ley 49/2002 | | | |
| • Los fondos de promoción de empleo constituidos al amparo del artículo 22 de la Ley 27/1984 | | | |
| • Las uniones, federaciones y confederaciones de cooperativas | | | |
| • La entidad de Derecho público Puertos del Estado y las Autoridades Portuarias | | | |
| • Las cooperativas fiscalmente protegidas, por los resultados cooperativos | 20 | 20 | 20 |
| • Las entidades a las que sea de aplicación el régimen fiscal establecido en la Ley 49/2002 | 10 | 10 | 10 |
| • Las sociedades de inversión de capital variable reguladas por la Ley 35/2003 | | | |
| • Los fondos de inversión de carácter financiero sometidos a la Ley 35/2003 | | | |
| • Las sociedades y fondos de inversión inmobiliaria regulados por la Ley 35/2003, con ciertos requisitos | 1 | 1 | 1 |
| • El fondo de regulación del mercado hipotecario establecido en el artículo 25 de la Ley 2/1981 | | | |
| | | | .../... |

| | | | |
|--|----|------|----|
| .../... | | | |
| • Los fondos de pensiones regulados por la Ley 9/1987 | 0 | 0 | 0 |
| • Las entidades dedicadas a la exploración, investigación y explotación de hidrocarburos, por los rendimientos procedentes de dichas actividades | 40 | 37,5 | 35 |

FUENTE: *Elaboración propia a partir del artículo 28 del Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, y de la disposición final segunda de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre.*

Como ya hemos señalado anteriormente, este recorte en los tipos impositivos se ha visto acompañado de una reducción significativa en las deducciones de la cuota íntegra destinadas a incentivar la realización de determinadas actividades. Es obvio, e incluso así ha sido explícitamente reconocido por las autoridades, que esta segunda modificación pretende compensar la pérdida recaudatoria que conlleva la bajada de tipos. Sin embargo, existen dos razones adicionales que pueden servir para justificar la adopción de estas medidas.

En primer lugar, como ya se ha expuesto, existe una divergencia considerable entre el tipo medio efectivo y el tipo legal del impuesto en la mayoría de los países de la UE, como consecuencia de la gran cantidad de deducciones en la cuota del tributo. Esta diferencia, en el caso de España, ha sido contrastada empíricamente en trabajos como los de ROMERO (1999), FERNÁNDEZ *et al.* (2004) o FERNÁNDEZ y MARTÍNEZ (2006).

Esta divergencia es debida a la proliferación de estímulos fiscales a la inversión que, siguiendo la definición de SHAH (1995), son aquellos elementos técnicos que ofrecen un tratamiento preferencial de algunas actividades frente a otras, unos activos respecto a otros, algunas formas de organización sobre otras, determinados medios de financiación, etc. (ÁLVAREZ y ROMERO, 2002, pág. 163).

En suma, si tenemos en cuenta que uno de los principios que han inspirado las reformas fiscales que se han desarrollado en los últimos años en la UE, tanto en el ámbito del IRPF como en el del IS, es el de neutralidad, parece evidente que resulta necesaria una revisión de estos incentivos ².

Como segunda razón para justificar las medidas adoptadas, en el campo teórico se ha cuestionado la efectividad de los incentivos fiscales para la consecución de los objetivos que tienen encomendados. Así, algunos autores han objetado a los mismos que las decisiones de inversión de las empresas no están condicionadas por factores fiscales, sino que dependen de la rentabilidad esperada de las inversiones, por lo que el incentivo fiscal podría convertirse en un beneficio extraordinario para el empresario. Abundando en estos argumentos, se considera que estos estímulos fiscales suponen un coste recaudatorio que, en algunos casos, puede ser incluso superior al beneficio que generan. Si además esta pérdida de ingresos se compensa incrementando otros gravámenes, se producirán varias distorsiones sobre la actividad económica. Por último, es necesario considerar que la existencia de incentivos selectivos a la realización de determinadas inversiones puede introducir una alteración en los beneficios

² Revisión que no debería circunscribirse a las deducciones de la cuota, sino a otros elementos que también constituyen incentivos fiscales a la inversión, como los sistemas acelerados de amortización, las exenciones y los créditos fiscales por reinversión o las reservas para inversiones (ÁLVAREZ y ROMERO, 2002, págs. 163 y ss.).

reales de inversiones alternativas, circunstancia que se traduciría en una orientación de las decisiones empresariales por motivos puramente fiscales y no de rentabilidad económica ³.

En cuanto a la modificación de los incentivos fiscales, podemos resumirlos de la siguiente forma:

- a) Se mantiene la deducción aplicable a la contratación de trabajadores minusválidos en los mismos términos que actualmente, es decir, 6.000 € por cada persona/año de incremento del promedio de la plantilla de trabajadores minusválidos con contrato indefinido.
- b) Continúa la deducción por reinversión de beneficios extraordinarios, si bien el porcentaje de deducción, que actualmente es del 20%, se reducirá al 14,5% en el ejercicio 2007 y al 12% a partir de 2008.
- c) Se reducirán de forma paulatina, hasta su eliminación a partir del ejercicio 2010, las deducciones por actividades exportadoras, para el fomento de las tecnologías de información y comunicación, por inversiones en programas de formación profesional y de gastos en previsión social a favor de los trabajadores.
- d) Disminuirá progresivamente, hasta su eliminación a partir del ejercicio 2011, la deducción por gastos en I+D+i y por inversiones en programas de innovación a través de convenios con Universidades y centros de investigación.
- e) Por último, se reducirán gradualmente, hasta su eliminación en el ejercicio 2014, la bonificación por exportación de producciones cinematográficas, libros y producciones audiovisuales españolas y las deducciones por inversiones en bienes de interés cultural así como en producciones cinematográficas y edición de libros.

Una vez expuestas las principales modificaciones legislativas, en los epígrafes siguientes se analizan sus repercusiones contables.

3. EFECTOS EN LA CONTABILIDAD DE LA REFORMA DEL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES

Tras la aprobación del Plan General de Contabilidad (PGC) de 1990, el IS ha de considerarse simultáneamente desde dos puntos de vista:

- 1.º Contable: por el que se obtiene el gasto devengado por razón del IS.
- 2.º Fiscal: a través del cual se determina la cuota líquida del impuesto.

Ambas perspectivas originan la realización de un doble esquema liquidatorio del tributo, cuya síntesis se refleja en el **cuadro 3**.

³ Para una discusión en profundidad de estos argumentos puede verse LÓPEZ y ROMERO (2001).

CUADRO 3. *Devengo contable y liquidación fiscal del IS.*

| Cuota líquida | Gasto devengado |
|---|---------------------------------------|
| Resultado contable antes de impuestos (RCAI) | Resultado contable antes de impuestos |
| +/- Diferencias permanentes | +/- Diferencias permanentes |
| +/- Diferencias temporales | |
| = Base imponible previa | |
| - Bases imponibles negativas de ejercicios anteriores | |
| = Base imponible (Resultado fiscal) | = Resultado contable ajustado |
| × Tipo de gravamen | × Tipo de gravamen |
| = Cuota íntegra | = Impuesto bruto |
| - Deducciones y bonificaciones | - Deducciones y bonificaciones |
| = CUOTA LÍQUIDA | = GASTO DEVENGADO |
| - Retenciones y pagos a cuenta | |
| = CUOTA DIFERENCIAL | |

FUENTE: *Elaboración propia.*

La razón de este proceder radica en la falta de coincidencia en la concepción y/o imputación temporal que de los gastos e ingresos se tiene desde la perspectiva contable y fiscal. Esto ocasiona, como se desprende del **cuadro 3**, la aparición de dos tipos de diferencias entre ambos contextos, las cuales se dividen en permanentes y temporales.

Las diferencias permanentes, que pueden ser positivas o negativas, son irreconciliables pues surgen de la distinta concepción contable y fiscal de determinados gastos e ingresos. Por su parte, las diferencias temporales, que también pueden ser de ambos signos, tienen su origen en los distintos criterios temporales de imputación de los ingresos y gastos en las dos disciplinas.

De acuerdo con lo expuesto, las diferencias permanentes tienen una mayor incidencia para el contribuyente al ser definitivas, en tanto que las temporales solo suponen una discrepancia transitoria que puede originar los correspondientes activos fiscales (diferencias temporales positivas) y/o pasivos fiscales (diferencias temporales negativas). Según la norma primera de la Resolución del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas (ICAC) de 20 de marzo de 2002⁴, que desarrolla la norma de valoración 16.ª del PGC, por aplicación del principio de prudencia los pasivos se contabilizarán en todo caso, mientras que los activos solo se reconocerán cuando no existan dudas en cuanto a su recuperación futura. El registro de tales diferencias temporales quedará recogido en las siguientes cuentas:

⁴ Esta Resolución refunde en un único texto la Resolución de 9 de octubre de 1997 y la de 15 de marzo de 2002.

- 4740. Impuesto sobre beneficios anticipado.
- 4741. Impuesto sobre beneficios anticipado a largo plazo.
- 4790. Impuesto sobre beneficios diferido ⁵.
- 4791. Impuesto sobre beneficios diferido a largo plazo.

Además, al comparar los dos esquemas liquidatorios, se pone de manifiesto que las discrepancias existentes entre ellos no provienen solo de las diferencias temporales, sino también de la posible compensación de bases imponibles negativas de ejercicios anteriores. En efecto, según la actual normativa fiscal podrán compensarse las pérdidas de un ejercicio en los próximos quince años, por lo que surge un derecho sobre la Administración que, en principio, origina un activo fiscal. Ahora bien, solo se permite su reflejo contable cuando las bases imponibles negativas se hayan originado como consecuencia de un hecho no habitual en la gestión de la empresa y, además, se espere la obtención de beneficios fiscales futuros suficientes para realizar la compensación en el período previsto fiscalmente para ello; no obstante, si dicha recuperación va a tener lugar en un plazo previsiblemente superior a diez años, no se permite el registro contable de este activo fiscal por aplicación del principio de prudencia, tal como establece la citada Resolución del ICAC. Contablemente se emplearán las siguientes cuentas:

- 4745. Crédito por pérdidas a compensar del ejercicio...
- 4746. Crédito por pérdidas a compensar del ejercicio... a largo plazo.

Para poner de manifiesto la trascendencia que todavía tienen las discrepancias entre Contabilidad-Fiscalidad, en el **cuadro 4** se presentan los ajustes, tanto positivos como negativos, y las bases imponibles compensadas por las empresas españolas en el período 1998-2003.

CUADRO 4. Liquidación del IS de las sociedades españolas (1998-2003) (en millones de €).

| | 1998 | 1999 | 2000 | 2001 | 2002 | 2003 |
|---|---------|---------|---------|---------|-----------|-----------|
| Número de empresas | 745.004 | 793.906 | 878.346 | 932.517 | 1.010.782 | 1.043.359 |
| Total aumentos | 40.620 | 36.668 | 46.864 | 68.531 | 71.871 | 69.804 |
| Total disminuciones | 25.090 | 28.669 | 41.083 | 52.255 | 61.162 | 60.970 |
| Compensación de bases imponibles Negativas de ejercicios anteriores | 7.510 | 6.242 | 6.640 | 7.260 | 6.748 | 12.677 |

FUENTE: *Elaboración propia a partir de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria (AEAT).*

⁵ Aunque en la regulación contable esta cuenta aparece con el código 479, en nuestra opinión se debe añadir el cuarto dígito por analogía con los impuestos anticipados.

El **cuadro 4** revela las importantes discrepancias que en la actualidad coexisten entre las disciplinas contable y fiscal, si bien hubiera sido de interés que la información facilitada por la AEAT distinguiera entre diferencias permanentes y temporales, particularmente, a efectos de este trabajo, en aras a comprobar la magnitud de las segundas, que son las afectadas por el cambio de tipos.

Por otra parte, en virtud de la norma primera de la Resolución del ICAC mencionada, por aplicación del principio de prudencia, las deducciones y bonificaciones también pueden imputarse en distinto ejercicio contable y fiscal. Así, cuando la empresa no puede aplicar total o parcialmente sus incentivos fiscales por insuficiencia de cuota íntegra, en la mayoría de los casos tiene derecho a aplicarlos en años sucesivos, pudiendo entonces recoger contablemente ese derecho con la Administración Tributaria cuando una estimación razonable de la evolución de la empresa indique que los mismos podrán ser objeto de aplicación futura. A tal fin se utilizarán las cuentas:

- 4742. Derechos por deducciones y bonificaciones pendientes de aplicación a corto plazo.
- 4744. Derechos por deducciones y bonificaciones pendientes de aplicación a largo plazo,

cuya contrapartida es la cuenta «630. Impuesto sobre beneficios», lo que implica imputar contablemente los incentivos fiscales en el ejercicio en que se generan. Sin embargo, estos créditos fiscales no se verán afectados por el cambio de tipos impositivos.

Finalmente, también es necesario tener presente lo dispuesto en las normas segunda y tercera de la citada Resolución del ICAC, donde se establece que las diferencias permanentes negativas, así como las deducciones y bonificaciones, pueden ser objeto de periodificación, en tanto que las diferencias permanentes positivas, al suponer un aumento del gasto devengado por IS, en ningún momento se pueden diferir según el principio de prudencia. Ahora bien, esta alternativa solo será posible en el caso de que las diferencias y/o los incentivos fiscales estén ligados a un activo fijo, pues la imputación a resultados se hará en función de la depreciación del bien al que estén ligados. Este proceder se justifica por la aplicación del principio de correlación de ingresos y gastos, puesto que se trata de disminuciones del gasto por IS ligadas a la adquisición de inmovilizados que van a permanecer varios ejercicios en la empresa, por lo que parece razonable aplicar la reducción de dicho gasto a lo largo de los años de vida útil del elemento que la originó. La periodificación de estas partidas se reconocerá a través de las siguientes cuentas:

- 137. Ingresos fiscales por diferencias permanentes a distribuir en varios ejercicios.
- 138. Ingresos fiscales por deducciones y bonificaciones fiscales a distribuir en varios ejercicios.

A nuestros efectos tiene especial interés la periodificación recogida en la cuenta 137, dado que la relativa a las deducciones y bonificaciones no se va a ver afectada por una modificación en el tipo impositivo.

Una vez que se ha realizado una presentación de cómo surgen las cuentas fiscales que se pueden ver afectadas por cambios en los tipos de gravamen, seguidamente se hace alusión a la normativa que regula este hecho.

El vigente PGC establece textualmente en la norma de valoración 16.^a:

«Cuando la modificación de la legislación tributaria o la evaluación 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».

Por su parte, la Resolución del ICAC de 20 de marzo de 2002 contempla en la norma octava los cambios normativos que inciden en el tipo impositivo conocidos antes de la formulación de las Cuentas Anuales, estableciendo expresamente la siguiente regulación:

«Cualquier cambio conocido antes de la formulación de las Cuentas Anuales que incida en la contabilidad del efecto impositivo se deberá tener en cuenta para la cuantificación del gasto por Impuesto sobre Sociedades devengado. En particular, conocida la variación del tipo impositivo antes de la formulación de las Cuentas Anuales, se procederá a ajustar en tales Cuentas Anuales el importe de los impuestos anticipados y diferidos así como los créditos derivados de bases imponibles negativas.»

La normativa se limita a indicar la necesidad de proceder al ajuste en las correspondientes cuentas que registran los activos y pasivos fiscales, sin precisar cuáles tendrán que ser las contrapartidas de las variaciones sufridas. Sin embargo, es obvio que serán, según sea el caso, las cuentas «633. Ajustes negativos en la imposición sobre beneficios» y «638. Ajustes positivos en la imposición sobre beneficios». A efectos contables, tienen la consideración de gasto e ingreso, respectivamente, reflejándose en la Cuenta de Pérdidas y Ganancias en el mismo nivel que la cuenta «630. Impuesto sobre beneficios», si bien de forma separada puesto que recogen variaciones en el gasto por IS de un ejercicio precedente, en el primer caso, aumentando el impuesto sobre beneficios, en tanto que disminuyéndolo en el segundo. Concretamente, en la Cuenta de Pérdidas y Ganancias aparecerán reflejadas como sigue:

CUENTA DE PÉRDIDAS Y GANANCIAS

| N.º CUENTAS | DEBE | N | N-1 | N.º CUENTAS | HABER | N | N-1 |
|------------------|---|---|-----|-------------|--|---|-----|
| ... | A) GASTOS | | | ... | B) INGRESOS | | |
| 630*, 633, (638) | <p>... V. BENEFICIOS ANTES DE IMPUESTOS</p> <p>14. Impuesto sobre sociedades</p> <p>15. Otros impuestos</p> <p>VI. RESULTADOS DEL EJERCICIO (BENEFICIOS)</p> | | | ... | <p>... V. PÉRDIDAS ANTES DE IMPUESTOS</p> <p>VI. RESULTADOS DEL EJERCICIO (PÉRDIDAS)</p> | | |

*Esta cuenta puede tener saldo acreedor y, por tanto, la partida A14 puede tener signo negativo.

Por último, a la hora de confeccionar las Cuentas Anuales es preciso que se informe en la Memoria, en el apartado relativo a situación fiscal, del cambio en el tipo de gravamen.

En definitiva, cuando se produce una variación en el tipo impositivo, los activos y pasivos ligados a las diferencias temporales y bases imponibles negativas se ven afectados, dado que una vez tenga lugar dicha alteración, la cuantía a imputar en la liquidación fiscal resultará de aplicar la nueva tasa de gravamen, motivo por el cual es preciso revisar los saldos de estas cuentas. Resumidamente, se presentan las consecuencias de una modificación en las tasas de gravamen en el **cuadro 5**, si bien a efectos de esta reforma solo es de aplicación el caso de la rebaja.

CUADRO 5. *Ajustes a practicar sobre las cuentas fiscales ante cambios en el tipo impositivo.*

| | Aumento del tipo | Rebaja del tipo |
|---|--|--|
| <ul style="list-style-type: none"> • Impuestos anticipados • Créditos impositivos | Incremento del valor del activo → Ingreso (AJUSTE POSITIVO) | Disminución del valor del activo → Gasto (AJUSTE POSITIVO) |
| <ul style="list-style-type: none"> • Impuestos diferidos | Incremento del valor de la deuda → Gasto (AJUSTE NEGATIVO) | Disminución de valor de la deuda → Ingreso (AJUSTE POSITIVO) |

FUENTE: *Elaboración propia.*

Contablemente originarán, según sea el caso, algunas de las siguientes anotaciones:

- Rebaja de la tasa impositiva para impuestos anticipados y créditos por bases imponibles negativas:

Ajustes negativos en la imposición sobre beneficios (633)

a Impuesto sobre beneficios anticipado (4740)

a Impuesto sobre beneficios anticipado a largo plazo (4741)

_____ x _____

Ajustes negativos en la imposición sobre beneficios (633)

a Créditos por pérdidas a compensar del ejercicio... (4745)

a Créditos por pérdidas a compensar del ejercicio... a largo plazo (4746)

_____ x _____

- Descenso del tipo de gravamen para impuestos diferidos:

*Impuesto sobre beneficios
diferido (4790)*

*Impuesto sobre beneficios
diferido a largo plazo (4791)*

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

_____ x _____

A su vez, los ingresos diferidos por periodificación de diferencias permanentes negativas que, en su momento, fueron reconocidos al 35%, entendemos que no hay que ajustarlos, si bien a partir del cambio en el tipo impositivo se puede desglosar la parte imputada a ingresos entre las cuentas 630 y 638 ⁶.

*Ingresos fiscales por diferencias
permanentes a distribuir en varios
ejercicios (137)*

a Impuesto sobre beneficios (630)

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

Año 2007:

[Diferencia permanente imputada × (0,35 – 0,325)]

Año 2008 y siguientes:

[Diferencia permanente imputada × (0,35 – 0,30)]

_____ x _____

Finalmente, en el caso de las empresas de reducida dimensión, debido a que están sometidas a dos tipos de gravamen diferentes, es preciso distinguir:

1. Cuando tributan a un único tipo (el menor), en cuyo caso el gasto por impuesto sobre beneficios, así como los activos y pasivos fiscales que recogen el efecto impositivo, se registran aplicando dicha tasa.
2. Si quedan sometidas a ambos tipos, debiendo tener en cuenta lo previsto en la Resolución del ICAC de 20 de marzo de 2002, donde se establece que para cuantificar los créditos y débitos derivados del efecto impositivo debe aplicarse la tasa correspondiente al primer tramo. No obstante, para determinar el importe del gasto devengado por IS se aplica el tipo

⁶ Para profundizar en el registro contable de los ajustes a practicar en los activos y pasivos fiscales se puede consultar MARTÍNEZ y FERNÁNDEZ (2005, págs. 195-207).

de gravamen medio que resulta de dividir la cuota íntegra entre la base imponible. Tal proceder conlleva el origen de ajustes en el reconocimiento contable del IS, que se registrarán a través de las cuentas 633 y 638⁷.

Por tanto, en las empresas de reducida dimensión, con independencia de cuál sea la tasa de gravamen media a la que tributen, los activos y pasivos fiscales estarán registrados al tipo impositivo correspondiente al primer tramo de base imponible –hasta 2006 el 30% y desde 2007 el 25%–. En consecuencia, en 2006 será preciso ajustar todos los derechos y obligaciones con el Fisco cuya reversión se produzca a partir de 2007. En estas sociedades, por las ventajas fiscales previstas para ellas en el Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades (TRLIS), pueden existir bastantes diferencias temporales de origen negativo, las cuales implican pasivos fiscales que ahora disminuirán, lo que será beneficioso para ellas.

4. APLICACIÓN PRÁCTICA DEL REFLEJO CONTABLE DEL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES DERIVADO DE LA REFORMA FISCAL

A lo largo de este apartado se recogen una serie de casos representativos de los ajustes más importantes a los que se pueden tener que enfrentar las empresas en el registro contable del IS de 2006 y 2007, principales ejercicios contables afectados por el cambio en los tipos.

4.1. Caso 1: bases imponibles negativas.

La sociedad «COMERCIAL SIGMA, S.A.» presenta, en el ejercicio 2006, una pérdida antes de impuestos de 40.000 €, generada por una operación no habitual. De cara a liquidar el IS no existe ninguna diferencia entre Contabilidad y Fiscalidad, no tiene deducciones ni bonificaciones, siendo las retenciones y pagos a cuenta de 15.000 €.

En el año 2007, esta sociedad presenta un RCAI de 30.000 €, siendo las retenciones y pagos a cuenta de 500 €, sin que haya diferencias entre Contabilidad y Fiscalidad ni incentivos fiscales.

2006

| Cálculo de la cuota líquida del IS | | | Cálculo del gasto devengado por IS | | |
|------------------------------------|-------------------------|----------|------------------------------------|-------------------------|----------|
| | RCAI | (40.000) | | RCAI | (40.000) |
| +/- | Diferencias permanentes | – | +/- | Diferencias permanentes | – |
| +/- | Diferencias temporales | – | | | |
| | | | .../... | | |

⁷ Un estudio en detalle del tratamiento contable del IS en las empresas de reducida dimensión se encuentra en MARTÍNEZ y FERNÁNDEZ (2005, págs. 215-224).

| | | | | |
|---------|---|-----------------|---|------------------------------|
| .../... | | | | |
| = | Base imponible previa | (40.000) | | |
| - | Bases imponibles negativas de ejercicios anteriores | - | | |
| = | Base imponible | (40.000) | = | Resultado contable ajustado |
| × | Tipo de gravamen | × 0,35 | × | Tipo de gravamen |
| = | Cuota íntegra | (14.000) | = | Impuesto bruto |
| - | Deducciones y bonificaciones | - | - | Deducciones y bonificaciones |
| = | CUOTA LÍQUIDA | 0 | = | GASTO POR IS |
| - | Retenciones y pagos a cuenta | (15.000) | | (14.000) |
| = | CUOTA DIFERENCIAL | (15.000) | | |

Al tratarse de una pérdida provocada por un hecho excepcional se puede reconocer el derecho con el Fisco. En este caso, si se espera poder aplicar toda la base imponible negativa en el ejercicio 2007, la tasa de gravamen a aplicar será del 32,5%. Tal circunstancia hace que aparezca la cuenta «633. Ajustes negativos en la imposición sobre el beneficio» para reconocer la parte que no se va a poder recuperar de la Hacienda Pública como consecuencia de la caída en el tipo impositivo.

31-12-2006

15.000 Hacienda Pública, deudor por devolución de impuestos (4709)

14.000 Crédito por pérdidas a compensar del ejercicio 2006 (4745)
(40.000 × 0,35)

a Impuesto sobre beneficios (630) 14.000

a Hacienda Pública, retenciones y pagos a cuenta (473) 15.000

x

1.000 Ajustes negativos en la imposición sobre beneficios (633)
[(40.000 × (0,35 - 0,325))]

a Crédito por pérdidas a compensar del ejercicio 2006 (4745) 1.000

x

Alternativamente, los dos asientos anteriores se podrían refundir en uno solo, tal y como se recoge seguidamente.

15.000 Hacienda Pública, deudor por devolución de impuestos (4709)

13.000 Crédito por pérdidas a compensar del ejercicio 2006 (4745)
(40.000 × 0,325)

1.000 Ajustes negativos en la imposición sobre beneficios (633)
(40.000 × 0,025)

a Impuesto sobre beneficios (630) 14.000

a Hacienda Pública, retenciones y pagos a cuenta (473) 15.000

x

2007

| Cálculo de la cuota líquida del IS | | | Cálculo del gasto devengado por IS | | |
|------------------------------------|---|--------------|------------------------------------|------------------------------|--------------|
| +/- | RCAI | 30.000 | +/- | RCAI | 30.000 |
| +/- | Diferencias permanentes | - | +/- | Diferencias permanentes | - |
| +/- | Diferencias temporales | - | | | |
| = | Base imponible previa | 30.000 | = | Resultado contable ajustado | 30.000 |
| - | Bases imponibles negativas de ejercicios anteriores | (30.000) | × | Tipo de gravamen | × 0,325 |
| = | Base imponible | 0 | = | Impuesto bruto | 9.750 |
| × | Tipo de gravamen | × 0,325 | - | Deducciones y bonificaciones | - |
| = | Cuota íntegra | 0 | = | GASTO POR IS | 9.750 |
| - | Deducciones y bonificaciones | - | | | |
| = | CUOTA LÍQUIDA | 0 | | | |
| - | Retenciones y pagos a cuenta | (500) | | | |
| = | CUOTA DIFERENCIAL | (500) | | | |

31-12-2007

9.750 Impuesto sobre beneficios (6300)

500 Hacienda Pública, deudor por devolución de impuestos (4709)

a Crédito por pérdidas a compensar del ejercicio 2006 (4745) 9.750
(30.000 × 0,325)

a Hacienda Pública, retenciones y pagos a cuenta (473) 500

x

Como no se ha podido aplicar toda la base imponible negativa, el resto se compensará en ejercicios siguientes a un tipo de gravamen del 30%; en consecuencia, se debe ajustar el saldo de la cuenta «4745. Crédito por pérdidas a compensar del ejercicio 2006».

250 *Ajustes negativos en la imposición sobre beneficios (633)*

a *Crédito por pérdidas a compensar del ejercicio 2006 (4745)* 250
 $[(40.000 - 30.000) \times (0,325 - 0,30)]$

x

4.2. Caso 2: diferencias temporales.

La sociedad «ASTUR, S.A.» presenta en el ejercicio 2006 un resultado contable antes de impuestos de 100.000 €, sin que exista ninguna diferencia permanente ni incentivo fiscal y ascendiendo las retenciones y pagos a cuenta a 20.000 €.

En 2007, el resultado contable antes de impuestos asciende a 120.000 €; además, la empresa ha sido sancionada por importe de 10.000 €, lo que supone una **DIFERENCIA PERMANENTE POSITIVA**. En cuanto a las retenciones y pagos a cuenta, ascienden en este ejercicio a 21.000 €.

Por otra parte, esta sociedad presenta varias diferencias temporales, con efectos sobre las liquidaciones del IS de los años 2006 y 2007, derivadas de las siguientes operaciones:

1. Contrato de *leasing*.

En enero de 2000 firmó un contrato de *leasing* para adquirir una máquina de carga y descarga de camiones, cuyo precio de adquisición fue de 20.000 €. Dicho inmovilizado se amortiza contablemente de manera lineal en diez años, siendo el coeficiente máximo de amortización fiscal el 8%.

Teniendo en cuenta que en los contratos de arrendamiento financiero, fiscalmente se permite amortizar el activo por el doble del coeficiente máximo, lo que en este caso se traduce en el 16% ($2 \times 8\%$), las cuotas fiscales anuales ascenderán a 3.200 € ($20.000 \times 0,16$), mientras que contablemente se amortizarán 2.000 € ($20.000 / 10$). En consecuencia, surgirán una serie de diferencias cuya síntesis y efectos contables se recogen seguidamente.

| Año | Gasto contable | Gasto fiscal | Diferencia temporal | Reflejo contable | |
|---------|----------------|--------------|---------------------|-------------------------------------|-------------------------------------|
| | | | | Importe sin reforma IS | Importe tras reforma IS |
| 2000 | 2.000 | 3.200 | (1.200) | $1.200 \times 0,35 = 420 \text{ €}$ | $1.200 \times 0,35 = 420 \text{ €}$ |
| 2001 | 2.000 | 3.200 | (1.200) | $1.200 \times 0,35 = 420 \text{ €}$ | $1.200 \times 0,35 = 420 \text{ €}$ |
| 2002 | 2.000 | 3.200 | (1.200) | $1.200 \times 0,35 = 420 \text{ €}$ | $1.200 \times 0,35 = 420 \text{ €}$ |
| .../... | | | | | |

| | | | | | |
|-------------------------------|-------|-------|--------------------|-------------------------------------|--|
| .../... | | | | | |
| 2003 | 2.000 | 3.200 | (1.200) | $1.200 \times 0,35 = 420 \text{ €}$ | $1.200 \times 0,35 = 420 \text{ €}$ |
| 2004 | 2.000 | 3.200 | (1.200) | $1.200 \times 0,35 = 420 \text{ €}$ | $1.200 \times 0,35 = 420 \text{ €}$ |
| 2005 | 2.000 | 3.200 | (1.200) | $1.200 \times 0,35 = 420 \text{ €}$ | $1.200 \times 0,35 = 420 \text{ €}$ |
| Diferencias acumuladas | | | (7.200) € | | |
| 2006 | 2.000 | 800 | +1.200 (Reversión) | $1.200 \times 0,35 = 420 \text{ €}$ | $1.200 \times 0,35 = 420 \text{ €}$ |
| 2007 | 2.000 | 0 | +2.000 (Reversión) | $2.000 \times 0,35 = 700 \text{ €}$ | $2.000 \times 0,325 = 650 \text{ €}$ |
| 2008 | 2.000 | 0 | +2.000 (Reversión) | $2.000 \times 0,35 = 700 \text{ €}$ | $2.000 \times 0,30 = 600 \text{ €}$ |
| 2009 | 2.000 | 0 | +2.000 (Reversión) | $2.000 \times 0,35 = 700 \text{ €}$ | $2.000 \times 0,30 = 600 \text{ €}$ |
| Total reversión | | | 7.200 € | | |

El cambio en el tipo impositivo, conocido en 2006, motiva una modificación del pasivo fiscal ligado a esta operación, dado que a la diferencia que revierte en 2007 se le aplicará un 32,5% y los importes que se aplican en 2008 y 2009 tributarán al 30%; por ello, será preciso ajustar las cuentas fiscales que recogen el efecto impositivo.

2. Elemento de transporte: camión.

A principios de 2004 compró un camión por 80.000 €, estimándose una vida útil a efectos contables de cuatro años. Fiscalmente el período máximo es de diez años y el coeficiente máximo del 22%.

Las cuotas contables de amortización ascienden a 20.000 € ($80.000 / 4$), si bien fiscalmente el límite máximo deducible se sitúa en 17.600 € ($80.000 \times 0,22$). Por tanto, se pondrán de manifiesto una serie de ajustes cuyo resumen se facilita a continuación:

| Año | Gasto contable | Gasto fiscal | Diferencia temporal | Reflejo contable | |
|-------------------------------|----------------|--------------|---------------------|---------------------------------------|---|
| | | | | Importe sin reforma IS | Importe tras Reforma IS |
| 2004 | 20.000 | 17.600 | +2.400 | $2.400 \times 0,35 = 840 \text{ €}$ | $2.400 \times 0,35 = 840 \text{ €}$ |
| 2005 | 20.000 | 17.600 | +2.400 | $2.400 \times 0,35 = 840 \text{ €}$ | $2.400 \times 0,35 = 840 \text{ €}$ |
| 2006 | 20.000 | 17.600 | +2.400 | $2.400 \times 0,35 = 840 \text{ €}$ | $2.400 \times 0,35 = 840 \text{ €}$ |
| 2007 | 20.000 | 17.600 | +2.400 | $2.400 \times 0,35 = 840 \text{ €}$ | $2.400 \times 0,325 = 780 \text{ €}$ |
| Diferencias acumuladas | | | +9.600 € | | |
| 2008 | 0 | 9.600 | +9.600 (Reversión) | $9.600 \times 0,35 = 3.360 \text{ €}$ | $9.600 \times 0,30 = 2.880 \text{ €}$ |
| Total reversión | | | (9.600) € | | |

En este caso, se debe ajustar en el ejercicio 2006 el activo fiscal que revierte en 2008 porque tributará al 30%; por su parte, a la diferencia que se origina en 2007 ya se le aplicará dicha tasa.

3. Provisión para grandes reparaciones: instalaciones técnicas.

Cada cuatro años realiza una revisión a las instalaciones técnicas. La próxima tendrá lugar en enero de 2008 y estima que costará 10.000 €, motivo por el cual dota anualmente una provisión para grandes reparaciones por 2.500 €. Fiscalmente dichas dotaciones no son deducibles, pues el gasto no se imputará hasta el ejercicio en el que efectivamente tenga lugar la revisión, siendo deducible el importe al que realmente ascienda la misma. En consecuencia, surgen las siguientes diferencias entre Contabilidad y Fiscalidad.

| Año | Gasto contable | Gasto fiscal | Diferencia temporal | Reflejo contable | |
|-------------------------------|----------------|----------------|---------------------|--|---|
| | | | | Importe sin reforma IS | Importe tras reforma IS |
| 2004 | 2.500 | 0 | +2.500 | $2.500 \times 0,35 = 875 \text{ €}$ | $2.500 \times 0,35 = 875 \text{ €}$ |
| 2005 | 2.500 | 0 | +2.500 | $2.500 \times 0,35 = 875 \text{ €}$ | $2.500 \times 0,35 = 875 \text{ €}$ |
| 2006 | 2.500 | 0 | +2.500 | $2.500 \times 0,35 = 875 \text{ €}$ | $2.500 \times 0,35 = 875 \text{ €}$ |
| 2007 | 2.500 | 0 | +2.500 | $2.500 \times 0,35 = 875 \text{ €}$ | $2.500 \times 0,325 = 812,50 \text{ €}$ |
| Diferencias acumuladas | | | +10.000 € | | |
| 2008 | ¿? | Valor revisión | +10.000 (Reversión) | $10.000 \times 0,35 = 3.500 \text{ €}$ | $10.000 \times 0,30 = 3.000 \text{ €}$ |
| Total reversión | | | (10.000) € | | |

En 2008, cuando tenga lugar la revisión, el importe real puede coincidir o no con el fondo de la provisión pero, en todo caso, revertirán los 10.000 €. Por otra parte, como en el caso del elemento de transporte, habrá que ajustar el activo fiscal ligado a la provisión para grandes reparaciones, pues la reversión tendrá lugar en el ejercicio 2008, cuando el tipo impositivo sea del 30%.

4. Provisión para insolvencias de tráfico.

En septiembre de 2006 dotó una provisión para insolvencias de tráfico por importe de 6.000 €, para cubrir el derecho de cobro sobre un cliente que atravesaba dificultades financieras. Al cierre del ejercicio este crédito solo lleva dos meses vencido, motivo por el cual el gasto no es fiscalmente deducible en **2006**, por lo que surge una **DIFERENCIA TEMPORAL POSITIVA**. En **2007**, el citado crédito se consigue cobrar y se anula la provisión; ahora bien, el ingreso derivado de dicha provisión no tributa pues en el ejercicio anterior no se imputó el gasto asociado a él. En consecuencia, habrá que hacer un ajuste negativo en la liquidación del IS, con lo que **REVIERTE LA DIFERENCIA TEMPORAL**.

5. Operación con precio aplazado.

El 31 de octubre de 2006 vende mercaderías a uno de sus principales clientes. El importe facturado asciende a 5.450 €, siendo el precio de venta al contado de 5.000 €, aplicando un recargo financiero del 6% anual simple por el aplazamiento de año y medio en el cobro.

Contablemente, los ingresos ligados a esta operación se imputan al resultado según devengo, mientras que fiscalmente, al tratarse de una operación con cobro aplazado, se aplica el criterio de caja. Por tanto, como no se cobra hasta 1 de mayo de 2008, los 5.450 € se consideran íntegramente en la declaración fiscal de dicho ejercicio y, en consecuencia, tributarán al 30%. Sin embargo, desde la óptica contable, en 2006 se registra como ingreso la venta al contado (5.000 €) y los intereses correspondientes a dicho ejercicio, que ascienden a 50 € ($5.000 \times 0,06 \times 2 / 12$), utilizando un criterio lineal que no financiero. A su vez, en 2007 se imputan los intereses de todo el año, cuya cuantía es de 300 € ($5.000 \times 0,06$). Finalmente, en 2008 se contabilizan cuatro meses de intereses, esto es, 100 € ($5.000 \times 0,06 \times 4 / 12$).

Por tanto, habrá que realizar los ajustes que se sintetizan a continuación.

| Año | Ingreso contable | Ingreso fiscal | Diferencia temporal | Reflejo Contable | |
|-------------------------------|------------------|----------------|---------------------|---|---|
| | | | | Importe sin reforma IS | Importe tras reforma IS |
| 2006 | 5.050 | 0 | (5.050) | $5.050 \times 0,35 =$ $= 1.767,50 \text{ €}$ | $5.050 \times 0,35 =$ $= 1.767,50 \text{ €}$ |
| 2007 | 300 | 0 | (300) | $300 \times 0,35 = 105 \text{ €}$ | $300 \times 0,325 = 97,50 \text{ €}$ |
| Diferencias acumuladas | | | (5.350) € | | |
| 2008 | 100 | 5.450 | +5.350 (Reversión) | $5.350 \times 0,35 =$ $= 1.872,50 \text{ €}$ | $5.350 \times 0,30 = 1.605 \text{ €}$ |
| Total reversión | | | +5.350 € | | |

Estas diferencias, que aparecen en 2006 y 2007 y tienen su reversión en 2008 cuando el tipo impositivo sea del 30%, suponen una obligación de pago con el Fisco por el importe que surge de aplicar dicho tipo a la diferencia originada en cada ejercicio.

Teniendo en cuenta toda la información anterior, seguidamente se realizan las liquidaciones del IS correspondientes a 2006 y 2007.

2006

| Cálculo de la cuota líquida del IS | | | Cálculo del gasto devengado por IS | | |
|------------------------------------|-------------------------|----------------------|------------------------------------|-------------------------|---------|
| | RCAI | 100.000 | | RCAI | 100.000 |
| +/- | Diferencias permanentes | - | +/- | Diferencias permanentes | - |
| +/- | Diferencias temporales | + 1.200 | | | |
| | | (Leasing Rev.) | | | |
| | | + 2.400 (Am. Camión) | | | |
| | | + 2.500 | | | |
| | | (Prov. G. Rep.) | | | |
| | | + 6.000 | | | |
| | | (Prov. Insol.) | | | |
| | | | .../... | | |

| | | | | |
|-----|---|---------------------------|---|------------------------------|
| ... | | (5.050) (Aplaz. Cobro) | | |
| = | Base imponible previa | 107.050 | | |
| - | Bases imponibles negativas de ejercicios anteriores | - | | |
| = | Base imponible | 107.050 | = | Resultado contable ajustado |
| × | Tipo de gravamen | × 0,35 | × | Tipo de gravamen |
| | | | | 100.000 |
| | | | | × 0,35 |
| = | Cuota íntegra | 37.467,50 | = | Impuesto bruto |
| - | Deducciones y bonificaciones | - | - | Deducciones y bonificaciones |
| | | | | 35.000 |
| | | | | - |
| = | CUOTA LÍQUIDA | 37.467,50 | = | GASTO POR IS |
| - | Retenciones y pagos a cuenta | (20.000,00) | | 35.000 |
| = | CUOTA DIFERENCIAL | 17.467,50 | | |

31-12-2006

| | | |
|--------|---|---|
| 35.000 | <i>Impuesto sobre beneficios (630)</i> | |
| 420 | <i>Impuesto sobre beneficios diferido por leasing (47900)</i> (1.200 × 0,35) | |
| 840 | <i>Impuesto sobre beneficios anticipado a largo plazo por amortización del camión (47410)</i> (2.400 × 0,35) | |
| 875 | <i>Impuesto sobre beneficios anticipado a largo plazo por provisión para grandes reparaciones (47411)</i> (2.500 × 0,35) | |
| 2.100 | <i>Impuesto sobre beneficios anticipado por provisión para insolvencias de tráfico (47402)</i> (6.000 × 0,35) | |
| | | <i>a Hacienda Pública, acreedor por Impuesto sobre Sociedades (4752)</i> 17.467,50 |
| | | <i>a Hacienda Pública, retenciones y pagos a cuenta (473)</i> 20.000,00 |
| | | <i>a Impuesto sobre beneficios diferido a largo plazo por venta con cobro aplazado (47911)</i> 1.767,50 (5.050 × 0,35) |

x

Seguidamente se procede a reclasificar el pasivo fiscal ligado a *leasing* cuya reversión se producirá en 2007 y que está contabilizado a largo plazo.

| Reclasificación | | | |
|-----------------|---|--|-----|
| 700 | <i>Impuesto sobre beneficios diferido a largo plazo por leasing (47910)</i> | | |
| | a <i>Impuesto sobre beneficios diferido por leasing (47900)</i> | | 700 |
| | $(2.000 \times 0,35)$ | | |
| | x | | |

En un ejercicio sin cambios en la regulación fiscal aquí terminaría el reflejo contable ligado al IS; sin embargo, en 2006 se deben ajustar todos los activos y pasivos fiscales cuya reversión (**Rev.**) tenga lugar en los próximos ejercicios como consecuencia de la reducción en los tipos impositivos. Dichos ajustes en este caso concreto serían los siguientes.

| Ajustes | | | |
|---------|--|--|-----|
| 50 | <i>Impuesto sobre beneficios diferido por leasing (47900)</i> Rev. en 2007: $(2.000 \times 0,025)$ | | |
| 200 | <i>Impuesto sobre beneficios diferido a largo plazo por leasing (47910)</i> Rev. en 2008 y 2009: $[(2.000 \times 2) \times 0,05]$ | | |
| | a <i>Ajustes positivos en la imposición sobre beneficios (638)</i> | | 250 |
| | x | | |
| 360 | <i>Ajustes negativos en la imposición sobre beneficios (633)</i> | | |
| | a <i>Impuesto sobre beneficios anticipado a largo plazo por amortización del camión (47410)</i> | | 360 |
| | Rev. en 2008: $[(2.400 \times 3) \times 0,05]$ | | |
| | x | | |
| 375 | <i>Ajustes negativos en la imposición sobre beneficios (633)</i> | | |
| | a <i>Impuesto sobre beneficios anticipado a largo plazo por provisión para grandes reparaciones (47411)</i> | | 375 |
| | Rev. en 2008: $[(2.500 \times 3) \times 0,05]$ | | |
| | x | | |

| | | | |
|--------|---|--|--------|
| 150 | <i>Ajustes negativos en la imposición sobre beneficios (633)</i> | a <i>Impuesto sobre beneficios anticipado por provisión para insolvencias de tráfico (47402)</i> Rev. en 2007: (6.000 × 0,025) | 150 |
| _____ | | x | _____ |
| 252,50 | <i>Impuesto sobre beneficios diferido a largo plazo por venta con cobro aplazado (47911)</i> Rev. en 2008: (5.050 × 0,05) | a <i>Ajustes positivos en la imposición sobre beneficios (638)</i> | 252,50 |
| _____ | | x | _____ |

Como alternativa a la contabilización anterior, cabría realizar la que se expone a continuación, pues en el registro del IS del presente ejercicio ya se pueden reflejar contablemente los activos y pasivos fiscales por el tipo de gravamen al que revertirán, lo que origina los consiguientes ajustes dentro del propio asiento.

| | | | |
|------------------------|--|--|-----------|
| _____ 31-12-2006 _____ | | | |
| 35.000 | <i>Impuesto sobre beneficios (630)</i> | | |
| 420 | <i>Impuesto sobre beneficios diferido por leasing (47900) (1.200 × 0,35)</i> | | |
| 720 | <i>Impuesto sobre beneficios anticipado a largo plazo por amortización del camión (47410) (2.400 × 0,30)</i> | | |
| 750 | <i>Impuesto sobre beneficios anticipado a largo plazo por provisión para grandes reparaciones (47411) (2.500 × 0,30)</i> | | |
| 1.950 | <i>Impuesto sobre beneficios anticipado por provisión para insolvencias de tráfico (47402) (6.000 × 0,325)</i> | | |
| 395 | <i>Ajustes negativos en la imposición sobre beneficios (633)</i> [(2.400 × 0,05) + (2.500 × 0,05) + (6.000 × 0,025)] | a <i>Hacienda Pública, acreedor por Impuesto sobre Sociedades (4752)</i> | 17.467,50 |

| | | | |
|--|---|---|-----------|
| | a | Hacienda Pública, retenciones y pagos a cuenta (473) | 20.000,00 |
| | a | Impuesto sobre beneficios diferido a largo plazo por venta con cobro aplazado (47911) $(5.050 \times 0,30)$ | 1.515,00 |
| | a | Ajustes positivos en la imposición sobre beneficios (638) $(5.050 \times 0,05)$ | 252,50 |
| | | _____ x _____ | |

Además habría que realizar el mismo asiento de reclasificación del pasivo fiscal correspondiente al *leasing*.

| | | | |
|-----------------------------|---|--|-----|
| _____ Reclasificación _____ | | | |
| 700 | | Impuesto sobre beneficios diferido a largo plazo por leasing (47910) | |
| | a | Impuesto sobre beneficios diferido por leasing (47900) $(2.000 \times 0,35)$ | 700 |
| | | _____ x _____ | |

Si se utiliza este reflejo contable, los ajustes a practicar sobre los derechos y obligaciones fiscales solo se referirán a los importes recogidos en ejercicios anteriores, tal y como se recoge a continuación, teniendo en cuenta que en el primero de los asientos las cantidades coinciden en ambos casos.

| | | | |
|---------------------|---|---|-----|
| _____ Ajustes _____ | | | |
| 50 | | Impuesto sobre beneficios diferido por leasing (47900) Rev. en 2007: $(2.000 \times 0,025)$ | |
| 200 | | Impuesto sobre beneficios diferido a largo plazo por leasing (47910) Rev. en 2008 y 2009: $[(2.000 \times 2) \times 0,05]$ | |
| | a | Ajustes positivos en la imposición sobre beneficios (638) | 250 |
| | | _____ x _____ | |
| 240 | | Ajustes negativos en la imposición sobre beneficios (633) | |
| | a | Impuesto sobre beneficios anticipado a largo plazo por amortización del camión (47410) Rev. en 2008: $[(2.400 \times 2) \times 0,05]$ | 240 |
| | | _____ x _____ | |

250 *Ajustes negativos en la imposición sobre beneficios (633)*

a Impuesto sobre beneficios anticipado a largo plazo por provisión para grandes reparaciones (47411) 250
Rev. en 2008: $[(2.500 \times 2) \times 0,05]$

X

2007

| Cálculo de la cuota líquida del IS | | | Cálculo del gasto devengado por IS | | |
|------------------------------------|---|---|------------------------------------|------------------------------|---------------|
| +/- | RCAI | 120.000 | +/- | RCAI | 120.000 |
| +/- | Diferencias permanentes | + 10.000 | +/- | Diferencias permanentes | + 10.000 |
| +/- | Diferencias temporales | (Sanción) +2.000 (Leasing Rev.) + 2.400 (Am. Camión) + 2.500 (Prov. G. Rep.) (6.000) (Prov. Insol. Rev.) (300) (Aplaza. Cobro) | | | |
| = | Base imponible previa | 130.600 | | | |
| - | Bases imponibles negativas de ejercicios anteriores | - | | | |
| = | Base imponible | 130.600 | = | Resultado contable ajustado | 130.000 |
| × | Tipo de gravamen | × 0,325 | × | Tipo de gravamen | × 0,325 |
| = | Cuota íntegra | 42.445 | = | Impuesto bruto | 42.250 |
| - | Deducciones y bonificaciones | - | - | Deducciones y bonificaciones | - |
| = | CUOTA LÍQUIDA | 42.445 | = | GASTO POR IS | 42.250 |
| - | Retenciones y pagos a cuenta | (21.000) | | | |
| = | CUOTA DIFERENCIAL | 21.445 | | | |

31-12-2006

42.250,00 *Impuesto sobre beneficios (630)*
 650,00 *Impuesto sobre beneficios diferido por leasing (47900)*
 (2.000 × 0,325)

| | | | |
|--------|--|---|---|
| 780,00 | <i>Impuesto sobre beneficios anticipado por amortización del camión (47400)</i> (2.400 × 0,325) | | |
| 812,50 | <i>Impuesto sobre beneficios anticipado por provisión para grandes reparaciones (47401)</i> (2.500 × 0,325) | | |
| | | a | <i>Hacienda Pública, acreedor por Impuesto sobre Sociedades (4752)</i> 21.445,00 |
| | | a | <i>Hacienda Pública, retenciones y pagos a cuenta (473)</i> 21.000,00 |
| | | a | <i>Impuesto sobre beneficios anticipado por provisión para insolvencias de tráfico (47402)</i> (6.000 × 0,325) 1.950,00 |
| | | a | <i>Impuesto sobre beneficios diferido por venta con cobro aplazado (47901)</i> (300 × 0,325) 97,50 |
| | | | x |

Seguidamente, se reconocen los ajustes derivados de los activos y pasivos fiscales registrados en el presente ejercicio al 32,5% y cuya reversión se producirá al 30%.

| | | | |
|--------|--|---|---|
| | Ajustes | | |
| 122,50 | <i>Ajustes negativos en la imposición sobre beneficios (633)</i> | | |
| | | a | <i>Impuesto sobre beneficios anticipado por amortización del camión (47400)</i> (2.400 × 0,025) 60,00 |
| | | a | <i>Impuesto sobre beneficios anticipado por provisión para grandes reparaciones (47401)</i> (2.500 × 0,025) 62,50 |
| | | | x |
| 7,50 | <i>Impuesto sobre beneficios diferido por venta con cobro aplazado (47901)</i> (300 × 0,025) | | |
| | | a | <i>Ajustes positivos en la imposición sobre beneficios (638)</i> 7,50 |
| | | | x |

Por último, se realizan las reclasificaciones de las diferencias originadas en ejercicios anteriores a 2007 y que revierten en 2008.

| Reclasificaciones | |
|-------------------|--|
| 600 | <p><i>Impuesto sobre beneficios diferido a largo plazo por leasing (47910)</i></p> <p style="text-align: right;">a <i>Impuesto sobre beneficios diferido por leasing (47900) (2.000 × 0,30)</i> 600</p> <hr style="width: 50%; margin-left: 0;"/> <p style="text-align: center;">x</p> |
| 2.160 | <p><i>Impuesto sobre beneficios anticipado por amortización del camión (47400)</i></p> <p style="text-align: right;">a <i>Impuesto sobre beneficios anticipado a largo plazo por amortización del camión (47410) (2.400 × 3 × 0,30)</i> 2.160</p> <hr style="width: 50%; margin-left: 0;"/> <p style="text-align: center;">x</p> |
| 2.250 | <p><i>Impuesto sobre beneficios anticipado por provisión para grandes reparaciones (47401)</i></p> <p style="text-align: right;">a <i>Impuesto sobre beneficios anticipado a largo plazo por provisión para grandes reparaciones (47411) (2.500 × 3 × 0,30)</i> 2.250</p> <hr style="width: 50%; margin-left: 0;"/> <p style="text-align: center;">x</p> |
| 1.515 | <p><i>Impuesto sobre beneficios diferido a largo plazo por venta con cobro aplazado (47911)</i></p> <p style="text-align: right;">a <i>Impuesto sobre beneficios diferido por venta con cobro aplazado (47901) (5.050 × 0,30)</i> 1.515</p> <hr style="width: 50%; margin-left: 0;"/> <p style="text-align: center;">x</p> |

Finalmente, señalar que los tres primeros asientos –registro del IS junto con los ajustes– se podrían sintetizar en una única anotación, tal y como se recoge seguidamente.

| 31-12-2007 | |
|------------|---|
| 42.250,00 | <i>Impuesto sobre beneficios (630)</i> |
| 650,00 | <i>Impuesto sobre beneficios diferido por leasing (47900) (2.000 × 0,325)</i> |

| | | | |
|--------|--|-----------|--|
| 720,00 | <i>Impuesto sobre beneficios anticipado por amortización del camión (47400) (2.400 × 0,30)</i> | | |
| 750,00 | <i>Impuesto sobre beneficios anticipado por provisión para grandes reparaciones (47401) (2.500 × 0,30)</i> | | |
| 122,50 | <i>Ajustes negativos en la imposición sobre beneficios (633) [(2.400 × 0,025) + (2.500 × 0,025)]</i> | | |
| | <i>a Hacienda Pública, acreedor por Impuesto sobre Sociedades (4752)</i> | 21.445,00 | |
| | <i>a Hacienda Pública, retenciones y pagos a cuenta (473)</i> | 21.000,00 | |
| | <i>a Impuesto sobre beneficios anticipado por provisión para insolvencias de tráfico (47402) (6.000 × 0,325)</i> | 1.950,00 | |
| | <i>a Impuesto sobre beneficios diferido por venta con cobro aplazado (47901) (300 × 0,30)</i> | 90,00 | |
| | <i>a Ajustes positivos en la imposición sobre beneficios (638) (300 × 0,025)</i> | 7,50 | |
| | x | | |

A partir del ejercicio 2008 ya no aparecerán ajustes, pues todos los activos y pasivos fiscales se reconocerán por el 30% de las diferencias temporales y/o bases imponibles negativas.

4.3. Caso 3: ingresos diferidos por diferencia permanente negativa.

La empresa «PISA, S.L.», calificada desde su constitución como de reducida dimensión, vendió a principios del año 2001 una máquina por 10.000 €, consiguiendo un beneficio contable de 2.000 €. Dicho resultado quedó exento de tributación al reinvertir todo el importe de la venta en una nueva máquina, cuyo precio de adquisición fue de 50.000 € y a la que se le estimó una vida útil de diez años, admisible fiscalmente ⁸.

En consecuencia, en el año 2001 surgió una **DIFERENCIA PERMANENTE NEGATIVA** de 2.000 € que, contablemente, la empresa decidió diferir según lo previsto en la Resolución del ICAC. Como la nueva máquina se amortiza en diez años, la diferencia permanente se imputará al resultado

⁸ Hasta el año 2001, inclusive, las empresas de reducida dimensión gozaban de exención por reinversión, beneficio fiscal que originaba la consiguiente diferencia permanente negativa.

contable en idéntico plazo. Así, en 2001 solo se aplicará la parte correspondiente a la amortización del primer ejercicio:

Diferencia imputada en 2001: $2.000 / 10 = 200 \text{ €}$

Diferencia diferida: $2.000 - 200 = 1.800 \text{ €}$

El reflejo contable de esta periodificación en 2001 dependerá del importe de la base imponible obtenida en dicho ejercicio pues, si no superó los 90.151,81 €⁹, habrá quedado gravada a un único tipo (30%), pero si fue superior a ese importe, al exceso se le habrá aplicado el 35%, tributando así a un tipo de gravamen medio comprendido entre el 30 y el 35%.

OPCIÓN 3.A) Toda la base imponible de la empresa queda sometida al 30%.

| | | | |
|-----|--|-----|---|
| | 31-12-2001 | | |
| 540 | <i>Impuesto sobre beneficios (630)</i> | a | <i>Ingresos fiscales por deducciones y bonificaciones fiscales a distribuir en varios ejercicios (138) (1.800 × 0,30)</i> |
| | | 540 | |
| | | | x |

OPCIÓN 3.B) La base imponible de la empresa queda sometida a un tipo medio de gravamen comprendido entre el 30 y el 35%. En este caso concreto, la normativa contable no indica cuál ha de ser el tratamiento contable si bien, teniendo en cuenta lo previsto en la Resolución del ICAC para el reconocimiento del efecto impositivo en las empresas de reducida dimensión, se propone la siguiente contabilización.

| | | | |
|-------|---|-----|---|
| | 31-12-2001 | | |
| 540+X | <i>Impuesto sobre beneficios (630)</i> (1.800 × tipo medio de gravamen) | a | <i>Ingresos fiscales por deducciones y bonificaciones fiscales a distribuir en varios ejercicios (138) (1.800 × 0,30)</i> |
| | | 540 | |
| | | a | <i>Ajustes positivos en la imposición sobre el beneficio (638)</i> [1.800 × (tipo medio - 0,30)] |
| | | X | |
| | | | x |

⁹ Hasta 2004, el primer tramo de base imponible que tributaba al 30% era de 90.151,81 €, importe que se elevó a 120.202,41 € para los ejercicios iniciados en 2005.

En consecuencia, con independencia del tipo de gravamen aplicado a la base imponible, el ingreso a distribuir en varios ejercicios queda registrado por el 30% de la diferencia diferida. Por tanto, para ambas opciones, en los próximos ejercicios la anotación contable a practicar es la contraria y por la cuantía imputada en cada año.

| | | |
|----|--|----|
| | 31-12- (2002 a 2006) | |
| 60 | <i>Ingresos fiscales por deducciones y bonificaciones fiscales a distribuir en varios ejercicios (138)</i> (200 × 0,30) | |
| | a <i>Impuesto sobre beneficios (630)</i> | 60 |
| | x | |

No obstante, al cambiar el tipo impositivo, a partir de 2007 el reflejo contable que se propone es, para ambas opciones, el siguiente:

| | | |
|----|--|-----------|
| | 31-12- (2002 a 2006) | |
| 60 | <i>Ingresos fiscales por deducciones y bonificaciones fiscales a distribuir en varios ejercicios (138)</i> (200 × 0,30) | |
| | a <i>Impuesto sobre beneficios (630)</i> (200 × 0,25) | 50 |
| | a <i>Ajustes positivos en la imposición sobre beneficios (138)</i> [200 × (0,30 – 0,25)] | 10 |
| | x | |

5. CONCLUSIONES

Como apartado final del estudio realizado acerca del cambio en los tipos impositivos del IS, cabe resaltar como conclusiones más importantes las que a continuación se exponen de forma resumida.

Los tipos de gravamen del IS aprobados recientemente en nuestro país se acercan a la media de los Estados miembros de la UE, si bien es oportuno apuntar las discrepancias que existen entre los distintos países de la Unión, con el riesgo que conlleva esta política fiscal individualizada de tipos impositivos diferentes. Además, no puede olvidarse que España, donde

durante varias décadas las sociedades han tributado al 35%, se acaba de sumar a esta tendencia que ha venido siendo una práctica habitual en la mayoría de la UE y que, mucho nos tememos, continuará en un futuro próximo, por lo que el acercamiento español puede ser tan solo transitorio.

La rebaja en los tipos, en principio, es beneficiosa para los sujetos pasivos del IS; sin embargo, este cambio va acompañado de la supresión de beneficios fiscales a través de una modificación sustancial de las deducciones. Por tanto, para poder valorar la reforma del IS en sus justos términos será preciso comprobar el efecto conjunto de ambas medidas, el cual será determinado a través del tipo impositivo efectivo medio soportado por las sociedades españolas tras el cambio normativo, teniendo en cuenta que individualmente puede tener consecuencias diferentes, pues la pérdida de incentivos fiscales puede ocasionar mayor incidencia que la bajada del tipo de gravamen en determinadas empresas, en tanto que para otras puede ser justamente al contrario.

Desde la perspectiva contable, las sociedades que tengan registrados activos y/o pasivos fiscales derivados de la contabilización del IS de ejercicios precedentes, así como los que surjan en 2006 y 2007, deberán ajustar sus saldos como consecuencia de la bajada en el tipo impositivo. En este sentido, teniendo presente las importantes diferencias que todavía existen entre Contabilidad y Fiscalidad, tal y como se puede constatar a través de los datos publicados por la propia AEAT, las sociedades españolas en su conjunto van a tener que realizar importantes ajustes en términos cuantitativos. El registro contable de los mencionados ajustes, de acuerdo con los casos expuestos en el presente trabajo, conllevan cierta laboriosidad, la cual dependerá más del número de cuentas de activos y pasivos fiscales existente que de su cuantía individual.

En definitiva, estamos ante una reforma parcial del IS con resultados inciertos para los contribuyentes, puesto que la caída en los tipos de gravamen beneficia en términos de presión fiscal, pero la reducción y supresión de incentivos fiscales es claramente perjudicial; por tanto, habrá que esperar unos años para conocer el efecto neto de ambas medidas. No obstante lo anterior, hay una repercusión inmediata de esta reforma fiscal sobre la contabilidad, pues la disminución del tipo impositivo implica reducir los activos y pasivos fiscales, de tal forma que las empresas tendrán que ajustar los saldos de cada una de las cuentas representativas de derechos y obligaciones con el Fisco, tarea que afectará al cierre contable de los ejercicios 2006 y 2007, siendo tanto más laboriosa cuantas más cuentas se deban ajustar.

Legislación

Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio.

Ley 36/2006, de 29 de noviembre, de medidas para la prevención del fraude fiscal.

Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades.

Resolución de 9 de octubre de 1997, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, sobre algunos aspectos de la Norma de Valoración decimosexta del Plan General de Contabilidad.

Resolución de 15 de marzo de 2002, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, sobre algunos aspectos de la Norma de Valoración decimosexta del Plan General de Contabilidad.

Bibliografía

ÁLVAREZ, S. y ROMERO, D. [2002]: «Líneas de reforma del Impuesto de Sociedades en el contexto de la Unión Europea», *Información Comercial Española*, 802, págs. 159-172.

DE MOIJ, R. [2005]: «Will Corporate Income Taxation Survive?», *De Economics*, 153, págs. 277-301.

EUROSTAT [2005]: *Structure of the Taxation Systems in the European Union*, European Commission, Directorate General of Taxation and Customs Union, Luxemburgo.

FERNÁNDEZ, E. y MARTÍNEZ, A. [2006]: «La relación Contabilidad-Fiscalidad a través de la aplicación práctica del Impuesto sobre Sociedades», *Revista Española de Financiación y Contabilidad*, vol. XXXV, 130, julio/septiembre, págs. 621-644.

FERNÁNDEZ, E.; MARTÍNEZ, A. y ÁLVAREZ, S. [2004]: «El tipo impositivo contable y fiscal de las sociedades españolas a lo largo de la década de los 90», *Partida Doble*, 153, págs. 60-67.

GRIFFITH, R. y KLEMM, A. [2004]: *What has been the tax competition experience flats 20 years?*, IFS Working Paper 04/05.

- Informe Ruding [1992]: «Comunicación de la Comisión al Consejo sobre orientaciones en materia de fiscalidad de las empresas», *Hacienda Pública Española*, Monografía 2/92.
- LÓPEZ, J. y ROMERO, D. [2001]: «Eficacia de los incentivos fiscales a la inversión: aspectos teóricos y aplicados», *Hacienda Pública Española*, Monografía 2001, págs. 207-249.
- MARTÍNEZ, A. y FERNÁNDEZ, E. [2005]: *Contabilidad de los impuestos empresariales*, Thomson-Cívitas, Navarra.
- ROMERO, D. [2001]: «Los incentivos fiscales a la inversión empresarial y al empleo: líneas de investigación y evidencia para España», *Papeles de Economía Española*, 87, págs. 271-283.