

# LA GLOBALIZACIÓN Y EL EFECTO IMPOSITIVO: LOS DOS ENFOQUES DEL MÉTODO DE LA DEUDA ANTE LA REFORMA DEL PGC

**GREGORIO LABATUT SERER**

*Departamento de Contabilidad. Facultad de Economía.  
Universidad de Valencia*

**JOSEFINA PERAIRE SAUS**

*Profesora de Contabilidad de Formación Profesional.  
EE.PP. San José. I.P. Valencia*

## **Extracto:**

**E**STE trabajo analiza el proceso de armonización contable experimentado en el campo de la contabilidad del efecto impositivo. Comenzando con los orígenes del método, y tras revisar los diferentes sistemas de contabilización posibles, se analizan las peculiaridades de cada norma, su evolución y las interrelaciones surgidas entre ellas. El objetivo es el análisis del proceso generador de influencias entre normativas que ha tenido lugar hasta llegar al enfoque del balance, para profundizar a continuación en la adopción de este último por la NIC 12 revisada del IASB y proceder finalmente a su comparación con el enfoque en resultados. Se espera así contribuir en la medida de lo posible al debate del proceso regulador abierto en España con la actual reforma del Plan General Contable, en lo que concierne a la forma de contabilizar el impuesto.

**Palabras clave:** IASB, NIIF, SFAS, FRS, armonización contable, efecto impositivo, método de la deuda, enfoque en resultados, enfoque del balance, base fiscal, diferencias temporarias e impuestos diferidos.

# Sumario

- I. Introducción.
- II. Naturaleza contable y cuantificación del gasto devengado por impuesto.
- III. El efecto impositivo: métodos de contabilización y cuentas registro.
- IV. Evolución de la normativa sobre el efecto impositivo.
  - IV.1. Origen del método del efecto impositivo.
  - IV.2. Influencias entre normativas a lo largo del proceso evolutivo.
  - IV.3. Estados Unidos: problemas del SFAS 96, soluciones y nuevos problemas del SFAS 109.
  - IV.4. Reino Unido: de la asignación parcial del SSAP 15 a la total del FRS-19.
  - IV.5. Normativa sobre la contabilización del efecto impositivo en otros países.
- V. El enfoque en el balance del método de la deuda según la NIC 12 revisada (1996 y 2000).
  - V.1. Hipótesis de partida.
  - V.2. Conceptos básicos.
  - V.3. Reconocimiento de activos y pasivos por impuestos corrientes con contrapartida distinta a resultados.
  - V.4. Reconocimiento no permitido de activos y pasivos por impuestos diferidos con contrapartida distinta a resultados: excepciones al sistema de asignación total.
  - V.5. Valoración de activos y pasivos por impuestos corrientes y diferidos.
  - V.6. Proceso de liquidación contable del impuesto.
  - V.7. Diferencias SFAS 109-NIC 12 revisada.
- VI. Comparación de los dos enfoques del método de la deuda: resultados y balance.
  - VI.1. Diferencias entre magnitudes distintas.
  - VI.2. Terminología de los activos y pasivos fiscales.
  - VI.3. Secuenciación en el proceso de liquidación contable del impuesto.
  - VI.4. Aplicación del tipo impositivo a las diferencias.
  - VI.5. Cálculo de la base imponible según la normativa fiscal.
  - VI.6. Diferencias permanentes *versus* diferencias temporarias.
- VII. Conclusiones.

## Bibliografía

## I. INTRODUCCIÓN

Durante los últimos años se está produciendo un proceso vertiginoso de globalización de la economía, principalmente como consecuencia de la necesidad para las grandes compañías de buscar nuevos mercados financieros en los que obtener mejores oportunidades de financiación. Ante esta situación el proceso de armonización y de acercamiento de normativas contables se inició como requisito indispensable para facilitar la comparabilidad de la información financiera en un mercado cada vez más globalizado.

En materia del efecto impositivo el acontecimiento más importante de esta armonización tuvo lugar en 1996 cuando el IASB (entonces IASC) modificaba la NIC 12 en una primera revisión en la que adoptaba el enfoque americano del balance del método de la deuda. Con este suceso podía decirse que quedaba establecido un «referente internacional claro para la implantación de una alternativa contable concreta: método de la deuda, asignación comprensiva, enfoque sobre el balance y sin posibilidad de descuento» (ZAMORA, C. y SIERRA, G.J., 2000: 183). En 1997 la *Accounting Standard Board* (AcSB) del *Canadian Institute of Chartered Accountants* (CICA) aprobaba la sección 3465 del CICA Handbook que sustituyendo a la anterior sección 3470, cambiaba método de capitalización por método de la deuda con enfoque en el balance. El cambio en la normativa canadiense no se producía para conseguir un acercamiento a la NIC 12 revisada sino más bien al SFAS 109 americano. Sin embargo, en el resto de casos la armonización contable en torno al enfoque del balance sí ha venido motivada por un intento de aproximación a la normativa internacional.

En 1999 la *Australian Accounting Standards Board* (AASB) de la *Australian Accounting Research Foundation* (AARF) publicaba la norma AASB-1020 que sustituía enfoque en resultados por enfoque en el balance. También Méjico, Argentina, Indonesia, Malasia, Singapur, Hong Kong y Sudáfrica entre otros, han incorporado el nuevo sistema de diferencias temporarias. Solamente la *Accounting Standard Board* (ASB) de Reino Unido se ha manifestado claramente en contra al aprobar en diciembre de 2000 el «*Financial Reporting Standard N.º 19* (FRS-19) que mantenía el enfoque clásico de diferencias permanentes y temporales.

En España nuestra normativa contable se encuentra en pleno proceso de adaptación<sup>1</sup>. El Libro Blanco para la Reforma de la Contabilidad<sup>2</sup> recomendaba rechazar el enfoque del balance

<sup>1</sup> El Reglamento 1606/2002 del Parlamento Europeo y del Consejo relativo a la aplicación de las NIC dejaba opción a los Estados miembros para decidir en sus respectivos territorios sobre la obligatoriedad y permisividad de las NIC en las cuentas consolidadas de grupos no cotizados y en las cuentas individuales de sociedades tanto cotizadas como no cotizadas. La Ley 62/2003, de 30 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social establecía en su disposición final undécima «Normas Contables» la no permisividad de las NIC/NIIF para las cuentas individuales. En su lugar se regirían por la normativa española una vez reformada y adaptada a criterios internacionales.

<sup>2</sup> En marzo de 2001 se aprobaba una Orden del Ministerio de Economía para crear una «Comisión de Expertos» que estudiase cómo reformar la contabilidad en España. El 26 de junio de 2002 esta Comisión terminaba su «Libro Blanco para la Reforma de la Contabilidad en España» con una serie de recomendaciones.

de la NIC 12 revisada y mantener el enfoque clásico en la cuenta de resultados. Si bien, dentro del Grupo de Trabajo que actualmente está elaborando la reforma del Plan General Contable, el Subgrupo<sup>3</sup> destinado a la contabilización del impuesto ha adelantado ya que se plantea no seguir dicha recomendación en pro de una mayor armonización mundial.

Desde la perspectiva del panorama internacional descrito, la comparación entre ambos enfoques –resultados y balance– parecía lógico y necesario. Este trabajo se planteó con el objetivo de analizar el proceso generador de influencias entre las normativas relativas al efecto impositivo, para profundizar a continuación en el enfoque del balance de la NIC 12 revisada y proceder finalmente a su comparación con el enfoque en resultados. Se espera así contribuir en la medida de lo posible al debate del proceso regulador abierto en España con la actual reforma del Plan General Contable.

Para ello, tras esta breve introducción los epígrafes segundo y tercero se destinan a exponer respectivamente cuál es el origen del problema y las posibles soluciones del efecto impositivo: la proporcionalidad resultado contable-gasto devengado por impuesto y los distintos métodos de contabilización. El cuarto apartado analiza la evolución de las normativas en el proceso de armonización contable experimentado. Para entender el proceso de generación de influencias recíprocas ha sido necesario seguir aquí un criterio cronológico en la narración. Se analizan las peculiaridades de cada norma, su evolución y las interrelaciones surgidas. En el quinto apartado se efectúa el estudio del nuevo enfoque del balance en la versión adoptada por la NIC 12 revisada y en el sexto su comparación con el enfoque en resultados. Por último, el séptimo epígrafe establece las conclusiones y recomendaciones que en nuestra opinión se desprenden para el debate regulador.

## II. NATURALEZA CONTABLE Y CUANTIFICACIÓN DEL GASTO DEVENGADO POR IMPUESTO

En el origen de la contabilización del impuesto sobre beneficios existen dos cuestiones que no hay que confundir. Se trata de: 1. La consideración contable del impuesto como distribución de resultados o como gasto; 2. La cuantificación de dicho gasto y en función de ello su asignación (reparto) temporal entre distintos períodos. El problema del efecto impositivo surge del segundo de estos interrogantes, no del primero.

Considerado el impuesto como gasto contable, existen varias alternativas a la hora de cuantificarlo. El *método de la cuota a pagar (Flow-Through Method)*, siguiendo criterios de caja considera como gasto (ingreso) contable por impuesto la cantidad a pagar (o a devolver) por Hacienda. El gasto contable viene determinado en función del resultado fiscal y no guarda relación con el resultado contable. El *método del efecto impositivo o reparto interperíodos*, siguiendo el criterio del devengo considera como gasto (ingreso) contable una cantidad directamente relacionada con el bene-

<sup>3</sup> Resolución del ICAC, de 12 de julio de 2005, por la que se crea un Grupo de Trabajo encargado de elaborar un documento base para la reforma del Plan, y Resolución del ICAC, de 22 de septiembre de 2005, por la que se crean los Subgrupos encargados de las diferentes materias.

ficio contable antes de impuestos. Consiste en asignar la carga impositiva como gasto «*no solo al período en que se paga, sino a todos aquellos períodos que se considere que deban soportarla*» (GARCÍA-OLMEDO, 2001: 712). El gasto por impuesto no se debe exclusivamente al fisco, está más bien originado por el «*privilegio de hacer negocios en un período determinado*» (PERRY, 1966: 23), o por el «*derecho a dirigir una compañía con beneficios en un clima favorable provisto por el Estado*» (HENDRIKSEN, 1982). Debe ser, por tanto, proporcional a los beneficios contables.

Pero ¿qué es realmente el «efecto impositivo»? Podemos entenderlo como «la diferencia entre el gasto contable por impuesto y la deuda a pagar con Hacienda». Esta definición es inexacta. Transmite la conclusión errónea de que en el método de la cuota a pagar no existe efecto pues por propia definición ambas magnitudes coinciden. Sin embargo, con este método la cuenta de resultados ofrece un saldo después de impuestos distorsionado, un saldo diferente al que hubiera presentado de considerarse un gasto por impuesto proporcional al beneficio contable. La distorsión indica que el efecto existe y que lo incorrecto es su definición. Más acertado es referirse a él como «la consecuencia fiscal derivada de las diferencias entre dos magnitudes anteriores: resultado contable antes de impuestos y base imponible fiscal». Cuando se dan diferencias entre estas magnitudes se genera efecto impositivo, pero con el método de la cuota a pagar no se registra contablemente y con el método del efecto impositivo sí, y es precisamente esto lo que distorsiona el saldo de la cuenta de resultados después de impuestos.

Actualmente el método de la cuota a pagar está abandonado en casi todos los países. El asunto tiene su lógica: desde el momento en que se acepta la naturaleza contable del impuesto como gasto, este se justifica como consecuencia del derecho a un entorno económico favorable en el cual poder obtener beneficios empresariales (contables). Su cuantía ha de ser, por tanto, proporcional a tales beneficios, no a la base imponible fiscal.

Podemos, pues, concluir que:

- Siempre que hay diferencias entre resultado contable y base imponible fiscal hay efecto impositivo.
- Cuando existe efecto impositivo debe registrarse contablemente para evitar distorsiones en la cuenta de resultados.
- El método del efecto impositivo resulta preferible al método de la cuota a pagar porque, a diferencia de este último, registra el efecto en contabilidad y evita la distorsión de la cuenta de resultados.

### III. EL EFECTO IMPOSITIVO: MÉTODOS DE CONTABILIZACIÓN Y CUENTAS REGISTRO

Una vez aceptado que el efecto impositivo debe reflejarse en contabilidad, encontramos distintos métodos en función del tipo de cuentas en las que se registre.

En el método neto de impuestos (*Net-of-Tax Method*) los efectos fiscales de las diferencias entre resultado contable y fiscal se recogen como parte integral de los activos y pasivos que las causaron. Las cifras que estos elementos presentan son ya sus valores una vez descontado el efecto del impuesto. Los inconvenientes de este enfoque son que, se produce confusión entre transacciones y consecuencias fiscales de las mismas; y ante cambios en tipos impositivos no van acompañados de modificación paralela en la tributación diferida pues no existe cuenta específica que la recoja.

En el método de capitalización o del diferido (*Deferral Method*) el efecto impositivo ya es recogido en cuentas específicas, pero estas son ajustes por periodificación. Es decir, ajustes sobre el resultado en los cuales importa el principio del «devengo» no el del «registro». No representan verdaderas deudas o derechos de cobro frente a la Hacienda Pública y, por tanto, siguen sin actualizarse ante cambios en los tipos impositivos.

Por último, en el método de la deuda (*Liability Method*) el efecto impositivo se recoge por fin en cuentas de activos y pasivos específicos que sí representan obligaciones de pago y derechos de cobro y por primera vez se actualizan cuando cambian los tipos impositivos.

Este último método tiene dos enfoques. Dependiendo de aquel en el que nos encontremos la nomenclatura de los activos y pasivos fiscales pone el acento en un momento del tiempo distinto. El enfoque en resultados (*Performance Statement Approach*) pone el acento en el presente. Las deudas y derechos de cobro que la empresa tiene frente a Hacienda son cantidades cuyo pago se difiere (pasivos por impuestos diferidos) o se adelanta (activos por impuestos anticipados) con respecto al devengo contable del gasto por impuesto en el ejercicio presente. Se incide, pues, en la cantidad de impuestos pagados o no en el ejercicio actual.

El enfoque del balance (*Balance Sheet Approach*) pone el acento en el futuro. Los pasivos o activos fiscales son mayores o menores pagos futuros de impuestos por cantidades que resultarán tributables o deducibles al calcular la base imponible fiscal de futuros ejercicios (pasivos y activos por impuestos diferidos<sup>4</sup>). Conceptualmente se trata de los mismos pasivos y activos fiscales, solo que para denominarlos se pone el acento en el presente (enfoque en resultados) o en el futuro (enfoque del balance).

En cuanto al nivel de reconocimiento de las diferencias o sistemas de asignación, nos encontramos con la asignación total y la asignación parcial.

En cuanto al nivel de reconocimiento de estos activos y pasivos fiscales, hay que tener en cuenta que «*el no reconocimiento de un impuesto anticipado por el principio de prudencia, no significa en ningún caso la aplicación del sistema de reconocimiento parcial de diferencias admitido por la norma británica SSAP 15*» (GARCÍA-OLMEDO, 1997: 669). Hay que decir que la aplicación del principio de prudencia solo juega en el reconocimiento de activos, sin embargo, el sistema de asignación, total o parcial, afecta tanto a activos como a pasivos. La asignación parcial (*partial alloca-*

<sup>4</sup> A nuestro juicio hubiera sido más acertado el empleo de los términos «pasivos por impuestos tributables» y «activos por impuestos deducibles» en lugar de «pasivos y activos por impuestos diferidos».

tion) reconoce únicamente los activos y pasivos por tributación diferida con período de reversión no superior a 3 años. La asignación total (*comprehensive allocation*) reconoce todos los activos y pasivos por tributación diferida, independientemente de su período de reversión. El principio de prudencia en el reconocimiento de activos permite solamente reconocer aquellos que se encuentran en determinadas circunstancias. Tales circunstancias se establecen en cada normativa y difieren de una a otra, pero no versan exclusivamente sobre el período de reversión<sup>5</sup>. Es esto último, la aplicación del principio de prudencia y no la asignación parcial, lo que constituyó el grave problema del SFAS 96 del que hablaremos luego. La norma estadounidense de 1987 que practicaba la asignación total, introducía por primera vez el enfoque en el balance del método de la deuda, pero debido a su excesiva prudencia en el sentido mencionado, no llegó a entrar nunca en vigor.

El sistema de asignación aplicado, total o parcial, ha sido uniforme entre normativas en los casos del método neto de impuestos y del método de la deuda con enfoque en el balance. El método neto de impuestos siempre ha seguido la asignación parcial (*Accounting Research Bulletin* ARB's 23, y 27 de 1944 y 1946 en Estados Unidos). El enfoque del balance del método de la deuda siempre ha aplicado la asignación total (SFAS's 96 y 109 de 1987 y 1992 en Estados Unidos y NIC 12 revisada de 1996 por el IASC). Sin embargo, dicho sistema ha variado entre normativas que empleaban un mismo método en los casos del método de capitalización y del enfoque en resultados del método de la deuda. El método de capitalización ha seguido tanto la asignación parcial (ARB's 42, 43 y 44 de 1952, 1953 y 1954 en Estados Unidos) como la total (ARB 44 revisado de 1958 y APBO 11 de 1967 ambos también americanos). El enfoque en resultados del método de la deuda ha utilizado la asignación parcial (SSAP 15 y SSAP 15 revisado de 1978 y 1985 en Reino Unido), permitido ambas asignaciones (NIC 12 original de 1979 del IASC), o utilizado solo la total (PGC de 1990 español y el FRS 19 de 2000 británico). En el **cuadro 1** se extrae lo expuesto.

**CUADRO 1.** *Métodos, normativa y tipo de asignación.*

MÉTODO		NORMA	ASIGNACIÓN
NETO DE IMPUESTOS (Recomendado frente a Diferido)		ARB 23 (1944) (EEUU)	PARCIAL
		ARB 27 (1946) (EEUU)	
DIFERIDO (CAPITALIZACIÓN)	(Recomendado frente a Neto de Impuestos)	ARB 42 (1952) (EEUU)	PARCIAL
		ARB 43 (1953) (EEUU)	
		ARB 44 (1954) (EEUU)	
	(Obligatorio)	ARB 44 Revisado (1958) (EEUU)	TOTAL
		APBO 11 (1967) (EEUU)	
.../...			

<sup>5</sup> En este sentido diferimos de la opinión de autores como GALLEGO ÁLVAREZ que consideran la prudencia en el reconocimiento de activos por tributación diferida como una aplicación del sistema de asignación parcial: «Con la utilización de la cuenta de provisión para reducir impuestos anticipados...» (se refiere al medio a través del cual aplica el principio de prudencia el SFAS 109) «...se está limitando el cómputo total de diferencias temporales, reconociéndose solamente los impuestos anticipados que van a revertir en el futuro, por lo que puede entenderse que se tiende hacia un control de las diferencias temporales y, en definitiva, a la asignación parcial de dichas diferencias.» (GALLEGO ÁLVAREZ, 1997: 152).

.../...			
<b>DEUDA</b>	<b>ENFOQUE RESULTADOS</b>	SSAP 15 (1978) (UK)	PARCIAL
		NIC 12 ORIGINAL (1979) (IASC) *	AMBAS
		SSAP 15 REVISADO (1985) (UK)	PARCIAL
		PGC (1990) (ESPAÑA)	TOTAL
		FRS 19 (2000) (UK)	
	<b>ENFOQUE BALANCE</b>	SFAS 96 (1987) (EEUU)	TOTAL
		SFAS 109 (1992) (EEUU)	
		NIC 12 REVISADA (1996) (IASC)	
* La NIC 12 original también permitía el método del diferido.			

## IV. EVOLUCIÓN DE LA NORMATIVA SOBRE EL EFECTO IMPOSITIVO

### IV.1. Origen del método del efecto impositivo.

El nacimiento del efecto impositivo y su contabilidad tiene lugar en los Estados Unidos <sup>6</sup>. Tras la crisis de 1929, la SEC <sup>7</sup> empezó a presionar a la profesión contable para que elaborase normas que regularan la contabilidad de las empresas. En 1939 comenzó la emisión de principios contenidos en los *Accounting Research Bulletins* (ARB's), elaborados por el *Committee on Accounting Procedure* (CAP) del entonces *American Institute of Accountants* (AIA). En 1957 este organismo que agrupaba a los profesionales de la contabilidad pasó a llamarse *American Institute of Certified Public Accountants* (AICPA).

Entre los primeros ARB's, el ARB N.º 2 *Unamortized Discount and Redemption Premium on Bonds Refunded* regulaba un aspecto contable muy concreto: la amortización de gastos financieros diferidos –primas de descuento y reembolso– de empréstitos que habían sido rescatados anticipadamente como consecuencia de una caída de los tipos de interés. Ninguna de las opciones presentadas para su amortización permitía llevarlos en su totalidad a resultados del ejercicio en que se hubiese rescatado el préstamo. Sin embargo, fiscalmente sí eran totalmente deducibles. Se generaba una diferencia importante entre el resultado contable antes de impuestos y la base imponible fiscal, siendo aquel superior a esta. Al utilizarse el método de la cuota a pagar, el efecto impositivo derivado de la diferencia disminuía, e incrementaba por la fuerte subida de tipos impositivos a principios de los años 40, y esto no quedaba registrado en contabilidad y generaba una distorsión considerable en resultados. El saldo después de impuestos era mucho

<sup>6</sup> Un exhaustivo estudio sobre los comienzos del método se lleva a cabo en «GARCÍA-OLMEDO, 2001».

<sup>7</sup> *Securities and Exchange Comision* (SEC), o Comisión Reguladora de los Mercados de Valores Estadounidenses.



mayor al que habría tenido lugar de contabilizarse un gasto por impuesto proporcional a un resultado contable antes de impuestos más alto. Surgió entonces la necesidad de contabilizar el efecto y evitar la distorsión. Para ello había que registrar un mayor gasto por impuesto (que redujera el saldo de la cuenta de resultados después de impuestos) y un pasivo representativo del diferimiento del pago respecto de su devengo contable. Como dice nuestro admirado compañero GARCÍA-OLMEDO «*La contabilización del efecto impositivo nace por el pasivo*» (GARCÍA-OLMEDO, 2001: 724), por la necesidad de registrar un mayor gasto contable por impuesto, y no al revés, para registrar menos gasto y un activo por impuesto anticipado.

La norma dedicada a regular la contabilización del efecto impositivo en el caso concreto de las diferencias provocadas por el ARB 2 fue el ARB 18 de 1942 *Unamortized Discount and Redemption Premium on Bonds Refunded (Supplement)*. Consistía en una revisión del ARB 2 que incorporaba el nacimiento de la contabilidad del efecto impositivo permitiendo optar entre neto de impuestos o capitalización y abandonando definitivamente el método de la cuota a pagar.

En 1944 se emitía la primera norma que regulaba la contabilización del efecto de manera generalizada: el ARB N.º 23 *Accounting for Income Taxes*, permitía el método de capitalización pero recomendaba neto de impuestos con aplicación del sistema de asignación parcial. El reconocimiento parcial de diferencias continuaría hasta 1958 con el ARB 44 revisado *Declining Balance Depreciation*, que obligaría al reconocimiento total. Una vez instaurado, este sistema de asignación será característico de los Estados Unidos y se mantendrá hasta el presente.

En 1954 la aparición de los sistemas de amortización fiscal degresiva provocaría la difusión del método del efecto impositivo. Las ventajas fiscales a que daban lugar estos sistemas, al diferir el pago del impuesto, se convirtieron en medidas interesantes de política económica que fueron adoptadas por muchos países. Para regular la contabilización del efecto derivado de estas diferencias se emitió el ARB N.º 44 *Declining-Balance Depreciation*. Esta norma ya recomendaba capitalización por delante de neto de impuestos.

El método del diferido se mantendrá hasta los últimos ARB's, se convertirá en obligatorio en 1965 cuando el APB Opinion N.º 6 *Status of Accounting Research Bulletins*<sup>8</sup> prohibirá neto de impuestos, y será utilizado por última vez en el APB Opinion N.º 11 de 1967. En 1992, ya en época del FASB, será sustituido definitivamente por el método de la deuda del SFAS 109<sup>9</sup>, si bien, con un enfoque completamente distinto al seguido entonces en Europa.

En el **cuadro 2** se resume todo este proceso del nacimiento del efecto impositivo.

<sup>8</sup> Elaborado ya por el APB de AICPA.

<sup>9</sup> El método de la deuda había sido introducido ya por el SFAS 96 de 1987: si bien, los problemas que tuvo esta norma impidieron que la misma llegara a entrar en vigor. Así pues, fue el SFAS 109 de 1992 –n.º el SFAS 96– el que sustituyó realmente al APB Opinion N.º 11.

**CUADRO 2.** *Origen del método del efecto impositivo en Estados Unidos.*

AÑO	NORMA Y ORGANISMO	ASPECTO	MÉTODO	ASIG.
1942	ARB 18 (CAP de AIA)	Caso concreto: «Bonds Refunded»	Intraperíodo Interperíodos: Neto de Impuestos Capitalización	–
1944	ARB 23 (CAP de AIA)	Contabilización Global del Impuesto	Intraperíodo Interperíodos: Recomienda Neto de Impuestos frente a Capitalización	Parcial
1946	ARB 27 (CAP de AIA)	Caso concreto: «Emergency Facilities»	" "	" "
1952	ARB 42 (CAP de AIA)	Caso concreto: «Emergency Facilities»	Recomienda Capitalización frente a Neto de Impuestos	" "
1953	ARB 43 (CAP de AIA)	Compilación de ARB's anteriores	" "	" "
1954	ARB 44 (CAP de AIA)	Difusión del Método: Amortización Fiscal Acelerada	" "	" "
1958	ARB 44 REV	Difusión del Método: Amortización Fiscal Acelerada	" "	Total
1965	APBO 6 (APB de AICPA)		Prohíbe Neto de Impuestos y Obliga a Capitalización	" "
1967	APBO 11 (APB de AICPA)	Contabilización Global del Impuesto	" "	" "

#### IV.2. Influencias entre normativas a lo largo del proceso evolutivo.

En el estudio de las influencias que unas normativas han tenido sobre otras, el análisis a realizar ha de tener necesariamente una estructura cronológica. En Estados Unidos la contabilización del impuesto venía determinada por los *Generally Accepted Accounting Principles* (GAAP). Estos principios quedaban recogidos en el APB Opinion N.º 11 desde 1967 hasta 1992 (sin considerar al SFAS 96 que no llegó a entrar en vigor). El APBO 11 utilizaba el método de capitalización (no actualizaba por tanto saldos de activos y pasivos por tributación diferida ante cambios en los tipos impositivos) y la asignación total de diferencias.

En España, sistema contable marcadamente continental por aquel entonces en el que se notaba la influencia del Estado, el Plan General de Contabilidad de 1973 consideraba el impuesto como distribución de resultados.

No sucedía así en el resto de Europa. En Inglaterra la norma británica SSAP 15 de 1978 consideraba el impuesto como gasto y establecía una alternativa novedosa y diferente al método de capitalización con asignación total vigente en Estados Unidos: el método de la deuda con

enfoque en resultados y sistema de asignación parcial <sup>10</sup>. Podemos, pues, decir que la posibilidad de actualizar saldos de activos y pasivos por tributación diferida ante cambios en los tipos impositivos surge en el Reino Unido, con el enfoque en resultados, y reconociendo solamente los activos y pasivos por tributación diferida con período de reversión no superior a 3 años.

Por esas mismas fechas el IASC aprobaba su primer borrador en la materia: el E-13, que en julio de 1979 daba lugar a la Norma Internacional de Contabilidad NIC 12 Original: *NIC-12 Accounting for Taxes on Income*. Esta norma, como el resto de las emitidas por el IASC en su primera etapa, era demasiado flexible y mostraba influencias de todo tipo: americanas del APBO 11 y británicas del SSAP 15. Permitía tanto el método del diferido como el de la deuda con enfoque en resultados, y cualquier tipo de asignación, total o parcial.

Volviendo a Estados Unidos, en 1986 la reforma fiscal americana («reforma Reagan») supuso fuertes bajadas de los tipos de gravamen. Los saldos de activos y pasivos por tributación diferida del APBO 11 perdían su significado al no poder ser actualizados bajo el método de capitalización. La consecuencia fue la elaboración por el FASB en diciembre de 1987 del SFAS No. 96 *Accounting for Income Taxes*. Bajo la influencia del SSAP 15 y la NIC 12 original, aplicaba el método de la deuda para poder actualizar los saldos mencionados, pero sin abandonar el sistema americano de asignación total. Adoptaba para ello un nuevo enfoque más adecuado a los *Statements of Financial Accounting Concepts* de su marco conceptual y más coherente con el reconocimiento total <sup>11</sup> de diferencias: el enfoque basado en el balance. Aunque estaba destinado a sustituir al APBO 11, no llegó a entrar nunca en vigor por la excesiva rigidez a la hora de reconocer activos por tributación diferida. De esta forma el SFAS 96, que debía aplicarse a partir de 1989, vio aplazada su entrada en vigor tres veces con los SFAS 100, 103 y 108 y fue derogado en 1992 por el SFAS 109 actualmente en vigor.

En 1988 (recién estrenado el SFAS 96 americano), el IASC iniciaba una etapa de revisión de normas en la que encontramos el Proyecto E-33. Su finalidad: reducir alternativas de la NIC 12 original. Este proyecto eliminaba el antiguo método del diferido y mantenía el británico enfoque del método de la deuda en la cuenta de resultados. La agitada vida del SFAS 96 seguía influyó negativamente de cara a la adopción del nuevo enfoque por el organismo internacional.

En España, 1989 y 1990 son los años de adaptación de la normativa nacional a las Directivas de la Unión Europea. Con el Plan General de Contabilidad de 1990 se adoptaba de golpe y de manera conjunta dos novedades que en el resto de países se habían ido asimilando por separado. Por un lado el impuesto dejaba de ser considerado como distribución de resultados para registrarse como gasto. Por otro, sin pasar por la fórmula intermedia del método de la cuota a

<sup>10</sup> La revisión de esta norma por el *Accounting Standard Committee* ASC británico en mayo de 1985, SSAP 15 Rev. *Accounting for Deferred Tax (Revised 1985)*, continuará con el enfoque en la cuenta de resultados y la asignación parcial.

<sup>11</sup> Posteriormente veremos cómo mediante la anticipación de diferencias, el enfoque del balance permite un reconocimiento mayor de activos y pasivos por tributación diferida, siendo de esta forma más coherente con la asignación total.

pagar, se contabilizaba por primera vez el efecto impositivo mediante el método de la deuda basado en resultados. A pesar de su cercanía temporal (se había emitido tan solo tres años antes), no se recogía el nuevo enfoque del balance del SFAS 96. Doce años después del SSAP 15 y once después de la NIC 12 original, las normativas británica e internacional influían más en España que la normativa americana. Esta última se manifestaba tan solo en que el Plan aplicaba el sistema de asignación total.

En febrero de 1992, Estados Unidos aprueba el SFAS 109 *Accounting for Income Taxes*. La norma contabiliza el impuesto como en el SFAS 96 (método de la deuda, enfoque del balance y asignación total), pero intenta solucionar el problema de su predecesor: la excesiva prudencia a la hora de reconocer activos por tributación diferida. Para ello permite el reconocimiento de todos los activos por tributación diferida, pero obliga al mismo tiempo a dotar una provisión (*valuation allowance*) por la cantidad que represente la parte del activo reconocido que sea más probable que no (*more likely than not*) llegue a realizarse.

Si bien el enfoque americano del balance no había influido inicialmente en la normativa del IASC debido a los problemas del SFAS 96, sí lo hace ahora con el SFAS 109. En 1993, el organismo internacional que todavía tenía pendiente la revisión de la NIC 12, abandona para ello el Proyecto E-33 con el antiguo enfoque en resultados. En su lugar, aprueba en 1994 el Proyecto E-49 que sigue el enfoque del balance<sup>12</sup>. El resultado será la aprobación en 1996 de la revisión de la NIC 12: *NIC 12 (revised 1996) Income Taxes*<sup>13</sup> en vigor para los estados financieros comenzados a partir del 1 de enero de 1998. Por otra parte, el organismo suprime la opción de la asignación parcial convirtiendo en obligatorio el reconocimiento total. Es evidente que, como consecuencia de la influencia americana, se produce un distanciamiento entre las normativas internacional y británica. Siendo antes coincidentes en los aspectos fundamentales, pasan a diferir tanto en el enfoque otorgado al método de la deuda, como en el sistema de reconocimiento de diferencias.

La forma de actuar del IASC influyó en las islas británicas que sufrían el aislamiento del sistema de asignación parcial. Como consecuencia en agosto de 1999 la *Accounting Standard Board* aprobaba el borrador FRED-19 *Financial Reporting Exposure Draft N.º 19: Deferred Tax*. Resultado de éste es la aprobación en diciembre de 2000 de la norma FRS-19 *Financial Reporting Standard N.º 19: Deferred Tax* actualmente en vigor. El FRS-19 sustituía al SSAP 15 y adoptaba la asignación total. Las influencias americana e internacional no fueron sin embargo suficientes para que los británicos adoptasen el enfoque del balance. Con los posicionamientos en contra del FASB y del IASC, el FRS-19 seguía adoptando el enfoque en resultados. El propio borrador dice textualmente: «*la Junta se opone frontalmente al enfoque de la NIC 12, que parte de las diferencias temporarias en lugar*

<sup>12</sup> También en 1994 los párrafos de la NIC 12 original fueron reordenados de acuerdo al nuevo formato de las normas internacionales: intercalando las explicaciones y los párrafos en negrita. En su origen estaban dispuestos primero los expositivos (del 1 al 39) y después los de la norma propiamente dicha (del 40 al 56).

<sup>13</sup> Posteriormente será revisada de nuevo en el 2000. Debido a la diferente magnitud del alcance entre la primera y la segunda revisión de la NIC 12, siendo la de 1996 de mucha más envergadura que la de 2000, nos referiremos al resultado de aquella como «NIC 12 revisada por primera vez», o simplemente «NIC 12 revisada».

de las diferencias temporales. La Junta estima ese enfoque como conceptualmente defectuoso, innecesariamente complicado y no realista en sus consecuencias económicas» (FRED 19, 1999: 65).

Por último y volviendo al IASC, en junio de 2000 la ya mencionada segunda revisión de la NIC 12 comenzaba a prepararse en Copenhague con el Proyecto E-68 *Income Tax consequences of dividends*. La norma era aprobada en la reunión de Tokyo en octubre de ese mismo año como NIC 12 (revisada 2000): *Income Taxes (revised 2000)* (en vigor para los estados financieros de ejercicios que comenzaran a partir de 1 de enero de 2001). Con respecto a la primera, esta segunda revisión no hace más que añadir el tratamiento contable del efecto fiscal del reparto de dividendos <sup>14</sup>.

En el **cuadro 3** se realiza una comparación entre las diversas normativas y las influencias que se han producido en cada una de ellas.

**CUADRO 3.** Comparación entre las normativas del efecto impositivo e influencias.

	EE.UU.	U.K.	IASC/IASB	ESPAÑA
1967	APBQ-11 (Diferido – Total)			
1973		Ley fiscal: ACT <i>Advance Corporation Tax</i>		PGC DEL 73 (Distribución Rtados)
1978		SSAP 15 (Deuda – Rtados – Parcial)	PROYECTO E-13	
1979			NIC 12 ORIGINAL (Deuda – Rtados – Parcial) o (Diferido – Total)	
1985		SSAP 15 REV.		
1986	Reforma Fiscal («Reforma Reagan»)			
1987	SFAS 96 (Deuda – Bce - Total)			
1988			PROYECTO E-33	
1989				DOC. 9 AECA
1990				PGC DEL 90 (Deuda – Rtados – Total)
				.../...

<sup>14</sup> Por no tener trascendencia en lo que al método y enfoque se refieren, hemos obviado mencionar dos pequeñas modificaciones de la NIC 12 que tuvieron lugar entre las revisiones de 1996 y de 2000. Se trata de la llevada a cabo en mayo de 1999 por la «NIC-10 (revisada 1999) Hechos Posteriores a la Fecha del Balance» que modificó el párrafo 88, y de la efectuada por la «NIC-40 Inmuebles de Inversión» en abril de 2000. Esta última modificó diversos párrafos para actualizar las referencias cruzadas y la terminología como consecuencia de su emisión.

.../...				
1992	SFAS 109 (Deuda – Bce – Total)			RESOL. 92 ICAC
1993			ABANDONO PROYECTO E-33	
1994			PROYECTO E-49	
1996			NIC 12 REV (Primera) (Deuda – Balance – Total)	
1997				RESOL. 97 ICAC
1999		- Desaparece la ACT - FRED 19		
2000		FRS 19 (Deuda – Rtados – Total)	PROYECTO E-68 NIC 12 REV (2.ª)	

### IV.3. Estados Unidos: problemas del SFAS 96, soluciones y nuevos problemas del SFAS 109.

El SFAS 96, destinado a sustituir el APBO N.º 11, resultó una norma de corta pero revuelta existencia. El problema fundamental era su excesiva prudencia a la hora de reconocer activos por tributación diferida. Para ello solo tenía en cuenta la evidencia procedente de eventos pasados incluidos en los estados financieros del ejercicio actual.

En Estados Unidos, cuando en un ejercicio se obtienen pérdidas fiscales, se compensan primero hacia atrás (*carryback*) contra beneficios de ejercicios anteriores. Como por aquellos se pagaron impuestos, la compensación supone ahora la devolución efectiva de una parte de los mismos y un crédito real contra la Hacienda Pública. Dicho esto, si todavía queda remanente de pérdida, se compensa hacia delante (*carryforward*) contra beneficios de ejercicios futuros en los que se pagarán menos impuestos. La compensación supone ahora un crédito todavía no real: se hará real solo en el caso de que se produzcan beneficios futuros. Pues bien, la diferencia entre los caracteres real y ficticio de un crédito y otro provocaba que el SFAS 96 solo permitiera el reconocimiento del primero de ellos producido por pérdidas *carryback*. Las pérdidas o beneficios posibles de ejercicios siguientes eran eventos futuros no incluidos en los estados financieros del ejercicio actual. No debían por tanto ser anticipados ni constituían evidencia a contemplar. Y los créditos por compensación de pérdidas que necesitasen de tales beneficios para realizarse (*carryforward*) no debían ser reconocidos. En nuestro país, como el sistema fiscal español solo contempla las pérdidas fiscales *carryforward* (no permite las *carryback*), de haber seguido los criterios del SFAS 96 no se reconocerían créditos por pérdidas a compensar de ningún tipo.

En cuanto al resto de activos por tributación diferida (aparte de los créditos por pérdidas *carryback*), el SFAS 96 permitía reconocerlos solo cuando los estados financieros del ejercicio tuvieran registrados pasivos por tributación diferida en cuantía suficiente.

La aplicación del principio de prudencia era demasiado restrictiva. Ignoraba todo tipo de evidencia positiva de generación de beneficios futuros que no estuviera contenida en los estados finan-

cieros del ejercicio en curso: la existencia de oportunidades de planificación fiscal<sup>15</sup>, la posibilidad de que las pérdidas se debieran a causas identificables de improbable repetición, la proyección del historial de beneficios de la empresa, la razón de ser de las pérdidas, etc.

Su falta de entrada en vigor fue consecuencia de la presión ejercida sobre el FASB por las empresas americanas de aquellos sectores con elevados activos por tributación diferida. La norma les hubiera obligado a dar de baja estos activos reconocidos con anterioridad, disminuyendo así de manera brusca los resultados del ejercicio. Del SFAS 96 se llegó a decir que *«penalizaba a las empresas americanas con respecto a sus competidoras extranjeras»* (GARCÍA-OLMEDO, 1999: 595)<sup>16</sup>. La consecuencia hubiera sido que un porcentaje considerable de las empresas estadounidenses hubieran presentado pérdidas. La derogación resultó un duro golpe para el FASB que en definitiva estaba siendo desacreditado al ceder ante dichas empresas.

En febrero de 1992 es emitida la norma SFAS 109 que derogaba al SFAS 96 y sustituía definitivamente al APBO N.º 11. Permitía el reconocimiento de todos los activos por tributación diferida, pero introducía la novedad de obligar a la dotación de una provisión (*valuation allowance*) por el importe de dichos activos que resultase más probable que no (*more likely than not*)<sup>17</sup> iba a revertir en un futuro. El problema del reconocimiento de activos se estaba trasladando al de su valoración: *«con el ánimo de aliviar la complejidad del SFAS 96, el SFAS 109 introduce sus propias complejidades. La más notable es el requerimiento de utilizar una provisión para estimar el valor de los activos por tributación diferida»* (LEFFELMAN, 1993: 46). La dificultad estribaba en la subjetividad a la hora de establecer ese 50 por 100 de probabilidad según el cual valorar la provisión. *«El SFAS 109 ha introducido una mayor subjetividad en el proceso de evaluación y medida de los activos por tributación diferida»* (PETREE *et al.*, 1995: 77). En España, existe prohibición explícita de dotar una provisión de tales características en la Resolución del ICAC de 9 de octubre de 1997.

Podía parecer que el efecto en la valoración neta de la tributación diferida era el mismo en el SFAS 96 que en el 109: el primero reconocía solo determinados activos y el segundo reconociéndolos todos, minoraba su valor neto en el importe de la provisión. Sin embargo no es así, porque para determinar el valor de la provisión el SFAS 109 contempla *«toda la evidencia disponible»*, no solo la procedente de los acontecimientos recogidos en los estados financieros del ejercicio actual (como el SFAS 96), sino también la de posibles eventos futuros: oportunidades de planificación fiscal, proyección del historial de beneficios de la empresa, etc. *«Toda la evidencia disponible, tanto positiva como negativa, habrá de ser considerada para determinar si, en base al peso de esta evidencia, es necesaria la provisión»* (SFAS 109, 1992-párr. 20).

<sup>15</sup> Nos referimos a la elección del momento de tributación de ciertos ingresos financieros siguiendo criterios de devengo o de efectivo, a la decisión sobre el diferimiento o no de ciertas deducciones de la base imponible, a la posibilidad de optar entre el arrendamiento de activos fijos o su venta con el consecuente incremento de patrimonio, etc.

<sup>16</sup> El profesor Ramón GARCÍA-OLMEDO en su artículo «Evolución reciente de la contabilización de los activos por tributación diferida (TD) en la normativa contable de los Estados Unidos» (1999) expresa por qué este comentario tiene su interés al haber sido encontrado en una revista francesa de contabilidad y no en revistas americanas (lógicamente las más interesadas al ser el comentario de tinte nacionalista).

<sup>17</sup> Es decir, con una probabilidad superior al 50 por 100. Según el *FASB Concepts Statement N.º 6* (CON-6) del Marco Conceptual del FASB, los activos (pasivos) del balance se definen como «probables» beneficios (sacrificios) económicos futuros, y de ahí, que en el SFAS 109 se eligiera esta regla para establecer la valoración de la provisión.

#### IV.4. Reino Unido: de la asignación parcial del SSAP 15 a la total del FRS-19.

Toda la normativa contable británica reguladora del efecto impositivo ha utilizado siempre, y sigue haciéndolo hoy en día, el enfoque en resultados del método de la deuda <sup>18</sup> (fue en este país donde nació tal método y dicho enfoque). Sin embargo, en cuanto al sistema de asignación, siendo tradicionalmente parcial se ha visto influido por la tendencia internacional, que ha conseguido finalmente introducir la asignación total en las islas.

La ley fiscal británica ACT (*Advance Corporation Tax*) de 1973 se caracterizaba por tipos impositivos muy altos (50%-52%) compensados con generosos incentivos fiscales en las inversiones de capital (amortización fiscal del 100% del coste de la inversión en el año de la compra) y en la venta de valores (desgravaciones por medio de apreciaciones fiscales del coste de las acciones). Consecuentemente las compañías tributaban por un tipo impositivo efectivo muy inferior al 50 por 100-52 por 100. Los incentivos fiscales daban lugar a un elevado número de diferencias temporales negativas, que de reconocerse en su totalidad, habrían provocado la aparición de demasiados pasivos por impuestos diferidos. Con inversiones anuales en capital cada vez más grandes, las diferencias se regeneraban y los pasivos por impuestos diferidos crecían en el balance con un saldo cada vez mayor. Es decir, una parte de dichas diferencias nunca llegaba a revertir. Surgió entonces la noción de que podría resultar más correcto considerar dicha parte como una diferencia permanente, y por tanto no reconocer el pasivo por impuesto diferido correspondiente: la asignación parcial.

La *Accounting Standard Committee* ASC de Reino Unido había aprobado en agosto de 1974 el SSAP 8 dedicado al impuesto corriente *The Treatment of Taxation under the Imputation System in the Accounts of Companies*, y en 1975 la primera norma británica en materia de impuestos diferidos: el SSAP 11 *Accounting for Deferred Taxation*. Esta última seguía el enfoque en resultados y el sistema de asignación total. Por las razones comentadas, el reconocimiento total no era lo más adecuado y no llegó a entrar en vigor. La norma fue sustituida en 1978 por el SSAP 15 *Accounting for Deferred Taxation* que requería el reconocimiento parcial. Podemos, pues, concluir que la asignación parcial surgió así en Reino Unido con la finalidad de solucionar los problemas de los pasivos por impuestos diferidos a largo plazo, para reconocer un menor número de ellos, no para minorar y esto es lo curioso, los activos por tributación diferida. Esta conclusión respalda la ya mencionada necesaria diferenciación a efectuar entre el sistema de asignación utilizado por una normativa y el grado en que la misma aplica el principio de prudencia sobre activos por tributación diferida. Por otra parte, cabe resaltar lo peculiar que resulta la regulación británica al mantener separada la normativa del impuesto corriente de la del impuesto diferido.

La debilidad conceptual de la asignación parcial se dejó percibir en 1992 con los planes internos de jubilación de empleados. Las provisiones contabilizadas por tales planes generaban un gasto contable que no sería fiscalmente deducible hasta un futuro lejano, cuando efectivamente se

<sup>18</sup> Si bien la última norma FRS-19, adoptando el antiguo enfoque de diferencias permanentes y temporales, lo llama de manera distinta como *Incremental Liability Approach* o Enfoque de la Deuda Incremental. Salvo en algunos matices, el *Incremental Liability Approach* responde básicamente al clásico *Performance Statement Approach* o Enfoque en la Cuenta de Resultados.



efectuaron las aportaciones. Daban lugar a diferencias temporales positivas y a activos por impuestos anticipados a muy largo plazo, que bajo un sistema de asignación parcial no se reconocían. Sin embargo, en esta ocasión, se estaba aplicando al mismo tiempo el principio de que activos y pasivos no debían reconocerse cuando se esperaba fueran reemplazados en un futuro por equivalentes. Este principio no tenía su paralelo en otras áreas de la contabilidad y reflejaba una falta de consistencia importante en el SSAP 15. Como consecuencia en diciembre de 1992 la ya red denominada *Accounting Standard Board* (ASB) modificaba la norma mediante el SSAP 24 que permitía, aunque no obligaba, el reconocimiento total de las diferencias temporales surgidas de estos planes. Pero la inconsistencia seguía manifiesta: ahora se permitía optar por cualquier sistema de asignación en este tipo de diferencias, pero se mantenía solo la asignación parcial para las diferencias restantes. Resulta curioso que esta modificación hacia la asignación total fuera provocada por los activos por tributación diferida, no por los pasivos.

En 1996 el predominio internacional del sistema de asignación total –originalmente americano– quedaba patente al establecerse como obligatorio en la NIC 12 revisada. La alternativa de la asignación parcial permitida por la NIC original era definitivamente retirada de la normativa del IASC y las Islas Británicas se quedaban aisladas en su aplicación. Sin duda, somos coincidentes con el profesor GARCÍA-OLMEDO al decir: «*la razón fundamental para modificar la contabilización de los impuestos diferidos era la sentida necesidad de acercarse a las prácticas internacionales: las Islas Británicas se quedaban solas en el reconocimiento parcial de los efectos de la tributación diferida*» (GARCÍA-OLMEDO, 2002: 942). Por otra parte, en abril de 1999, se abolía la *Advance Corporation Tax* ACT y con ella los generosos incentivos fiscales que, por generar excesivas diferencias temporales, habían justificado en su día la asignación parcial. Finalmente, la ASB publicaba en agosto de 1999 los borradores FRED-18 y FRED-19 (*Financial Reporting Expousure Draft N.º 18 y N.º 19*) sobre impuestos corriente y diferido. El FRED-18 daba lugar en diciembre de ese mismo año a la norma *Financial Reporting Standard N.º 16: Current Tax* FRS-16 que sustituía al SSAP 8. El FRED-19 incluía ya el cambio hacia la asignación total generalizada para todo tipo de diferencias (no solamente las provocadas por planes internos de jubilación). Este borrador daba lugar en diciembre de 2000 a la norma *Financial Reporting Standard N.º 19: Deferred Tax* FRS-19 que sustituía al SSAP 15. Con ella prácticamente desaparecía del planeta la asignación parcial. Si bien, el FRS-19 establece tantas excepciones a la asignación total que algunos autores han apuntado si realmente está aplicando dicho sistema. Sin ser obligatoria hasta enero de 2002, fue adoptada de manera anticipada por muchas empresas. Todo esto se extrae en el **cuadro 4**.

#### CUADRO 4. Evolución de la normativa en Reino Unido.

AÑO	NORMA	CARACTERÍSTICAS
1973		Influencia de la ley fiscal <i>Advance Corporation Tax</i> (ACT) que establecía numerosos incentivos fiscales a la inversión
1974	SSAP 8	Impuesto Corriente
	SSAP 11	Impuesto Diferido - Método Deuda - Enfoque Resultados - Asignación Total - <i>No llega a entrar en vigor</i>

.../...

.../...		
1978	SSAP 15	Impuesto Diferido - <i>Método Deuda</i> - <i>Enfoque Resultados</i> - <i>Asignación Parcial</i>
1985	SSAP 15 (Rev)	
1992	SSAP 24	Impuesto Diferido - <i>Método Deuda</i> - <i>Enfoque Resultados</i> - <i>Asignación Total pero solo para diferencias derivadas de planes internos de jubilación</i>
1996	Influencia externa al retirar la NIC 12 revisada por primera vez, la opción de la asignación parcial existente en la NIC 12 original.	
1999	Influencia por la abolición de la ley fiscal (ACT) y desaparición de los incentivos fiscales a la inversión	
	FRED-18	Borrador - Impuesto Corriente
	FRS-16	Contabilización Impuesto Corriente
	FRED-19	<i>Borrador</i> - Impuesto Diferido - <i>Método Deuda</i> - <i>Incremental Liability Approach</i> - <i>Asignación Total</i>
2000	FRS-19	Impuesto Diferido - <i>Método Deuda</i> - <i>Incremental Liability Approach</i> - <i>Asignación Total</i>

#### IV.5. Normativa sobre la contabilización del efecto impositivo en otros países.

Básicamente diferenciamos entre los países que utilizan hoy uno u otro enfoque del método de la deuda. Aplicando el enfoque en resultados podemos citar a la India, además de España, Reino Unido e Irlanda. Aplicando el enfoque del balance son muchos más: Canadá como cercano a la versión del SFAS 109 estadounidense, Australia, Indonesia, Malasia, Singapur y Hong Kong, como próximos a la NIC 12 revisada del IASB, y otros como Méjico, Argentina o Sudáfrica, que no muestran mayor preferencia por una u otra versión. Como vemos, a la hora de adoptar el enfoque del balance son muchos más los países que emiten regulación cercana a la norma internacional que los que emiten normativa próxima al SFAS 109; y es que el acercamiento a las NIC ha sido el detonante del protagonismo de este enfoque frente al de resultados.

En Canadá la Sección 3465 del *Canadian Institute of Chartered Accountants (CICA) Handbook*<sup>19</sup> sustituía a la antigua Sección 3470 y provocaba el cambio como en Estados Unidos: desde el método de capitalización hasta el enfoque del balance del método de la deuda (sin pasar por el enfoque en resultados). En Australia la norma N.º 1020 (AASB-1020)<sup>20</sup> incorporaba el cambio hacia el enfoque del balance desde el enfoque en resultados, que es como ha sucedido en la mayor parte de países (Méjico, Indonesia, Hong Kong y Sudáfrica). Generalmente, se puede decir que el método de la deuda (y por tanto la actualización de saldos) ya estaba asimilado con el enfoque en resultados cuando se ha venido a adoptar el enfoque del balance.

<sup>19</sup> Aprobada en 1997 por la *Accounting Standard Board (AcSB)*.

<sup>20</sup> Aprobada en 1999 por la *Australian Accounting Standard Board (AASB)* de la *Australian Accounting Research Foundation (AARF)*.

## V. EL ENFOQUE EN EL BALANCE DEL MÉTODO DE LA DEUDA SEGÚN LA NIC 12 REVISADA (1996 Y 2000)

A continuación, revisaremos la versión que hace la NIC 12 revisada del enfoque en el balance del método de la deuda. Esta adopción se produjo en la primera revisión de 1996 y su alcance es mucho mayor que el de la segunda de 2000, la cual solo añade el tratamiento contable del efecto fiscal del reparto de dividendos en jurisdicciones tributarias con un doble tipo de gravamen. La norma constituye un claro referente internacional en la contabilización del impuesto: efecto impositivo –método de la deuda– enfoque en el balance –asignación total– sin posibilidad de descuento financiero de saldos (ZAMORA y SIERRA, 2000).

### V.1. Hipótesis de partida.

La NIC 12 revisada establece dos principios básicos que constituyen la filosofía en que se ha basado el desarrollo de la norma (que pueden estar más o menos acertados). En primer lugar, la «hipótesis de recuperación» implica que tras el reconocimiento de un activo o pasivo del balance está inherente en la empresa la expectativa de que se recuperará o liquidará dicho elemento por una cuantía como mínimo igual a su importe en libros. Se trata de una hipótesis implícita en la definición de diferencia temporaria que veremos después. En segundo lugar, la «hipótesis de coherencia en el registro» indica que las consecuencias fiscales de las transacciones deben contabilizarse de la misma manera que dichas transacciones. Esta última afecta directamente a las contrapartidas contra las que reconocer los activos y pasivos por impuestos corrientes y diferidos, de tal forma que serán llevados directamente a neto cuando estén relacionados con partidas cuyo reconocimiento se llevó a neto por aplicación de otras normas internacionales, y serán llevados al fondo de comercio modificando su importe cuando estén relacionados con activos y pasivos surgidos de una combinación de negocios.

### V.2. Conceptos básicos.

En el enfoque del balance las *diferencias temporarias* son «*divergencias que existen entre el importe en libros de un activo o pasivo y el valor que constituye la base fiscal de los mismos*» (IAS 12 Rev., 2000-párr. 5). Surge entonces el concepto de «base fiscal» de un activo o pasivo que trataremos después. Esta definición de diferencias temporarias hace que, para poder calcularlas, el nuevo enfoque incorpore la necesidad de elaborar un balance fiscal compuesto por las bases fiscales de los activos y pasivos del balance contable. Las diferencias temporarias constituyen cantidades que serán *imponibles o deducibles* al calcular la base imponible fiscal de períodos futuros (aquellos en los que se recupere o liquide el importe en libros del activo o pasivo del balance relacionado según la hipótesis de recuperación).

Los *pasivos (activos) por impuestos corrientes* representan la cuota a pagar a (recuperar de) Hacienda, proporcional a la base imponible fiscal del ejercicio. Los activos y pasivos por impuestos

diferidos surgen a partir de la noción de diferencia temporaria. Respecto a las diferencias temporarias imponibles, al ser cantidades que tributarán en el futuro generan hoy el reconocimiento de un *pasivo por impuestos diferidos* (NIC 12 revisada-párr. 5) por la cuantía del pago de impuestos que supondrán. Respecto a las diferencias temporarias deducibles, al ser cantidades que se deducirán en el futuro generan hoy el reconocimiento del un *activo por impuestos diferidos* por la cuantía del ahorro de impuestos que supondrán.

El *resultado contable* es la ganancia (pérdida) del ejercicio antes de deducir el *gasto (ingreso) por impuesto*. Este último es el gasto (ingreso) total por impuesto contablemente devengado. Siendo proporcional al resultado contable, contiene tanto al *gasto (ingreso) por impuesto corriente* como al *gasto (ingreso) por impuesto diferido*, y se calcula como suma de ambos. El gasto (ingreso) por impuesto corriente y el gasto (ingreso) por impuesto diferido coinciden cuantitativamente con el pasivo (activo) por impuesto corriente y el pasivo (activo) por impuestos diferidos una vez filtrados de las cuantías que directamente deban llevarse a neto o a fondo de comercio. Posteriormente, cuando hablemos del proceso de liquidación contable del impuesto, se verá más claro cuál es el origen y funcionamiento de estas partidas. En cualquier caso, hay que decir que distinguir en la cuenta de pérdidas y ganancias del gasto por impuesto en sus dos componentes: el gasto por impuesto corriente (a pagar) y el gasto por impuesto diferido, es fundamental en el método, y por lo tanto, la reforma en España del Plan General de Contabilidad debe de contemplar estos dos componentes, para acercarnos a la metodología internacional.

La *base fiscal de un activo* es el importe que será deducible a efectos fiscales de los beneficios económicos futuros que tendrá la empresa cuando recupere el importe en libros de dicho activo (IAS 12 Rev., 2000-párr. 7). Podemos asimilar «base fiscal de un activo» a «lo deducible» fiscalmente en un futuro. Por ejemplo, la rúbrica «gastos de investigación y desarrollo» tiene un importe en libros de 150 y fiscalmente, siguiendo criterios de caja, se han deducido ya en el ejercicio en que se han producido. Se recuperará su importe en libros cuando se amorticen pero entonces no podrán volver a deducirse. Lo deducible fiscalmente en un futuro será 0 porque todo (150) se dedujo ya con anterioridad. La base fiscal del activo es 0 y genera una diferencia temporaria imponible de 150.

La *base fiscal de un pasivo* es igual a su importe en libros menos la cuantía que será deducible fiscalmente respecto de tal partida en un futuro, cuando se liquide el importe en libros de dicho pasivo (IAS 12 Rev., 2000-párr. 8). Podemos asimilar «base fiscal de un pasivo» a «lo no deducible» fiscalmente en un futuro. Por ejemplo, la rúbrica «ingresos cobrados por anticipado» tiene un importe en libros de 150 y fiscalmente, siguiendo criterios de caja, han tributado ya al cobrarse. Se liquidará su importe en libros cuando se devengue el ingreso y entonces no volverán a tributar. Lo no deducible en un futuro será 0 porque todo (150) será deducible. La base fiscal del pasivo es 0 y genera una diferencia temporaria deducible de 150.

Tanto los activos como los pasivos del balance pueden dar lugar a ambos tipos de diferencias temporarias: imponibles y deducibles.

Para que un activo dé lugar a una diferencia temporaria imponible (y al reconocimiento de un pasivo por impuesto diferido), su valor en libros ha de ser superior a su base fiscal. En caso contrario, dará lugar a una diferencia temporaria deducible (y a un activo por impuesto diferido).

Para que un pasivo dé lugar a una diferencia temporaria imponible, su valor en libros ha de ser inferior a su base fiscal. En caso contrario dará lugar a una diferencia temporaria deducible. Todo esto se indica en el **cuadro 5**.

**CUADRO 5.** *Cálculo de las diferencias temporarias.*

CÁLCULO DIFERENCIAS TEMPORARIAS	A partir de Activos del Balance	A partir de Pasivos del Balance	TRIBUTACIÓN DIFERIDA (a reconocer)
IMPONIBLES	VNC > BF	VNC < BF	PASIVO POR TD
DEDUCIBLES	VNC < BF	VNC > BF	ACTIVO POR TD

### V.3. Reconocimiento de activos y pasivos por impuestos corrientes con contrapartida distinta a resultados.

Ya hemos dicho que la «hipótesis de coherencia en el registro» influye en cuál es la contrapartida al reconocimiento inicial de activos y pasivos por impuestos corrientes y diferidos: la misma que la de las transacciones que los originaron. Este hecho determinará que en determinadas ocasiones esto provoca que no se utilice la cuenta de resultados.

En el caso de la revalorización contable de activos por su valor razonable, la NIC 16 «Inmovilizado Material» establece que el aumento de valor se registre con abono a reservas de revalorización. Si paralelamente se efectúa el correspondiente ajuste en la base fiscal, la revalorización tributará en el ejercicio generándose un pasivo por impuesto corriente con cargo a las mismas reservas.

En el caso de cambios de política contable o rectificación de errores fundamentales, la NIC 8 «Ganancia o pérdida neta del ejercicio, errores fundamentales y cambios en las políticas contables» establece que la partida del balance correspondiente se contabilice directamente contra «reservas por ganancias acumuladas». Lo mismo se hará con el activo o pasivo por impuesto corriente que surja.

La NIC no solo considera las partidas de neto como contrapartida de los impuestos diferidos, sino que también puede ser contrapartida el propio fondo de comercio (NIC 12 Rev., 2000-párr. 58). Este es el caso de una combinación de negocios, la NIC 22<sup>21</sup> establece que los activos y pasivos del balance de la entidad adquirida sean incorporados a la contabilidad de la adquirente por su valor razonable. Cuando a efectos fiscales no se efectúen los ajustes paralelos, los impuestos diferidos surgidos se cargarán o abonarán al fondo de comercio y modificarán su importe al ser este una partida residual (NIC 12 Rev., 2000-párr. 66).

Más tarde hablaremos de la reestimación periódica sobre la recuperabilidad de los activos por tributación diferida, a efectuar en la fecha de cada balance. Cabe comentar ahora lo siguiente: como

<sup>21</sup> Sustituída en marzo de 2004 por la NIIF-3.

consecuencia de la combinación puede suceder que la empresa adquirente considere probable la recuperación de un activo por impuestos diferidos, no reconocido en el balance de la adquirida por ser mucho más difícil desde la realidad económica de esta última. En base a su propia estimación, la empresa adquirente deberá reconocer este nuevo activo por impuestos diferidos que reducirá en su importe la cuantía del fondo de comercio (NIC 12 Rev., 2000-párr. 67).

Llegados a este punto nos permitimos hacer la siguiente reflexión. En el enfoque en resultados las diferencias entre contabilidad y fiscalidad son diferencias entre ingresos y gastos. Surgen, por tanto, cuando estos quedan afectados. En el enfoque del balance las diferencias surgen en el momento de incorporación a las cuentas de los activos y pasivos del balance. Cuando en dicho momento las transacciones no afectan todavía a resultados, el enfoque del balance resulta teóricamente superior pues anticipa el surgimiento de unas diferencias que todavía no existen para el enfoque en resultados. Son los casos de la NIC 12 revisada aquí mencionados: revalorización contable de activos, y activos y pasivos procedentes de una combinación de negocios y revalorización de activos. Pero veremos que no siempre es así.

#### **V.4. Reconocimiento no permitido de activos y pasivos por impuestos diferidos con contrapartida distinta a resultados: excepciones al sistema de asignación total.**

La NIC 12 revisada aplica la asignación total cuando impone el reconocimiento de la tributación diferida derivada de todas las diferencias temporarias. Sin embargo, establece excepciones y prohíbe expresamente su reconocimiento en los siguientes casos:

- a) El pasivo por impuestos diferidos surgido de un fondo de comercio positivo cuya amortización no fuera fiscalmente deducible. Siendo una partida de activo, cuando en un futuro se recupera el valor en libros del fondo mediante su amortización, «lo deducible» sería 0 (puesto que el 100% sería no deducible). La base fiscal del fondo es 0. Al ser el valor en libros del activo mayor que su base fiscal existe una diferencia temporaria imponible, *«no obstante, esta Norma no permite el reconocimiento del pasivo por impuestos diferidos resultante, puesto que el fondo de comercio es un elemento residual, y el reconocimiento de un pasivo de esta naturaleza podría incrementar el propio importe en libros de la partida en cuestión»* (NIC 12 Rev., 2000-párr. 21).
- b) El activo por impuestos diferidos surgido de un fondo de comercio negativo tratado como ingreso a distribuir y fiscalmente exento. Siendo una partida de pasivo, cuando en un futuro se liquidase el valor en libros del fondo mediante su traspaso a ingresos del ejercicio, «lo no deducible» sería 0 (puesto que el 100% del ingreso sería deducible al estar exento). La base fiscal del fondo es 0. Al ser el valor en libros del pasivo mayor que su base fiscal existe una diferencia temporaria deducible, pero la norma no permite el reconocimiento del activo por impuestos diferidos resultante por la misma razón que antes: la naturaleza residual del fondo de comercio (NIC 12 Rev., 2000-párr. 32).
- c) El activo o pasivo por impuestos diferidos que pudiera surgir en el reconocimiento inicial de un activo o pasivo del balance, en una transacción que no fuera combinación de negocios y que en

el momento de realizarse no hubiera afectado al resultado contable ni al fiscal (por ejemplo, activos con amortización fiscalmente no deducible, subvenciones fiscalmente exentas tratadas como ingresos a distribuir, etc.). En todos ellos la base fiscal es distinta al valor en libros desde el momento inicial de su reconocimiento. La razón dada por la norma es que «*tales ajustes podrían volver menos transparentes los estados financieros*» (NIC 12 Rev., 2000-párr. 22 y 33).

Continuando con la reflexión del apartado anterior, en estos casos se da también la mencionada superioridad teórica del enfoque del balance (las diferencias contabilidad-fiscalidad surgen antes que en el enfoque clásico pues la transacción original no afecta al resultado contable ni al fiscal), pero ahora sin embargo no se traslada a la práctica, porque al establecerlos como excepciones a la asignación total la NIC 12 revisada prohíbe expresamente el reconocimiento de los impuestos diferidos que se derivan.

### V.5. Valoración de activos y pasivos por impuestos corrientes y diferidos.

Los impuestos corrientes (diferidos) deberán valorarse por las cantidades a pagar o recuperar (que se espere pagar o recuperar) de la Hacienda, utilizando los tipos impositivos aprobados o a punto de aprobarse en la fecha del balance. La norma establece «a punto de aprobarse» porque en ciertos países los anuncios oficiales de tipos impositivos tienen un efecto similar al de las normas en vigor, las cuales aparecen unos meses después. Además, para el caso de los impuestos diferidos, los tipos serán aquellos de aplicación en los ejercicios en que se espere serán realizados. De existir distintos tipos para los distintos niveles de base imponible, los impuestos diferidos se valorarán al tipo medio que se espere utilizar (NIC 12 Rev., 2000-párr. 49).

También cabe decir, que los impuestos diferidos deberán valorarse reflejando «*las consecuencias fiscales que se derivarían de la forma en que la empresa espera a la fecha del balance, recuperar el importe en libros de sus activos o liquidar el importe en libros de sus pasivos*» (NIC 12 Rev., 2000-51). Se trata de aquellos países donde la legislación establece tipos impositivos distintos en función del tipo de beneficios tributables: rendimientos ordinarios o ganancias de capital. La forma en que un activo del balance sea recuperado puede variar entre la generación de beneficios ordinarios mediante su uso y amortización, o la obtención de ganancias de capital a través de su venta. Si dicho activo del balance lleva asociado un impuesto diferido, la forma en que se esperase recuperar el primero determinaría el tipo impositivo a utilizar en la valoración del segundo.

En cuanto al descuento al momento actual de los saldos de las cuentas de impuestos diferidos, la norma indica que: «*Los activos y pasivos por impuestos diferidos no deben ser descontados*» (NIC 12 Rev., 2000-párr. 53). Sin embargo, los profesores GARCÍA-OLMEDO y CORONA (2004) piensan que el descuento sería altamente consistente con la utilización del método de la deuda, a fin de representar el saldo por tributación diferida una deuda más real.

La norma no lo permite, porque el modelo contable no contempla de manera generalizada la actualización financiera y no sería coherente establecerla solo para determinadas partidas.

En cuanto a los ajustes posteriores al reconocimiento inicial de la tributación diferida, cabe comentar que la valoración de la tributación diferida, tanto de activos como de pasivos, deberá modificarse cuando se produzca una variación en los tipos o normas fiscales que se esperen de aplicación en los ejercicios de reversión, o cuando se produzca una variación en la forma en que la empresa espere recuperar el importe en libros de los activos y pasivos del balance relacionados (NIC 12 Rev., 2000-párr. 60). Además, en el caso únicamente de los activos por impuestos diferidos, ya se ha mencionado antes como en base a una reestimación sobre su recuperabilidad, el importe en libros se someterá a una revisión periódica en la fecha de cada balance (NIC 12 Rev., 2000-párr. 37, 56 y 60). La contrapartida a estos ajustes posteriores se regula en el párrafo 61: «*El impuesto diferido correspondiente a estos cambios se reconocerá en la cuenta de resultados, excepto en la medida en que se relacione con partidas previamente cargadas o abonadas directamente a las cuentas del patrimonio neto*». De nuevo impera la hipótesis de coherencia en el registro, no obstante, fijémonos sin embargo, que la norma no ofrece ahora el fondo de comercio como posible contrapartida distinta a resultados, cuando en el reconocimiento inicial de la tributación diferida sí lo hacía. Es decir, que para los impuestos diferidos procedentes de una combinación de negocios, en el caso de su reconocimiento inicial la contrapartida es el fondo de comercio, pero en los ajustes posteriores que modifiquen su valoración, la contrapartida (incumpliendo la hipótesis de coherencia en el registro) es la cuenta de resultados <sup>22</sup>.

Finalmente, comentar la forma de contabilizar el efecto fiscal del reparto de dividendos en jurisdicciones que establezcan un trato fiscal diferente para las ganancias distribuidas y las no distribuidas fue el objeto de la segunda revisión de la NIC 12 en octubre de 2000. En ella se añadieron los párrafos 52A, 52B, 65A, 81(i), 82A, 87A, 87B, 87C y 91. El párrafo 52A establece que el tratamiento diferenciado no se tendrá en cuenta en el ejercicio de obtención de las ganancias, pues el reparto todavía no ha tenido lugar y tanto impuesto corriente como diferido se valorarán al tipo de las no distribuidas. Añade el párrafo 52B que las consecuencias fiscales del reparto se reconocerán como impuestos corrientes en un ejercicio posterior en el que, al producirse efectivamente la distribución de beneficios, se registre el pasivo por dividendos exigibles que corresponda. Entonces, si el tipo aplicable a las ganancias distribuidas es inferior al de las no distribuidas (caso más habitual), se reconocerá un activo por impuesto corriente por el ahorro fiscal que provocan. En caso contrario, si el tipo aplicable es superior, se reconocerá un pasivo por impuesto corriente. La cuantía del ajuste se calculará aplicando la diferencia de gravamen entre ambos tipos a los beneficios efectivamente repartidos.

## V.6. Proceso de liquidación contable del impuesto.

Partimos de un balance contable antes de impuestos a 31 de diciembre que contiene: a) el *resultado contable antes de impuestos*, b) el *saldo inicial de activos y pasivos por impuestos diferidos*. A partir de este momento, se realizan las siguientes operaciones:

<sup>22</sup> Si bien la NIC 12 revisada establece que, de consistir el ajuste posterior a la tributación diferida procedente de una combinación de negocios, en el reconocimiento de un nuevo activo por impuestos diferidos (no pasivo), y solo cuando el fondo de comercio surgido hubiera sido positivo, además de registrarse su contrapartida en resultados (aumentándolos), se efectuará una reducción del fondo de comercio y de su amortización acumulada por el importe correspondiente, llevándose también esto a resultados (disminuyéndolos). La reducción del fondo solo procederá hasta que su valor quede a cero sin poder ocasionar en ningún caso un fondo de comercio negativo (NIC 12 Rev., 2000-párr. 68).

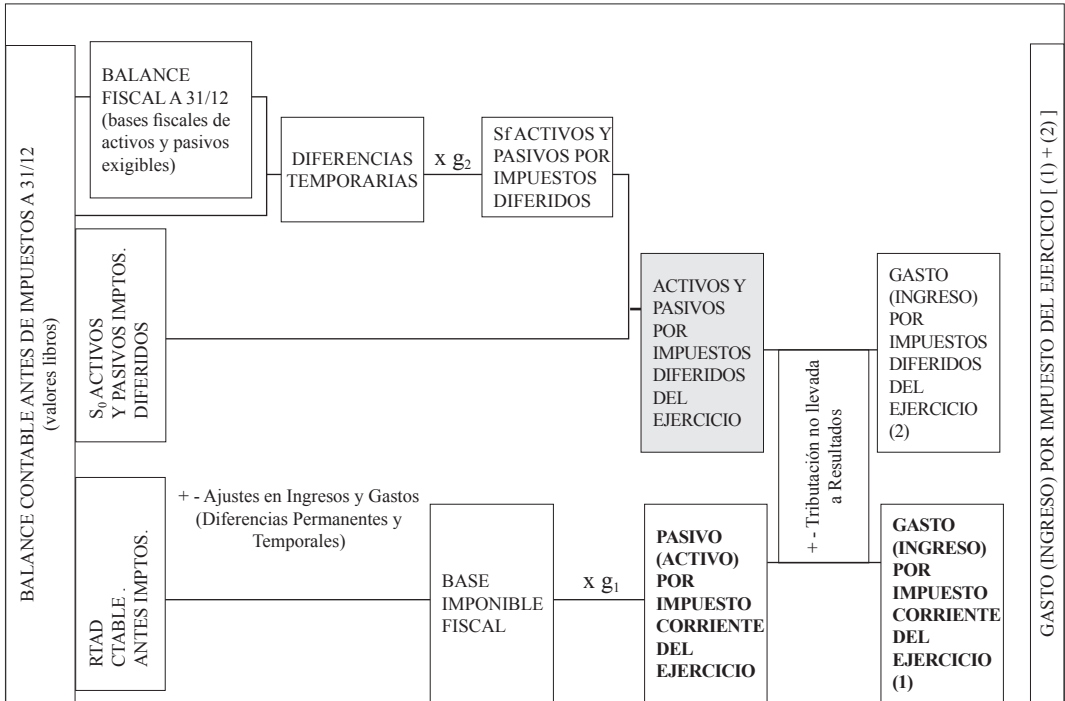


1. A partir de dicho resultado contable antes de impuestos se calcula la *ganancia (pérdida) fiscal del ejercicio* (base imponible fiscal). Para ello el resultado contable antes de impuestos se modifica por los ajustes positivos y negativos de ingresos y gastos en los que difiera del resultado fiscal. Estos ajustes no son ni más ni menos que las conocidas diferencias temporales y permanentes del enfoque en resultados. En este momento, que nos encontramos al principio del proceso de liquidación, se produce lo que más llama la atención del nuevo enfoque: añade las complejidades propias de las diferencias temporarias sin ahorrarse el cálculo de los ajustes de las diferencias permanentes y temporales al resultado contable para la obtención de la base imponible. En concreto, esto sigue siendo necesario para llegar al resultado fiscal a partir del resultado contable antes de impuestos.
2. Aplicando el tipo impositivo correspondiente a la ganancia (pérdida) fiscal del ejercicio, se calcula el *pasivo (activo) por impuesto corriente del período*, es decir, la cuota a pagar (devolver) por Hacienda. Evidentemente, este es un dato que actualmente es muy difícil de obtener con el enfoque del resultado que se aplica en España.
3. Para obtener el *gasto (ingreso) por impuesto corriente del ejercicio (1)*, el pasivo (activo) por impuesto corriente del período se minoran en las partidas que no hayan sido llevadas a resultados (sino a neto y fondo de comercio).
4. Volviendo de nuevo al balance contable a 31 de diciembre se elabora un *balance fiscal* paralelo mediante el cálculo de las bases fiscales de los activos y pasivos exigibles del primero. El balance fiscal no incluye valores fiscales de ingresos y gastos ni de cualquier otra partida del neto patrimonial.
5. A partir de ambos balances (contable y fiscal) se calculan las *diferencias temporarias* entre el valor en libros y la base fiscal de los activos y pasivos exigibles<sup>23</sup>.
6. Aplicando el tipo impositivo correspondiente (el esperado para los ejercicios de reversión) a las diferencias temporarias, se calcula el *saldo final de activos y pasivos por impuestos diferidos*.
7. A partir de ambos saldos (inicial y final), como diferencia entre ellos se calcula el cargo o abono del ejercicio en la cuenta de impuestos diferidos, es decir, los *activos y pasivos por impuestos diferidos del período*.
8. Para obtener el *gasto (ingreso) por impuestos diferidos del ejercicio (2)*, los activos y pasivos por impuestos diferidos del período se minoran en las partidas que no hayan sido llevadas a resultados (sino a neto y fondo de comercio).
9. A partir de (1) gasto (ingreso) por impuesto corriente del ejercicio y (2) gasto (ingreso) por impuestos diferidos del ejercicio, como suma de ambos se obtiene el *gasto (ingreso) por impuesto del ejercicio* que es el gasto total por impuesto contablemente devengado y que coincide cuantitativamente con el calculado según el enfoque en resultados.

<sup>23</sup> Nótese que no existen diferencias temporarias asociadas a elementos de neto pues entre otras cosas tales elementos carecen de base fiscal.

En el **cuadro 6** extractamos lo expuesto.

**CUADRO 6.** *Proceso de liquidación contable del impuesto según enfoque en el balance del método de la deuda (NIC 12 Rev.).*



Esta descomposición del gasto por impuesto sobre beneficios en sus dos componentes: (1) gasto por impuesto corriente, y (2) gasto por impuesto diferido, se considera fundamental ante la modificación que debe realizarse en el Plan General de Contabilidad para adaptarse a la normativa internacional, ya que la solución que finalmente se adopte debe contemplarla, para cumplir con los preceptos de la NIC 12 revisada.

**V.7. Diferencias SFAS 109-NIC 12 revisada.**

Ambas normativas aplican la asignación total, si bien, la excepción de la NIC 12 revisada de prohibir el reconocimiento del impuesto diferido surgido en el registro inicial de un activo o pasivo no procedente de una combinación de negocios sin que en dicho momento la transacción afectase a resultados, no existe en el SFAS 109 que sí permite y exige su reconocimiento. Para el caso de la tributación diferida procedente de un fondo de comercio positivo o negativo, ambas normativas coinciden y prohíben su reconocimiento.

Por otra parte, la aplicación del principio de prudencia en el reconocimiento de activos por impuestos diferidos se instrumentaliza de manera diferente. Mientras el SFAS 109 utiliza la famosa provisión para reducir el valor neto contable de estos elementos, la NIC 12 revisada se limita directamente a reconocerlos por un menor importe. El criterio para aplicar dicho principio también es diferente. El SFAS 109 dota la provisión por el importe de los activos por impuestos diferidos que sea «más probable que no» que no vaya a revertir en un futuro. Con dicha expresión la probabilidad queda definida en términos del 50 por 100. La NIC 12 revisada reconoce los activos por impuestos diferidos en la medida que resulte «probable» que la empresa disponga de ganancias fiscales futuras contra las que poder cargar las deducciones cuando reviertan las diferencias. Esta redacción de la norma no implica un porcentaje de probabilidad determinado, el cual podría diferir del 50 por 100.

## VI. COMPARACIÓN DE LOS DOS ENFOQUES DEL MÉTODO DE LA DEUDA: RESULTADOS Y BALANCE

### VI.1. Diferencias entre magnitudes distintas.

Las diferencias contabilidad-fiscalidad se establecen en torno a magnitudes distintas. En el enfoque en resultados las diferencias temporales y permanentes se establecen entre el resultado contable y el fiscal (magnitudes flujo). En el enfoque del balance las diferencias temporarias se establecen entre el valor en libros y la base fiscal de activos y pasivos del balance (magnitudes fondo) <sup>24</sup>.

### VI.2. Terminología de los activos y pasivos fiscales.

Los activos y pasivos fiscales a que dan lugar las diferencias son equivalentes conceptualmente, si bien la terminología empleada para denominarlos pone el acento en un momento del tiempo distinto. El enfoque en resultados pone el acento en el presente: activos y pasivos por impuestos pagados o no en el presente que con respecto a su devengo contable suponen una anticipación o diferimiento del impuesto (activos por impuestos «anticipados» y pasivos por impuestos «diferidos»). El enfoque del balance pone el acento en el futuro: activos y pasivos por el menor o mayor pago de impuestos que tendrá lugar en el futuro («diferidos»). Algunos autores señalan que, en este último enfoque, habría sido mejor acentuar si la cantidad de impuestos a pagar en el futuro aumenta o disminuye con el impuesto diferido, y, por tanto, más acertado el empleo de los términos activos por impuestos «deducibles» y pasivos por impuestos «tributables».

<sup>24</sup> Si bien los impuestos gravan la renta fiscal (magnitud flujo), las diferencias temporarias establecidas en función de magnitudes fondo se convertirán en renta gravable en años futuros cuando se recuperen o liquiden los activos y pasivos del balance (SFAS 109-Sección *basis for conclusions*).

### VI.3. Secuenciación en el proceso de liquidación contable del impuesto.

Aunque en ambos enfoques se llegue al mismo gasto contable por impuesto, la diferencia estriba en el proceso de liquidación seguido. En el enfoque en resultados se calcula primero el gasto contable devengado (a partir del resultado contable ajustado en las diferencias permanentes), y como diferencia entre dicha magnitud y la deuda con Hacienda se obtiene la tributación diferida. En el enfoque del balance primero se calcula la tributación diferida (a partir de las diferencias temporarias entre balance fiscal y contable), y después mediante su adición a la deuda con Hacienda (previo filtro en ambas magnitudes de las partidas que no deban llevarse a resultados) se obtiene el gasto contable por impuesto. Por tanto, mientras en el enfoque en resultados el gasto contable devengado es calculado con anterioridad a la tributación diferida, en el enfoque del balance se procede a la inversa. En el **cuadro 7** se esquematiza lo expuesto.

**CUADRO 7.** Secuencia del proceso de liquidación contable del impuesto—comparación enfoques.

	1.º	2.º	3.º
<b>ENFOQUE RESULTADOS.</b>	DEUDA CON HACIENDA (a partir del Resultado Fiscal → a partir del Resultado Contable antes de impuestos modificado en Diferencias Permanentes y Temporales)	<b>GASTO CONTABLE DEVENGADO POR IMPUESTO</b> (a partir del Resultado Contable antes de impuestos modificado en Diferencias Permanentes)	<b>ACTIVOS Y PASIVOS POR TRIBUTACIÓN DIFERIDA</b> (a partir de Diferencias Temporales)
		–	=
<b>ENFOQUE BALANCE</b>	DEUDA CON HACIENDA (PASIVOS Y ACTIVOS POR TRIBUTACIÓN CORRIENTE) (a partir del Resultado Fiscal → a partir del Resultado Contable antes de impuestos modificado en ajustes positivos y negativos de ingresos y gastos)	<b>PASIVOS Y ACTIVOS POR TRIBUTACIÓN DIFERIDA</b> (a partir de Diferencias Temporarias → a partir de Balances Fiscal y Contable)	
	↓ Minorado en partidas con contrapartida distinta a resultados ↓	↓ Minorado en partidas con contrapartida distinta a resultados ↓	
	GASTO POR IMPUESTO CORRIENTE	+ GASTO POR IMPUESTOS DIFERIDOS	= <b>GASTO CONTABLE DEVENGADO POR IMPUESTO</b>

### VI.4. Aplicación del tipo impositivo a las diferencias.

En el enfoque en resultados la aplicación del tipo impositivo a las diferencias temporales da lugar a la tributación diferida del ejercicio (cargo o abono a efectuar en las cuentas de activos

y pasivos por impuestos anticipados y diferidos). En el enfoque del balance la aplicación del tipo impositivo a las diferencias temporarias da lugar al saldo final de la tributación diferida, y como diferencia entre los saldos inicial y final se calcula el cargo o abono del ejercicio en dichas cuentas.

### VI.5. Cálculo de la base imponible según la normativa fiscal.

La forma de cálculo del resultado fiscal es algo que compete a la normativa fiscal, no a la contable. Si la autoridad fiscal establece la determinación de la base imponible a partir del resultado contable, para obtenerla será necesario calcular diferencias entre ingresos y gastos contables y fiscales independientemente del enfoque del método de la deuda adoptado en contabilidad. Si este se basa en el mismo tipo de diferencias que las de la norma fiscal (entre magnitudes flujo), en contabilidad no habrá que hacer nuevos cálculos. Es lo que sucede con el enfoque en resultados. Pero si se basa en un tipo de diferencias distintas (entre magnitudes fondo), al cálculo de las necesarias para determinar la base imponible fiscal habrá que añadir el de las indicadas por la norma contable. En resumen, con una normativa fiscal que establece la base imponible en función del resultado contable, el enfoque del balance de la NIC 12 revisada añade las complejidades propias del cálculo de las diferencias temporarias sin que desaparezca (debido a la legislación fiscal) el cálculo de las permanentes y temporales. De esta realidad se extrae el siguiente argumento: en países con una fuerte influencia de la fiscalidad en la contabilidad, una base imponible que parta del resultado contable facilita la adopción del enfoque en resultados, mientras que una base imponible definida en otros términos facilita la adopción contable del enfoque en el balance.

Debido a esto creímos interesante estudiar cómo se estaba determinando fiscalmente la base imponible en los países de aplicación del enfoque del balance. Teníamos la sospecha de que se hiciera de forma distinta, sin partir del resultado contable, por ejemplo, como diferencia entre capital fiscal a principio y final del periodo (determinado este último como activos menos pasivos exigibles del balance fiscal a 31-12). Hemos de decir que nuestras sospechas no fueron confirmadas. En consonancia con la recomendación del Informe Ruding a la Comisión Europea de 1992, la legislación fiscal de todos los países de nuestro entorno toma como punto de partida los flujos recogidos en el estado de resultados (GARCÍA-OLMEDO, 2002). El citado informe (*Rapport du Comité de Reflexion des Experts Independants sur la Fiscalite des Entreprises*) versaba sobre la armonización fiscal entre países de la Unión Europea e incluía textualmente la siguiente recomendación: «*la contabilidad comercial preparada con fines de información financiera debe constituir el punto de partida para el cálculo de la base imponible de todos los Estados Miembros*». (Informe Ruding, 1992: 226).

### VI.6. Diferencias permanentes *versus* diferencias temporarias.

Continuando con la comparación entre los dos enfoques hay que mencionar que, todas las diferencias temporales son temporarias pero esta afirmación no se cumple a la inversa: existen dife-

rencias temporarias que no son temporales<sup>25</sup>. En cuanto a las diferencias permanentes habría que analizarlas más detenidamente para dividir las en dos grupos:

- a) Diferencias permanentes que se producen junto con el reconocimiento de un elemento del balance, pues dicho reconocimiento afecta bien al resultado contable, bien al resultado fiscal. (por ejemplo, gasto contable por el reconocimiento de la deuda relativa a una sanción fiscalmente no deducible).
- b) Diferencias permanentes procedentes de un elemento del balance, reconocido con anterioridad en una transacción que entonces no afectó ni al resultado contable ni al fiscal y que ahora sí empieza a tener repercusión en ellos (por ejemplo, amortización contable no deducible fiscalmente de un activo del balance).

Las primeras, son diferencias permanentes que no dan lugar a diferencias temporarias pues el valor en libros del elemento del balance reconocido coincide con su base fiscal. Es el caso del pasivo por la sanción: cuando se pague en futuros ejercicios y se liquide su importe en libros «lo no deducible» será el 100%, la base fiscal del pasivo coincide con su valor contable y no hay diferencia temporaria. Ni el enfoque en resultados ni el enfoque del balance ofrecen pues la posibilidad de contabilizar de manera anticipada mediante un impuesto diferido el mayor pago de impuestos que tendrá lugar después, cuando fiscalmente se produzca el ajuste en resultados<sup>26</sup>. Ningún enfoque resulta así superior al otro.

Las segundas, son diferencias permanentes que sí dan lugar a diferencias temporarias. En concreto, lo que se produce de manera paralela al surgimiento de las permanentes es la reversión de las temporarias. Estas últimas aparecieron cuando se reconoció el elemento del balance, y revierten cuando la transacción comienza a tener efecto en resultados. Es el caso del activo cuya amortización no es fiscalmente deducible: cuando el activo se reconoce no se origina diferencia permanente (el reconocimiento no afecta al resultado contable ni al fiscal), pero sí diferencia temporaria imponible (la base fiscal del activo es cero porque cuando se recupere el valor en libros del activo mediante la amortización «lo deducible» será cero). Posteriormente, cuando el activo se amortiza y la transacción empieza a repercutir en resultados, surge la diferencia permanente (entre amortización contable y fiscal, siendo esta última cero) y la diferencia temporaria imponible revierte (pues al amortizarse, el valor en libros del activo disminuye aproximándose a su base fiscal). Las diferencias temporarias se producen por tanto en un momento del tiempo anterior a aquel en el que se producen las permanentes. Esta anticipación hace posible reconocer entonces un impuesto diferido por el mayor pago de impuestos que se realizará después. El enfoque del balance resulta en estos casos superior (al menos en teoría) al enfoque en resultados.

En el **cuadro 8** se realiza una comparación del enfoque de resultados y del balance analizando las diferencias.

<sup>25</sup> Se trata de diferencias temporarias que son anticipación de futuras diferencias permanentes.

<sup>26</sup> En términos de ajustes sí será necesario efectuar un ajuste positivo sobre el resultado contable para calcular la base imponible fiscal (independientemente del enfoque del método de la deuda utilizado en contabilidad).

**CUADRO 8.** *Análisis de diferencias en el enfoque del resultado y del balance.*

DIFERENCIAS TEMPORALES	→	DIFERENCIAS TEMPORARIAS (Surgen en el mismo momento que las temporales)		
DIFERENCIAS PERMANENTES				
Se producen junto al reconocimiento de una partida del balance pues dicho reconocimiento afecta a resultados (ejemplo: pasivo por multa o sanción)	→	Nada (No hay diferencias temporarias)		
Proceden de partidas del balance reconocidas con anterioridad en una transacción que entonces no afectó a resultados y ahora empieza a tener repercusión en ellos	→	DIFERENCIAS TEMPORARIAS ( <u>Surgen antes</u> y revierten cuando se originan las permanentes): SUPERIORIDAD TEÓRICA		
<b>Revalorización contable de activos</b>	→	<b>NIC 12 Rev. permite reconocer la Tr. Diferida</b>	→	<b>SUPERIORIDAD PRÁCTICA</b>
<b>Activos y pasivos procedentes de combinación negocios</b>				
Fondo de comercio + o –	→	NIC 12 Rev. no permite reconocer la Tr. Diferida	→	La superioridad teórica no se materializa en la práctica
Activos y pasivos no procedentes de combinación de negocios (ejemplo: activo con amortización no deducible)				

Finalmente, comentar que con el enfoque del resultado no se tiene información del desglose del gasto por impuesto en sus dos componentes: (1) gasto por impuesto corriente, y (2) gasto por impuesto diferido, que se ofrece en el enfoque del balance. Esta distinción se considera fundamental ante la modificación que debe realizarse en el Plan General de Contabilidad para adaptarse a la normativa internacional, ya que es importantísimo realizarla según los preceptos de la NIC 12 revisada.

**VII. CONCLUSIONES**

Comenzando con el análisis de las interrelaciones entre normativas, podemos situar el nacimiento del método del efecto impositivo en Estados Unidos (1942) con el ARB N.º 18 *Unamortized Discount and Redemption Premium on Bonds Refunded (Supplement)*. Se origina como pasivo por impuesto diferido, por la necesidad de registrar un mayor gasto contable devengado por impuesto (no como activo por impuesto anticipado). La asignación total típicamente americana se instaura en 1958 con el ARB 44 revisado. Tras los primeros ARB's que permitían neto de impuestos y capitalización, se consolida este último con el APBO 6 de 1965 y el APBO 11 de 1967.

La posibilidad de actualizar saldos ante cambios en los tipos impositivos surge en Reino Unido con el método de la deuda, el enfoque en resultados y el sistema de asignación parcial (SSAP 15,

1978). Todo ello ha sido característico de la normativa británica hasta el año 2000 en que, por presiones internacionales, se sustituía la asignación parcial por la total. Originalmente el reconocimiento parcial surge como consecuencia de la *Advance Corporation Tax* de 1973, para reducir el reconocimiento de los numerosos pasivos por impuestos diferidos a que daba lugar, no para reducir los activos por impuestos anticipados. Este hecho refuerza la separación entre «sistema de asignación parcial» (de reconocimiento tanto de activos como de pasivos) y «principio de prudencia» (en el reconocimiento solo de activos por tributación diferida).

La NIC 12 original del IASC (1979) demasiado flexible, presenta influencias tanto americanas como británicas y permite todas las opciones vigentes en el momento: método del diferido o enfoque en resultados del método de la deuda, asignación total o parcial. Influye posteriormente en el Plan General de Contabilidad español de 1990 que opta por aplicar un sistema mixto con características de ambas procedencias: enfoque en resultados del método de la deuda (británico) y asignación total (americana).

La caída de tipos impositivos de la reforma fiscal americana de 1986 provoca la inconsistencia de los saldos de impuestos diferidos no actualizados del método de capitalización. Manteniendo el típico sistema de asignación total americano, se adopta bajo influencia británica el método de la deuda, si bien a través de un enfoque más acorde con dicho reconocimiento total de diferencias: el enfoque del balance (SFAS 96, 1987). La investigación empírica ha demostrado que el método de la deuda resultó más relevante para el mercado que el de capitalización, pues efectivamente los inversores actualizaban los saldos de los impuestos diferidos.

El polémico SFAS 96 impide que en un primer momento el enfoque americano del balance influya en la normativa del IASC. Sin embargo sí lo hace posteriormente con el SFAS 109: en 1996 la primera revisión de la NIC 12 adopta el enfoque del balance y el reconocimiento total de diferencias. En aras de una aproximación al sistema americano se produce un profundo distanciamiento entre las normativas británica y del IASC.

Desde entonces viene aconteciendo un proceso de armonización internacional en torno al enfoque del balance que está siendo adoptado por la mayoría de países: Canadá, Australia, Méjico, Argentina, Indonesia, Malasia, Singapur, Hong Kong o Sudáfrica. Aunque algunos se aproximan a la versión del SFAS 109, en la mayoría de casos la razón del cambio es el acercamiento a la NIC 12 revisada que se establece como referente claro internacional en la contabilización del impuesto.

Llama la atención la postura de Reino Unido en medio de este proceso. Con el FRS-19 de 2000 los británicos ceden a la presión internacional en favor de la asignación total (a pesar de que la investigación empírica ha demostrado que el reconocimiento parcial es más relevante para el mercado). El sistema de reconocimiento total se introduce curiosamente para aumentar el registro de los activos por impuestos anticipados que eran producidos por planes de jubilación de empleados (no para reconocer más pasivos por impuestos diferidos). Sin embargo los británicos se enfrentan a la corriente imperante a nivel internacional y mantienen el clásico sistema de diferencias permanentes y temporales.



En cuanto al estudio del enfoque del balance y su posterior comparación con el enfoque en resultados, las diferencias se establecen en función de distinto tipo de magnitudes (flujo o fondo), pero los activos y pasivos fiscales a que dan lugar son conceptualmente equivalentes.

El proceso de liquidación contable del impuesto sigue una secuencia diferente. En el enfoque en resultados la tributación diferida se obtiene tras el cálculo del gasto contable devengado. En el enfoque del balance se procede a la inversa: primero, se calcula la tributación diferida, y después, junto con la tributación corriente, se determina el gasto contablemente devengado (previo filtro de las partidas que no deban llevarse a resultados). En ambos casos se llega al mismo gasto contable por impuesto.

Las diferencias permanentes que se producen junto con el reconocimiento de un elemento del balance al afectar dicho reconocimiento a resultados (contable o fiscal), no dan lugar a diferencias temporarias. Ninguno de los enfoques resulta en estos casos superior al otro. Las diferencias permanentes procedentes de un elemento del balance, reconocido con anterioridad en una transacción que entonces no afectó ni al resultado contable ni al fiscal y que ahora sí empieza a tener repercusión en ellos, dan lugar a la reversión de diferencias temporarias surgidas en el momento del reconocimiento. El enfoque del balance resulta en tales casos teóricamente superior al enfoque en resultados, pues anticipa la aparición de las diferencias al momento de incorporación a las cuentas de los activos y pasivos del balance, y ofrece la posibilidad de registrar entonces un impuesto diferido por el mayor o menor pago de impuestos que tendrá lugar después.

Dicha superioridad se traslada a la práctica cuando la norma concreta que aplica el enfoque del balance exige (o al menos no prohíbe) reconocer tales impuestos diferidos. La NIC 12 revisada lo permite en unos casos<sup>27</sup> (revalorización de activos a efectos únicamente contables no fiscales; reconocimiento inicial sin afectar a resultados de activos y pasivos procedentes de una combinación de negocios registrados por su valor razonable sin que a efectos fiscales se realice el ajuste correspondiente), y en otros lo prohíbe (fondo de comercio positivo cuya amortización no sea fiscalmente deducible; fondo de comercio negativo tratado como ingreso a distribuir y exento a efectos fiscales; reconocimiento inicial sin afectar a resultados de activos y pasivos no procedentes de una combinación de negocios contabilizados por un valor que en dicho momento no coincidía con su base fiscal). Para el fondo de comercio positivo o negativo, justifica la prohibición por la naturaleza residual de esta partida. El reconocimiento del impuesto diferido modificaría el importe del fondo y tal cosa afectaría de nuevo al impuesto diferido generándose un efecto-bucle que no tendría fin. Para el reconocimiento inicial sin afectar a resultados de activos y pasivos no procedentes de una combinación de negocios, justifica la prohibición apelando a que los ajustes volverían menos transparentes los estados financieros<sup>28</sup>.

En conclusión, si bien es cierta la superioridad teórica del enfoque del balance, la aplicación práctica hecha por la NIC 12 revisada no lleva tales planteamientos hasta sus últimas consecuencias:

<sup>27</sup> Resaltamos cómo en ellos la contrapartida al reconocimiento de la tributación diferida es el neto o el fondo de comercio (no resultados): precisamente la superioridad teórica se da cuando la transacción no afectó originalmente a resultados. Por la hipótesis de coherencia en el registro tampoco lo hacen ahora los impuestos diferidos.

<sup>28</sup> Por la hipótesis de coherencia en el registro, la contrapartida al reconocimiento de la tributación diferida en estos casos sería otro activo o pasivo del balance (como tesorería, acreedores, etc). Modificar el saldo de estas partidas, presentándolas netas de impuestos, podría restar transparencia al balance.

aun anticipando la aparición de las diferencias, en algunas de ellas la norma prohíbe expresamente el reconocimiento del activo o pasivo por impuestos diferidos correspondiente.

Por otra parte, con una normativa fiscal que establece la base imponible en función del resultado contable, las diferencias entre ingresos y gastos contables y fiscales hay que calcularlas independientemente del enfoque adoptado en contabilidad. El enfoque del balance añade entonces la complejidad propia de las diferencias temporarias (cálculo de bases fiscales) sin que desaparezca (debido a la legislación fiscal) el cálculo de las permanentes y temporales. Si la influencia del fisco en la normativa contable es considerable, esta situación facilita la adopción del enfoque en resultados.

Existe, no obstante, una posibilidad para evitar el cálculo de las bases fiscales de todas las partidas del balance contable. El balance fiscal es necesario para obtener las diferencias temporarias. Pero si de estas, las que dan lugar a tributación diferida de reconocimiento permitido por la NIC se reducen a: las temporales más otros dos casos (revalorización contable de activos, y activos y pasivos de una combinación de negocios), bastará con calcular las bases fiscales de las partidas que provengan de estos últimos. Las diferencias temporarias restantes no será necesario calcularlas vía bases fiscales porque será equivalente seguir utilizando las temporales.

En los países que, por el proceso de armonización contable internacional de los últimos tiempos, han adoptado el enfoque del balance, la realidad fiscal de una base imponible definida a partir del resultado contable demuestra en ellos la existencia de independencia entre contabilidad y fiscalidad. Esto no implica que de no darse tal combinación <sup>29</sup> el sistema tributario ejerza influencia en la contabilidad: los británicos han permanecido fieles al enfoque en resultados y no ha sido por presión del fisco (no existe país que tradicionalmente muestre mayor separación entre contabilidad y fiscalidad).

En España puede ser que la fiscalidad, con el objetivo de que el proceso armonizador contable afectase lo menos posible al sistema fiscal, haya influido en la decisión española de preferir reformar la normativa española adaptándola a criterios internacionales antes que permitir directamente las NIC/NIIF en las cuentas individuales. Sin embargo, dentro ya de la propia reforma, la recomendación del Libro Blanco de rechazar el enfoque del balance de la NIC 12 revisada no creemos sea cuestión de falta de independencia. La verdad es que resulta cuestionable que la superioridad teórica del nuevo enfoque compense las complejidades que añade (mucho más cuando la versión de la NIC 12 revisada no sabe sacar provecho de ella al no llevar los planteamientos teóricos hasta sus últimas consecuencias). Todo para llegar a un mismo gasto contable por impuesto. Las diferencias temporarias son mucho menos intuitivas y su cálculo incorpora una complejidad excesiva cuya utilidad está aún por demostrar (no se ha encontrado investigación empírica que aporte evidencia de que este enfoque sea más aceptado por el mercado que el enfoque en resultados). Ciertamente, si los impuestos diferidos no hubieran estado ya asimilados de manera generalizada por la práctica contable a principio de los noventa, nadie habría estado inspirado de repente con esta nueva concepción de diferencias temporarias entre contabilidad y fiscalidad. Consideramos que su aparición responde al deseo de establecer un enfoque de mayor coherencia teórica con los marcos conceptuales americano e internacional, en los que el protagonismo reside en las figuras de activos y pasivos, pero en cualquier caso sería deseable que la modificación que se debe realizar en el Plan General de Contabilidad contenga, por un lado, el importe del

<sup>29</sup> Fiscalidad: base imponible a partir del resultado contable-Contabilidad: enfoque del balance.

impuesto corriente, esto es, el gasto por impuesto, y, de otro lado, el efecto impositivo de las diferencias, esto es, el impuesto diferido. De este modo se ofrecería una información acorde con las exigencias de la NIC 12 revisada, necesaria en los momentos actuales, según nuestra opinión.

En cualquier caso, vista la evolución seguida por casi todas las normativas domésticas –excepto la británica– que han acabado adoptando el sistema de diferencias temporarias, más tarde o más temprano resultará inevitable que el nuevo enfoque sea de aplicación en nuestro país. Parece ser que, a pesar de la recomendación del Libro Blanco, así lo está considerando el Subgrupo destinado a la contabilización del impuesto, dentro del Grupo de Trabajo que en estos momentos prepara la reforma del Plan. Tal cosa solo tendrá sentido si junto con las diferencias temporarias, se acepta un marco conceptual coherente con los del FASB y el IASB, que otorgue protagonismo a los elementos del balance y proporcione la justificación teórica para el cambio mediante, por lo menos, se cumpla la información requerida en el desglose del gasto por impuesto en sus dos componentes: impuesto corriente e impuesto diferido.

## Bibliografía

- ACCOUNTING STANDARDS COMMITTEE (BOARD) (ASC/B). [1978]: *Accounting for Deferred Taxation*. SSAP n.º 15. London.
- [1999]: *Deferred Tax*. Financial Reporting Exposure Draft (FRED) n.º 19. London.
  - [2000]: *Deferred Tax*. Financial Reporting Standard (FRS) n.º 19. London.
- AMERICAN INSTITUTE OF (CERTIFIED PUBLIC) ACCOUNTANTS [AI(CP)A]. [1958]: *Declining-Balance Depreciation*. *Accounting Research Bulletin* (ARB) n.º 44. Revisado. New York.
- [1967]: *Accounting for Income Taxes*. Accounting Principles Board Opinion (APBO) n.º 11. New York.
- AMIR, E.; KIRSCHENHEITER, M. y WILLARD, K. [1997]: «The Valuation of Deferred Taxes». *Contemporary Accounting Research*, winter, vol. 14, n.º 4, 597-622.
- ARCE GISBERT, M. y GISBERT CLEMENTE, A. [2003]: «The Acceptability of International Accounting Standard: The Effects of the Form 20-F Adjustments on the Financial Statement Analysis». *Documento de trabajo. Universitat de Valencia y Universidad Autónoma de Madrid*. 1-40.
- ARNOLD, A.J. [1994]: «The Adoption of Partial Deferral in the UK, 1977-78: Evidence on an accounting choice». *Journal of Business, Finance and Accounting*, vol. 21, n.º 6, 875-888.
- ASOCIACIÓN ESPAÑOLA DE CONTABILIDAD Y AUDITORÍA DE CUENTAS (AECA). [1989]: «Impuesto sobre Beneficios». Documento sobre Principios Contables, n.º 9. AECA, Madrid.
- [1999]: «Marco Conceptual para la Información Financiera». *Documentos sobre Principios Contables*. s/n. AECA. Madrid.

- AUSTRALIAN ACCOUNTING STANDARDS BOARD (AASB) [1999]: *Income Taxes*. AASB N.º 1.020. Caulfield, Victoria.
- AYERS, B.C. [1998]: «Deferred Tax Accounting under SFAS N.º 109: An Empirical Investigation of its Incremental Value-Relevance Relative to APB N.º 11». *The Accounting Review*, vol. 73, n.º 1, 195-212.
- BEAVER, W.H. y DUKES, R.E. [1972]: «Interperiod Tax Allocation, Earnings Expectations, and the Behaviour of Security Prices». *The Accounting Review*, abril, 320-332.
- BEECHY, T.H. 1983. *Accounting for Corporate Income Taxes: Conceptual Considerations and Empirical Analysis*. The Canadian Institute of Chartered Accountants, Toronto.
- BEHN, B.K.; EATON, T.V. y WILLIAMS, J.R.; [1998]: «The Determinants of the Deferred Tax Allowance Account Under SFAS N.º 109». *Accounting Horizons*, vol. 12, n.º 1, 63-78.
- BUCKLEY, J.W. [1972]: «Income Tax Allocation: An Inquiry into Problems of Methodology and Estimation». *Financial Executives Research Foundation*, New York.
- CANADIAN INSTITUTE OF CHARTERED ACCOUNTANTS (CICA). [1969]: *Section 3470 Corporate Income Taxes*. CICA Handbook. Toronto.
- [1997]: *Section 3465 Corporate Income Taxes*. CICA Handbook. Toronto.
- CHANEY, P.K. y JETER, D.C. [1994]: «The Effect of Deferred Taxes on Security Prices». *Journal of Accounting, Auditing and Finance*, Winter, vol. 9, n.º 1, 91-116.
- CHEUNG, J.K., KRISHNAN, G.V. y MIN, C. [1997]: «Does Interperiod Income Tax Allocation Enhance Prediction of Cash Flows?». *Accounting Horizons*, vol. 11, n.º 4, 1-15.
- CORONA ROMERO, E. [2002]: «Reforma Contable y Fiscalidad». *Partida Doble*, septiembre, n.º 136, 90-99.
- DAVIDSON, S., RASCH, S.F. y WEIL, R.L. [1984]: «Behavior of the Deferred Tax Credit Account, 1973-82». *Journal of Accountancy*, octubre, 138-142.
- DRAKE, D.F. [1962]: «The Service Potential Concept and Interperiod Tax Allocation». *The Accounting Review*, octubre, vol. 37, n.º 4, 677-684.
- ESPAHBODI, H.; ESPAHBODI, P. y TEHRANIAN, H. [1995]: «Equity Price Reaction to the Pronouncements related to Accounting for Income Taxes». *The Accounting Review*, vol. 70, n.º 4, 655-668.
- FINANCIAL ACCOUNTING STANDARDS BOARD (FASB) [1987]: *Accounting for Income Taxes*. Statement of Financial Accounting Standards (SFAS) n.º 96. Norwalk, CT: FASB.
- [1992]: *Accounting for Income Taxes*. Statement of Financial Accounting Standards (SFAS) N.º 109. Norwalk, CT: FASB.
- GALLEGO ÁLVAREZ, I. [1997]: «Análisis del SFAS 109 y Consideración Contable de los Impuestos Anticipados: una Interpretación del Caso Español». *Revista de Contabilidad y Tributación*, CEF, n.º 171, 127-154.
- GALLEGO ÁLVAREZ, I. y GALENDE DEL CAMPO, J. [1995]: «Los Estudios Anglosajones sobre las Diferencias entre el Resultado Contable y el Fiscal: Una Aplicación Empírica en las Empresas de Castilla y León». Congreso AECA.
- GARCÍA BENAÚ, M.A. y ZORIO, A. [2002]: «Características de las empresas europeas que aplican las normas del IASC: evidencia empírica de cara al debate regulador en la nueva fase de armonización contable». *Revista Española de Financiación y Contabilidad*, vol. 31, n.º 111, 75-110.

- GARCÍA-OLMEDO DOMÍNGUEZ, R. [1997]: «Las Diferencias Temporarias: otro enfoque en el tratamiento contable del Impuesto sobre Beneficios». *Técnica Contable*, octubre, vol. 49, n.º 586, 665-680.
- [1999]: «Evolución Reciente de la Contabilización de los Activos por Tributación Diferida (T.D.) en la Normativa Contable de los Estados Unidos. I Jornada de Contabilidad Financiera. ASEPUC. Ponencias y Comunicaciones», vol. 2, 591-606.
  - [2001]: «Los Orígenes de la Contabilización de los Tributos Diferidos». *Técnica Contable*, octubre, vol. 53, N.º 634, 705-726.
  - [2002]: «Interrogantes en la Aplicación del Enfoque del Balance seguido por la Norma Internacional de Contabilidad» n.º 12. *Técnica Contable*, diciembre, vol. 54, n.º 648, 929-948.
- GARCÍA-OLMEDO DOMÍNGUEZ, R. y CORONA ROMERO, E. [2004]: «Impuesto sobre las Ganancias». *Diario Expansión. Monografías sobre las Normas Internacionales de Información Financiera*. Tomo V, Monografía 16, 141-352.
- GARRIDO PULIDO, T.; CÁRDENAS LÓPEZ, A. y OCHOA TORRES, R. [1999]: «El Impuesto sobre beneficios en el método de la deuda basado en el balance de situación: una introducción a la norma internacional de contabilidad núm. 12». *Revista de Contabilidad y Tributación*, CEF, n.º 191, 225-280.
- GINER INCHAUSTI, B. y MORA ENGUÍDANOS, A. [2001]: «El Proceso de Armonización Contable en Europa: Análisis de la relación entre la investigación contable y la evolución de la realidad económica». *Revista Española de Financiación y Contabilidad*, vol. 30, n.º 107, 103-128.
- [2002]: «La Reforma Contable en Europa. Implicaciones para las Empresas y Profesionales de la Contabilidad». *Revista de AECA*, septiembre-diciembre, n.º 6, 8-11.
- GIVOLI, D. y HAYN, C. [1992]: «The Valuation of the Deferred Tax Liability: Evidence from the Stock Market». *The Accounting Review*, vol. 67, N.º 2, 394-410.
- GONZALO ANGULO, M.A. [1999]: «Tratamiento del Efecto Impositivo en la Normativa Contable Española y la NIC 12: algunas puntualizaciones». I Jornada de Contabilidad Financiera. ASEPUC. Ponencias y Comunicaciones, vol. 2, 607-622.
- GREGORY, G.J.; PETREE, T.R. y VITRAY, R.J. [1992]: FASB 109: «Planning for Implementation and Beyond». *Journal of Accountancy*, december, 44-50.
- GUENTHER, D.A. y SANSING, R.C. [2004]: «The Valuation Relevance of Reversing Deferred Tax Liabilities». *The Accounting Review*, vol. 79, N.º 2, 437-451.
- GUJARATHI, M.R. y ROBERT, E.H. [1992]: «Evidence of Earning Management by the Early Adopters of SFAS 96». *Accounting Horizons*, vol. 5, n.º 4, 18-31.
- GUPTA, S. [1995]: «Determinants of the Choice between Partial and Comprehensive Income Tax Allocation: the Case of the Domestic International Sales Corporation». *The Accounting Review*, vol. 70, N.º 3, 489-511.
- HENDRIKSEN, E.S. [1982]: *Accounting Theory*. Irwin Inc., Homewood, Illinois.
- HUSS, H.F. y ZHAO, J. [1991]: «An Investigation of Alternative Treatments of Deferred Taxes in Bond Raters' Judgments». *Journal of Accounting, Auditing and Finance*, winter, vol. 6, n.º 1, 53-73.
- INFORME RUDING [1992]: *Rapport du Comité de Reflexion des Experts Independants sur la Fiscalite des Entreprises*. Comisión Europea. Bruselas.

- INSTITUTO DE CONTABILIDAD Y AUDITORÍA DE CUENTAS (ICAC) [2002]: *Información sobre la Situación Actual de la Contabilidad en España y Líneas Básicas para Abordar su Reforma*. Libro Blanco para la Reforma de la Contabilidad en España. Madrid.
- [2004]: *Comentarios referentes a ciertos artículos del Reglamento (CE) n.º 1606/2002 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 19 de Julio de 2002, relativo a la aplicación de normas internacionales de contabilidad y de la cuarta Directiva 78/660/CEE del Consejo, de 25 de julio de 1978, y de la séptima Directiva 83/349/CEE del Consejo, de 13 de junio de 1983 sobre contabilidad*. BOICAC n.º 58. Madrid.
- INTERNATIONAL ACCOUNTING STANDARDS COMMITTEE (BOARD) (IASC/B). [1996]: *Income Taxes*. International Accounting Standard (IAS) n.º 12 (Revised 1996). London.
- [2000]: *Income Taxes*. International Accounting Standard (IAS) n.º 12 (Revised 2000). London.
- JETER, D.C. [1993]: «An Empirical Anlysis by Industry of the Stock Market Effects of Deferred Taxes». *Advances in Quantitative Analysis of Finance and Accounting*, vol. 2, Part A, 155-170.
- JETER, D.C. y CHANEY, P.K. [1988]: «A Financial Statement Analysis Approach to Deferred Taxes». *Accounting Horizons*, december, 41-49.
- KANTOR, J. y GROSH, M. [1987]: «Deferred Income Tax Accounting: Opinios of Canadians Accountants». *The International Journal of Accounting, Education and Research*, Fall, vol. 23, n.º 1, 83-93.
- KHALAF, R. [1993]: «Read those footnotes». *Forbes*, vol. 151, n.º 4, 154.
- LABATUT SERER, G. y MARTÍNEZ VARGAS, J. [1999]: «La normativa Internacional en la contabilidad del Impuesto sobre Beneficios. Análisis de sus diferencias respecto a la situación en España». *Auditoría Pública*, n.º 16, 19-26.
- LAÍNEZ GADEA, J.A. y BELLOSTAS, A.J. [1995]: «La utilidad del Marco Conceptual como herramienta de normalización. Análisis de la reciente experiencia del IASC». *Revista Española de Financiación y Contabilidad*, vol. 24, n.º 85, 1.117-1.146.
- LAMB, M. y LYMER, A. [1999]: «Taxation Research in an Accounting Context: Future Prospects and Interdisciplinary Perspectives». *The European Accounting Review*, vol. 8, n.º 4, 749-776.
- LEE, I. y STINER, F.M. [1993]: «Stock Market Reactions to SFAS n.º 96: Evidence from Early Bank Adopters». *Financial Review*, vol. 28, n.º 4, 469-491.
- LEFFELMAN, T.L. [1993]: «Accounting for Income Taxes: New Standards». *National Public Accountant*, august, vol 38, n.º 8, 28-30.
- LEY 62/2003, de 30 de diciembre, *de medidas fiscales, administrativas y del orden social*.
- Ley del Congreso Estadounidense [1996]: *National Securities Markets Improvement Law*.
- LIVINGSTONE, J.L. [1967]: «Accelerated Depreciation, Cyclical Asset Expenditures and Deferred Taxes». *Journal of Accounting Research*, spring, 77-94.
- MARTÍNEZ VARGAS, J. Y LABATUT SERER, G. [1997]: «La Contabilización del Impuesto sobre Sociedades. Un Estudio Empírico de su aplicación en la empresa valenciana». *Actualidad Financiera*, julio, n.º 7, 37-45. agosto, n.º 8, 13-27.
- MILLER, G.S. Y SKINNER, D.J. [1998]: «Determinants of the Valuation Allowance for Deferred Tax Assets under SFAS n.º 109». *The Accounting Review*, april, vol. 73, n.º 2, 231-233.

- MILLS, L.F. [1998]: «Book-Tax Differences and Internal Revenue Service Adjustments». *Journal of Accounting Research*, vol. 36, n.º 2, 343-356.
- PERRY, R.E. [1966]: «Comprehensive Tax Allocation». *Journal of Accountancy*, vol. 121, n.º 2, 23-32.
- PETREE, T.R.; GREGORY, G.J. y VITRAY, R.J. [1995]: «Evaluating Deferred Tax Assets». *Journal of Accountancy*, vol. 179, n.º 3, 71-77.
- PULIDO ÁLVAREZ, A. [2002]: «El Camino de la Normativa Contable Española hacia las Normas Internacionales de Contabilidad». Conferencia presentada en el XXVII Congreso de Contadores Públicos Mejicanos, Mazatlán, Noviembre.
- Real Decreto 296/2004, de 20 de febrero, por el que se aprueba el Régimen Simplificado de la Contabilidad.
- Reglamento (CE) 1606/2002 del Parlamento Europeo y del Consejo de 19 de julio de 2002 relativo a la aplicación de las Normas Internacionales de Contabilidad.
- Reglamento (CE) 1725/2003 de la Comisión de 29 de septiembre de 2003, por el que se adoptan determinadas Normas Internacionales de Contabilidad de conformidad con el Reglamento (CE) 1606/2002 del Parlamento Europeo y del Consejo.
- Reglamento (CE) 707/2004 de la Comisión de 6 de abril de 2004, por el que se modifica el Reglamento (CE) 1725/2003 por el que se adoptan determinadas Normas Internacionales de Contabilidad, de conformidad con el Reglamento (CE) 1606/2002 del Parlamento Europeo y del Consejo.
- ROBERTS, R.W. y BOBEK, D.D. [2004]: «The politics of tax accounting in the United States: evidence from the Taxpayer Relief Act of 1997». *Accounting, Organizations and Society*, julio-agosto, vol. 29, n.º 5-6, 565-590.
- SANSING, R. [1998]: «Valuing the Deferred Tax Liability». *Journal of Accounting Research*, autumn, vol. 36, n.º 2, 357-363.
- SCHWARTZ, B.N. [1978]: «Estimating Deferred Taxes using Partial Tax Allocation and Determining its Impact on the Financial Statements: An Empirical Study». Tesis Doctoral, University of California, Los Ángeles.
- SKEKEL, T.D. [1984]: «The Deferred Tax Liability: Do Capital-Intensive Companies pay it?». *Journal of Accountancy*, october, 142-150.
- STANLEY, C.J. [1991]: «An Empirical Examination of Firms' Motivations for Early Adoption of SFAS 96 and the Information Content of Firms' Decision to Early Adopt SFAS 96». Tesis Doctoral, University of Kentucky, Lexington.
- TUA PEREDA, J. [2001]: «Armonización Internacional y Análisis Contable: la Incidencia del Marco Conceptual». Ponencia presentada en las VII Jornadas de Trabajo de Análisis Contable, Universidad Complutense-ASEPUC, Madrid, septiembre.
- [2001]: «Armonización de Normas Versus Armonización de Conceptos». *Revista de AECA*, septiembre, n.º 56, 39-40.
  - [2002]: «La Unión Europea acepta las Normas Internacionales de Contabilidad». *Revista Noticias de la Unión Europea*, marzo, n.º 206, 119-138.
  - [2003]: «Algunas Novedades para nuestro Ordenamiento en su previsible Reforma». Ponencia presentada en las X Jornadas de Trabajo de Contabilidad Financiera, Universidad San Pablo CEU-ASEPUC, Madrid, junio.

- WATTS, R.L. y ZIMMERMAN, J.L. [1978]: «Towards a Positive Theory of the Determination of Accounting Standards». *The Accounting Review*, vol. 53, n.º 1, 112-134.
- [1986]: *Positive Accounting Theory*. Prentice Hall International.
- WEETMAN, P. y GRAY, S.J. [1991]: «A Comparative International Analysis of the Impact of Accounting Principles on Profits: The USA versus the UK, Sweden and The Netherlands». *Accounting and Business Research*, vol. 21, n.º 84, 363-379.
- WISE, T.D. [1986]: «A Note on Additional Evidence on the Behaviour of Deferred Tax Credits». *Journal of Business Finance and Accounting*, vol. 13, n.º 3, 433-444.
- ZAMORA RAMÍREZ, C y SIERRA MOLINA, G.J. [2000]: «Una Perspectiva Crítica desde el Marco Conceptual respecto a la Contabilización del Impuesto sobre Beneficios». *Revista de Contabilidad*, vol. 3, n.º 5, 183-209.
- ZEFF, S. [1998]: «The Coming Confrontation on International Accounting Standards». *Irish Accounting Review*, vol. 5, n.º 2, 89-117.