

Recensiones Bibliográficas

Contabilidad y fiscalidad: Impuesto sobre Sociedades e IVA

SIXTO ÁLVAREZ MELCÓN y RAMÓN GARCÍA-OLMEDO DOMÍNGUEZ

4.^a edición, CEF, Madrid, 2009, 574 págs.

Esta nueva monografía del Centro de Estudios Financieros representa un verdadero manual para la contabilización de ambos tributos en sus aspectos generales y que, sin duda, servirá muy bien para la correcta orientación de profesionales, universitarios y quienes se hallen preparando oposiciones a cuerpos en los que se precise disponer de bagaje contable.

La estructura de la obra presenta nueve capítulos, estando dedicados los siete primeros al Impuesto sobre Sociedades y los restantes al IVA. El afán didáctico se manifiesta en los numerosos ejemplos y tablas que recorren el libro, así como en los supuestos prácticos que aparecen al final de cada capítulo ¹, seguidos de la solución aportada por los autores.

Estos son: Sixto ÁLVAREZ MELCÓN y Ramón GARCÍA-OLMEDO DOMÍNGUEZ (ambos catedráticos de Economía Financiera y Contabilidad, el primero de la Universidad Complutense de Madrid y de la de Granada el segundo), que han combinado su mutua experiencia en los campos docente y profesional. En este último «al estar permanentemente en contacto con las empresas por temas relacionados con la auditoría de cuentas y consultoría y, en el docente, al impartir desde hace años las clases de la asignatura contabilidad fiscal en la universidad».

Al principio se plantean, con carácter introductorio, las relaciones y diferencias que tienen el beneficio contable de una empresa y la base imponible del Impuesto sobre Sociedades. La determinación del primero corresponde a una variada normativa contable, cada vez más amplia en número y con mayor grado de detalle. El resultado fiscal proviene de la legislación tributaria, bien sea de

¹ En total son treinta y cinco supuestos dedicados a las siguientes cuestiones: 1. Liquidación del impuesto y su presentación en las cuentas anuales; 2. Resultado contable antes y después de impuestos; 3. Contabilización del impuesto según el PGC de 1990 y el PGC de 2007; 4. Existencia de diferencias temporarias y de gasto o ingreso por impuesto diferido; 5 y 6. Contabilización del impuesto corriente y el diferido en función de las diferencias temporales; 7. Conciliaciones de magnitudes contables y fiscales; 8. Resolución del ejemplo de la Norma Internacional 12; 9. Contabilización del impuesto calculando directamente el gasto por impuesto diferido (diferencias temporales); 10. Gasto por impuesto corriente imputado a patrimonio neto (revalorización de un activo financiero); 11. Gasto por impuesto diferido imputado a patrimonio neto (revalorización de un activo financiero); 12. Subvención para financiar un activo amortizable; 13. Donación de un bien no amortizable; 14. Contabilización del impuesto diferido en una operación de cobertura; 15. Compensación de pérdidas fiscales con resultados de ejercicios posteriores; 16. Compensación de pérdidas fiscales con resultados de ejercicios anteriores; 17. Reconsideración de activos por impuesto diferido; 18. Ajustes de los activos y pasivos fiscales por variaciones del tipo impositivo; 19. Diferencias entre la amortización contable y fiscal; 20. Comparación de distintos métodos de amortización; 21. Libertad de amortización; 22. *Leasing*; 23. Ampliaciones y mejoras; 24. Activos usados; 25 y 26. Deterioro de créditos por insolvencias de los deudores; 27. Recuperación de valor en entidad vinculada; 28. Provisión por garantías de reparación y revisión; 29. Ventas a plazos; 30. Renta monetaria; 31. Diferencias permanentes y temporales. Compensación de bases imponibles negativas. Conciliación del resultado contable y la base imponible; 32. IVA soportado; 33. IVA repercutido; 34. Operaciones intracomunitarias; 35. Operaciones varias de IVA.

una *cuantificación autónoma* de los ingresos y gastos a computar y deducir, como sucedía en el pasado en nuestro Impuesto sobre Sociedades, o de puntuales *correcciones al resultado contable*, opción que adoptó la Ley 43/1995 y mantiene el vigente texto refundido de la ley de dicho impuesto (TRLIS aprobado por RDLeg. 4/2004, de 5 de marzo).

Diversos diagramas y ejemplos sirven para exponer, con carácter previo a esquematizar cómo ha de efectuarse la liquidación del Impuesto sobre Sociedades, las diferencias entre magnitudes contables y fiscales que han de lucir en la cuenta de resultados o en el balance de situación al cierre del ejercicio.

Los siguientes capítulos van adentrándose, progresivamente, en el tratamiento de la contabilización del Impuesto sobre Sociedades. Primero, a partir del enunciado de una serie de cuestiones generales (naturaleza contable del tributo como un gasto, método de la cuota a pagar, contabilización del efecto impositivo, compensación de pérdidas fiscales de un ejercicio, contabilización de deducciones tributarias) que ponen de relieve los diferentes enfoques utilizados en el PGC de 1990 y las novedades que aparecen en el de 2007: enfoque de balance, separación entre impuesto corriente y diferido, diferencias temporarias y contrapartida de los activos y pasivos fiscales.

Después se comentan los aspectos más significativos de la norma de registro y valoración 13.^a del PGC, dedicada a la contabilización del impuesto sobre beneficios, siguiendo el planteamiento de la norma internacional de contabilidad número 12 –emitida por el *International Accounting Standards Board* y adoptada posteriormente en la Unión Europea mediante el Reglamento (CE) 1725/2003– y se repasa el cuadro de las cuentas más usuales recogidas en el PGC, ilustrando con esquemas de asientos contables en el libro diario los cargos y abonos procedentes en aquellas para contabilizar el Impuesto sobre Sociedades según que la base imponible resulte positiva y con cuota a ingresar o negativa, retenciones y pagos fraccionados a lo largo del ejercicio, variación del tipo de gravamen y rectificación de los importes de los pasivos y activos por impuestos diferidos, etc. También se alude a la información sobre la situación fiscal de la empresa que ha de aparecer en el punto 12 de la Memoria, según la previsión efectuada en el PGC de 2007 y a las resoluciones del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas vigentes con anterioridad a la publicación del mismo.

El capítulo cuarto se dedica al examen práctico de diversos casos particulares en el tratamiento contable del Impuesto sobre Sociedades de conformidad con el nuevo PGC. Los autores recorren, por este orden, el procedimiento directo para la contabilización del gasto por el impuesto diferido, la contabilización del impuesto con cargo/abono a patrimonio neto, de la compensación de las pérdidas fiscales, la reconsideración de activos fiscales, los ajustes por cambios en la normativa tributaria, las excepciones al reconocimiento de activos y pasivos fiscales y la periodificación de ingresos por deducciones a distribuir en varios ejercicios.

Siguen con el estudio de los requisitos y diferencias ocasionadas en los procesos de amortización, deteniéndose en la consideración de los cambios operados en el tratamiento contable del inmovilizado intangible, así como de los nuevos gastos de amortización –antes aparecían como provisiones– para cubrir las grandes reparaciones y el fondo de reversión de activos. Luego se observa la contabilización y régimen fiscal de los arrendamientos, contratos de *leasing* y operaciones

de *lease back*, finalizando el capítulo quinto con el estudio de cómo se amortizarán las renovaciones, ampliaciones o mejoras y los activos usados.

La explicación de los importantes cambios que la Ley 16/2007, de 4 de julio, de reforma y adaptación de la legislación mercantil en materia contable para su armonización internacional con base en la normativa de la Unión Europea y el nuevo PGC han efectuado en el régimen de las provisiones, se lleva a cabo en el capítulo sexto, donde se examinan las reglas contempladas en los artículos 12 y 13 del TRLIS, referidos a las pérdidas por deterioro de valor de los elementos patrimoniales (fondos editoriales, fonográficos y audiovisuales, deterioro de los créditos por insolvencia de los deudores, en valores mobiliarios, deducción fiscal del fondo de comercio, etc.) y a las provisiones.

El último capítulo dedicado al Impuesto sobre Sociedades se refiere a los criterios –general del devengo y las excepciones previstas por el propio TRLIS– para la imputación temporal de ingresos y gastos, comentando las situaciones que la misma ley refleja si la sociedad contabiliza incorrectamente los ingresos o los gastos, además de la corrección monetaria en la transmisión de activos de naturaleza inmobiliaria y las revalorizaciones contables.

Los capítulos octavo y noveno del libro se refieren ya al IVA. En ellos se lleva a cabo una breve descripción de la aplicación de tributo con carácter preliminar a la reseña de las cuentas que deberán utilizarse para procurar su contabilización de acuerdo con la norma de valoración 12.^a del PGC.

Los autores se refieren después y por separado a la contabilidad del IVA soportado y repercutido, operaciones intracomunitarias, regla de prorrata, regularización de deducciones por bienes de inversión y pautas a seguir en los casos de transmisión de estos bienes durante el período de regularización.

También se observan, poniendo numerosos ejemplos prácticos, las reglas previstas para el autoconsumo de bienes, régimen especial del recargo de equivalencia, *leasing* y operaciones en comisión. Finalmente se alude a los datos que habrán de contener las facturas emitidas por empresarios y profesionales, así como a los libros-registro que deberán llevar los sujetos pasivos del impuesto.

Miguel Ángel Martínez Lago