

Tendencias internacionales en la regulación contable del impuesto sobre beneficios

Esta lección analiza el tratamiento contable del **Impuesto sobre Beneficios** según la normativa internacional, haciendo referencia a lo que al respecto se ha regulado en España.

INTRODUCCIÓN

- ¿Qué **diferencias** existen entre la **normativa contable y fiscal** a la hora de determinar resultado empresarial?
- ¿Qué **métodos contables** existen para registrar el Impuesto sobre Beneficios?
- ¿Qué características tiene el nuevo **enfoque de balance** propuesto en la **Norma Internacional número 12**?
- ¿Qué **diferencias** existen entre el **método de contabilización** propuesto en la **Norma Internacional** y el propuesto en la **Normativa Española**?
- ¿Cuál es la **regulación actual** y las últimas **tendencias internacionales** para el tratamiento contable del Impuesto sobre Beneficios?

OBJETIVOS

I. Conocer y entender las **diferencias** existentes entre el **resultado contable y fiscal: diferencias permanentes, temporales y temporarias**

II. Comprender los **métodos contables** que existen para registrar el Impuesto sobre Beneficios

III. Analizar el **tratamiento del Impuesto** bajo la **normativa contable internacional**: el método de la deuda basado en el balance de situación, y como consecuencia, los activos y pasivos por impuestos diferidos asociados a las diferencias temporarias

IV. Conocer las **diferencias** existentes en el **tratamiento contable** del Impuesto entre la **normativa nacional e internacional**

APARTADOS:

- 1. INTRODUCCIÓN**
- 2. DIFERENCIAS ENTRE EL RESULTADO CONTABLE Y FISCAL:
DIFERENCIAS PERMANENTES VERSUS DIFERENCIAS
TEMPORALES/TEMPORARIAS**
- 3. MÉTODOS DE CONTABILIZACIÓN DEL IMPUESTO SOBRE
BENEFICIOS**
 - 3.1 Método de la cuota a pagar**
 - 3.2 Métodos del efecto impositivo**
 - 3.2.1 Método de capitalización o diferido
 - 3.2.2 Método del valor neto de impuestos
 - 3.2.3 Método de la deuda
 - 3.2.3.1 Método de la deuda basado en el estado de resultados
 - 3.2.3.2 Método de la deuda basado en el balance de situación
 - 3.3 Comparación entre los distintos métodos. Ejemplo práctico**
- 4. TRATAMIENTO CONTABLE DEL IMPUESTO SOBRE BENEFICIOS
BAJO LA NORMA INTERNACIONAL**
- 5. ANÁLISIS COMPARATIVO DEL TRATAMIENTO CONTABLE DEL
IMPUESTO SOBRE BENEFICIOS EN LA NORMATIVA NACIONAL E
INTERNACIONAL**
- 6. CONCLUSIONES**

1. INTRODUCCIÓN

El tratamiento contable del Impuesto sobre Beneficios es uno de los temas más controvertidos de la Contabilidad Financiera, y desde luego de muy difícil normalización, sobre todo a nivel internacional.

La conexión entre contabilidad y fiscalidad queda patente de manera especial en la regulación del Impuesto sobre Sociedades, al considerar éste el resultado contable como una magnitud esencial a la hora de determinar la base imponible. Las leyes fiscales que regulan el impuesto sobre sociedades en los distintos países son diferentes. Además, existe divergencia entre normas contables y fiscales para la determinación de una misma magnitud, el beneficio empresarial. Por ello, la pretensión de conseguir la uniformidad internacional en el tratamiento contable del impuesto es una labor complicada. No obstante, a pesar de esta diversidad, el IASB acometió la tarea de normalizar la contabilización del impuesto en 1979, emitiendo la primera versión de la NIC 12, Accounting for Taxes on Income. Posteriormente, en octubre de 1996, se aprobó la **NIC 12** actual, **Impuesto sobre las Ganancias**, con vigencia para los estados financieros que comenzaran a partir de enero de 1998. Esta NIC 12 fue modificada en 2000, y es de aplicación, en su versión actual, para los estados financieros que cubran periodos comenzados a partir del 1 de enero de 2001.

La reciente entrada en vigor de las Normas Internacionales de Información Financiera nos conduce al estudio del tratamiento previsto en la normativa internacional para el Impuesto sobre Beneficios, realizando a su vez un análisis comparado con nuestra normativa contable y aplicado a nuestra normativa fiscal. Con ello, conoceremos el grado de compatibilidad de los pronunciamientos contables, estudiando las repercusiones que tendrá la implantación de las normas internacionales en nuestra regulación contable. Este proceso adquiere gran relevancia en el caso de la aplicación de la NIC 12, pues entra en juego un parámetro adicional, la normativa tributaria, por lo que la complejidad se incrementa.

2. DIFERENCIAS ENTRE EL RESULTADO CONTABLE Y FISCAL: DIFERENCIAS PERMANENTES VERSUS DIFERENCIAS TEMPORALES/TEMPORARIAS

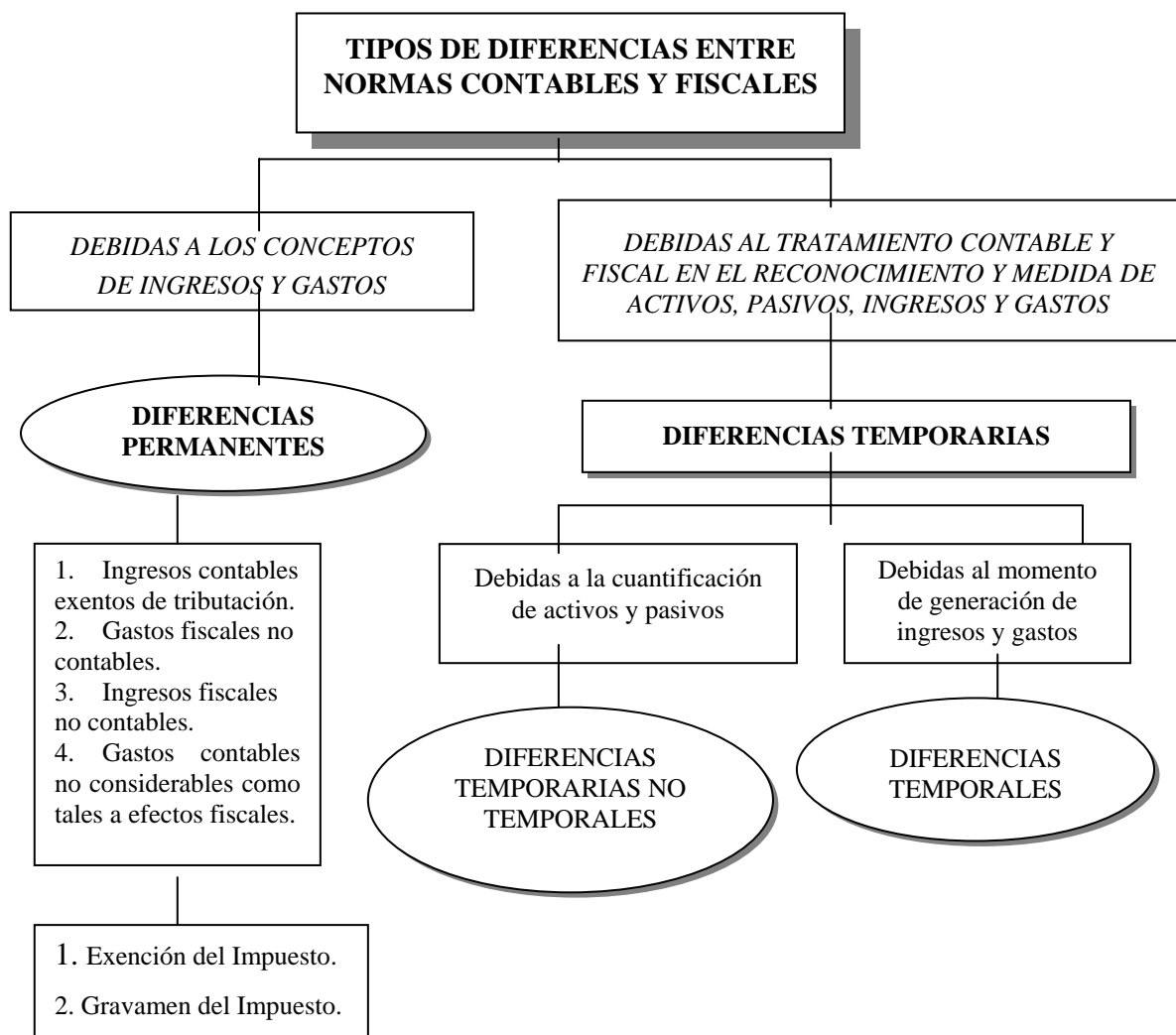
Las diferencias entre el resultado contable y fiscal pueden ser permanentes y temporales/temporarias.

Las *diferencias permanentes* son el conjunto de partidas que forman los ingresos y los gastos del ejercicio económico que tienen un diferente tratamiento, de carácter firme y definitivo, entre la legislación fiscal y la legislación mercantil. Se trata de diferencias en la conceptualización de gasto e ingreso en los ámbitos contable y fiscal; es decir, están constituidas por aquellas partidas que forman parte del beneficio contable, pero no se incluyen en la base imponible, o bien, partidas que forman parte de la base imponible, pero no del beneficio contable. Por tanto, estas diferencias nacen de la distinta interpretación que hace la Contabilidad y la Fiscalidad de unos mismos hechos económicos, manteniéndose en el tiempo, por lo que no revierten en ejercicios posteriores a menos que se modifiquen las normas fiscales.

Ahora bien, no sólo existe desacuerdo entre normas contables y fiscales en cuanto a la determinación de los elementos que entran a formar parte de la base imponible o resultado contable, sino que también existe divergencia entre ambas disciplinas respecto al momento de generación de la renta y del resultado. Estas discrepancias de asignación en el tiempo de ingresos y gastos dan lugar a unas diferencias que se generan en un período y revierten o desaparecen en periodos subsiguientes, provocando un anticipo o un diferimiento en el pago de impuestos. Estas diferencias se denominan *diferencias temporales*. Así pues, las diferencias temporales se originan por los distintos momentos, condiciones o situaciones requeridas por los ámbitos contable y fiscal para el reconocimiento de una partida de gasto o ingreso. En definitiva, se ocasionan por los diferentes criterios temporales de imputación empleados para determinar el resultado contable y la base imponible.

Las diferencias temporales siempre se producen entre magnitudes de la cuenta de resultados, si bien dichas diferencias también se van a poner de manifiesto en el balance de situación, de ahí que haya surgido un nuevo concepto bajo esta perspectiva para recoger aquellas diferencias ocurridas entre magnitudes fondo representadas por los valores de los elementos del balance de situación. Estas diferencias se denominan *diferencias temporarias*, y se definen como aquellas que se producen entre el valor fiscal y el valor contable de un elemento de activo o pasivo, diferencias que irán

revirtiendo conforme se recuperen los valores contables de los elementos del balance a que se asocian. En este sentido, cualquier diferencia entre criterios contables y fiscales que haya de revertir en ejercicios futuros dará lugar a diferencias entre valor contable y base fiscal, por lo que podemos afirmar que en toda situación en la que se produzcan diferencias temporales se producirán también diferencias temporarias. Ahora bien, la proposición inversa no es cierta, pues no todas las diferencias temporarias son diferencias temporales. Las diferencias provocadas por divergencias entre el resultado contable y la base imponible -diferencias temporales- originan en todos los casos divergencias entre la base fiscal de un activo o pasivo exigible y su correspondiente valor contable recogido en el balance de situación, si bien, otros eventos también pueden ocasionar diferencias entre base fiscal de un activo y su valor contable. Por consiguiente, estas últimas conforman un concepto de mayor amplitud que el de diferencias temporales.



3. MÉTODOS DE CONTABILIZACIÓN DEL IMPUESTO SOBRE BENEFICIOS

Los métodos contemplados en la doctrina para cuantificar el gasto por impuesto son:

- *Método de la cuota a pagar*
- *Método del efecto impositivo*
 - Método de capitalización o diferido
 - Método del valor neto de impuestos
 - Método de la deuda

3.1 MÉTODO DE LA CUOTA A PAGAR

Este método reconoce el importe correspondiente al impuesto a liquidar en el mismo período como un cargo a la cuenta de resultados. Dicho importe es calculado mediante la aplicación del tipo impositivo al resultado fiscal, es decir, a la diferencia entre gastos e ingresos admitidos en el ejercicio por la normativa fiscal, con la posterior deducción de las desgravaciones y deducciones de la cuota autorizadas por la legislación fiscal y aplicables por la empresa. Por tanto, no se tienen en cuenta las posibles diferencias que se produzcan entre el resultado contable del ejercicio y la base imponible del impuesto. El gasto por impuesto se calcula como:

$$\text{Gasto por impuesto} = \text{Cuota impositiva a pagar} = \text{tipo impositivo} \times \text{Base Imponible}$$

Este método no cumple los principios contables de devengo y correlación de ingresos y gastos, pues no tiene en cuenta los activos y pasivos fiscales que surgen por diferencia entre los criterios contables y fiscales de imputación de ingresos y gastos, reconociendo el gasto conforme se devengue en función de las partidas generadoras de resultado reconocidas en el período.

3.2 MÉTODOS DEL EFECTO IMPOSITIVO

Este método considera el importe devengado en función de las partidas de ingreso y gasto reconocidas contablemente, con independencia del momento de su cómputo fiscal. Parte de la autonomía entre normas contables y fiscales, y como tal considera que el impuesto se devenga y correlaciona con las partidas de resultado del ejercicio actual, ofreciendo un tratamiento adecuado a las diferencias de imputación entre normas contables y fiscales. Se trata de considerar el gasto por impuesto calculándolo sobre la base del resultado contable (deducidas las diferencias permanentes, ya que éstas no dan origen a una anticipación o diferimiento del impuesto, sino a la exención o gravamen del mismo). Evidentemente, la provisión para el pago de impuestos se calculará en base al resultado fiscal, pudiendo surgir de este modo unas diferencias temporales entre ambos que supondrán un cargo o abono a determinadas cuentas representativas de esos *Impuestos anticipados* y/o *Impuestos diferidos*. El gasto por impuesto se calcula como:

$$\text{Gasto por impuesto} = \text{Cuota impositiva devengada} = \text{cuota impositiva a pagar} + \text{diferimiento de impuestos} - \text{anticipación de impuestos}$$

La diferencia entre la cuota impositiva devengada y la cuota impositiva a pagar se recoge contablemente en cuentas del balance que reflejan el efecto impositivo entre los diferentes criterios contables y fiscales en la consideración temporal del gasto por impuestos. Pueden darse dos situaciones por las diferencias temporales generadas en el ejercicio:

1º) Resultado contable < Resultado fiscal = Impuesto anticipado

----- x -----	
Impuesto sobre Beneficios (CID = t x RCA)	
Impuestos anticipados [CIP - CID = t x (I ^F , G ^C)]	a Hacienda Pública (CIP = t x RF)
----- x -----	

2º) Resultado contable > Resultado fiscal = Impuesto diferido

----- x -----	
Impuesto sobre Beneficios (CID = t x RCA)	Hacienda Pública [CIP = t x RF]
a	Impuestos diferidos

$$[CID- CIP = t \times (I^C, G^F)]$$

Siendo:

CID = Cuota impositiva devengada.

CIP = Cuota impositiva a pagar.

RCA = Resultado contable ajustado.

RF = Resultado fiscal.

t = Tipo impositivo

I^F = Ingresos fiscales del período y que serán reconocidos contablemente en periodos posteriores

G^F = Gastos fiscales del período y que serán reconocidos contablemente en periodos posteriores

I^C = Ingresos contables del período y que serán reconocidos fiscalmente en periodos posteriores

G^C = Gastos contables del período y que serán reconocidos fiscalmente en periodos posteriores

Las diferencias temporales registradas como consecuencia del reconocimiento del efecto impositivo son elementos integrantes de los estados financieros. La cuenta *Impuestos diferidos* recoge la cuantía del Impuesto sobre Beneficios que será exigible a la empresa en próximos ejercicios económicos, debido a que la diferencia temporal entrará a formar parte de la base imponible. Por su parte, la cuenta *Impuestos anticipados* refleja un derecho a favor de la empresa derivado de aquellos impuestos pagados a Hacienda en exceso y que podrán recuperarse en ejercicio futuros.

Existen diferentes enfoques para recoger los efectos impositivos, dependiendo éstos de la consideración que tengan en el balance de situación las distintas cuentas de impuestos diferidos y/o impuestos anticipados, así como del criterio elegido para contabilizar su nacimiento. Pueden diferenciarse fundamentalmente tres métodos que pasamos a analizar a continuación.

3.2.1 MÉTODO DE CAPITALIZACIÓN O DIFERIDO

El principal objetivo de este método es distribuir adecuadamente el coste o beneficio impositivo entre los periodos que lo han generado, permitiendo una mejor determinación de los flujos de caja futuros. Las diferencias temporales se capitalizan

recogiéndose en cuentas de impuestos diferidos o anticipados; ahora bien, son *ajustes por periodificación*, no representando por tanto obligaciones de pago ni derechos de cobro, por lo que no deben aparecer así en los estados financieros.

De acuerdo con este método, la cuota impositiva considerada como gasto del periodo vendrá dada por la suma de la cuota a pagar y los efectos de las diferencias temporales capitalizadas o amortizadas en el período.

La valoración de las diferencias se realiza siempre tomando como referencia el tipo impositivo vigente en el momento en que se devengó el impuesto; si posteriormente se produce algún cambio en los tipos impositivos, éstas no se actualizarán, sino que surgirán diferencias que se llevarán a resultados, por lo que dichos impuestos en el balance pueden no ser representativos de la cantidad actual de impuestos a pagar o cobrar en los periodos en los cuales las diferencias temporales reviertan.

3.2.2 MÉTODO DEL VALOR NETO DE IMPUESTOS

Este método propone que el efecto fiscal originado por las diferencias temporales se incorpore al valor de los activos y pasivos que lo han generado, incrementando o disminuyendo el valor de los mismos. Considera el valor de los bienes formado por dos atributos, uno económico y otro fiscal, siendo las diferencias temporales la representación de los diferentes ritmos de consumo de estos atributos efectuados en el período. Las cuentas que recogen las diferencias temporales son cuentas compensadoras de la pérdida de valor de cada uno de estos atributos.

La valoración del efecto impositivo se realiza de la misma forma que en el método diferido, es decir, utilizando el tipo impositivo vigente en el momento en el que se originan las diferencias temporales. Mediante este método no se obtienen resultados cuantitativos diferentes con respecto a los otros métodos, sino que las diferencias son de tipo cualitativo.

3.2.3 METODO DE LA DEUDA

Bajo la óptica del método de la deuda, las cuentas del efecto impositivo son verdaderos *derechos de cobro u obligaciones de pago* contra la Hacienda Pública, de manera que se deben evaluar como tales, utilizando las normas o condiciones fiscales esperadas en el momento de la reversión. Cuando se producen modificaciones en el tipo impositivo, los saldos de las cuentas de impuestos diferidos o anticipados se ajustan para reflejar el importe del derecho de cobro u obligación de pago que se deberá hacer efectivo en el momento de su cobro o pago, por lo que no es necesario establecer un control de las diferencias individuales, ya que todas se miden a tipos impositivos actuales.

Por tanto, la diferencia fundamental entre el método de capitalización y el método de la deuda estriba en la posibilidad de ajustar o no los saldos por tributación diferida que se arrastran en el balance de situación, siendo superior el método de la deuda, o por lo menos cumpliendo mejor las definiciones y criterios de reconocimiento de activos y pasivos del Marco Conceptual del FASB y del IASB, los saldos acreedores o deudores a que da lugar.

De acuerdo con esta alternativa, el gasto impositivo tendrá tres componentes: la cuota a pagar, las cantidades relativas a cuotas diferidas o anticipadas por diferencias temporales originadas o revertidas en el período corriente, y los ajustes de las partidas de activos y pasivos que figuran en el balance, necesarios para reflejar el cambio de los tipos, o la aparición o desaparición de impuestos.

Dentro del método de la deuda podemos distinguir dos enfoques:

- *Método de la deuda basado en el estado de resultados*
- *Método de la deuda basado en el balance de situación*

3.2.3.1 MÉTODO DE LA DEUDA BASADO EN EL ESTADO DE RESULTADOS

Este método opera a partir de las diferencias temporales, centrando su atención en la valoración de las partidas recogidas en la cuenta de pérdidas y ganancias. Es decir, refleja las divergencias producidas entre la base imponible y el resultado contable

consecuencia de los distintos criterios de imputación de ingresos y gastos en los ámbitos contable y fiscal. Se trata de diferencias que provocan créditos y débitos fiscales por impuestos anticipados o diferidos fiscalmente en relación a su devengo contable, y se concretan en:

1. *Diferencias de carácter positivo*: se adicionan al resultado contable ajustado para obtener la base imponible. Van a dar lugar a un pago anticipado de impuestos, es decir, un crédito por impuestos anticipados. Estas diferencias pueden ser:

- 1.1. Gastos contables deducibles fiscalmente en ejercicios posteriores.
- 1.2. Ingresos computables fiscalmente con anterioridad a su devengo contable.

2. *Diferencias de carácter negativo*: se deducen del resultado contable ajustado para obtener la base imponible. Van a dar lugar a un pago diferido de impuestos, es decir, un pasivo por impuestos diferidos. Se concretan en:

- 2.1. Gastos fiscalmente deducibles con anterioridad a su reconocimiento contable.
- 2.2. Ingresos computables fiscalmente con posterioridad a su devengo contable.

En cuanto al cálculo del gasto (ingreso) por impuesto sobre beneficios, es preciso señalar que su contabilización se produce en dos fases: en primer lugar, se realiza el cálculo y reconocimiento del gasto (ingreso) por impuesto sobre beneficios, y a continuación, como consecuencia de lo anterior, se reconocen los activos y pasivos por impuestos diferidos.

3.2.3.2 MÉTODO DE LA DEUDA BASADO EN EL BALANCE DE SITUACIÓN

El método de la deuda basado en el balance de situación o método del activo/pasivo centra la atención en la valoración de los activos y pasivos impositivos corrientes y diferidos.

Este método abandona el sistema de diferencias temporales para adoptar el nuevo concepto de diferencias temporarias. Por consiguiente, no refleja las diferencias

existentes entre los valores contables y fiscales de las partidas recogidas en la cuenta de resultados, sino las diferencias existentes entre los valores contables y fiscales de los elementos del balance de situación. Por tanto, las magnitudes a comparar no son base imponible y resultado contable, sino valor contable y base fiscal; es decir, se parte de las diferencias que puedan existir en un momento determinado entre los valores de un activo o de una deuda a efectos contables y fiscales, y en base a ellos se realiza la mejor estimación posible de los futuros flujos de fondos motivados por las mismas.

Las diferencias temporarias, según el signo del importe resultante pueden ser:

- *Diferencias temporarias imponibles o tributables*: son aquellas diferencias de las que resultaran importes gravables al determinar el beneficio (pérdida) fiscal correspondiente a ejercicios futuros, cuando el valor contable del activo sea recuperado o el del pasivo sea pagado.
- *Diferencias temporarias deducibles*: son aquellas diferencias de las que resultarán importes que son deducibles al determinar el beneficio (pérdida) fiscal correspondiente a ejercicios futuros, cuando el valor contable del activo sea recuperado o el del pasivo sea pagado.

Las diferencias temporarias tributarias darán lugar a una obligación, pues son cantidades que tributarán cuando el importe del activo sea recuperado o el pasivo pagado. Por tanto, se trata de un *pasivo por tributación diferida*. Por el contrario, las diferencias temporarias deducibles darán lugar al reconocimiento de un *activo por tributación diferida*, pues se trata de importes deducibles en próximos ejercicios.

	ACTIVO	PASIVO
Valor contable > Base fiscal	Diferencia temporaria gravable: <i>Pasivo por tributación diferida</i>	Diferencia temporaria deducible: <i>Activo por tributación diferida</i>
Base fiscal > Valor contable	Diferencia temporaria deducible: <i>Activo por tributación diferida</i>	Diferencia temporaria gravable: <i>Pasivo por tributación diferida</i>

TIPOS DE DIFERENCIAS TEMPORARIAS

El gasto (ingreso) total por el impuesto sobre beneficios en un determinado ejercicio se puede descomponer en dos partes:

1. El gasto (ingreso) por *impuesto corriente*, motivado por la cuota a pagar o recuperar de acuerdo con la liquidación de la declaración fiscal, calculada sobre la base imponible o resultado fiscal del período.
2. El gasto (ingreso) por *impuestos diferidos*, por la variación durante del período del saldo neto de los activos y pasivos por tributación diferida habida desde la apertura hasta el cierre del ejercicio, con excepción de los que hayan de ser cargados o abonados en el ejercicio de su reconocimiento en el estado de resultados; es decir, contra esta partida tiene lugar el reconocimiento de los activos (pasivos) por impuestos diferidos relacionados con diferencias temporarias que se generan y la reversión de dichas diferencias temporarias previamente reconocidas.

Así pues, la secuencia de cálculo del gasto (ingreso) por impuesto sobre beneficios es la inversa de la seguida bajo el método de la deuda basado en la cuenta de resultados; en primer lugar, se realiza el cálculo y reconocimiento de los activos y pasivos por impuestos diferidos que tengan contrapartida en gasto (ingreso) por impuestos diferidos, y a continuación, como consecuencia de lo anterior, se reconoce el gasto del ejercicio por impuesto sobre beneficios.

En definitiva, ambos métodos mantienen en común las características básicas del método de la deuda, si bien, el método basado en el balance de situación amplía el marco de las diferencias entre Contabilidad y Fiscalidad que han de tener reflejo en los estados financieros. Por ello, el método de la deuda basado en el balance de situación está considerado como un desarrollo o generalización del método de la deuda basado en la cuenta de resultados, ya que el primer método reconoce todos los activos y pasivos por tributación diferida, mientras que el método citado en segundo lugar sólo reconoce aquellos activos y pasivos por tributación diferida que surgen de las diferencias temporales. Como hemos comentado anteriormente, toda diferencia temporal es una diferencia temporaria, pero no todas las diferencias temporarias son temporales. Las

discrepancias existentes entre los criterios contables y fiscales en el tratamiento del Impuesto provocan determinadas diferencias que tan sólo se ponen de manifiesto en el balance de situación. Estas diferencias temporarias no temporales surgen fundamentalmente en las combinaciones de negocios, realizadas mediante fusión o grupos de sociedades, en las revalorizaciones contables y en las operaciones realizadas entre entidades vinculadas.

3.3 COMPARACIÓN ENTRE LOS DISTINTOS MÉTODOS. EJEMPLO PRÁCTICO

La siguiente tabla muestra las diferencias entre los métodos de registro del Impuesto sobre Beneficios.

MÉTODOS	VENTAJAS	DESVENTAJAS
CUOTA A PAGAR	<ul style="list-style-type: none"> - Sencillez 	<ul style="list-style-type: none"> - No cumple los principios contables de devengo y correlación de ingresos y gastos - Resta información a los usuarios sobre las cuantías a pagar - Posibilidad de manipular el beneficio vía neto
DIFERIDO o DE CAPITALIZACIÓN	<ul style="list-style-type: none"> - Mayor comparabilidad - Suministra información fidedigna, uniforme y mecánica de la contabilidad impositiva 	<ul style="list-style-type: none"> - No se ajusta a los conceptos de activo y pasivo del marco conceptual
VALOR NETO DE IMPUESTOS	<ul style="list-style-type: none"> - El coste de los activos se asigna a los periodos que éstos se recuperan - El reconocimiento de los efectos impositivos es un factor para el reconocimiento de activos y pasivos 	<ul style="list-style-type: none"> - Es un componente del coste histórico - No es tan fácil discernir a que partidas de activos y pasivos corresponde el gasto por impuestos
DEUDA	<ul style="list-style-type: none"> - Más simplificado - Consistente con las definiciones del marco conceptual - Más fácil comprensión 	<ul style="list-style-type: none"> - Menos exactitud por la estimación de los tipos impositivos - Teóricamente es defectuoso al reconocer contablemente sucesos antes de que ocurran

A continuación vamos a ilustrar con un ejemplo la aplicación práctica de los métodos analizados. La Empresa X presenta el siguiente balance de situación a 31 de diciembre de 20X1:

ACTIVO		PASIVO	
Bancos	220.000	Capital	300.000
Clientes	250.000	Reservas	105.000
Maquinaria	30.000	Proveedores	30.000
A. Acumulada	-30.000	Deudas l.p	50.000
Construcciones	450.000	BAI	400.000
A. Acumulada	-150.000		
Elementos Transporte	95.000		
A. Acumulada	-30.000		
Terrenos y b. naturales	50.0000		

El inmovilizado material ha sido adquirido a principios de este ejercicio. La maquinaria se amortiza contablemente en un ejercicio, y fiscalmente en tres. Las construcciones se amortizan contablemente en tres años, y fiscalmente en dos años. Los elementos de transporte se amortizan contablemente y fiscalmente en tres ejercicios, revalorizándose el 31 de diciembre de 20X1 por importe de 5.000 euros.

El tipo impositivo del Impuesto sobre Beneficios para el ejercicio 20X1 es del 35 %, y para los ejercicios 20X2 y 20X3 el 40%.

El Beneficio antes de impuestos de los ejercicios 20X2 y 20X3 son 200.000 euros. y 300.000 euros respectivamente.

A continuación vamos a calcular el gasto por impuesto sobre beneficios de los tres ejercicios bajo la perspectiva de los distintos métodos de contabilización, con la finalidad de comparar y analizar los resultados obtenidos bajo los mismos.

	Amortización Contable			Amortización Fiscal		
	20X1	20X2	20X3	20X1	20X2	20X3
Maquinaria	30.000	0	0	10.000	10.000	10.000
Construcciones	150.000	150.000	150.000	225.000	225.000	0
Elementos de Transporte	30.000	32.500	32.500	30.000	30.000	30.000

¹ La amortización de los elementos de transporte sin considerar la revalorización es de 30.000 euros. Los 2.500 euros restantes de los ejercicios 20X2 y 20X3 son consecuencia de la revalorización, no teniendo efectos fiscales, por lo que el mayor importe amortizado consecuencia de la misma es una diferencia de carácter permanente.

Cálculo de la cuota a pagar:

	20X1	20X2	20X3
BAI	400.000	200.000	300.000
Diferencias Permanentes	0	2.500	2.500
- Revalorización	0	2.500	2.500
Diferencias Temporales	-55.000	-85.000	140.000
- Maquinaria	20.000	-10.000	-10.000
- Construcciones	-75.000	-75.000	150.000
BI	345.000	117.500	442.500
Tipo impositivo	35%	40%	40%
Cuota a pagar	120.750	47.000	177.000

A. Método de la cuota a pagar.

Ejercicio 20X1:

-----	x	-----		
120.750	Impuesto s/ beneficios	a	H.P. acreedora	120.750
-----	x	-----		

Ejercicio 20X2:

-----	x	-----		
47.000	Impuesto s/ beneficios	a	H.P. acreedora	47.000
-----	x	-----		

Ejercicio 20X3:

-----	x	-----		
177.000	Impuesto s/ beneficios	a	H.P. acreedora	177.000
-----	x	-----		

B. Método de capitalización.

Ejercicio 20X1:

-----	x	-----		
140.000	Impuesto s/beneficios (400.000 x 0,35)			
7.000	Impuesto anticipado (20000 x 0,35)	a	H.P. Acreedora	120.750
			Impuesto diferido (75.000 x 0,35)	26.250
-----	x	-----		

Ejercicio 20X2:

-----	x	-----		
80.500	Impuesto s/beneficios (202.500x0,4) - (10.000x0,05)	a	H.P. Acreedora	47.000
			Impuesto anticipado (10.000x0,35)	3.500
			Impuesto diferido (75.000x0,40)	30.000
-----	x	-----		

Ejercicio 20X3:

----- x -----				
128.000	Impuesto s/beneficios (302.500 x 0,40)+(150.000 x 0,05)-(10.000 x 0,05)			
52.500	Impuesto diferido (150.000 x 0,35)	a	H.P. Acreedora Impuesto anticipado (10.000 x 0,35)	177.000 3.500
----- x -----				

C. Método de la deuda basado en la cuenta de pérdidas y ganancias.

Ejercicio 20X1:

----- x -----				
140.000	Impuesto s/beneficios (400.000 x 0,35)			
7.000	Impuesto anticipado (20.000 x 0,35)	a	H.P. Acreedora Impuesto diferido (75.000 x 0,35)	120.750 26.250
----- x -----				

Ejercicio 20X2:

----- x -----				
2.750	Impuesto s/beneficios			
1.000	Impuesto anticipado (20.000 x 0,05)	a	Impuesto diferido (75.000 x 0,05)	3.750
----- x -----				
----- x -----				
81.000	Impuesto s/beneficios (202.500 x 0,40)	a	H.P. Acreedora Impuesto anticipado (10.000 x 0,40) Impuesto diferido (75.000 x 0,40)	47.000 4.000 30.000
----- x -----				

Ejercicio 20X3:

----- x -----				
121.000	Impuesto s/beneficios (302.500 x 0,40)			
60.000	Impuesto diferido (150.000 x 0,40)	a	H.P. Acreedora Impuesto anticipado (10.000 x 0,40)	177.000 4.000
----- x -----				

D. Método de la deuda basado en el balance de situación:

	20X1			20X2			20X3		
	VALOR CONTABLE	BASE FISCAL	DIF. TEMPORARIA	VALOR CONTABLE	BASE FISCAL	DIF. TEMPORARIA	VALOR CONTABLE	BASE FISCAL	DIFER. TEMPORARIA
Maquinaria	0	20.000	20.000	0	10.000	10.000	0	0	0
Construcciones	300.000	225.000	-75.000	150.000	0	-150.000	0	0	0
El. Transporte	65.000	60.000	-5.000	32.500	30.000	-2.500	0	0	0

Ejercicio 20X1:

a) Gasto corriente del impuesto sobre beneficios:

-----	x	-----			
120.750	Impuesto s/ beneficios	a	H.P. acreedora	120.750	
-----	x	-----			

b) Gasto por impuestos diferidos:

-----	x	-----			
19.250	Impuesto sobre Beneficios				
7.000	Activo por trib. Diferida (20.000 x 0,35)	a	Pasivo por trib. Diferida (75.000x 0.35)	26.250	
-----	x	-----			
-----	x	-----			
1.750	Reserva de revalorización	a	Pasivo por trib. Diferida	1.750	
-----	x	-----			

Ejercicio 20X2:

a) Gasto corriente del impuesto sobre beneficios:

-----	x	-----			
47.000	Impuesto s/ beneficios	a	H.P. acreedora	47.000	
-----	x	-----			

b) Gasto por impuestos diferidos:

-----	x	-----			
1.000	Pasivo por trib. Diferida (2.500 x 0,4)	a	Activo por trib. Diferida (10.000 x 0,4)	4.000	
33.000	Impuesto sobre beneficios		Pasivo por trib. Diferida (75.000 x 0,4)	30.000	
-----	x	-----			

Ejercicio 20X3:

a) Gasto corriente del impuesto sobre beneficios:

-----	x	-----			
177.000	Impuesto s/ beneficios	a	H.P. acreedora	177.000	
-----	x	-----			

b) Gasto por impuestos diferidos:

----- x -----			
61.000	Pasivo por trib. Diferida	a	Impuesto sobre beneficios
	(152.500 x 0,4)		57.000
			Activo por trib. Diferida
			(10.000 x 0,4)
----- x -----			

A modo de resumen recogemos los siguientes cuadros:

	CUOTA A PAGAR			CAPITALIZACIÓN			DEUDA CUENTA Py G			DEUDA BALANCE		
	20X1	20X2	20X3	20X1	20X2	20X3	20X1	20X2	20X3	20X1	20X2	20X3
Beneficio antes de impuestos	400.00 0	200.00 0	300.00 0	400.00 0	200.00 0	300.00 0	400.00 0	200.00 0	300.00 0	400.00 0	200.00 0	300.00 0
Gasto por impuesto	120.75 0	47.000	177.00 0	140.00 0	80.500	128.00 0	140.00 0	83.750	121.00 0	140.00 0	80.000	120.00 0
Resultado después impuestos	279.25 0	153.00 0	123.00 0	260.00 0	119.50 0	172.00 0	260.00 0	116.25 0	179.00 0	260.00 0	120.00 0	180.00 0

	CUOTA A PAGAR			CAPITALIZACIÓN			DEUDA CUENTA Py G			DEUDA BALANCE		
	20X1	20X2	20X3	20X1	20X2	20X3	20X1	20X2	20X3	20X1	20X2	20X3
Activo Diferido	0	0	0	7.000	-3.500	-3.500	7.000	-3.000	-4.000	7.000	-4.000	-4.000
Pasivo Diferido	0	0	0	26.250	30.000	-52.500	26.250	33.750	-60.000	28.000	29.000	-61.000

4. TRATAMIENTO CONTABLE DEL IMPUESTO SOBRE BENEFICIOS BAJO LA NORMA INTERNACIONAL

La NIC 12 “Accounting for taxes on income” es la norma actualmente en vigor para la contabilización del Impuesto sobre Beneficios. El punto de partida para el registro del Impuesto son las *diferencias temporarias*, no mencionando la norma internacional las diferencias permanentes. El IASB se pronuncia en este sentido añadiendo lo siguiente: “si tales beneficios económicos no tributan, la base fiscal será igual a su valor contable”, por lo que no se producirán diferencias. Entendemos que las

diferencias permanentes son siempre diferencias entre el resultado contable y la base imponible, por lo que la NIC 12 no hace referencia a las mismas, al no ser necesario si se parte para los cálculos del impuesto (cuota) a pagar, que se calcula a partir del resultado fiscal o base imponible.

Tal y como hemos comentado anteriormente, las diferencias temporarias son divergencias que existen entre el valor contable de un activo o pasivo exigible y el valor que constituye la base fiscal de los mismos. Por tanto, la base fiscal de un elemento es el concepto clave para contabilizar el efecto impositivo, ya que es el punto de partida para el reconocimiento de los activos y pasivos por impuesto diferido. La base fiscal de un activo es el importe que será deducible fiscalmente de los beneficios económicos que obtenga la empresa cuando recupere el valor contable de dicho activo. Por tanto, es el montante fiscalmente deducible de los recursos generados por su venta o utilización. Por su parte, la base fiscal de un pasivo es su valor contable menos cualquier importe que, eventualmente, sea deducible fiscalmente respecto de tal partida en ejercicios futuros; es decir, para un pasivo sería el importe gravable cuando los recursos empleados para su eliminación sean fiscalmente deducibles. En el caso de ingresos recibidos de forma anticipada, la base fiscal coincide con el valor contable menos cualquier importe eventual que no sea tributable en ejercicios futuros.

En este sentido, debemos recordar que, según el signo del importe resultante, las diferencias temporarias pueden ser imponibles o deducibles, dando lugar al reconocimiento de un pasivo por tributación diferida o un activo por tributación diferida respectivamente.

Debe **reconocerse un pasivo por impuestos diferidos** en relación con todas las diferencias temporarias imponibles, excepto si la diferencia ha surgido por:

- Un fondo de comercio cuya amortización no sea fiscalmente deducible.
- El reconocimiento anterior de un activo o pasivo exigible en una transacción que no es una combinación de negocios y en el momento en que se realizó no afectó ni al beneficio contable ni al resultado fiscal.

- Inversiones financieras en filiales, sucursales, asociadas y coparticipadas en las que la matriz es capaz de controlar el momento de reversión de la diferencia y es probable que no revierta en un futuro previsible.

Los **activos por impuestos diferidos** pueden surgir como consecuencia de:

- Diferencias temporarias deducibles
- Pérdidas fiscales (bases imponibles negativas) no utilizadas, siempre que se crea que se van a poder compensar con beneficios fiscales de futuros ejercicios.
- Desgravaciones fiscales no utilizadas que se espere poder utilizar en futuros ejercicios.

El reconocimiento de los activos por tributación diferida surgidos de las diferencias temporarias deducibles está condicionado a la probabilidad de obtener suficientes beneficios fiscales futuros contra los que cargar las deducciones por diferencias temporarias, salvo que el activo por impuesto diferido aparezca por:

- Un fondo de comercio negativo que reciba el tratamiento de ingreso diferido.
- El reconocimiento inicial de un activo o pasivo exigible en una transacción que no sea una combinación de empresas y que en el momento de realizarla no haya afectado ni al beneficio contable ni al resultado fiscal.

Como señala el párrafo 28 de la Norma, la empresa dispondrá de beneficios fiscales siempre que existan, relacionadas con la misma administración fiscal y sujeto pasivo, diferencias temporarias imponibles en cuantía suficiente, y cuya reversión se espere que sea en el mismo ejercicio fiscal en el que revertirán las diferencias temporarias deducibles, o bien en aquellos ejercicios en los que pueda ser compensada una pérdida fiscal (surgida por un activo por impuestos diferidos) con ganancias anteriores o posteriores.

El **reconocimiento de los efectos fiscales** de las operaciones económicas que lleva a cabo la empresa se contabilizará según dónde se localice originalmente el suceso

económico, tal y como se recoge en el párrafo 57 de la NIC. Es decir, se deben contabilizar los efectos fiscales producidos por las diferencias temporarias en la misma forma en que se contabilizan las transacciones o hechos que las producen: las contrapartidas de los activos y pasivos por tributación diferida serán resultados (caso general), neto patrimonial (si la partida se reconoció con cargo/abono a fondos propios) o fondo de comercio (en una combinación de empresas). Por consiguiente, el gasto por impuesto sobre beneficios correspondiente a un ejercicio vendrá determinado, en ausencia de ajustes, por la variación neta de los saldos activos y pasivos entre la apertura y cierre del mismo.

El tratamiento de la **valoración de los activos y pasivos de tipo fiscal** y, en concreto, de los activos y pasivos por impuestos diferidos es uno de los puntos más conflictivos de la norma. La NIC 12 expone los principios generales de la valoración en el párrafo 47, señalado: “Los activos y pasivos de tipo fiscal deben valorarse a los tipos que vayan a ser de aplicación en los ejercicios en los que se espere realizar los activos o pagar los pasivos, a partir de la normativa y tipos impositivos que se hayan aprobado, o estén a punto de aprobarse, en la fecha de cierre del balance”. Llegado el cierre del ejercicio, la empresa revisará el valor contable del activo por impuestos diferidos, reduciendo en su caso dicho importe si considera que no va a disponer de suficiente beneficio fiscal para recuperar la totalidad o una parte de dicho activo. Posteriormente, cuando recupere la expectativa de beneficio, reflejará de nuevo el saldo del activo por impuestos diferidos.

Por otra parte, la norma internacional añade una dificultad a la valoración de los activos y pasivos por impuestos diferidos: la valoración “debe reflejar las consecuencias fiscales que se derivarían de la forma en que la empresa espera, a la fecha de cierre del balance, recuperar el valor contable de sus activos o pagar el valor contable de sus deudas”. Esto significa que diferentes expectativas de recuperación de activos o pago de pasivos provocarán valoraciones distintas de dichos elementos, lo que puede suponer una licencia a la discrecionalidad, puesto que valorar activos y pasivos por impuestos diferidos ajustándolos a las expectativas de recuperación o pago de los activos o pasivos de los que se derivan implica suponer que dichas expectativas están claramente definidas.

Por último, respecto a la **presentación en los estados financieros de los activos y pasivos por tributación diferida**, si bien la NIC 12 original no especificaba si la empresa debía clasificar los impuestos como partidas circulantes o como partidas no circulantes, en la revisión efectuada a la misma se señala que “cuando una empresa realiza en sus estados financieros la distinción entre partidas circulantes y permanentes, no debe clasificar los activos o pasivos por impuestos diferidos como activos o pasivos circulantes”.

5. ANÁLISIS COMPARATIVO DEL TRATAMIENTO CONTABLE DEL IMPUESTO SOBRE BENEFICIOS EN LA NORMATIVA NACIONAL E INTERNACIONAL

En España, el Plan General Contable incluye entre sus normas de valoración la número 16, destinada al tratamiento contable del Impuesto sobre Beneficios. En 1992, en respuesta a la necesidad de desarrollar dicha norma, el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas (ICAC) emitió la Resolución de 30 de abril de 1992 (actualmente derogada). Posteriormente, a consecuencia de la entrada en vigor de la Ley 43/1995 del Impuesto sobre Sociedades, fue necesario actualizar la citada Resolución, emitiéndose la Resolución de 9 de octubre de 1997, modificada parcialmente por la Resolución de 15 de marzo de 2002, sobre algunos aspectos de la norma de valoración decimosexta del Plan General de Contabilidad. Con fecha 12 de marzo de 2004, entró en vigor el Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, y el 30 de julio el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por el Real Decreto 1777/2004.

La principal diferencia entre la NIC 12 y la actual normativa española es que utilizan métodos distintos para el reconocimiento de los activos y pasivos por impuestos diferidos. Como hemos estudiado, la NIC 12 utiliza el método basado en el balance de situación (diferencias temporarias) mientras que la normativa española se apoya en el método de la cuenta de resultados (diferencias temporales).

La NIC 12 presenta además otras diferencias respecto a la normativa española en lo que se refiere a la valoración de activos y pasivos fiscales y a la presentación de la información relativa a los mismos. En concreto:

- Límites temporales en el reconocimiento de activos por impuestos diferidos, pues la normativa española prevé una limitación temporal de 10 años para la realización futura de los impuestos anticipados, mientras que la NIC 12 no establece límite al respecto.
- La norma internacional indica que la valoración de los activos y pasivos por tributación diferida se determina aplicando el tipo impositivo al que se esperan recuperar dichos activos y pasivos, debiendo reflejar además las consecuencias fiscales que podrían derivarse de la forma en la que la empresa espera recuperar los activos o pagar los pasivos. Por su parte, la normativa española obliga a valorar los impuestos anticipados y diferidos aplicando el tipo impositivo al cierre del ejercicio.
- Por lo que respecta a la presentación de los activos y pasivos diferidos en las cuentas anuales, la diferencia entre la norma internacional y la española es la firmeza con la que la NIC prohíbe la clasificación de estas partidas como circulante, mientras que el Plan General Contable obliga a calificarlas en función de su plazo previsto de reversión.
- La norma internacional nos permite compensar los activos y pasivos por tributación diferida en determinados casos, mientras que el Plan General Contable prohíbe expresamente esta compensación.
- La norma internacional exige mayor información a presentar en la memoria que la norma española.

De forma sintética, vamos a recoger en el siguiente cuadro las diferencias que existen entre ambas normativas.

IMPUESTOS ANTICIPADOS/DIFERIDOS	NIC 12	PGC: NV 16 RICAC 9-10-97 RICAC 15-03-02	DIFERENCIAS
RECONOCIMIENTO	<ul style="list-style-type: none"> - En la NIC se establece el reconocimiento de impuestos diferidos señalando casos en los que no es necesario reconocerlos. - Reconocimiento total de impuestos anticipados. 	<ul style="list-style-type: none"> - El PGC obliga a que, en todo caso, se reflejen los impuestos diferidos. - Reconocimiento parcial de impuestos anticipados. 	<p>El IASB permite no reconocer impuestos diferidos en algunos casos y el PGC no.</p> <p>Sólo coinciden en cuanto a los impuestos anticipados cuyo plazo de reversión sea inferior a 10 años, que son los únicos que se registran según la normativa española.</p>
VALORACIÓN	La NIC indica que la valoración debe reflejar las consecuencias fiscales que podrían derivarse de la forma en que se espera recuperar los activos o pasivos.	El importe de los impuestos anticipados y diferidos se determina aplicando el tipo de gravamen vigente en el ejercicio.	La valoración puede diferir en función de cómo se espere recuperar o pagar los activos y pasivos.
PRESENTACIÓN	La NIC indica que no se puede calificar como circulante a las partidas de impuestos anticipados y diferidos.	En el PGC se obliga a calificar en función del plazo previsto de reversión.	Difieren, ya que según el criterio del PGC los impuestos anticipados y diferidos pueden ser, en algunos casos, partidas de circulante, y según el IASB, no pueden serlo en ningún caso.
COMPENSACIÓN	La NIC permite compensar impuestos anticipados y diferidos en determinados casos.	El PGC prohíbe compensar impuestos anticipados y diferidos.	Difieren, ya que el IASB permite la compensación y el PGC no.

DIFERENCIAS EN EL TRATAMIENTO DE LA CONTABILIZACIÓN DEL IMPUESTO SOBRE BENEFICIOS

6. CONCLUSIONES

La NIC 12 supone un cambio sustancial en el método de contabilización del efecto impositivo, pues prescribe una forma más compleja de valorar y reconocer dicho efecto, basándose en las diferencias entre los valores contables y las bases fiscales de las partidas de activos y pasivos. Este método, con el enfoque del balance, se articula sobre

las diferencias temporarias, desplazando el énfasis de la cuenta de pérdidas y ganancias hacia el balance de situación, suponiendo un desarrollo o generalización del método basado en la cuenta de resultados, ya que reconoce todos los activos y pasivos por tributación diferida, mientras que este sólo reconoce aquellos que surgen de las diferencias temporales. Además, es más fácil comprender la existencia de diferencias temporarias por comparación de valor contable con base fiscal que con la identificación de las diferencias temporales, es decir, buscando todas y cada una de las diferencias que aparecen entre resultado contable y base imponible y que revierten en un futuro.

En definitiva, si bien los dos enfoques arrojan resultados similares sobre el balance y la cuenta de resultados, las diferencias conceptuales en el tratamiento del impuesto sí son significativas. No cabe duda de que el método de la deuda propuesto en la NIC 12 supone un avance doctrinal en el tratamiento contable del Impuesto sobre Beneficios.

BIBLIOGRAFÍA

- Corona Romero, E. (2002): “Reforma contable y fiscalidad”, *Partida Doble*, nº 136, pp. 90-99.
- García-Olmedo Domínguez, R.(1997): “Las diferencias temporarias: otro enfoque en el tratamiento contable del impuesto sobre beneficios”. *Técnica Contable*, nº 586, pp. 665-680.
- Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas (ICAC) (2002): *Informe 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), ICAC, Madrid.
- IASB (2000): “Impuesto sobre las Ganancias”. NIC 12 (revisada)
- Ley 43/1995, de 27 de diciembre de 1995, del Impuesto sobre Sociedades.
- Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades.
- Real Decreto 1777/2004, de 30 de julio, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades.
- Reglamento de la Unión Europea (CE) nº 1606/2002 de 19 de julio de 2002.
- Resolución de 9 de octubre de 1997, modificada parcialmente por la Resolución de 15 de marzo de 2002, sobre algunos aspectos de la norma de valoración decimosexta del Plan General de Contabilidad.
- Sanz Gadea, E. (2004): “La reforma contable y el impuesto sobre sociedades”, *Revista de Contabilidad y Tributación*, nº 251, pp. 85-158.