

LA CONTABILIZACIÓN DEL IMPUESTO SOBRE BENEFICIOS EN EL NUEVO PLAN GENERAL DE CONTABILIDAD

MIGUEL ÁNGEL ZUBIAURRE ARTOLA

Dpto.: Economía Financiera I (UPV/EHU)

VICENTE TEMPRANO GUTIÉRREZ

Dpto.: Economía Financiera I (UPV/EHU)

AINHOA SAITUA IRIBAR

Dpto.: Economía Financiera I (UPV/EHU)

RESUMEN

Tras varias décadas de armonización contable de mínimos mediante la incorporación de las Directivas Comunitarias a cada legislación nacional, la estrategia actual de la Unión Europea de adoptar las normas emitidas por el Consejo Internacional de Normas de Información Financiera (IASB por sus siglas en inglés) y de hacer obligatoria su aplicación a las cuentas consolidadas de las empresas cotizadas para los ejercicios iniciados a partir de 2005, ha traído como consecuencia la necesidad de someter la legislación mercantil y contable en España a una reforma que, en sus principios fundamentales, culminó en 2007. En este artículo revisamos el tratamiento de uno de los aspectos que ha supuesto más modificaciones conceptuales en su contabilización, el impuesto de sociedades, tal como deberá ser reflejado en las cuentas que se preparen sobre los ejercicios iniciados a partir del 1 de enero de 2008.

Palabras clave: Contabilidad financiera, armonización internacional, reforma contable española, Impuesto sobre beneficios

1. INTRODUCCIÓN

La integración en la Comunidad Económica Europea en 1986 supuso la incorporación de las Directivas comunitarias a la legislación española, lo que en materia de sociedades tuvo lugar mediante la Ley 19/1989 con modificaciones en el Código de Comercio y en la Ley de Sociedades. Este cambio normativo trajo como consecuencia la promulgación de un nuevo Plan General de Contabilidad en el año 1990, en sustitución del anterior de 1973.

En la práctica, ante la constatación de que la armonización contable entre empresas de distintos países estaba resultando un proceso de mínimos, a fin de lograr una adecuada comparabilidad de la información económica, la Comisión de las Comunidades Europeas (2000) aprobó una nueva estrategia de adopción de las Normas Internacionales de Contabilidad (NIC) emitidas por el International Accounting Standards Board (IASB). Así, el Reglamento (CE) 16106/2002 del Parlamento y del Consejo de 19 de julio de 2002 estableció la obligatoriedad de aplicación de las normas del IASB a las cuentas anuales consolidadas de las sociedades que cotizaran en mercados de valores para los ejercicios iniciados a partir del 1 de enero de 2005. Además, los estados miembros podían permitir u obligar dicha aplicación a otro tipo de cuentas.

En España, el Informe de la Comisión de Expertos constituida por Orden Ministerial en marzo de 2001 conocido como Libro Blanco de la Contabilidad, recomendaba entre otras cuestiones que para las cuentas individuales se aplicaran normas españolas que, debiendo ser compatibles con las NIC, limitaran en lo posible las alternativas abiertas respecto a valoración y presentación de los elementos patrimoniales. De este modo, por Resolución del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas (ICAC) de 27 de noviembre de 2002 se constituyó un grupo de trabajo que inició la preparación de los documentos que sirvieran de base para una nueva normalización contable adaptada a la normativa internacional.

La culminación principal de este proceso tuvo lugar mediante la aprobación de la Ley 16/2007 que ha modificado algunos elementos sustanciales del modelo contable reflejado en la legislación mercantil (Código de Comercio y Ley de Sociedades Anónimas) y la aprobación del Plan General de Contabilidad (RD 1514/2007) y Plan General Contabilidad para Pequeñas y Medianas Empresas (RD 1515/2007) a aplicar a los ejercicios que se inicien a partir del 1 de enero de 2008.

En este artículo revisamos el tratamiento para la contabilización del impuesto sobre beneficios que plantea el nuevo Plan General de Contabilidad.

2. EL NUEVO TRATAMIENTO DEL IMPUESTO SOBRE BENEFICIOS

Inspirado en lo establecido en las normas internacionales, el PGC del año 1990 adoptó el método del efecto impositivo con un enfoque basado en el resultado. Posteriormente, en la búsqueda de una mayor armonización internacional, así como de una mayor coherencia de sus repercusiones con los conceptos de Activo y pasivo del marco conceptual de la contabilidad, en 1996 la Norma Internacional de Contabilidad-NIC 12 revisada optó por el método de la deuda basado en el Balance, tal como lo hacían los Statement of Financial Accounting Standards (SFAS) 96 y 109 de la normativa americana emanada del Financial Accounting Standard Board (FASB).

2.1. Principales novedades

En línea con la exposición anterior, la principal novedad del tratamiento contable del impuesto sobre beneficios en España (antes en la norma 16^a y ahora en la norma 13^a del PGC), se debe a un cambio conceptual. En primer lugar, se trata de un cambio general del modelo contable, en el que el principal objetivo empresarial ya no descansa en el resultado del ejercicio sino en la gestión de activos de la empresa. De este modo, el Balance que informa sobre la totalidad de activos gestionados por la empresa así como sobre su financiación, pasa a ser el documento preeminente en la información empresarial.

En lo que respecta al tratamiento del impuesto sobre beneficios, este cambio de modelo afecta en la medida en que ahora se analizarán las consecuencias fiscales relacionadas con los activos y pasivos, que como elementos esenciales, y no tanto, con los gastos e ingresos relacionados. En consecuencia, obligada por el necesario ajuste a los nuevos objetivos contables, la norma española ha seguido al IASB en su cambio de enfoque del método impositivo basado en el *resultado* al enfoque basado en el *Balance*.

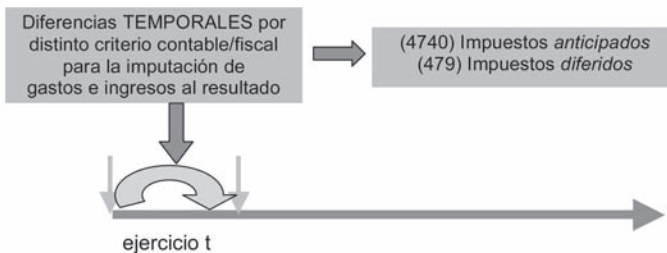
Además, el cambio de modelo contable general supone que se reconocerán determinadas operaciones de gasto o ingreso que afectarán directamente al Patrimonio Neto como son el aumento(disminución) del valor razonable de ciertos instrumentos financieros o las subvenciones recibidas, entre otras. Estas operaciones pueden tener una consideración fiscal que, en la medida en que afecten a activos o pasivos por cargas fiscales futuras, debe ser reconocida separadamente.

En cualquier caso, en línea con el resto de normas internacionales, el desglose de información que se va a exigir en el futuro es mayor, tanto en su presentación en el Balance y en el resto de estados principales, como en la Memoria.

2.1.1 Cambio de enfoque derivado de la nueva definición de los elementos del modelo contable

El método del efecto impositivo del PGC de 1990 basado en el resultado obtenido en el ejercicio requería conciliar los diferentes criterios fiscales y contables de imputación temporal de los ingresos computables y gastos deducibles que, dando lugar a las que se denominaban *diferencias temporales*, se contabilizaban en el Balance como “impuestos anticipados” (activo) por la parte de cuota fiscal que se hubiera pagado “anticipadamente” sobre el criterio contable, o como “impuestos diferidos” (pasivo) por la parte de gasto por impuesto que quedara pendiente a pagar en el futuro.

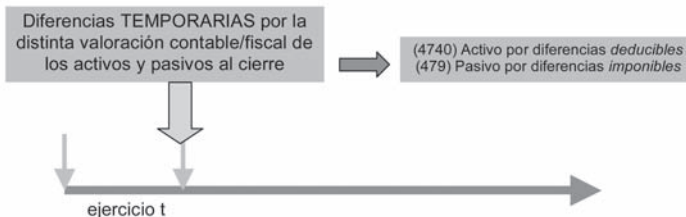
Figura 1: Enfoque del método impositivo basado en el Resultado (PGC 1990)



Fuente: Elaboración Propia

En el PGC 2007 se aplica también el método del efecto impositivo pero basado en el Balance, de modo que ahora son los diferentes criterios de valoración de los activos y pasivos los que originan las nuevas diferencias, denominadas “*temporarias*”. Este nuevo concepto abarca el de las diferencias temporales tal como se definían hasta el presente pero es más amplio, pues comprende también aquellos supuestos en los que la valoración inicial de un elemento difiere de su base fiscal, como es el caso, por ejemplo, de las combinaciones de negocios.

Figura 2: Enfoque del método impositivo basado en el Balance (PGC 2007)



Fuente: Elaboración Propia

2.1.2 Nuevas denominaciones de los activos y pasivos.

El nuevo tratamiento pone énfasis en las consecuencias futuras de las divergencias en la valoración de activos y pasivos de modo que, en el caso de las diferencias temporarias, se debe informar sobre el mayor o menor pago de impuestos futuros originado por cantidades que serán deducibles o tributables al calcular la base imponible fiscal futura de la empresa (ver Figura 2). Así, observamos que se ha producido un cambio en las denominaciones de algunas cuentas que, por lo demás, seguirán funcionando como hasta ahora. La cuenta “(4740) Impuesto sobre beneficios anticipado” pasa a llamarse (4740) *activos por diferencias temporarias deducibles*, y de igual manera, la antigua cuenta “(479) Impuesto sobre beneficios diferido” se denominará (479) *Pasivo por diferencias temporarias imponibles*.

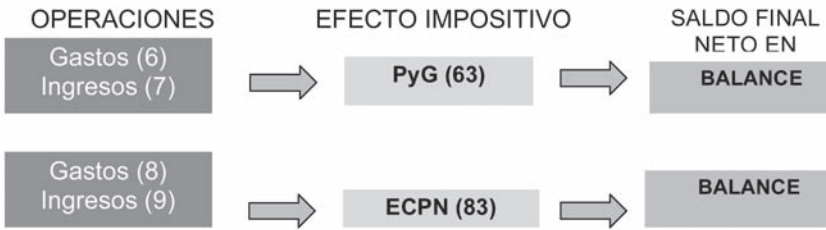
2.1.3 Efecto impositivo de las operaciones que se imputan directamente al Patrimonio Neto

Otra de las novedades del modelo contable es la imputación directa de determinadas operaciones al Patrimonio Neto a través de cuentas de los nuevos grupos 8 y 9, debido a que el nuevo marco conceptual define los ingresos como cualquier incremento en el Patrimonio Neto de la empresa durante el ejercicio, ya sea en forma de entrada o aumentos del valor de los activos, o de disminución de pasivos, siempre que no tengan su origen en aportaciones de los socios o de los propietarios.

De este modo, por ejemplo, se reconoce naturaleza de ingreso a las subvenciones de capital. Cuando se reciben se contabilizan en cuentas del grupo 9 (ingresos imputables directamente como incremento del neto patrimonial) para posteriormente, y en la medida en que se reconozca su devengo, ser imputadas a la cuenta de Pérdidas y Ganancias mediante cuentas del grupo 7 (ingresos imputables al resultado del ejercicio).

De manera similar son definidos los gastos entre los que podríamos encontrar, por ejemplo, la disminución en la valoración de determinados instrumentos financieros, que imputándose inicialmente directamente al Patrimonio Neto a través de una cuenta del grupo 8, pasaría a la cuenta de pérdidas y ganancias (cuenta del grupo 6) como gasto del ejercicio sólo en caso de reconocer el deterioro o bien la baja de dichos instrumentos financieros.

En este punto el nuevo plan exige que, de la misma forma que el resultado del ejercicio se presenta ya neto del efecto impositivo, las partidas de gastos e ingresos imputados directamente al Patrimonio Neto aparezcan en el Balance netas de impuestos, obligación que trae consigo la creación de la nueva cuenta (830) *Impuestos sobre Beneficios* con la función básica de mostrar el efecto de la fiscalidad de estas operaciones en el nuevo *Estado de Cambios en el Patrimonio Neto*.

Figura 3: Reconocimiento del efecto impositivo según el tipo de operación

Fuente: Elaboración Propia

2.1.4 Mayor desglose de la cuenta de gasto por impuesto debido a mayores necesidades de información.

En la contabilización del gasto por impuesto sobre beneficios también se observa la necesidad de información sobre consecuencias presentes y futuras, de forma que se produce un doble desglose. Por una parte, la cantidad a pagar o devolver a la Hacienda Pública, que se lleva contra las cuentas de pasivos o activos por impuesto corriente, se registra en la cuenta *Impuesto sobre Beneficios Corriente*. Por otra, las cantidades cuya incidencia fiscal tendrá lugar en ejercicios futuros, que se llevan a las cuentas de activos y pasivos por impuesto diferido, supondrán un cargo o abono en la cuenta *Impuesto sobre Beneficios Diferido*.

Además, tal como se ha explicado en el apartado anterior (ver Figura 3), se produce un segundo desglose:

- Por un lado aparecerán los gastos o ingresos por impuesto que, por tener origen en transacciones económicas cuyos efectos se imputan a la Cuenta de Pérdidas y Ganancias, también serán imputables a resultados del ejercicio mediante las cuentas (6300) *Impuesto corriente* o (6301) *Impuesto diferido*.
- Por otro lado, se reflejará el efecto impositivo con origen en transacciones económicas cuyos efectos, gastos o ingresos, se imputan directamente al Patrimonio Neto, por lo que, en consonancia con aquéllos, el efecto impositivo se imputará también al Patrimonio Neto, mediante las cuentas (8300) *Impuesto corriente* o (8301) *Impuestos diferido*.

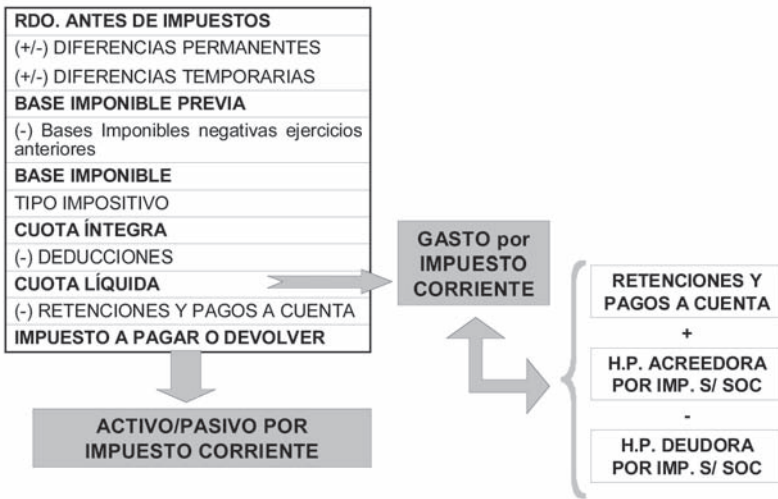
Figura 4: Doble desglose de las cuentas de impuesto sobre beneficios

Fuente: Elaboración Propia

2.2. El impuesto corriente

El impuesto *corriente* es la cantidad que satisface la empresa como consecuencia de las liquidaciones fiscales del impuesto sobre el beneficio relativas a un ejercicio. En este flujo coinciden la corriente económica del gasto con la monetaria del pago una vez consideradas las retenciones soportadas. Se trata de la variable de gasto por impuesto más fácil de visualizar y comprender, pues surge directamente de la liquidación del impuesto sobre sociedades después de realizar todos los ajustes necesarios sobre el resultado contable considerado como variable de partida.

La parte de la cuota líquida que corresponda a los ingresos y gastos imputados al resultado contable que será, a todas luces, la parte fundamental, se reconocerá en cuentas del subgrupo (63). Por otro lado, la parte de la cuota que corresponda a los ingresos y gastos imputados al Patrimonio Neto se reconocerá en cuentas del subgrupo (83). Esta situación resultará sólo en casos excepcionales en los que un incremento de neto patrimonial no imputado al Resultado contable fuera gravado fiscalmente, como por ejemplo, si el aumento del valor razonable en *Activos Financieros Disponibles para la Venta* fuera objeto de gravamen en el ejercicio en que se ha contabilizado, pues estaríamos pagando impuestos por un ingreso computable fiscalmente pero que aún no se ha contabilizado en la cuenta de Pérdidas y Ganancias.

Cuadro 1: Esquema del cálculo de la cantidad a pagar (devolver)

Fuente: Elaboración Propia

Las diferencias entre el resultado contable del ejercicio y la base imponible (resultado fiscal) que no se identifiquen como temporarias se calificarán como permanentes y supondrán un ajuste en el cálculo del gasto por impuesto corriente por lo que, al igual que en el PGC anterior, no requerirán de contabilización alguna.

Tras considerar la cancelación de las retenciones y pagos a cuenta, el reconocimiento de los activos/pasivos por impuesto corriente coincidirá con la liquidación fiscal por impuesto. Así, en la medida en que esté pendiente de pago la contrapartida del impuesto corriente será un pasivo por impuesto corriente.

(6300) Impuesto sobre beneficios corriente	(473) Hacienda Pública, retenciones y pagos a cuenta
(8300) Impuesto sobre beneficios corriente	(4752) HP, acreedora por impuesto sobre sociedades

Si la cantidad ya pagada correspondiente al ejercicio presente y anteriores excediese del impuesto corriente el exceso se reconocerá como un activo.

(6300) Impuesto sobre beneficios corriente	(473) Hacienda Pública, retenciones y pagos a cuenta
(8300) Impuesto sobre beneficios corriente	
(4709) HP, deudora por devolución de impuestos	

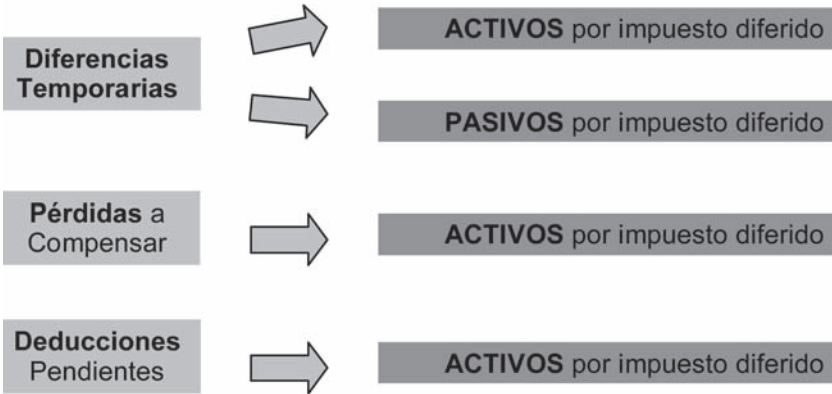
2.3. El impuesto diferido

La aplicación del método del efecto impositivo del PGC de 1990 ya contemplaba la no coincidencia de los impuestos pagados por las empresas con los considerados como gasto en el modelo contable. Esta circunstancia se mantiene con el NPGC, por lo que al impuesto corriente que nace como contrapartida del pasivo fiscal derivado de la liquidación del impuesto, se le deberá añadir el efecto de los activos y pasivos fiscales por impuestos diferidos que habrán de ser reconocidos al cierre del ejercicio.

La existencia de discrepancias entre la contabilidad y fiscalidad en la valoración de elementos del Balance produce diferencias *temporarias* que, en la medida que generen efectos sobre el futuro, darán lugar al reconocimiento de *activos y pasivos por impuestos diferidos*. Pero estos activos y pasivos diferidos son conceptos contables, no fiscales. A diferencia de los activos y pasivos corrientes, los diferidos no se pagan o se cobran directamente, sino que se reconocen o se dan de baja contablemente ajustando la cuenta de *gasto por impuesto diferido* correspondiente como contrapartida.

Al cierre del periodo la empresa deberá reconocer los activos y pasivos por diferimiento en la imposición sobre el beneficio que cumplan los criterios de reconocimiento el marco conceptual. En todo caso, el origen de los activos por impuestos diferidos responde a una triple naturaleza (figura 5), ya que además de por diferencias temporarias, también surgen por el derecho a compensar las pérdidas fiscales en ejercicios posteriores, así como por las deducciones y otras ventajas fiscales no utilizadas fiscalmente que queden pendientes de aplicar. Este triple origen de los activos por impuestos diferidos no resulta una novedad, sino una nueva forma de plantear su origen, basado ahora en la visualización de las consecuencias que la liquidación del impuesto sobre sociedades del ejercicio en curso tendrá sobre el futuro, siendo únicamente novedoso el concepto de diferencias *temporarias* respecto a las diferencias temporales ya conocidas.

Por su parte, los pasivos por impuestos diferidos se reconocerán ante la existencia de diferencias temporarias que den lugar a cargas fiscales futuras.

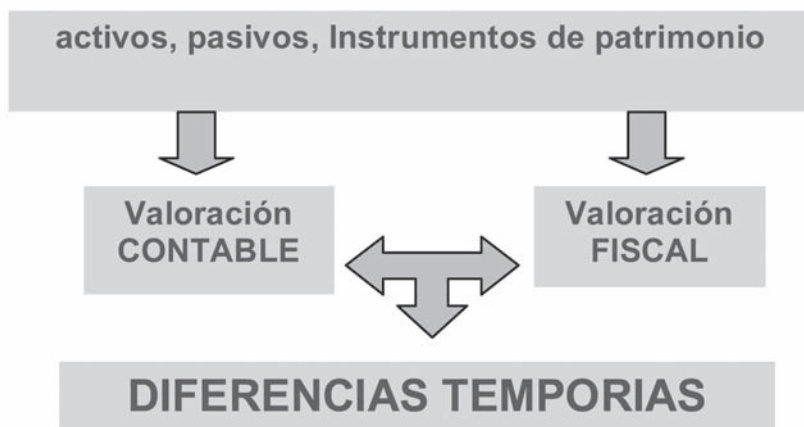
Figura 5: Origen de los activos(pasivos) por impuesto diferido

Fuente: Elaboración Propia

Al comparar los importes finales de estos activos y pasivos con los registrados al inicio del ejercicio se obtendrá el efecto sobre el resultado o sobre el Patrimonio Neto, de forma que se utilizarán cuentas del grupo 6 y/o cuentas del grupo 8 para reflejar el efecto impositivo que se denominará “impuesto diferido”, y como hemos explicado en un apartado anterior, el gasto final por impuesto será el sumatorio de las cuentas que reflejen el impuesto corriente y el diferido.

2.3.1. Diferencias Temporarias

Se trata del primer motivo por el que la empresa va a generar impuestos diferidos y que, a diferencia de los otros casos, podrán ser tanto activos como pasivos. Ya se ha dicho que las diferencias temporarias son aquéllas derivadas de la diferente valoración contable y fiscal atribuible a los activos, pasivos y determinados elementos del Patrimonio Neto de la empresa, en la medida que tengan incidencia en la carga fiscal futura. Los elementos del Balance conllevan valoraciones contables que pueden no coincidir con las valoraciones que se reconocen para dichos elementos en el ámbito fiscal. Esta circunstancia generará a la empresa derechos u obligaciones fiscales (*activos o pasivos por impuesto diferido*) que han de ser debidamente reconocidos.

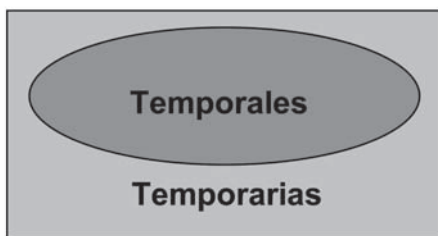
Figura 6: Origen de las diferencias temporarias

Fuente: Elaboración Propia

La *Valoración Fiscal* o *Base Fiscal* es el importe atribuido a los elementos patrimoniales de acuerdo con la legislación fiscal vigente, si bien pueden también existir elementos que tengan base fiscal sin tener valor contable reconocido en Balance. Así, por ejemplo, se considera base fiscal de un Activo el importe que será deducible en el futuro para la obtención del resultado fiscal. De este modo, si un Activo tiene un valor contable superior al reconocido fiscalmente, en el presente debemos reconocer la obligación fiscal futura (pasivo), ya que en el momento de la baja del elemento no podremos deducir fiscalmente todo el valor contable del Activo considerado.

En la práctica, sin embargo, tal y como se mostrará a través de ejemplos concretos, las consecuencias de aplicar el método del efecto impositivo basado en el resultado (PGC 1990) o el basado en el Balance (PGC 2007) no serán diferentes en la mayoría de los casos.

Las diferencias temporarias se originan principalmente por las diferencias *temporales* entre la base imponible y el resultado contable antes de Impuestos, cuyo origen está en los diferentes criterios temporales de imputación temporal al resultado, y que por revertir en períodos subsiguientes dan lugar a activos y pasivos por impuestos diferidos. Sin embargo, se trata de un concepto más amplio que da cabida a activos y pasivos diferidos que no encuentran respuesta a través de la visión de las diferencias presentes entre base imponible y resultado contable.

Figura 7: Relación entre diferencias temporarias y temporales

Fuente: Elaboración Propia

Así, la aplicación del modelo de las diferencias temporarias permite la posibilidad de contabilizar activos y pasivos fiscales que no podían ser explicados en base al concepto de diferencias temporales, como:

- En los ingresos y gastos registrados directamente en el Patrimonio Neto que no se computan en la base imponible, incluidas las variaciones de valor de los activos y pasivos, siempre que dichas variaciones difieran de las atribuidas a efectos fiscales.
- En una combinación de negocios, cuando los elementos patrimoniales se registran por un valor contable que difiere del valor atribuido a efectos fiscales.
- En el reconocimiento inicial de un elemento, que no proceda de una combinación de negocios, si su valor contable difiere del atribuido a efectos fiscales.

En este último caso, si el valor contable de un elemento difiere del atribuido a efectos fiscales, a pesar de que dicha circunstancia no incidirá en la cuenta de resultados del ejercicio, es indudable que a futuro se generarán efectos que la empresa deberá reconocer. A menudo se producirá esta misma situación en el registro contable inicial de las combinaciones de negocios (norma de valoración nº 19). La operación de combinación no devengará ingresos o gastos, sin embargo la aplicación del valor razonable en la valoración contable de los elementos que forman parte de los negocios intercambiados puede generar ajustes de valor no considerados en el ámbito fiscal, que pueden tener implicaciones importantes en el futuro. Así, el concepto de diferencias temporarias permitirá reconocer estos efectos a modo de activos y pasivos por impuestos diferidos.

En cuanto a su consideración contable, las diferencias temporarias se clasificarán como *imponibles* cuando, debido a que el valor contable del Activo es mayor que su base fiscal o bien a que el valor contable del pasivo es menor que su base fiscal, den lugar a mayores cantidades a pagar o menores canti-

dades a devolver por impuestos en ejercicios futuros. Se contabilizarán como (479) *pasivos por Diferencias Imponibles*, aplicando el tipo de gravamen correspondiente sobre la diferencia temporaria.

Por otra parte, serán consideradas diferencias temporarias *deducibles* aquéllas que darán lugar a menores cantidades a pagar o mayores cantidades a devolver por impuestos en ejercicios futuros, en razón de que el valor contable Activo es menor que su base fiscal o bien porque el valor contable del pasivo es mayor que su base fiscal, y se reconocerán como (4740) *activos por Diferencias Deducibles*.

A continuación se exponen ejemplos de ambos tipos de diferencias temporarias.

Ejemplo 1: Libertad de amortización que afecta al cálculo del resultado del ejercicio (Diferencia Temporaria Imponible).

La Empresa YY presenta en X1 un Resultado Antes de Impuestos de 100.000€ y se acoge a la posibilidad de amortizar fiscalmente el 100% de un inmovilizado el primer año de vida útil.

- Adquisición del inmovilizado al inicio del X1 por 50.000€; Vida útil: 5 años.
- Deduciones: 2.850€. Retenciones: 2.500€. Tipo de gravamen: 30%.
- No existen otros motivos de diferencias entre contabilidad y fiscalidad.

Solución: El PGC 1990 requería analizar la diferente imputación temporal del gasto por amortización entre contabilidad y fiscalidad. De este modo, en el primer año de la operación obteníamos una diferencia temporal “negativa” que daba lugar a un pasivo fiscal ya que se había retrasado o diferido el pago del impuesto, por importe de 12.000€ (40.000€ x 0,30), y que se compensaba contablemente a lo largo de los años X2 a X5.

Año	GASTO CONTABLE	GASTO FISCAL	DIF TEMPORAL	Surge PASIVO	Reversión Pasivo	Pasivo Neto cierre
1	10.000	50.000	- 40.000	12.000		12.000
2	10.000	0	+ 10.000		3.000	9.000
3	10.000	0	+ 10.000		3.000	6.000
4	10.000	0	+ 10.000		3.000	3.000
5	10.000	0	+ 10.000		3.000	0
Σ	50.000	50.000	0	12.000	12.000	

Al aplicar el modelo planteado por el NPGC llegaremos a las mismas valoraciones de los pasivos fiscales al cierre de cada ejercicio, si bien en lugar de analizar el impacto en resultados, centraremos el análisis en las dife-

rencias de valoración contable y fiscal que recibe el inmovilizado a lo largo del período considerado.

Así, el valor contable del Activo al cierre tras las amortizaciones del primer ejercicio es mayor a su valor fiscal (debido a las diferencias en la imputación del gasto por amortizaciones), por lo que surgirá una diferencia temporaria, en este caso, imponible, que da lugar al pasivo antes denominado “impuesto diferido”.

VC inmovilizado > VF \diamond Diferencia temporaria Imponible

Diferencia Temporaria x Tipo de Gravamen = *ACTIVO por IMPUESTO DIFERIDO*

Año	VALOR CONTABLE (CIERRE)	VALOR FISCAL (CIERRE)	DIFERENCIA TEMPORARIA IMPONIBLE	Variación DIFERENCIA TEMPORARIA IMPONIBLE	Pasivo por impuesto diferido
1	40.000	0	40.000	40.000 - 0 = 40.000	12.000
2	30.000	0	30.000	30.000 - 40.000 = -10.000	9.000
3	20.000	0	20.000	20.000 - 30.000 = -10.000	6.000
4	10.000	0	10.000	10.000 - 20.000 = -10.000	3.000
5	0	0	0	0 - 10.000 = -10.000	0

Liquidación del impuesto al cierre del X1:

Rdo. Contable antes de Impuestos	100.000
(+/-) Diferencias Permanentes	0
(+/-) Diferencias Temporarias	
- Diferencia temporaria Imponible en origen	- 40.000
+ Diferencia temporaria Imponible en reversión	
+ Diferencia temporaria Deducible en origen	
- Diferencia temporaria Deducible en reversión	
Base Imponible	60.000
Tipo impositivo	30%
Cuota Íntegra	18.000
Deducciones	-2.850
Cuota Líquida	15.150
(-) Retenciones y pagos a cuenta	- 2.500
Impuesto a Pagar	12.650

Al cierre del X1, la empresa YY registrará las siguientes anotaciones contables:

Por el impuesto corriente:

15.150	(6300) Impuesto sobre beneficios corriente	(473) Hacienda Pública, retenciones y pagos a cuenta	2.500
		(4752) Hacienda Pública, acreedora por impuesto sobre sociedades	12.650

Por el impuesto diferido:

12.000	(6301) Impuesto sobre beneficios diferido	(479) pasivos por diferencias Temporarias imponibles	12.000
--------	---	---	--------

El Resultado contable después de Impuestos será = $100.000 - \underbrace{(15.150 + 12.000)}_{\text{Imp. corriente + Imp. diferido}} = 72.850$

En ejercicios posteriores (X2, X3, X4, X5) mantenemos los supuestos de partida:

- Nivel de resultados en cada ejercicio, RAI: 100.000€.
- Deducciones: 2.850€; Retenciones: 2.500€.
- No existen otros motivos de diferencias entre contabilidad y fiscalidad excepto las derivadas de la operación descrita en el ejercicio X1.

Solución: en el ejercicio X2, el valor contable del Activo al cierre es aún mayor al valor fiscal por lo que seguimos teniendo un pasivo. No obstante, al reducirse la diferencia disminuyen los pasivos por impuestos diferidos. El mismo planteamiento se repite hasta X5.

En la estimación de la liquidación fiscal:

Rdo. Contable antes de Impuestos	100.000
(+/-) Diferencias Permanentes	0
(+/-) Diferencias Temporarias	
- Diferencia temporaria Imponible en origen	
+ Diferencia temporaria Imponible en reversión	+10.000
+ Diferencia temporaria Deducible en origen	
- Diferencia temporaria Deducible en reversión	
Base Imponible	110.000
Tipo impositivo	30%
Cuota Íntegra	33.000
Deducciones	-2.850
Cuota Líquida	30.150
(-) Retenciones y pagos a cuenta	- 2.500
Impuesto a Pagar	27.650

Al cierre del ejercicio X2 la empresa YY registrará las siguientes anotaciones contables:

Por el impuesto corriente:

30.150	(6300) Impuesto sobre beneficios corriente	(473) Hacienda Pública, retenciones y pagos a cuenta	2.500
		<i>(4752) Hacienda Pública, acreedora por impuesto sobre sociedades</i>	27.650

Por el impuesto diferido:

3.000	(479) pasivos por diferencias Temporarias Imponibles	(6301) Impuesto sobre beneficios diferido	3.000
-------	--	--	-------

$$\text{Resultado contable después de Impuestos en X2 a X5} = 100.000 - \underbrace{(30.150 - 3.000)}_{\text{Imp. corriente + Imp. Diferido}} = 72.850$$

El caso descrito para el ejercicio X2 se repetirá a lo largo de los años X3 al X5, ejercicio en que quedará definitivamente cancelado el pasivo fiscal por impuestos diferidos.

Ejemplo 2: Amortización contable en un plazo más breve que el admitido fiscalmente y que afecta al cálculo del resultado del ejercicio (Diferencia Temporal Deducible)

La Empresa DD presenta en X1 un Resultado Antes de Impuestos de 50.000€.

- Adquisición al inicio del X1 de un Inmovilizado por 12.000€;
- Vida útil: 3 años; Amortización fiscal: 6 años.
- Deducciones: 2.850€. Retenciones: 2.500€. Tipo de gravamen: 30%.

Solución: En este caso optaremos por solucionar el ejemplo directamente en base a los criterios del NPGC. Al igual que en el caso anterior, los activos por impuestos diferidos a los que llegaremos en cada cierre coincidirán con los derivados de los planteamientos del PGC 90. Al cierre del ejercicio X1 el valor contable del Activo es inferior a su valor fiscal, por lo que la empresa tiene el derecho a deducir fiscalmente un valor no reconocido en contabilidad.

VC inmovilizado < VF \diamond Diferencia *temporal Deducible*

Diferencia Temporal x Tipo de Gravamen = *ACTIVO por IMPUESTO DIFERIDO*

	VALOR CONTABLE (CIERRE)	VALOR FISCAL (CIERRE)	DIF TEMPORARIA DEDUCIBLE	Variación en Diferencia TEMPORARIA DEDUCIBLE	Activo por impuesto diferido
1	8.000	10.000	2.000	2.000 - 0 = 2.000	600
2	4.000	8.000	4.000	4.000 - 2.000 = 2.000	1.200
3	0	6.000	6.000	6.000 - 4.000 = 2.000	1.800
4	0	4.000	4.000	4.000 - 6.000 = -2.000	1.200
5	0	2.000	2.000	2.000 - 4.000 = -2.000	600
6	0	0	0	0 - 2.000 = -2.000	0

Al estimar la liquidación fiscal:

Rdo. Contable antes de Impuestos	50.000
(+/-) Diferencias Permanentes	0
(+/-) Diferencias Temporarias	
- Diferencia temporaria Imponible en origen	
+ Diferencia temporaria Imponible en reversión	
+ Diferencia temporaria Deducible en origen	+2.000
- Diferencia temporaria Deducible en reversión	
Base Imponible	52.000
Tipo impositivo	30%
Cuota Íntegra	15.600
Deducciones	-2.850
Cuota Líquida	12.750
(-) Retenciones y pagos a cuenta	2.500
Impuesto a Pagar	10.250

La empresa DD registrará las siguientes anotaciones contables al cierre del ejercicio X1:

Por el impuesto corriente:

12.750	(6300) Impuesto sobre beneficios corriente	(473) Hacienda Pública, retenciones y pagos a cuenta	2.500
		(4752) Hacienda Pública, acreedora por impuesto sobre sociedades	10.250

Por el impuesto diferido:

600	(4740) activos por diferencias Temporarias deducibles	(6301) Impuesto sobre beneficios diferido	600
-----	---	---	-----

El Resultado contable después de Impuestos será = $50.000 - (12.750 - 600) = 37.850$
Imp. corriente + Imp. diferido

En los ejercicios X2 a X6 mantenemos las hipótesis de partida, esto es:

- Resultado Antes de Impuestos en cada ejercicio: 50.000€.
- Deducciones: 2.850€; Retenciones: 2.500€.
- No existen otros motivos de diferencias entre contabilidad y fiscalidad excepto las derivadas de la operación descrita en el ejercicio X1.

Solución: Al cierre del ejercicio X2 el valor contable del Activo es aún menor a su valor fiscal, por lo que seguimos teniendo un Activo pero la diferencia de valor va aumentando hasta el ejercicio X3. De ahí que, a lo largo de los tres primeros ejercicios el Activo por impuestos diferidos aumenta de forma similar al analizado para el ejercicio X1. A partir de X4 hasta X6 la diferencia de valor se reduce por lo que disminuye el Activo por impuestos diferidos.

Así, en los periodos X4 a X6 la empresa DD planteará la siguiente liquidación del impuesto:

Rdo. Contable antes de Impuestos	50.000
(+/-) Diferencias Permanentes	0
(+/-) Diferencias Temporarias	
- Diferencia temporaria Imponible en origen	
+ Diferencia temporaria Imponible en reversión	
+ Diferencia temporaria Deducible en origen	
- Diferencia temporaria Deducible en reversión	- 2.000
Base Imponible	48.000
Tipo impositivo	30%
Cuota Íntegra	14.400
Deducciones	-2.850
Cuota Líquida	11.550
(-) Retenciones y pagos a cuenta	- 2.500
Impuesto a Pagar	9.050

Al cierre de los ejercicios X4 a X6 la empresa DD registrará:

Por el impuesto corriente:

11.550	(6300) Impuesto sobre beneficios corriente	(473) Hacienda Pública, retenciones y pagos a cuenta	2.500
		(4752) Hacienda Pública, acreedora por impuesto sobre sociedades	9.050

Por el impuesto diferido:

600	(6301) Impuesto sobre beneficios diferido	(4740) activos por diferencias Temporarias deducibles	600
-----	---	---	-----

$$\text{El Resultado contable después de Impuestos} = 50.000 - \underbrace{(11.550 + 600)}_{\text{Imp. corriente + Imp. diferido}} = 37.850$$

2.3.2. Pérdidas a compensar

Ya se ha explicado que el origen de los activos por impuestos diferidos responde a una triple naturaleza, puesto que además de surgir por las diferencias temporarias, también lo hacen por el derecho a compensar las pérdidas fiscales en ejercicios posteriores, así como por las deducciones y otras ventajas fiscales no utilizadas que queden pendientes de aplicar fiscalmente. Esta circunstancia no resulta una novedad pues el PGC de 1990 ya venía reconociendo estos activos de origen fiscal en el Balance.

En este caso concreto, la partida de activo *Créditos por pérdidas a compensar* no presenta modificación en su contabilización ni en su denominación con la única excepción de que, al revertir también en ejercicios futuros, se cargará contra la cuenta (6301) *Impuesto sobre beneficios diferidos*.

Ejemplo 3: Crédito por pérdidas a compensar

Supongamos ahora que la empresa CC:

- En X1 presenta un Resultado Antes de Impuestos por importe de (100.000) €.
- En el siguiente ejercicio X2 consigue beneficios por 150.000€.
- No ha existido ninguna diferencia en las valoraciones de activos y pasivos fiscales y contable de la empresa.
- Deducciones: 0 €; Retenciones: 2.500€.

Solución: La existencia de pérdidas fiscales en X1 otorga a la empresa CC el derecho a compensarlas en ejercicios posteriores de forma que una cantidad igual de beneficios futuros no tributarán. Por el ahorro de impuestos que se ha generado debido a las pérdidas fiscales del presente ejercicio la empresa CC reconocerá en el Balance un Activo que se concretará en el futuro, por lo que se registrará contra la cuenta de impuesto diferido. Así, en X1 no se contabiliza impuesto corriente, dado que no existe deuda fiscal del período, pero la empresa solicitará la devolución de los importes adelantados en concepto de retención.

Por el impuesto diferido:

30.000	(4745) Crédito por pérdidas a compensar del ejercicio X1	(6301) Impuesto sobre beneficios diferido	30.000
--------	--	---	--------

Por la devolución de retenciones:

2.500	(4709) Hacienda Pública, Deudora por devolución de impuestos	(473) Hacienda Pública, retenciones y pagos a cuenta	2.500
-------	--	--	-------

Así, el Resultado contable después de Impuestos resultará = $-100.000 - (0 - 30.000) = -70.000$
Impuesto corriente + Impuesto diferido

En el ejercicio X2 la empresa CC podrá compensar los resultados negativos de X1 (con el límite de la cantidad positiva que se considere como resultado fiscal en X2) cancelando el activo correspondiente.

Liquidación del impuesto en X2:

Rdo. Contable antes de Impuestos	150.000
(+/-) Diferencias Permanentes	0
(+/-) Diferencias Temporarias	0
- Base Imponible (-) de Ejercicios Anteriores	-100.000
Base Imponible	50.000
Tipo impositivo	30%
Cuota Íntegra	15.000
Deducciones	0
Cuota Líquida	15.000
(-) Retenciones y pagos a cuenta	- 2.500
Impuesto a Pagar	12.500

Por el impuesto corriente:

15.000	(6300) Impuesto sobre beneficios corriente	(473) Hacienda Pública, retenciones y pagos a cuenta	2.500
		(4752) Hacienda Pública, acreedora por impuesto sobre sociedades	12.500

Por el impuesto diferido:

30.000	(6301) Impuesto sobre beneficios diferido	(4745) Crédito por pérdidas a compensar del ejercicio X1	30.000
--------	---	--	--------

$$\text{Resultado contable después de Impuestos} = 150.000 - \underbrace{(15.000 + 30.000)}_{\text{imp. corriente + Imp. diferido}} = 105.000$$

2.3.3. Derechos por deducciones y bonificaciones

El triple origen de los activos por impuestos diferidos, debido a diferencias temporarias y a créditos por pérdidas a compensar, se completa con el concepto que se registra en la cuenta (4742) *Derechos por deducciones y Bonificaciones pendientes de aplicar*, cuyo reconocimiento era también posible en aplicación del PGC de 1990.

Bajo este concepto se incorpora al Balance el importe de la disminución del impuesto a pagar en el futuro derivada de la existencia de deducciones y bonificaciones devengadas en el presente ejercicio que hayan quedado pendientes de aplicar en la liquidación fiscal, por las limitaciones que el reglamento del impuesto pueda imponer a las deducciones practicables en un mismo período.

Ejemplo 4: Derechos por deducciones y bonificaciones:

A lo largo de X1 la empresa BB generó fiscalmente derechos por deducciones por importe de 5.000 €. Además:

- En X1 presenta un resultado antes de impuestos por importe de (100.000)€.
- En el ejercicio X2 obtiene beneficios por 150.000€.
- No ha existido ninguna diferencia en las valoraciones de activos y pasivos fiscales y contables de la empresa.
- Retenciones: 2.500€.

Solución: Al cierre del X1 además de contabilizar como Activo el derecho a compensar las pérdidas del ejercicio, la empresa BB podrá contabilizar un segundo Activo por la disminución del impuesto a pagar en el futuro derivada de la existencia de deducciones generadas en el ejercicio que quedan pendientes de aplicar.

Al igual que en caso anterior, no existirá impuesto corriente dado que no existe deuda fiscal en el período, si bien la empresa solicitará la devolución de los importes adelantados en concepto de retención.

Por el impuesto diferido la empresa contabilizará:

30.000	(4745) Crédito por pérdidas a compensar del ejercicio X1	(6301) Impuesto sobre beneficios diferido	35.000
5.000	(4742) Derechos por deducciones y Bonificaciones pendientes de aplicar		

Por la devolución de impuestos:

2.500	(4709) Hacienda Pública, Deudora por devolución de impuestos	(473) Hacienda Pública, retenciones y pagos a cuenta	2.500
-------	--	--	-------

El Resultado contable después de Impuestos resultará = $-100.000 - (0 - 35.000) = -65.000$
 Imp. Corriente + Imp. Diferido

En el ejercicio X2, dado que presenta resultados positivos, podrá compensar tanto los créditos por pérdidas como las deducciones pendientes de aplicar que nacieron en X1. Además, en X2 la empresa BB genera nuevos derechos de deducción por 5.000 € que suponemos puede ser aplicados al liquidar el resultado el impuesto del propio ejercicio X2.

Liquidación del impuesto en X2:

Rdo. Contable antes de Impuestos	150.000
(+/-) Diferencias Permanentes	0
(+/-) Diferencias Temporarias	0
- Base Imponible (-) de Ejercicios Anteriores	-100.000
Base Imponible	50.000
Tipo impositivo	30%
Cuota Íntegra	15.000
Deducciones	10.000
Cuota Líquida	5.000
(-) Retenciones y pagos a cuenta	- 2.500
Impuesto a Pagar	2.500

Las anotaciones al cierre del X2 serán:


Por el impuesto corriente:

5.000	(6300) Impuesto sobre beneficios corriente	(473) Hacienda Pública, retenciones y pagos a cuenta	2.500
		(4752) Hacienda Pública, acreedora por impuesto sobre sociedades	2.500

Por el impuesto diferido:

35.000	(6301) Impuesto sobre beneficios diferido	(4745) Créditos por pérdidas a compensar del ejercicio.	30.000
		(4742) Derechos por deducciones y Bonificaciones pendientes de aplicar	5.000

Así, el Resultado después de Impuestos resultará = $150.000 - (5.000 + 35.000) = 10.000$



3. OPERACIONES QUE SE IMPUTAN DIRECTAMENTE AL PATRIMONIO NETO

3.1 Concepto y tratamiento contable

Como ya se ha comentado anteriormente, una de las novedades del nuevo modelo contable es la imputación de determinadas operaciones directamente al Neto Patrimonial (a través de cuentas de los nuevos grupos 8 y 9), ya que el nuevo marco conceptual define los ingresos, de forma más amplia que hasta ahora, como cualquier “incremento en el Patrimonio Neto de la empresa durante el ejercicio, ya sea en forma de entrada o aumentos del valor de los activos, o de disminución de pasivos, siempre que no tengan su origen en aportaciones de los socios o de los propietarios”.

Al igual que los resultados que conforman las cuentas del grupo 6 y 7, y que visualizamos en la cuenta de Pérdidas y Ganancias, los ingresos y gastos que imputamos directamente al Patrimonio Neto deben presentarse netos del efecto impositivo. Esta circunstancia imponía al nuevo modelo contable la obligación de utilizar una nueva herramienta que ya hemos presentado, la cuenta (830) *Impuestos sobre Beneficios* cuya función básica es mostrar el efecto de la fiscalidad de estas operaciones. Así, las partidas imputadas directamente al Patrimonio Neto a través de las cuentas del grupo 8 y 9 figurarán en el Balance directamente netas de impuestos pero se desglosarán con mayor detalle en el nuevo Estado de Cambios en el Patrimonio Neto.

En el ejercicio en que se originen las operaciones se reconocerán en Balance netas del efecto fiscal, reconociendo al mismo tiempo los activos o pasivos fiscales relacionados. Asimismo, el Estado de Cambios en el Patrimonio Neto reflejará su efecto impositivo, tanto en el ejercicio en que se originen como por las transferencias de dichos ingresos y gastos del grupo 8, en la medida en que se vayan incorporando a la cuenta de pérdidas y ganancias.

3.2 Contabilización de los activos y pasivos por impuestos diferidos de operaciones que afectan directamente al Patrimonio Neto

Los activos y pasivos por impuesto corriente y diferido relacionadas con este tipo de operaciones tendrán como contrapartida las que a continuación se indican:

- a) Si se relacionasen con una transacción o suceso que se hubiese reconocido directamente en una partida del Patrimonio Neto, se reconocerán con cargo o abono a dicha partida, cargándose o abonándose en la cuenta de gasto (8301) *Impuesto sobre beneficios diferido*. Tiene la misma denominación que las cuentas que se utilizan para recoger las otras diferencias temporarias (6301), pero no pasa por Pérdidas y Ganancias.

(8301) Impuesto sobre beneficios diferido

(479) Pasivo por diferencias temporarias imponibles

Este asiento supone reducir el Neto por el efecto fiscal de la operación (por ejemplo, en el caso de la revalorización de un *Activo financiero disponible para la venta*) cargando la cuenta de gasto por impuesto diferido, al mismo tiempo que se reconoce un pasivo fiscal. El ahorro fiscal actual (por no gravarse el aumento de valor en el ejercicio presente) supondrá mayores cuotas a pagar en el futuro (ya que en el momento en que se venda el activo tributaremos por el aumento de valor ya registrado).

En futuras liquidaciones, toda vez que los efectos fiscales generados por dicha diferencia se vayan devengando en la Cuenta de Pérdidas y Ganancias se contabilizará una minoración del pasivo con abono a la misma cuenta de gasto por impuesto diferido.

En caso de que surgiera un derecho a deducir en las liquidaciones fiscales futuras, reconoceríamos el *Activo por impuesto diferido*.

(4740) Activo por diferencias temporarias deducibles

(8301) Impuesto sobre beneficios diferido

Esta situación (por ejemplo, en el caso de la depreciación del valor contable de un *Activo financiero disponible para la venta*), supondrá un efecto positivo en el neto patrimonial y el reconocimiento como contrapartida de un Activo fiscal al tener derecho a deducir en liquidaciones futuras (en el momento en que se materialice la pérdida, ésta se reconocerá como menor resultado fiscal).

Al cierre de cada ejercicio plantearemos el proceso de regularización para traspasar el saldo de las cuentas del grupo 8, y en su caso, del grupo 9 a cuentas de Patrimonio Neto (subgrupo 13).

(130) Subvenciones de capital

(8301) Impuesto sobre beneficios diferido

(133) Ajustes de valor en disponibles para la venta...

O bien,

(8301) Impuesto sobre beneficios diferido	(130) Subvenciones de capital
	(133) Ajustes de valor en disponibles para la venta...

De esta manera, en el Balance final las partidas de Patrimonio Neto afectadas reflejarían el importe neto del efecto fiscal.

- b) En cambio, si los activos o pasivos por impuesto diferido hubiesen surgido a causa de una combinación de negocios, se reconocerán con cargo o abono al fondo de comercio o como ajuste al exceso que suponga la participación de la empresa adquirente en el valor razonable neto de los activos y pasivos identificables de la empresa adquirida, sobre el coste de la combinación.

Ejemplo 5: Efecto fiscal de las subvenciones de capital

El 20/12/X0 se concede a la empresa SS una subvención no reintegrable por importe de 100 u.m. a fin de adquirir una máquina productiva cuyo coste asciende a 300u.m.

- Vida útil: 5 años.
- Tipo de gravamen: 30%.

Fiscalmente la subvención tributará a medida que se amortice el elemento de inmovilizado (suponemos que la amortización económica coincide con la fiscal). Por ello, al cierre el VC de la subvención > V Fiscal, lo que dará lugar a una diferencia temporaria. En este ejercicio habrá que reconocer un pasivo por los impuestos que se deberán pagar en el futuro.

En el año de la concesión (X0):

100	(4708) H.P. Deudora por subvenciones concedidas	(940) Subvenciones, donaciones y legados de capital	100
30	(8301) Impuesto diferido	(479) Diferencias temporarias imponibles	30

Asientos al cierre del periodo:

100	(940) Ingresos de subvenciones oficiales de capital	(130) Subvenciones oficiales de capital	100
30	(130) Subvenciones oficiales de capital	(8301) Impuesto diferido	30

En el siguiente ejercicio (X1) por la transferencia a resultados:

20	(840) Transferencia de subvenciones oficiales de capital	(746) Subvenciones de capital transferidas al resultado	20
6	(479) Diferencias temporarias imponibles	(8301) Impuesto diferido	6

Al cierre del periodo:

20	(130) Subvenciones oficiales de capital	(840) Transferencia de subvenciones oficiales de capital	20
6	(8301) Impuesto diferido	(130) Subvenciones oficiales de capital	6

En el año de transferencia de la subvención a resultados, el Patrimonio Neto se reduce en las 20 u.m. de la imputación a resultados, descontando el efecto fiscal que ya se tuvo en cuenta en el año de la obtención (20 – 6= 14). Así, en el primer ejercicio de transferencia el reflejo tanto en el Balance como en el Estado de Cambios en el Patrimonio Neto (en el sub-estado denominado de *Estado de Gastos e Ingresos Reconocidos*), sería el siguiente:

Balance de situación

PASIVO y PATRIMONIO NETO	X1	X0
PATRIMONIO NETO		
<i>A.1) Fondos Propios</i>		
(129) Resultados del Ejercicio
<i>A.3) Subvenciones, donaciones y legados</i>		
(130) Subvenciones oficiales de capital	56	70
PASIVO NO CORRIENTE		
(479) Diferencia temporaria imponible	24	30
PASIVO CORRIENTE		
(4752) HP Acreedora por Impuesto Soc		
...		

Estado de cambios en el patrimonio neto

ESTADO DE INGRESOS y GASTOS RECONOCIDOS	X1	X0
A) Resultado de la cuenta de PyG		
B) Ingresos y gastos imputados directamente a Patrimonio Neto		
III. Subvenciones, donaciones y legados		
(940) Ingresos por subvenciones	0	100
V. Efecto impositivo		
– (8301) Impuesto sobre Beneficios a PN	0	(30)
C) Transferencias a la cuenta de PyG		
VIII. Subvenciones, donaciones y legados	(20)	0
– (840) Transferencia de subvenciones		
IX. Efecto impositivo	6	0
(8301) Impuesto sobre Beneficios a PN		

4. LA PRESENTACIÓN EN CUENTAS ANUALES

Al cierre del ejercicio el efecto del tratamiento contable del impuesto sobre sociedades se visualizará en los diferentes documentos que conforman la nueva estructura de cuentas anuales.

El *Balance*, lógicamente, será el documento en el que la empresa reflejará el conjunto de activos y pasivos por impuestos corrientes y diferidos. La NIC 12 exige que las cuentas que representen derechos de cobro u obligaciones fiscales deben figurar separadamente del resto de activos y pasivos no fiscales. Además, se clasificarán separadamente según representen derechos u obligaciones corrientes, o bien derechos u obligaciones que revertirán en el futuro.

En esta línea, en el nuevo plan español se abren epígrafes separados en cada masa patrimonial. Así, dentro del Activo y pasivo no corriente existen masas patrimoniales específicas para reconocer los activos y pasivos diferidos, tal y como se muestra en el cuadro 2. A diferencia del PGC de 1990, no se ha habilitado una ubicación para estas partidas dentro de corto plazo. Así, dentro del Activo y pasivo corriente, en un subepígrafe de “deudores/acreedores comerciales” y “otras cuentas a cobrar/pagar”, separados de “otros créditos o débitos con administraciones públicas” se recogerán exclusivamente los activos y pasivos por impuesto corriente.

Cuadro 2: Reflejo de los activos (pasivos) por impuesto sobre beneficios en el nuevo Balance de situación.

ACTIVO	PATRIMONIO NETO Y PASIVO
A) ACTIVO NO CORRIENTE	A) PATRIMONIO NETO
...	B) PASIVO NO CORRIENTE
VI. Activos por impuesto diferido	IV. Pasivos por impuesto diferido
B) ACTIVO CORRIENTE	C) PASIVO CORRIENTE
III. Deudores comerciales y otras cuentas a cobrar	V. Acreedores comerciales y otras cuentas a pagar
5. Activos por impuesto corriente	5. Pasivos por impuesto corriente
6. Otras créditos con las Administraciones públicas	6. Otras deudas con las Administraciones públicas
TOTAL ACTIVO	TOTAL PATRIMONIO NETO Y PASIVO

La *Cuenta de Resultados* presenta sus propias novedades de estructura, como son el formato de columna única con los ingresos en positivo y los gastos en negativo, o la separación de los resultados de las operaciones continuadas e interrumpidas.

En lo que respecta al efecto del impuesto, en el caso de los resultados por operaciones continuadas el formato adoptado mantiene la estructura de resultados antes y después de impuestos tal y como prevé la NIC. Lógicamente, el epígrafe del gasto por impuesto recogerá el efecto conjunto de los impuestos diferidos y corrientes con efecto exclusivo en la cuenta de resultados, evitando la incidencia de aquéllos que se hayan incorporado directamente al Patrimonio Neto y cuya información se ofrecerá en el estado de cambios en el Patrimonio Neto. Al igual que ocurría con el PGC de 1990, el saldo de la cuenta de la cuenta de impuesto sobre beneficios podrá ofrecer signo negativo o positivo.

El gasto por impuesto relacionado con las operaciones interrumpidas no se reflejará en la cuenta de Pérdidas y Ganancias dado que el resultado de estas operaciones se presentará neto de impuestos. Para su desglose se deberá recurrir a la Memoria.

Cuadro 3: Reflejo del gasto(ingreso) por impuesto sobre beneficios en la nueva cuenta de pérdidas y ganancias

	CUENTA DE PÉRDIDAS Y GANANCIAS
	A) OPERACIONES CONTINUADAS
	A.1) RESULTADO DE EXPLOTACIÓN (1+2+3-4+5+6+7+8+9+10+11)
	A.2) RESULTADO FINANCIERO (12+13+14+15+16)
	A.3) RESULTADO ANTES DE IMPUESTOS (A.1+A.2)
6300*, 6301* (633), 638	17. Impuestos sobre beneficios
	A.4) RESULTADO DEL EJ. PROCEDENTE DE OPERACIONES CONTINUADAS (A.3+17)
	B) OPERACIONES INTERRUMPIDAS 1. Resultado del ejercicio procedente de operaciones interrumpidas neto de impuestos.
	A.5) RESULTADO DEL EJERCICIO (A.4+18)

* Su signo puede ser positivo o negativo

La presentación del *Estado de Flujos de Efectivo* será obligatoria para empresas que no puedan acogerse al Balance abreviado. La estructura general de este estado separa la información de cobros y pagos en tres grandes bloques por actividades de explotación, inversión y financiación.

En la presentación de los flujos de efectivo de las actividades de explotación, dentro de las opciones que admite la NIC 7 (método directo o indirecto) el NPGC ha optado por la aplicación del método indirecto. Sin embargo, el cumplimiento de las directrices de la NIC exige el desglose separado de ciertos datos de cobros y pagos relevantes para la toma de decisiones. Un ejemplo lo constituyen los flujos derivados del impuesto sobre beneficios, por lo que estos se identificarán y presentarán separadamente aplicando el método directo.

Por otro lado, dentro de las alternativas que permite la NIC 7, el NPGC ha optado por su exclusiva ubicación dentro de las actividades de explotación con independencia de que parte del origen de los flujos derivados del impuesto pueda venir relacionado con flujos de efectivo reflejados en el apartado de operaciones de inversión o de financiación que, en su caso, ofrecerán información de flujos de efectivo previos a la consideración de los impuestos.

Cuadro 4: Reflejo del pago(cobro) por impuesto sobre beneficios en el nuevo estado de flujos de efectivo

ESTADO DE FLUJOS DE EFECTIVO	
A) FLUJOS DE EFECTIVO DE LAS ACTIVIDADES DE EXPLOTACIÓN	
1. Resultado del ejercicio antes de impuestos	
2. Ajustes del resultado	
3. Cambios en el capital corriente	
4. Otros flujos de efectivo de las actividades de explotación	
d) Pagos (cobros) por impuesto sobre beneficios (-/+).	
5. Flujos de efectivo de las actividades de explotación (+/-1+/-2+/-3+/-4)	
B) FLUJOS DE EFECTIVO DE LAS ACTIVIDADES DE INVERSIÓN	
C) FLUJOS DE EFECTIVO DE LAS ACTIVIDADES DE FINANCIACIÓN	
D) EFECTO DE LAS VARIACIONES DE LOS TIPOS DE CAMBIO	
E) AUMENTO/DISMINUCIÓN NETA DEL EFECTIVO O EQUIVALENTES (+/-A+/-B+/-C+/- D)	
Efectivo o equivalentes al comienzo del ejercicio.	
Efectivo o equivalentes al final del ejercicio.	

Otro documento novedoso en el nuevo esquema de cuentas anuales es el *Estado de Cambios en el Patrimonio Neto*. En el caso español, entre las posibilidades que proponen las normas internacionales, se ha optado por un documento formado por dos subestados. Es el primero de ellos, denominado *Estado de Gastos e Ingresos Reconocidos*, el que muestra los diferentes conceptos que hayan supuesto un gasto (ingreso) en el Patrimonio Neto, y en última instancia, el efecto impositivo de todos ellos en una línea, así como el efecto impositivo total de todos los conceptos que hayan sido transferidos del Patrimonio Neto a la Cuenta de Pérdidas y Ganancias.

Cuadro 5: Reflejo del efecto impositivo sobre los gastos(ingresos) que se hayan imputado directamente en el nuevo estado de cambios en el Patrimonio Neto

ESTADO DE GASTOS E INGRESOS RECONOCIDOS	
A) Resultado de la cuenta de pérdidas y ganancias	
B) Ingresos y gastos IMPUTADOS DIRECTAMENTE AL PATR. NETO	
8300*, 8301*, (833),	V. Efecto impositivo
834, 835, 838	
C) TRANSFERENCIAS A LA CUENTA DE PÉRDIDAS Y GANANCIAS	
8301*, (836), (837)	V. Efecto impositivo
TOTAL DE INGRESOS Y GASTOS RECONOCIDOS (A+B+C)	

* Su signo puede ser positivo o negativo

Por su parte, la *Memoria* exige información en línea con el plan anterior, sólo que más detallada y en cierta forma más complicada (ver cuadro 7 sobre la conciliación) en la medida en que se incorporan operaciones, no únicamente las que van a la cuenta de Resultados sino también las que van al Neto Patrimonial que pueden afectar o no a la base fiscal actual o futura.

Cuadro 6: Información que se debe proporcionar sobre el efecto impositivo en la Memoria

<p>12. Situación fiscal</p> <p>12.1. Impuestos sobre beneficios</p> <p>Explicación de la diferencia que exista entre el importe neto de los ingresos y gastos del ejercicio y la base imponible (resultado fiscal). También explicación y conciliación numérica entre el gasto/ingreso por impuesto sobre beneficios y la aplicación de tipos de gravamen al total de ingresos y gastos reconocidos, diferenciando el saldo de la cuenta de pérdidas y ganancias.</p> <p>Con este objeto, se incluirá la siguiente conciliación, teniendo en cuenta que aquellas diferencias entre dichas magnitudes que no se identifican como temporarias de acuerdo con la norma de registro y valoración, se calificarán como diferencias permanentes.</p>
--

Cuadro 7: Conciliación a presentar en la Memoria

CONCILIACION DEL IMPORTE NETO DE INGRESOS Y GASTOS DEL EJERCICIO CON LA BASE IMPONIBLE DEL IMPUESTO SOBRE BENEFICIOS				
	Cuenta de Pérdidas y Ganancias		Ingresos y gastos directamente imputados al Patr. Neto	
	Aumentos	Disminuciones	Aumentos	Disminuciones
Resultado contable del ejercicio	
Impuesto sobre Sociedades
+/- Diferencias permanentes
+/- Diferencias temporarias:				
• con origen en el ejercicio
• con origen en ejercicios anteriores
– Compensación de bases imponibles negativas de ejercicios anteriores			(-----)	
= Base imponible (resultado fiscal)			-----	

5. CASOS PARTICULARES: PYMES, MICROEMPRESAS Y EMPRESARIOS INDIVIDUALES.

5.1 Tratamiento del Impuesto sobre beneficios en el Plan de PYMES

Con el objeto de proporcionar a las empresas de menor dimensión una herramienta que facilite la aplicación del nuevo marco contable, a través del Real decreto 1515/2007 de 16 de noviembre se aprobó un PGC específico para las pequeñas y medianas empresas que simplifica la contabilidad de algunas operaciones y elimina referencias a otras, por lo inhabitual de las mismas en este tipo de empresas.

Sin embargo, su aplicación es voluntaria siempre que no se trate de empresas cotizadas y que no formen parte de un grupo obligado a consolidar, y que durante dos ejercicios consecutivos reúnan a la fecha de cierre de cada uno de ellos, al menos dos de las circunstancias siguientes:

- a) Que el total de las partidas de Activo no supere 2.850.000€.
- b) Que el importe neto de su cifra anual de negocios no supere 5.700.000€.
- c) Que el número medio de trabajadores empleados durante el ejercicio no sea superior a 50.

En cuanto al impuesto sobre beneficios (norma de valoración nº 15), el tratamiento contable propuesto mantiene el mismo enfoque de la Norma de valoración nº 13 del plan general, esto es, el método del efecto impositivo basado en el Balance y no en resultados. Además, las pequeñas y medianas empresas que apliquen este PGC de PYMES también deberán diferenciar el gasto/ingreso por impuesto corriente del gasto/ingreso por impuesto diferido. No obstante, presenta algunas novedades entre las que destacamos las siguientes:

- Por un lado, se suprimen los aspectos derivados del fondo de comercio y de las combinaciones de negocio, en coherencia con la omisión que se realiza de estas situaciones con carácter general.
- Por otro, la desaparición de la imputación directa a Patrimonio Neto de los cambios en el valor razonable de los activos disponibles para la venta (ya que esta categoría de Activo financiero desaparece, incluyéndose en otras categorías), la imposibilidad de que existan diferencias de conversión así como la ausencia de tratamiento de las operaciones de cobertura, llevan a que las diferencias temporarias que no sean temporales contempladas para estos sujetos contables sean menos frecuentes que para los usuarios del Plan General de Contabilidad. En este sentido, la norma del Plan de PYMES concreta que dichas diferencias se ocasionan normalmente únicamente por razón de subvenciones, donaciones o legados recibidos de terceros no socios.

De este modo, en el Plan para PYMES desaparecen los grupos 8 y 9, lo que provoca que los activos y pasivos por impuestos diferidos que se cargaban o abonaban a cuentas del subgrupo 8, se carguen o abonen directamente a cuentas del neto patrimonial, en el subgrupo (13).

Ejemplo 6: Efecto fiscal del las subvenciones de capital en una PYME

La mediana empresa MM, presenta los siguientes datos respecto al ejercicio X1:

- Subvención concedida al cierre del ejercicio por importe de 50.000€. La empresa no traspasa a resultados del ejercicio hasta el ejercicio X2, año en que se amortiza el inmovilizado financiado con la subvención.

La subvención provoca una diferencia imponible porque el valor contable al cierre (50.000€) es diferente al valor fiscal (0€), debido a que fiscalmente se reconocerá y tributará a medida que se vaya amortizando el inmovilizado. Ahora, a diferencia con el ejemplo que señalamos en el apartado anterior, la contrapartida del pasivo será la cuenta de Patrimonio Neto *Subvenciones*.

Al cierre del ejercicio X1 la empresa realizará las siguientes anotaciones:

Por el impuesto diferido en relación a la subvención:

50.000	(572) Bancos ó (47) H.P. Deudora	(130) Subvenciones oficiales de capital	50.000
15.000	(130) Subvenciones oficiales de capital	(479) pasivos por diferencias Temporarias imponibles (30% 50.000)	15.000

En el ejercicio X2, por la transferencia a resultados de la subvención:

10.000	(130) Subvenciones oficiales de capital	(746) Subvenciones, donaciones y legados transferidos al resultado del ejercicio (20% 50.000)	10.000
--------	---	--	--------

Por la disminución del pasivo por la parte que tributa de esta subvención en el ejercicio:

3.000	(479) pasivos por diferencias Temporarias imponibles	(130) Subvenciones oficiales de capital	3.000
-------	--	---	-------

5.2 Tratamiento contable del impuesto en las “microempresas”

El Real Decreto por el que aprueba el Plan general de Contabilidad de PYMES también contempla las denominadas *Microempresas*, para las que además de la simplificación otorgada a las PYMES respecto el Plan general de Contabilidad, también se reducen algunas otras exigencias, dada su singularidad. Así, el artículo 4 del Decreto que aprueba el plan de PYMES define las microempresas aquéllas que, durante dos ejercicios consecutivos reúnan, a la fecha de cierre de cada uno de ellos, al menos dos de las siguientes circunstancias:

- a) Que el total de las partidas del Activo no supere 1.000.000€.
- b) Que el importe neto de su cifra anual de negocios sea inferior a 2.000.000€
- c) Que el número medio de trabajadores empleados durante el ejercicio no sea superior a 10.

En el tratamiento Contable del Gasto por Impuesto sobre Beneficios se elimina el enfoque del método del efecto impositivo en aras a la simplicidad de las operaciones y debido a criterios de materialidad. Sólomente se contabilizará como devengo del Impuesto Corriente el que resulte de las liquidaciones fiscales relativas al impuesto, de modo que no se procede al registro de los activos y pasivos por impuesto diferido. Por tanto, las posibles diferencias se imputarán según criterio fiscal en los ejercicios en los que corresponda liquidar según los criterios fiscales.

Al cierre, por las retenciones y pagos a cuenta del ejercicio se contabilizará:

(6300) Impuesto corriente	(473) H.P. Retenciones y pagos a cuenta
---------------------------	---

Por el devengo de la cuota líquida:

- a) En caso de cuota a pagar:

(6300) Impuesto corriente	(4752) H.P. Acreedora por Impto. Sobre sociedades
---------------------------	---

- b) En el caso de que la cantidad pagada durante el ejercicio supere a la cuota líquida:

(4708) H.P. Deudora por devolución de impuestos	(6300) Impuesto corriente
---	---------------------------

5.3 Tratamiento del impuesto sobre beneficios en la empresa individual

El Plan General de Contabilidad y el Plan general de PYMES coinciden en su tratamiento al señalar que “en el caso de empresarios individuales no deberá lucir ningún importe en la rúbrica correspondiente al impuesto sobre beneficios. A estos efectos, al final del ejercicio las retenciones soportadas y los pagos fraccionados del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas deberán ser objeto del correspondiente traspaso a la cuenta del titular de la empresa”.

En resumen, el empresario individual no tributa por este impuesto sino que une las rentas de la empresa a sus posibles rentas personales para tributar en el Impuesto sobre la Renta de Personas Físicas (IRPF). Al haber contabilizado como derecho de cobro frente a Hacienda las retenciones y pagos fraccionados realizados, al cierre del ejercicio trasladará ese derecho a su patrimonio propio a través de la cuenta de (550) *Titular de la Explotación*, lo que supone una disminución del capital en la contabilidad de la empresa.

Durante el ejercicio:

(473) H.P. retenciones y pagos a cuenta	(7) Ingresos por rendimientos...
(57) Tesorería	

Al cierre:

<hr/> (550) Titular de la explotación <hr/>	<hr/> (473) H.P. Retenciones y pagos a cuenta <hr/>
---	---

Al regularizar el saldo de la cuenta de titular de explotación:

<hr/> (100) Capital Social <hr/>	<hr/> (550) Titular de la explotación <hr/>
----------------------------------	---

6. CONCLUSIONES

La entrada en vigor de la Ley 16/2007 trajo consigo un notable cambio del modelo contable que se inicia con la introducción por primera vez de la definición de los elementos de Activo, Pasivo y Patrimonio Neto en el Código de Comercio. El nuevo modelo contable otorga mayor importancia a la gestión de activos y pasivos, así como a su valoración como anticipo de los flujos de caja que se espera obtener de los mismos, pasando a un segundo plano el reconocimiento de los gastos e ingresos derivados de las operaciones realizadas en el ejercicio.

Este cambio conceptual tiene su traslación al tratamiento contable del impuesto sobre beneficios en un cambio de enfoque a la hora de analizar las consecuencias fiscales de las operaciones del ejercicio. Si anteriormente el

gasto por impuesto se analizaba a partir de las diferencias de imputación temporal contable y fiscal de los gastos e ingresos que forman parte del resultado, ahora lo que deberá analizarse serán las diferencias de valor contable y fiscal de los activos, pasivos y elementos del Patrimonio Neto.

Una consecuencia de este nuevo enfoque en el tratamiento contable del impuesto sobre sociedades es la aparición del concepto de diferencias temporarias. Si bien diferencias temporarias se originan principalmente por las tradicionales diferencias *temporales*, se trata de un concepto más amplio que da cabida a activos y pasivos diferidos que no encuentran respuesta a través de la visión de las diferencias presentes entre base imponible y resultado contable. Además, el nuevo plan plantea en todo momento la separación de los activos y pasivos por impuestos corrientes y por impuestos diferidos, tanto en Balance como a nivel de gastos, recogándose en cuentas diferenciadas.

Otra novedad del modelo contable se basa en la incorporación del criterio de valor razonable para la valoración de determinados elementos patrimoniales principalmente, ciertos instrumentos financieros, con la posibilidad de que en algunos casos, sus cambios de valor se imputen directamente al neto patrimonial. Esta nueva concepción de los gastos e ingresos que se imputan directamente al Patrimonio Neto al igual que ocurre con las subvenciones de capital y otras operaciones menos frecuentes que se registran en cuentas de los nuevos grupos 8 y 9, trae consigo la necesidad de reflejar su efecto impositivo en cuentas que también se imputarán directamente en cuentas del nuevo subgrupo (83).

Por último, concluimos señalando que la reforma contable es de gran calado por las novedades conceptuales que entraña como también lo es, en cierta medida, la contabilización del impuesto sobre beneficios. Sin embargo, una vez superada la fase de formación de los responsables en cada empresa, este área no debería suponer motivo de preocupación en cuanto a que sus consecuencias prácticas no son de tal importancia, toda vez que la primera pregunta que debe hacerse la empresa es cuál es el plan que le corresponde aplicar.

Sabiendo que la gran mayoría del tejido empresarial de nuestro país está compuesto por empresas de pequeño y mediano tamaño, el nivel de simplificación del plan de PYMES afecta fundamentalmente a la desaparición de las cuentas del grupo 8 en el registro del gasto por impuesto, en tanto que en el caso de la microempresa la contabilización del impuesto asume directamente los criterios fiscales igualando el gasto contable al impuesto corriente.

7. BIBLIOGRAFÍA

Alonso, Ángel y Pousa, Raquel (2007): “Capítulo 8: Impuesto sobre Beneficios”. *Casos prácticos del nuevo PGC. Borrador*. Ed. CEF.

- Comisión de Comunidades Europeas (2000): Comunicación al Consejo y al Parlamento, de 13 de junio, “La estrategia de la UE en materia de información financiera: el camino a seguir”.
- Corona Romero, Enrique (2004): “Efecto impositivo y tributario de la reforma contable. Especial referencia a las cuentas anuales consolidadas”, *Revista de Contabilidad*, pp. 19-51. ASEPUC.
- De Caso Fernández, José Carlos (2008): “El Impuesto sobre Beneficios en el NPGC (I)”, *Partida Doble*, n° 195, pp. 14-32.
- De Caso Fernández, José Carlos (2008): “El Impuesto sobre Beneficios en el NPGC (II)”, *Partida Doble*, n° 196, pp. 10-21.
- García-Olmedo Domínguez, Ramón y Corona Romero, Enrique (2007): “La contabilización del Impuesto sobre Sociedades según el Borrador del PGC (I)”, *CISS Técnica Contable*, n° 702 noviembre, pp. 24-37.
- García-Olmedo Domínguez, Ramón y Corona Romero, Enrique (2007): “La contabilización del Impuesto sobre Sociedades según el Borrador del PGC (II)”, *CISS Técnica Contable*, n° 703 diciembre, pp. 44-49.
- INTERNATIONAL ACCOUNTING STANDARDS BOARD, IASB (1994): *NIC 7 – Estado de flujos de efectivo*.
- INTERNATIONAL ACCOUNTING STANDARDS BOARD, IASB (2000): *NIC12 – Impuestos sobre las Ganancias*
- Labatut, Gregorio y Martínez, Julián (2006): “La contabilización del Impuesto sobre Sociedades en las empresas que tributan de forma consolidada”, *Comunicación presentada al XII encuentro ASEPUC*, junio. Burgos.
- Martínez, Julián y Labatut, Gregorio (2007): “La contabilización del Impuesto sobre Sociedades según el Borrador del Plan General Contable”, *CISS Técnica Contable*, n° 700 septiembre, pp. 45-56.
- Trujillano Olazarri, Jorge (2005): “La conciliación de la situación fiscal en el PGC y en las NIC”, *Partida Doble*, n° 168 septiembre, pp. 35-47.
- Villarroya Lequericaonaindia, M^a Begoña (2007): “El Impuesto sobre Beneficio. Tratamiento en el segundo borrador del PGC”, *CISS Técnica Contable*, n° 700 septiembre, pp. 58-70.

