



UNIVERSIDAD DE JAÉN
Facultad de Ciencias Sociales

Trabajo Fin de Grado

Resultado Contable versus Resultado Fiscal: Tratamiento del Impuesto sobre Beneficios

Carlos Jesús Rivas Algar.

Prof. D. José Carlos Álvarez López
Economía Financiera y Contabilidad

Junio, 2017

ÍNDICE

1) INTRODUCCIÓN.....	3,4
2) RESULTADO CONTABLE.	4,5
2.1) PRINCIPIOS CONTABLES	5-8
2.2) CRITERIOS DE RECONOCIMIENTO CONTABLE.....	8,9
2.3) CUENTA DE PÉRDIDAS Y GANANCIAS.	10,11
2.3.1) OTROS INGRESOS Y GASTOS IMPUTADOS DIRECTAMENTE A PN.	11,12
3) RELACIÓN ENTRE CONTABILIDAD Y FISCALIDAD.	12-14
4) IMPUESTO CORRIENTE.	15,16
4.1) DIFERENCIAS PERMANENTES.....	16
4.2) DIFERENCIAS TEMPORARIAS.....	17-20
4.3) EJEMPLOS CONTABLES.	21-28
4.4) ESTUDIO DE UN CASO REAL.....	28-37
5) EFECTOS, REPERCUSIONES, DECISIONES Y POSIBLES PRÁCTICAS ASOCIADAS, DERIVADAS DEL TRATAMIENTO DEL IMPUESTO DE BENEFICIOS.	38
5.1) COMPENSACIÓN FISCAL DE PÉRDIDAS.	38-43
5.2) DISCRECIONALIDAD EN LA APLICACIÓN DE DIFERENCIAS TEMPORARIAS.	44-46
5.3) PRESIÓN FISCAL DEL IMPUESTO PARA LA EMPRESA: DEL IB DEVENGADO AL PAGADO.	47-50
5.4) CONTABILIDAD DEL IMPUESTO, RESULTADO GLOBAL DE LA EMPRESA..	50-53

6) RECAPITULACIÓN Y CONCLUSIONES.....	54,55
7) SUMMARY IN ENGLISH.....	55,56
8) BIBLIOGRAFÍA.....	57,58

1. INTRODUCCIÓN

Con el siguiente trabajo en primer lugar quiero destacar como principales objetivos, realizar un estudio de todo el proceso contable necesario para la correcta elaboración del resultado contable y el resultado fiscal de la empresa, en este sentido abordaré todos los conceptos básicos de la contabilidad y todas las partes diferenciales con la fiscalidad, en segundo lugar y una vez analizado bien todo este proceso desarrollaré algunas de las consecuencias que derivan de toda la problemática relacionada con las diferencias existentes entre el mundo contable y el fiscal.

En principio nos ayudaremos por toda la normativa necesaria referente al método impositivo en España y como este se introduce en el Plan General Contable de 1990, este hecho provocaría una aproximación a la normativa internacional al respecto, la denominada NIC 12 de la que se hablará posteriormente.

Este proceso armonizador se ha completado a través de la aprobación del Real Decreto 1514/2007; Plan General de Contabilidad y Real Decreto 1515/2007; Plan General de Contabilidad para PYMES; diversos cambios introducidos por el Real Decreto 602/2016 del 2 de Diciembre por el que se modifica el Plan General de Contabilidad aprobado por el real decreto 1514/2007; Normas para la Formulación de Cuentas Anuales Consolidadas aprobadas por el Real Decreto 1159/2010, del 17 de septiembre; y las Normas de Adaptación del Plan General de Contabilidad a las entidades sin fines lucrativos aprobadas por el Real Decreto 1491/2010, del 24 de octubre.

En segundo lugar analizaremos el Resultado Contable, por ser la referencia clave en la determinación de la base imponible del impuesto de beneficios una vez contabilizados todos los ingresos y gastos realizados, es decir, aquellos ingresos y gastos que derivan de transacciones reales de intercambio que suponen para la empresa una entrada o salida real de dinero y no de otros sucesos como pueden ser los meros cambios de valor de determinados elementos. Los ingresos y gastos que se deberán tener en cuenta en la elaboración del resultado contable se contabilizarán en las cuentas de los grupos 7 y 6 respectivamente, mientras que los ingresos y gastos que se produzcan por cambios de valor de ciertos elementos se contabilizarán en las cuentas de los grupos 8 y 9 y serán el origen principal de las diferencias entre el mundo contable y el fiscal.

La práctica contable en España ha estado tradicionalmente condicionada por la normativa fiscal, lo que conlleva la correspondiente pérdida de información de la realidad económica y financiera de las empresas. Sin embargo, la década de los 90 introdujo un período clave en las relaciones entre contabilidad y fiscalidad, ya que determinó un punto de inflexión a partir del cual se trata de reconocer la independencia entre ambos ámbitos. No obstante, la contabilidad sigue siendo básica para cuantificar la fiscalidad de la empresa, ya que para la obtención del resultado fiscal o base imponible se toma como referencia el resultado contable, corrigiéndolo o ajustándolo a partir de la normativa fiscal.

Una vez analizado como la empresa llega al resultado contable y posteriormente al resultado fiscal, empezaré a comentar las posibles diferencias tanto permanentes como temporarias que pueden surgir entre la contabilidad y fiscalidad de la empresa. Expondré también algunos ejemplos aclaratorios de estas diferencias, resaltando en un primer lugar, aquellas más comunes que se pueden producir para terminar con un ejemplo real basado en toda esta problemática.

En la segunda parte del trabajo, analizaré los principales problemas asociados con el impuesto sobre beneficios, estudiando de forma detallada las distintas aportaciones doctrinales realizadas por conocidos expertos en la materia, resumiendo las principales conclusiones de todos estos y con la finalidad de que esta parte del trabajo constituya una especie de revisión bibliográfica específica basada en la problemática que puede surgir con el tratamiento contable del impuesto por las diferencias entre contabilidad y fiscalidad.

Finalmente expondré las principales recapitulaciones y conclusiones que he logrado alcanzar con el desarrollo de este trabajo.

2. RESULTADO CONTABLE

Para hallar el resultado contable de la empresa en primer lugar tendremos que elaborar la cuenta de pérdidas y ganancias que recogerá el resultado del ejercicio, formado por los ingresos y gastos del periodo, estos ingresos y gastos se conocerán como realizados. Existirán otros tipos de ingresos y gastos que irán directamente imputados a patrimonio neto, los llamados no realizados. Los ingresos y gastos realizados tendrán incidencia en un corto plazo en la empresa mientras que los no realizados afectarán a esta en un periodo mayor.

Según el Plan General de Contabilidad marco conceptual de la contabilidad apartado 4 se produce un ingreso: *“incrementos en el patrimonio neto de la empresa durante el ejercicio, ya sea en forma de entradas o aumentos en el valor de los activos, o de disminución de los pasivos, siempre que no tengan su origen en aportaciones, monetarias o no, de los socios o propietarios, en su condición de tales”*.

Según el Plan General de Contabilidad marco conceptual de la contabilidad apartado 4 se produce un gasto: *“decrementos en el patrimonio neto de la empresa durante el ejercicio, ya sea en forma de salidas o disminuciones en el valor de los activos, o de reconocimiento o aumento del valor de los pasivos, siempre que no tengan su origen en distribuciones, monetarias o no, a los socios o propietarios, en su condición de tales”*.

Como norma general los ingresos y gastos del ejercicio se imputarán a la cuenta de pérdidas y ganancias y formarán parte del resultado de la empresa, excepto cuando proceda su imputación directa al patrimonio neto, en este caso se presentaran en el estado de cambios en el patrimonio neto, es aquí donde surgen las cuentas de los grupos 8 y 9 de las cuales hablaremos posteriormente.

Para entender mejor como se obtiene el resultado contable resulta de especial interés conocer aquellos principios contables que afectarán en mayor medida al cálculo de esta cifra.

2.1. PRINCIPIOS CONTABLES

En relación a los principios contables estos estarán íntimamente relacionados con toda la normativa referente al cálculo del resultado contable. Además el Marco Conceptual sigue otorgando un lugar de importancia a los principios contables, estos no pierden su condición de columna vertebral del cuerpo normativo contable. Hay que señalar que se incorporaran algunas novedades que buscaran profundizar en la consistencia teórica del modelo en su conjunto.

Según el Plan General de Contabilidad marco conceptual de la contabilidad *“la contabilidad de la empresa y, en especial, el registro y la valoración de los elementos de las cuentas anuales, se desarrollan aplicando obligatoriamente los principios contables que se indicaran a continuación: Empresa en funcionamiento, Devengo, Uniformidad, Prudencia, No compensación, Importancia relativa”*.

Dentro de estos queremos hacer hincapié en dos de ellos principalmente que son los que afectaran de manera más sustancial al cálculo de nuestro resultado contable en la empresa: hablamos del principio de Devengo y el principio de Prudencia.

El primero que hablaré es el principio de **Devengo** el plan general de contabilidad, marco conceptual de la Contabilidad lo define de la siguiente manera *“Los efectos de las transacciones o hechos económicos se registraran cuando ocurran, imputándose al ejercicio al que las cuentas anuales se refieran, los gastos y los ingresos que afecten al mismo, con independencia de la fecha de su pago o de su cobro”*. Según la asociación española de contabilidad y administración de empresas AECA *“La imputación temporal de ingresos y gastos deberá hacerse en función de la corriente real que dichos gastos e ingresos representan y no en el momento en que se produzca la corriente monetaria o financiera derivada de aquéllos”*. Uno de los objetivos principales de este principio es reflejar los ingresos y gastos cuando se produzcan, en el periodo que realmente se devengan.

El objetivo principal de este principio es que las cuentas anuales de la empresa reflejen con total transparencia el patrimonio, situación financiera y resultados económicos que obtiene la empresa en un periodo concreto, imputando los ingresos y gastos al periodo que correspondan con independencia del pago o cobro.

Son muchos los autores que han realizado diversos estudios explicando como el principio de devengo puede afectar a la calidad del resultado contable además de ser el origen de muchas diferencias que pueden surgir entre la contabilidad y fiscalidad. Autores como Fernández Rodríguez y Martínez Arias¹ nos confirman que el principio de devengo se sitúa como motivo principal de las diferencias surgidas entre el mundo contable y el fiscal; es por ello que plantean éste como principal variable explicativa de las diferencias de carácter temporal.

Los estudios realizados por García-Osma, Gil de Albornoz-Noguer y Gisbert-Clemente² ponen de manifiesto la importancia del conocimiento de este principio en su explicación sobre la búsqueda de los factores condicionantes de las diferencias temporarias, y cómo se produce la interrelación entre dos regulaciones, la contable y la fiscal, existiendo en

¹ Fernández Rodríguez E. y Martínez Arias A. (2015), «La discrecionalidad de las diferencias temporarias entre contabilidad y fiscalidad», pp. 180-207.

² *Ibid.*, pp.183-186.

muchas ocasiones posibilidad de adelantar o posponer el pago del Impuesto sobre Sociedades a través de dichos ajustes temporales. Con la diferente interpretación de este principio, se podrán poner de manifiesto diferentes prácticas de manipulación, a través de los diferentes ajustes por devengo que realice la empresa. Como sabemos, los ajustes por devengo recogen la parte de los ingresos y gastos que no implican cobros o pagos y se calculan de forma indirecta por diferencia entre el resultado contable y el *cash flow*.

Como vemos, el principio de devengo es una parte fundamental dentro del mundo contable. Su conocimiento nos servirá para estudiar qué ingresos y gastos debemos contabilizar para el cálculo del resultado contable facilitándonos información relevante para discernir de la mejor manera qué ingresos y gastos serán contabilizados en Pérdidas y Ganancias y cuáles de ellos se imputarán directamente a patrimonio neto surgiendo de esta forma las ya nombradas diferencias, de las que realizaremos un estudio más detallado en la segunda parte del trabajo.

El segundo principio que nos ocupa y del que hablaré es el principio de **Prudencia**. Así, el Plan General de Contabilidad, Marco Conceptual de la Contabilidad, lo define de la siguiente manera: «se deberá ser prudente en las estimaciones y valoraciones a realizar en condiciones de incertidumbre». Es un principio muy a tener en cuenta dentro del mundo contable y muy valorado en los ámbitos contables. Nos especifica que se deberá ser prudente en las estimaciones o valoraciones que se realicen en condiciones de incertidumbre, es decir, se deberán de tener en cuenta todos los riesgos que se puedan producir en cuanto sean conocidos e incluso cuando solo se conocieran entre la fecha de cierre de las cuentas anuales y en la formulación de éstas.

Se tendrán que tener en cuenta únicamente los beneficios obtenidos hasta la fecha del cierre de ejercicio. Sin embargo se deberán de tener en cuenta todos los riesgos que tengan su origen en este ejercicio o en el anterior tan pronto como sean conocidos, incluso si solo se conocieran entre la fecha de cierre de las cuentas anuales y la fecha en que éstas se formulen. De producirse así, se tendrá que informar en la memoria de la empresa. Además, y excepcionalmente, si los riesgos se conocieran después de la formulación y antes de la aprobación de las cuentas anuales afectando de forma sustancial, las cuentas anuales deberán ser reformuladas de nuevo.

Como vemos es un principio de suma importancia dentro del mundo contable y, más concretamente, para el tema que estamos tratando. En primera instancia, se ha de tener en

cuenta cuando estemos elaborando el resultado contable, contabilizando a través de este principio todos los ingresos y gastos imputados al periodo en cuestión, intentado aplicarlo de la mejor manera cuando estemos valorando todos los ingresos y gastos. Además, este principio será el foco de muchos estudios realizados por diversos expertos que analizan su papel principal en la contabilización de las diferencias surgidas entre el mundo contable y el fiscal.

Tendremos que tenerlo en cuenta por el diferente reconocimiento de los ingresos y gastos, motivado por el sesgo conservador de este principio. Por ello, pueden surgir diversas diferencias en las que, como bien define este principio, se deberán contabilizar todos los posibles gastos de la empresa. A diferencia del reconocimiento de ingresos, solo se tendrán que abordar los producidos hasta la fecha.

Dentro del desarrollo del impuesto sobre beneficios, el principio de Prudencia será el origen de numerosas diferencias, especialmente entre el mundo fiscal y contable. En este sentido, se producirán diferencias a través del reconocimiento de diferencias temporarias entre distintos periodos. El Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, según la Resolución de 9 de octubre de 1997, sobre algunos aspectos de la norma de valoración decimosexta del Plan General de Contabilidad (norma dedicada al registro del impuesto sobre beneficios) aclaraba la aplicación del principio de prudencia en relación con los impuestos diferidos, anticipados y créditos por compensación de bases imponibles negativas en el Impuesto sobre sociedades. De este modo, la normativa contable, basada en la prevalencia del principio de prudencia valorativa, establece una serie de requisitos para el reconocimiento de estos activos. Pero éste es un tema que precisaremos mejor en la segunda parte del trabajo.

2.2. CRITERIOS DE RECONOCIMIENTO CONTABLE

Una vez referidos los principios contables que son claves para el resultado contable, hay que señalar ahora cuáles son los criterios de reconocimiento contable de los elementos patrimoniales que determinan dicho resultado.

Según el Plan General de Contabilidad Marco Conceptual de la Contabilidad “*el registro o reconocimiento contable es el proceso por el que se incorporan al balance, la cuenta de pérdidas y ganancias o el estado de cambios en el patrimonio neto, los diferentes elementos de las cuentas anuales, de acuerdo con lo dispuesto en las normas de registro*

relativas a cada uno de ellos, incluidas en la segunda parte de este Plan General de Contabilidad”.

El registro de los elementos procederá cuando se cumplan los criterios de probabilidad en la obtención o cesión de recursos que incorporen beneficios o rendimientos económicos y su valor pueda determinarse con un adecuado grado de fiabilidad.

En relación con el resultado contable, lo que interesa es destacar el reconocimiento de los ingresos y de los gastos. Así, de acuerdo con el referido Marco Conceptual, los anteriores criterios se traducen en los siguientes:

- 1- El reconocimiento de un ingreso tiene lugar como consecuencia de un incremento de los recursos de la empresa, y siempre que su cuantía puede determinarse con fiabilidad por lo tanto conllevará el reconocimiento de un activo o la desaparición de un pasivo y en ocasiones el reconocimiento de un gasto.
- 2- El reconocimiento de un gasto tiene lugar como consecuencia de una disminución de los recursos de la empresa, y siempre que su cuantía pueda valorarse con fiabilidad. Conlleva el reconocimiento de un pasivo, la desaparición o disminución de un activo, y en ciertas ocasiones el reconocimiento de un ingreso o de una partida de patrimonio neto.

Según la editorial Tale en su Plan General de Contabilidad en el marco conceptual de contabilidad *“en las normas de registro se fijarán las condiciones que deben cumplirse para el reconocimiento de un ingreso, diferenciándose los ingresos por ventas y los ingresos por prestaciones de servicios. Estas condiciones van dirigidas a restringir el reconocimiento como ingresos solo a la que puedan reconocerse con fiabilidad y posean un grado de certidumbre suficiente”*

En el reconocimiento tanto de los ingresos como los gastos que contabilizaremos para hallar el resultado contable, tendremos que tener en cuenta como se reconocen cada uno de estos y si originan un incremento en los recursos de la empresa, además estos ingresos y gastos conllevarán simultáneamente al reconocimiento de un activo o pasivo o la desaparición de uno de estos dos.

2.3. CUENTA DE PÉRDIDAS Y GANANCIAS (GRUPOS 6 Y 7)

Si bien la cuenta de pérdidas y ganancias es fundamental para el desarrollo de este trabajo, pues de su resultado partimos para iniciar el cierre tanto contable como fiscal, por ser suficientemente conocida (ingresos – gastos), no me extenderé demasiado y solo comentaré algunos puntos básicos de esta. La cuenta de pérdidas y ganancias recoge el resultado del ejercicio, formado por los ingresos y los gastos del mismo, excepto cuando proceda su imputación directa al patrimonio neto de acuerdo con lo previsto en las normas de registro y valoración. Los componentes de la cuenta de Pérdidas y Ganancias serán la base principal para la tributación del impuesto, en esta recogeremos aquellos ingresos y gastos producidos en el año natural de la empresa. Todas las partidas de ingresos y gastos deberán aparecer ordenados de la siguiente forma:

1. Actividad de explotación.
2. Ingresos y gastos financieros.
3. Actividad extraordinaria.

Esta ordenación nos permitirá que internamente aparezcan de forma escalonada los siguientes tipos de resultados:

1. Resultado de explotación.
2. Resultado financiero.
3. Resultado antes de impuestos.
4. Resultado del ejercicio procedente de operaciones continuadas.
5. Resultado del ejercicio (después de impuestos directos).

Para la formulación de la cuenta de pérdidas y ganancias habrá que tener en cuenta ciertas consideraciones algunas de ellas son:

- Los ingresos y gastos se clasificarán de acuerdo con su naturaleza.
- El importe correspondiente a las ventas, prestaciones de servicios y otros ingresos de explotación se reflejará en la cuenta de pérdidas y ganancias por su importe neto.
- Los aprovisionamientos recogen, entre otros, los importes correspondientes a actividades realizadas por otras empresas en el proceso productivo, se reflejarán en la partida 4. “Aprovisionamientos”

- Las subvenciones, donaciones y legados recibidos que financien activos o gastos que se incorporen al ciclo normal de explotación se reflejarán en la partida 8. “Otros ingresos de explotación”
- En el caso de que la empresa presente ingresos o gastos de carácter excepcional y cuantía significativa, como por ejemplo los producidos por inundaciones, incendios, multas o sanciones, se creará una partida con la denominación “Otros Resultados”, formando parte del resultado de explotación.

2.3.1. OTROS INGRESOS Y GASTOS IMPUTADOS DIRECTAMENTE A PATRIMONIO NETO.

Según el Plan general de Contabilidad reforma 2007 a partir del año 2008 los conceptos de ingreso y gasto no se refieren de manera exclusiva a los elementos que forman parte de la cuenta de pérdidas y ganancias, sino que estos se pueden definir en un sentido más amplio, surgiendo como principal novedad la posibilidad de que existan ciertos ingresos o gastos que se contabilicen directamente en el balance como cambios imputados a patrimonio neto.

La finalidad de los estados financieros mostrará la situación financiera de la empresa, quedando el cálculo del resultado condicionado por la valoración del patrimonio. El Plan General de Contabilidad en el marco conceptual de las cuentas anuales define en un primer lugar los elementos de balance de situación y su valoración, reconociéndose los gastos e ingresos cuando se produce una entrada o una salida, incremento o disminución de valor de los activos o pasivos no relacionados con las aportaciones o distribuciones directas de los propietarios.

Es importante tener en cuenta todos los ingresos y gastos al evaluar los cambios habidos en la posición financiera de la entidad, entre dos balances se hace necesaria la presentación de un documento contable donde se pongan de manifiesto los gastos e ingresos del resultado global, incluyendo en estos los importes que se hayan reconocido en la Cuenta de Pérdidas y Ganancias y los gastos e ingresos imputados directamente a Patrimonio Neto.

Para los gastos e ingresos que se imputan directamente a patrimonio neto se han creado en el cuadro de cuentas los grupos 8 y 9, cuando se produzca el cierre del ejercicio el saldo que presenten estas cuentas se traspasará a su correspondiente cuenta del subgrupo 13.

Los ingresos y gastos que se registran en patrimonio neto directamente son los derivados de la valoración de ciertas clases de instrumentos financieros, de coberturas de flujos de efectivo, de subvenciones, donaciones y legados recibidos, así como pérdidas y ganancias actuariales y ajustes en los activos por retribuciones a largo plazo de prestación definida, detallando también su efecto impositivo.

3. RELACIÓN ENTRE CONTABILIDAD Y FISCALIDAD.

El pago de impuestos en España ha estado siempre al margen de la cuenta de resultados, a partir del año 1990 coincidiendo con la reforma contable-mercantil y la aprobación del Plan General de Contabilidad, se empezó a considerar la carga derivada del pago del impuesto como un gasto que se tenía que acometer para llegar después al resultado del ejercicio (resultado después de impuestos).

El origen de los impuestos establecidos actualmente sobre las empresas en los países europeos muestra el resultado de numerosas reformas de la figura tributaria en todo este tiempo. Podemos decir entonces que el origen de estos impuestos se remonta a principios del siglo XX en los países capitalistas más avanzados. La importancia de este impuesto ha estado ligada desde un principio con la contabilidad, ya que existía la necesidad del cálculo de la renta empresarial cuantificando el hecho imponible del impuesto, además la totalidad de las empresas necesitaban elaborar cierta información así como conservar distintos registros una vez hallado el resultado gravable, todos estos hechos, tienen un origen sin duda contable además de formar parte del impuesto.

A lo largo de la historia se han ido reformulando los conceptos de renta o beneficio lo que ha hecho comparar de forma minuciosa la relación entre contabilidad y fiscalidad. La contabilidad como es sabido por los expertos en la materia, intentará aportar de la forma más concisa posible todos los sucesos de la empresa intentando que esta sea lo más transparente posible. Es aquí cuando surgen algunas diferencias con la denominada fiscalidad producidos por varios efectos económicos que deben ser reconocidos contablemente.

Para que la empresa tenga bien claro cómo se puede producir esta problemática contable y fiscal deberá concretar bien una serie de puntos como son la definición o cuantificación de resultado, la utilización por parte de la fiscalidad de la información contable

y finalmente el reconocimiento contable de las repercusiones en la contabilización del impuesto.

Como hemos hecho referencia anteriormente fue a partir de 1990 cuando se empezó a calificar el pago del impuesto como un gasto, de esta forma aparece el modelo de la cuenta de Pérdidas y Ganancias que se impondría de forma obligatoria en nuestro país.

Surgirán entonces diferentes valoraciones dependiendo de la diferente consideración de gasto para la empresa. Estas diferencias producidas pueden ser temporales y permanentes según se puedan revertir en ejercicios futuros o no.

Una vez señalado todo lo anterior explicaremos cada uno de los pasos que la empresa tiene que realizar para llegar finalmente al resultado fiscal y toda la problemática que conlleva, haciendo hincapié en estas diferencias temporarias y como son tratadas por las empresas.

En el desarrollo de nuestro trabajo también tenemos que tener en cuenta la norma NIC 12 a la que hemos hecho referencia anteriormente y que estudia toda la normativa relacionada con la Contabilidad del Impuesto sobre las ganancias. El objeto principal de esta norma es abordar la problemática contable del impuesto sobre las ganancias.

En la contabilización del impuesto surgen diversos problemas que se producirán en el momento de la contabilización y posteriormente en el futuro. La recuperación o cancelación del importe de los activos o pasivos reconocidos en el balance de la empresa, las transacciones y sucesos del ejercicio corriente reconocidos en los estados financieros.

La dificultad radica cuando se produzca la recuperación o liquidación de los valores contabilizados ya que estos podrán dar lugar a pagos fiscales futuros mayores (o menores) de los que se tendrían si tal recuperación o liquidación no tuviera consecuencias fiscales, la presente norma exige que la empresa reconozca un pasivo (o activo) por el impuesto diferido, con algunas excepciones muy reducidas.

Un principio general de la NIC-12 es que las empresas han de contabilizar las consecuencias fiscales de las transacciones y eventos de la misma forma que se contabilizan esas mismas transacciones y eventos, llevándolas a las cuenta de resultados, patrimonio neto o fondo de comercio.

Los efectos fiscales de las transacciones y otros sucesos que se reconocen directamente en el patrimonio neto, se llevarán directamente a este. De igual forma, el reconocimiento de activos o pasivos por impuestos diferidos, en una combinación de negocios, afectará a la cuantía del fondo de comercio derivado de la combinación o al exceso que suponga la participación de la entidad adquirente en el valor razonable neto de los activos, pasivos y pasivos contingentes identificables de la entidad adquirida, sobre el coste de la combinación.

Esta norma también aborda el reconocimiento de activos por impuestos diferidos que aparecen ligados a pérdidas y créditos fiscales no utilizados, así como la presentación del impuesto sobre las ganancias en los estados financieros, incluyendo la información a revelar sobre los mismos.

Desde que surgió este impuesto siempre ha existido gran controversia referente a su contabilización la razón radica en la dificultad para encontrar una correcta justificación teórica de las soluciones contables propuestas.

Surgirán diversas diferencias con los principios de correlación y de devengo. Con la aplicación de este principio resultará extremadamente difícil para la empresa la identificación de la corriente real asociada con el flujo monetario derivado del pago del tributo.

En lo referente a la justificación teórica de la contabilización del efecto impositivo, con el nuevo modelo conceptual siguen existiendo numerosas sombras. Las soluciones adoptadas siguen siendo bastante difusas. La contabilización del impuesto diferido da lugar a unos pasivos, que en un principio no habrá acreedor alguno que los reclame, y a unos activos un tanto sorprendentes, sin deudor que reconozca tener la correlativa obligación. Estos pasivos y activos satisfacen las definiciones de activo y de pasivo que ofrece el actual marco teórico.

Fundamental para entender esta norma y todo lo que dicta, es conocer bien cómo y cuándo se reconocen los ingresos y gastos para la empresa cuales de estos irán directamente a la cuenta de resultados y cuáles de ellos a patrimonio neto, este será el origen de estas diferencias de flujos corrientes que surgirán en la empresa.

4. IMPUESTO CORRIENTE

El impuesto corriente va a derivar directamente de la liquidación del impuesto que se haya obtenido de acuerdo con las leyes fiscales. Una vez la empresa determine la base imponible el impuesto, se calculará aplicando el gravamen vigente a la base imponible, por supuesto, teniendo en cuenta las distintas bonificaciones, incentivos, deducciones, compensaciones, pérdidas, ingresos a cuenta y retenciones que permitan las autoridades fiscales.

Para conocer bien el impuesto habrá que conocer toda la normativa tanto contable como fiscal, en el reconocimiento contable del impuesto corriente lo importante es la liquidación fiscal. Según los catedráticos Ramón García Olmedo y Enrique Corona Romero³, (Monografía: “Impuesto sobre las ganancias”) ‘El impuesto corriente es una construcción fiscal y el impuesto diferido es una creación contable’

En general el impuesto corriente es un concepto definido por la NIC-12, será consecuencia de la declaración del impuesto y se concreta por lo general en unas cantidades a ingresar a la Hacienda Pública, aparecerán entonces activos o pasivos para la empresa. Estos activos y pasivos surgirán a partir del resultado fiscal.

El impuesto corriente del ejercicio presente y los anteriores se reconocerá como una deuda en el caso de que esté pendiente de pago. Por el contrario si los importes que la empresa ha pagado superan el importe a pagar en estos ejercicios la empresa reconocerá un activo.

En la mayoría de casos los activos o pasivos van a resultar ser un gasto o ingreso para la empresa ya que gran parte de los movimientos que dan lugar al pago de impuestos se recogerán en la cuenta de resultados (pérdidas y ganancias). Sin embargo no siempre sucederá esto y en ciertas ocasiones estos activos o pasivos provocarán el pago de impuestos en los próximos ejercicios. Estas diferencias vendrán determinadas de la diferente valoración de los ingresos y gastos que se producen en la empresa, como bien hemos explicado en el apartado de reconocimiento de ingresos y gastos pero recordemos lo que dicta la normativa (PGC 2007; Marco Conceptual de la Contabilidad) *“El impuesto diferido debe ser cargado o abonado directamente al patrimonio neto si el impuesto se relaciona con partidas que se*

³ García Olmedo, R. y Corona Romero, E. (2004), “Impuesto sobre las ganancias”. *Monografías sobre las normas internacionales de información financiera* / coord. por José Luis Lizcano Álvarez, Sol de Lorenzo Valdelomar; Leandro Cañibano Calvo (ed. lit.), José Antonio Gonzalo Angulo (ed. lit.), Vol. 5, pp. 139-352.

llevan directamente a las cuentas de patrimonio neto, en el mismo ejercicio o en otro diferente”.

Pasamos ahora a especificar los tipos de diferencias que se pueden dar

4.1. DIFERENCIAS PERMANENTES.

Las diferencias permanentes son las más sencillas en este caso no existirán diferencias algunas en pagos futuros y estas simplemente se liquidaran en el año tratado, es por esto que no tendrá sentido reconocer activo o pasivo por impuesto diferido. Existen ciertos criterios contables y fiscales permanentemente irreconocibles: una multa o una sanción será gasto contable, pero nunca será gasto fiscal, estos tipos de supuestos son las denominadas diferencias permanentes porque en ellos esta automáticamente irreconciliada la contabilidad con la fiscalidad, estas diferencias no revertirán en los periodos siguientes al contrario que ocurre con las diferencias temporarias.

En este caso la normativa más concretamente la NIC-12 considera en estos casos la base fiscal de un elemento igual a su valor contable por lo que se eliminará la posible diferencia temporaria que pudiera surgir. En definitiva, las diferencias permanentes no tienen incidencia en la carga fiscal futura; es decir, no generan ni activos ni pasivos diferidos. Únicamente afectan al ejercicio en que se producen.

En el artículo 14 del TRLIS recoge una serie de gastos fiscalmente no deducibles y que constituirán esta serie de diferencias permanentes. Estos gastos no tendrán repercusión a nivel contable y solo tendremos que tenerlos en cuenta cuando estemos realizando el cálculo de la base imponible para el resultado fiscal.

- a) Multas y sanciones.
- b) Pérdidas en juego.
- c) Cantidades que representen una retribución de los fondos propios.
- d) El propio impuesto de sociedades
- e) Donativos y liberalidades.
- f) Los donativos a provisiones para riesgos y gastos
- g) Gastos por operaciones realizadas en paraísos fiscales.
- h) Otros.

4.2. DIFERENCIAS TEMPORARIAS.

Estas diferencias temporarias se producen cuando la base fiscal de un elemento del balance, activo o pasivo no coincide en ese momento con el valor contable de ese mismo elemento.

La normativa NIC-12 las define de la siguiente manera: *“Son las diferencias entre el importe de un activo o pasivo exigible en el balance de situación y su correspondiente base fiscal”*.

Existen dos tipos principalmente de diferencias temporarias:

- Diferencias Imponibles.
- Diferencias Deducibles.

El mayor o menor pago de impuestos en el futuro debido a la existencia de una diferencia temporaria se reconocerá como:

- Pasivo por impuesto diferido.
- Activo por impuesto diferido.

Los activos o pasivos por impuesto diferido se calculan aplicando el tipo de gravamen en vigor a esta diferencia temporaria.

La contabilización del efecto impositivo consistirá en el reconocimiento de determinados pasivos y activos por impuesto diferido, estos elementos se reconocen a partir de las diferencias temporarias. Deberemos entonces señalar que diferencias producirán pasivos y cuáles de ellas activos.

La normativa NIC-12 clasifica las diferencias temporarias en imponibles y deducibles, según estas se reviertan en un futuro como un menor o mayor pago de impuestos.

Diferencias temporarias imponibles: serán las diferencias que darán lugar a cantidades gravables al determinar la ganancia o pérdida fiscal en ejercicios futuros cuando el importe en libros o de la deuda sea recuperado o cancelado. En otras palabras estas diferencias originaran en un futuro un pago adicional de impuestos o un menor importe a recibir por devolución de impuestos a medida que se realicen los activos o se liquiden los pasivos que las han provocado.

Se reconocerá un pasivo por impuesto diferido por la cuantía resultante de aplicar el tipo impositivo actual o el estimado en el momento de la reversión de esta, a la diferencia temporaria imponible.

Diferencias temporarias deducibles: aquellas diferencias que darán lugar a cantidades deducibles al determinar la ganancia o pérdida fiscal procedente de ejercicios futuros cuando el importe en libros del activo o de la deuda sea recuperado o cancelado. En otras palabras serán aquellas diferencias valorativas en los activos, pasivos e instrumentos de patrimonio que originaran en el futuro una reducción del pago de impuestos, siempre y cuando se liquiden los activos y pasivos que las han provocado por su diferencia valorativa entre el campo contable y el fiscal.

Se reconocerá un activo por impuesto diferido por la cuantía resultante de aplicar el tipo impositivo actual a la diferencia temporaria deducible.

Hay que tener en cuenta en este caso la importancia del principio de prudencia en estos casos ya que este obliga a estimar previamente las posibilidades de ganancias futuras fiscales que permitan su aplicación.

Podríamos decir también que el impuesto diferido es una creación contable que se materializa en unos pasivos y activos por impuestos diferidos. Estos activos y pasivos significaran un mayor o menos pago de impuestos futuro, los pasivos por impuesto diferido vendrán de las diferencias temporarias imposables y los activos por impuesto diferido derivaran de las diferencias temporarias deducibles.

Existirán tres importantes excepciones en las que no se reconoce un pasivo a pesar de que existe una diferencia temporaria imponible:

- 1) Si esta diferencia surge procedente de un fondo de comercio cuya amortización no es deducible fiscalmente.
- 2) Si esta diferencia surge en el reconocimiento inicial de un activo o pasivo en una transacción que no sea una combinación de negocios y que en el momento de realizarla no haya afectado al resultado contable y a las ganancias.
- 3) Por último si la diferencia surge en inversiones en dependientes, sucursales, asociadas o participaciones en negocios conjuntos, siempre que la empresa inversora sea capaz de

controlar el momento de reversión de la diferencia y sea probable que la diferencia temporaria no revierta en un futuro previsible.

Pasivos por impuesto diferido.

A continuación expondré algunos ejemplos de diferencias temporarias imponibles es decir derivadas de que el valor contable contabilizado sea superior a su base fiscal:

- Ingresos financieros por intereses devengados
- Amortización fiscal acelerada mayor que la contable.
- Gastos de desarrollo en I+D capitalizados contablemente deducidos completamente a efectos fiscales, por lo tanto será un activos cuyo valor contable es mayor que su base fiscal.

Existe también algunos casos donde estas diferencias temporarias no se reconocen por una diferencia entre su base contable y fiscal y se reconocerán directamente en patrimonio neto.

- En las combinaciones de negocios el coste se asigna entre los activos y pasivos y sus valores razonables cuando el ajuste que se produzca no tenga efectos fiscales.
- Cuando se produzca una revalorización contable de un activo si no hay ajuste equivalente a efectos fiscales.
- En los casos que se produzca consolidaciones entre empresas cuando surja fondo de comercio.
- Cuando el valor contable difiere de la base fiscal en el reconocimiento inicial del elemento tratado.
- Inversiones en empresas participadas cuando el valor contable es diferente de la base fiscal de la inversión.

Activos por impuesto diferido.

Pasamos ahora a hablar del reconocimiento de activos por impuesto diferido cuando se produzcan diferencias temporarias deducibles.

Recordamos que se debe reconocer un activo por impuesto diferido por todas las diferencias temporarias deducibles cuando sea probable la obtención en el futuro de ganancias fiscales a las que podamos aplicar estos activos.

Como en los pasivos por impuesto diferido en los activos también surgirán algunas excepciones y estas son:

- Cuando esta diferencia surge de un fondo de comercio negativo cuando este reciba el tratamiento de ingreso diferido en concordancia con la normativa.
- Si la diferencia surge en el reconocimiento inicial de un activo o pasivo cuando la transacción esté caracterizada por una combinación de negocios y que esta no haya afectado al resultado contable ni a la ganancia o pérdida fiscal.

Dicho esto pasamos ahora a puntualizar cuando surgen estas diferencias temporarias deducibles.

- En el caso de provisión para pensiones, estaríamos hablando de un elemento de pasivo cuya provisión contable es mayor que su base fiscal.
- En coste de investigación que estén contabilizados como gasto del ejercicio pero que estén reconocidos a efectos fiscales, se trataría de un elemento que aparecería fiscalmente por el importe pendiente amortizar pero que no existiría en el balance de situación de la empresa.
- En una combinación de negocios cuando se reconozca un pasivo y el valor contable de este sea mayor que el fiscal se producirá una diferencia temporaria deducible.
- Cuando en un activo que este contabilizado a valor razonable o sufra alguna modificación a nivel valorativo y no se produzca a efectos fiscales, es entonces cuando surgirá un activo por una diferencia temporaria deducible.

Para realizar la reversión de las diferencias temporarias deducibles, estas, implicarán una reducción de las ganancias fiscales, todo esto condicionado por la existencia de suficientes ganancias fiscales que permitan cubrir las posibles deducciones.

Como hemos repetido en un par de ocasiones, solo se reconocen activos por impuesto diferido cuando sea probable que se obtengan ganancias fiscales futuras a las que poder aplicar las distintas deducciones por diferencias temporarias deducibles.

4.3. EJEMPLOS CONTABLES

A continuación, y con el fin de complementar la exposición de la problemática de las diferencias temporarias y su reconocimiento contable, nos parece conveniente introducir unos ejemplos aclaratorios vinculados a situaciones típicas que provocan las citadas diferencias.

- Diferencias temporarias imponibles por diferencias temporales en la determinación del resultado contable y la base imponible. Pasivos diferencias temporarias imponibles.

“La empresa CIP adquiere una maquinaria en el año 20x0 por importe de 20.000,00 € cuya vida útil sería de 4 años y valor residual nulo. Con la finalidad de incentivar la modernización de las empresas la regulación fiscal permite amortizar el activo en dos años, mientras que a efectos contables se aplica un método de amortización lineal. El resultado antes de amortizaciones y la base imponible previa coinciden en los cuatro años y ascienden a 40.000,00 €, 50.000,00 €, 60.000,00 € y 70.000,00 € ”

Como se puede observar en los dos primeros años el valor contable será menor que la base fiscal del activo, por lo que se producirá una diferencia temporaria deducible que dará lugar al reconocimiento de un activo por impuesto diferido. En los años tercero y cuarto se irán cancelando estas diferencias entre valor contable y base fiscal del activo.

Amortización acelerada fiscalmente.

Solución:

	20x0	20x1	20x2	20x3
Amortización contable	5.000	5.000	5.000	5.000
Amortización fiscal	10.000	10.000		
Diferencia	-5.000	-5.000	5.000	5.000

	20x0	20x1	20x2	20x3
Valor en libros(maquinaria)	15.000	10.000	5.000	0
Base fiscal (maquinaria)	10.000	0	0	0
Diferencia	5.000	10.000	5.000	0
Pasivo por diferencia temporaria imponible (30%)	1.500	3.000	1.500	0

Año 0:

CUENTAS	DEBE	HABER
(6300) Impuesto Corriente	9.000	
(6031) Impuesto Diferido	1.500	
(4752) HP acreedora por IS		9.000
(479) Pasivos por diferencias temporarias imponibles.		1.500

Año 1:

CUENTAS	DEBE	HABER
(6300) Impuesto Corriente	12.000	
(6031) Impuesto Diferido	1.500	
(4752) HP acreedora por IS		12.000
(479) Pasivos por diferencias temporarias imponibles.		1.500

Año 2:

CUENTAS	DEBE	HABER
(6300) Impuesto Corriente	18.000	
(479) Pasivos por diferencias temporarias imponibles	1.500	
(4752) HP acreedora por IS		18.000
(6301) Impuesto diferido		1.500

Año 3:

CUENTAS	DEBE	HABER
(6300) Impuesto Corriente	19.500	
(6031) Impuesto Diferido		1.500
(4752) HP acreedora por IS		19.500
(479) Pasivos por diferencias temporarias imponibles.	1.500	

- Diferencias temporarias imponible por ingresos y gastos registrados directamente en el patrimonio neto y que no se imputan en la base imponible fiscal del impuesto.

Subvenciones, donaciones y legados.

‘A principios del año 20X0, la empresa de servicios informáticos RPU obtiene una subvención de la Junta de Andalucía para la adquisición de una patente informática, al objeto de implantar un programa educativos en los colegios Andaluces. El valor razonable de la aplicación informática asciende a 60.000 euros. La vida útil del software se estima en cinco años.

Se contabilizará todas las operaciones correspondientes al ejercicio 20X0, suponiendo un tipo impositivo del 30 por 100. A principios de año contabilizaremos el ingreso producido por esta subvención. A finales de año saldaremos la cuenta Ingresos de subvenciones oficiales de capital, daremos de alta el impuesto diferido y el pasivo por diferencias temporarias que se originara, contabilizaremos también la amortización y su respectivo pasivo por impuesto diferido y finalmente saldaremos la cuenta del impuesto 8301 contra la cuenta de subvenciones oficiales de capital 130.

01/01/20X0

	DEBE	HABER
(206) Aplicaciones informáticas	60.000	
(940) Ingresos de subvenciones oficiales de capital.		60.000

31/12/20X0

	DEBE	HABER
(940) Ingresos de subvenciones oficiales de capital	60.000	
(130) Subvenciones oficiales de capital		60.000
(8301) Impuesto diferido	18.000	

(479) Pasivos por diferencias temporarias imponibles.		18.000
(680) Amortización del inmovilizado intangible.	12.000	
(2806) Amortización acumulada de aplicaciones informativas		12.000
(130) Subvenciones oficiales de capital.	12.000	
(840) Transferencias de subvenciones oficiales de capital.		12.000
(840) Transferencias de subvenciones oficiales de capitales.	12.000	
(746) Subvenciones, donaciones y legados de capital transferido al resultado del ejercicio.		12.000
(479) Pasivos por diferencias temporarias imponible.	3.600	
(8301) Impuesto diferido.		3.600
(130) Subvenciones oficiales de capital.	14.400	
(8301) Impuesto diferido.		14.400

- Diferencias temporarias deducibles por diferencias temporales en la determinación del resultado contable y la base imponible.

Amortización fiscal retardada.

La empresa VIR adquiere un mobiliario a principios de año 20x0 por importe de 20000 cuya vida útil estimada es de dos años y valor residual nulo. Sin embargo, las tablas de amortización de la Administración tributaria no permiten un periodo menor a cuatro años para la amortización de dicho inmovilizado. El resultado antes de amortizaciones y la base imponible antes de amortizaciones coinciden en estos cuatro años y ascienden a 40000, 50000, 60000 y 70000 respectivamente.

Contabilizar el impuesto sobre beneficios en los primeros años sabiendo que el tipo impositivo es del 30 por 100.

En los dos primeros años el valor contable del activo será menor que la base fiscal del activo, por lo que se producirá una diferencia temporaria deducible que dará lugar al reconocimiento de un activo por impuesto diferido. En los años tercero y cuarto se irán cancelando las diferencias entre el valor contable y base fiscal del activo.

	20x0	20x1	20x2	20x3
Amortización contable	10.000	10.000		
Amortización fiscal	5.000	5.000	5.000	5.000
Diferencia	5.000	5.000	-5.000	-5.000

	20x0	20x1	20x2	20x3
Valor en libros activo	10.000	0	0	0
Base fiscal del activo	15.000	10.000	5.000	0
Diferencia	-5.000	-10.000	-5.000	0
Activo por diferencia temporaria deducible (30%)	1.500	3.000	1.500	0

	20x0	20x1	20x2	20x3
Gasto por impuesto	9.000	12.000	18.000	21.000
Variación de la diferencia temporaria deducible	1.500	1.500	-1.500	-1.500
Cuota a pagar por impuesto	10.500	13.500	16.500	19.500

Año 0:

CUENTAS	DEBE	HABER
(6300) Impuesto corriente	10.500	
(4740) Activos por diferencias temporarias deducibles	1.500	

(4752) HP acreedora por IS		10.500
(6301) Impuesto diferido		1.500

Año 1:

CUENTAS	DEBE	HABER
(6300) Impuesto corriente	13.500	
(4740) Activos por diferencias temporarias deducibles	1.500	
(4752) Hacienda Pública acreedora por IS		13.500
(6301) Impuesto Diferido		1.500

Año 2:

CUENTAS	DEBE	HABER
(6300) Impuesto corriente	16.500	
(4740) Activos por diferencias temporarias deducibles		1.500
(4752) Hacienda Pública acreedora por IS		16.500
(6301) Impuesto Diferido	1.500	

Año 3:

CUENTAS	DEBE	HABER
(6300) Impuesto corriente	19.500	
(4740) Activos por diferencias temporarias deducibles		1.500
(4752) Hacienda Pública acreedora por IS		19.500
(6301) Impuesto Diferido	1.500	

- Diferencias temporarias deducibles por ingresos y gastos registrados directamente en el patrimonio neto y que no se imputan en la base imponible fiscal del impuesto.

Disminución del valor razonable de un activo financiero disponible para la venta no reconocido fiscalmente.

Una empresa ha comprado instrumentos de patrimonio de otra entidad que no son negociables ni se espera poder vender en el corto plazo, por lo que han sido clasificados contablemente como activos financieros disponibles para la venta. El valor contable en libros es de 200 €.

En el año 1 se ha podido aplicar el criterio del valor razonable, comprobándose un nuevo valor de 120 €. La minusvalía no es deducible según la legislación fiscal.

En el año 2 se comprueba que el valor razonable asciende a 180 €. (No es reconocido fiscalmente)

Finalmente en el año 3, se vende la inversión por 250 €. Fiscalmente habrá que tributar por la plusvalía.

En el año 1 el valor del instrumento financiero deducible sigue siendo de 200 € por lo tanto la base fiscal será igual al valor contable más el importe que aun será objeto de deducción fiscal en el futuro (minusvalía contable de 80 €)

En el año 2 el valor fiscal del instrumento sigue siendo de 200 €, habiéndose reducido la diferencia fiscal-contable (reversión de la diferencia temporaria)

En el año 3 el instrumento ha sido vendido y habrá revertido definitivamente la diferencia temporaria.

Años	Base contable del activo financiero.	Base fiscal del activo financiero.	Diferencia temporaria deducible= Base fiscal- Valor Contable	Activo por impuesto diferido= 30%*Diferencia temporaria.
1	120	120+80=200	80	24
2	180	180+20=200	20	6
3	0	0	0	0

Año 1: Ingreso Imputado al patrimonio neto.

CUENTAS	DEBE	HABER
4740 Activos por diferencias temporarias deducibles.	24	
8301 Impuesto diferido.		24

Año 2: Reversión parcial de la diferencia temporaria.

CUENTAS	DEBE	HABER
8301 Impuesto diferido.	18	
4740 Activos por diferencias temporarias deducibles.		18

Año 3: Finalización de la reversión de la diferencia temporaria.

CUENTAS	DEBE	HABER
8301 Impuesto diferido	6	
4740 Activos por diferencias temporarias deducibles.		6

4.4. ESTUDIO DE UN CASO REAL

A continuación me dispondré a mostrar y explicar el cálculo, tanto contable como fiscal, del impuesto de una empresa de mediano tamaño (facturación aproximada de 40 millones de euros y plantilla media de 350 empleados) ubicada en territorio español del sector del frío industrial, su correspondiente liquidación fiscal, aplicando las diferencias permanentes y temporarias, así como las distintas deducciones y bonificaciones, retenciones y pagos a cuenta. Los datos esencialmente se toman de la memoria de la empresa en cada ejercicio y a partir de ellos se explican las diferencias sus efectos contables y fiscales.

El desarrollo de este ejercicio comprende tres liquidaciones consecutivas, las correspondientes a los ejercicios 2013, 2014 y 2015.

La liquidación correspondiente al ejercicio 2013 es la siguiente:

AÑO 2013

Determinación contable del impuesto de sociedades.

Resultado Contable antes de impuestos	1.532.773,62
+Aumentos por diferencias permanentes	2.133,75
-Disminuciones por diferencias permanentes	
RESULTADO CONTABLE AJUSTADO	1.534.907,37
X Tipo impositivo	30,00
Impuesto bruto devengado	460.472,21
-Deducciones y bonificaciones de la cuota	352.902,60
IMPUESTO SOCIEDADES DEVENGADO	107.569,61

Determinación fiscal del impuesto de sociedades.

Resultado Contable antes de impuestos	1.532.773,62
+Aumentos por diferencias permanentes	2.133,75
-Disminuciones por diferencias permanentes	--
+Aumentos por diferencias temporales	826.240,97
-Disminuciones por diferencias temporales	--
-Compensación base imponible negativas ejer anteriores.	--
BASE IMPONIBLE	2.361.148,34
Tipo impositivo	30,00
Cuota integra	708.344,50
-Deducciones y bonificaciones	352.902,60
Cuota neta	355.441,90
-Retenciones e ingresos a cuenta	61.351,23
CUOTA A PAGAR	294.090,67

Diferencia impositiva

Cuota neta	355.441,90
-Impuesto sociedades devengado	107.569,61
Impuesto sobre beneficios anticipado	247.872,29

Contabilización del impuesto

	DEBE	HABER
630 Impuesto sobre sociedades	355.441,90	
4752 H.P. Acreedora por impuesto s/sociedades		294.090,67
473 H.P. Retenciones y pagos a cuenta		61.351,23

Las diferencias permanentes que afectan a la liquidación del impuesto son las siguientes:

Diferencias permanentes

Gastos no deducibles, multas de tráfico por importe de 2.133,75€, como bien hemos señalado en el apartado de las diferencias permanentes las multas de tráfico es un gasto que no se puede deducir y este se liquidará en el mismo año que se produzca sin que tenga una repercusión en un futuro. Este gasto se convertirá en una diferencia permanente positiva que aumenta la base imponible y que tendrá como consecuencia un aumento del impuesto.

Bonificaciones / Deducciones

La inversión en I+D, en el caso que nos ocupa corresponde a “desarrollo”, tendrán derecho a una deducción del 25 % del total invertido por la empresa en el “desarrollo” correspondiente.

Las deducciones por “desarrollo” aplicados en el ejercicio asciende a 352.902,60€

Retenciones y pagos a cuenta

Primer pago a cuenta	0,00€
Segundo pago a cuenta	18.012,26€
Tercer pago a cuenta	28.128,30€
Retenciones	15.210,67€
Total	61.351,23€

El total de retenciones y pagos a cuenta del impuesto de sociedades suman 61.351,23€ tres pagos a cuenta, meses de abril, noviembre y diciembre y las retenciones aplicadas a la sociedad por rentas de capital (intereses, alquiler de inmuebles, etc.).

AÑO 2014

Determinación contable del impuesto de sociedades.

Resultado Contable antes de impuestos	2.261.424,38
+Aumentos por diferencias permanentes	83.971,99
-Disminuciones por diferencias permanentes	43.104,46
RESULTADO CONTABLE AJUSTADO	2.302.291,91
X Tipo impositivo	30,00
Impuesto bruto devengado	690.687,57
-Deducciones y bonificaciones de la cuota	155.284,69
IMPUESTO SOCIEDADES DEVENGADO	535.402,88

Determinación fiscal del impuesto de sociedades.

Resultado Contable antes de impuestos	2.261.424
+Aumentos por diferencias permanentes	83.971,99
-Disminuciones por diferencias permanentes	43.104,46
+Aumentos por diferencias temporales	369.186,35
-Disminuciones por diferencias temporales	
-Compensación base imponibles negativas ejer anteriores.	
BASE IMPONIBLE	2.671.478,26
Tipo impositivo	30,00
Cuota integra	801.443,48
-Deducciones y bonificaciones	155.228,69

Cuota neta	646.158,79
-Retenciones e ingresos a cuenta	165.381,10
CUOTA A PAGAR	480.777,69

Diferencia impositiva

Cuota neta	646.158,79
-Impuesto sociedades devengado	535.402,88
Impuesto sobre beneficios anticipado	110.755,91

Contabilización del impuesto

	DEBE	HABER
630 Impuesto sobre sociedades	535.402,88	
4752 H.P. Acreedora por impuesto s/sociedades		480.777,69
473 H.P. Retenciones y pagos a cuenta		165.381,10
474 Activos por impuesto diferido	110.755,91	

Aumento por diferencias permanentes

Gastos no deducibles multas de tráfico	1.867,82€
Gastos no deducibles multas	1.100,00€
Ingresos a patrimonio neto tributables	81.004,17€
	83.971,99€

Las diferencias permanentes aumentan sensiblemente en este ejercicio y provienen de ingresos que tuvieron su origen en partidas de años anteriores y que la empresa los anota contra patrimonio con una cuantía de 81.000,14€. Las otras diferencias corresponden a gastos fiscalmente no deducibles según la legislación fiscal.

Disminuciones por diferencias permanentes

43.104,46€

En este caso se produce una diferencia negativa que hará que disminuya la cuantía del resultado, por lo tanto el resultado contable ajustado disminuirá. A diferencia del ajuste anterior que aumenta la base imponible, en este ajuste se minora la base imponible, anotándose ese ajuste también contra patrimonio.

Bonificaciones / Deducciones

25% I+D 2014 155.284,69€ (621.138,77€X25%)

Base deducción 667.077,79€

Subvención 70.675,42€

65% subvención 45.939,02€

Base deducción definitiva 621.138,77€

En este caso estamos ante una deducciones por I+D de 155.284,69€, en concreto deducción por Desarrollo. La empresa realizó una inversión de I+D de 667.077,79€, para financiar parte de esta inversión en I+D. Para incentivar esta iniciativa la sociedad recibió una subvención de 70.675,42€ determinando la normativa que del total de la cuantía de esta subvención la empresa tendrá que realizar un ajuste de esa ayuda en la cantidad a deducir por I+D un 65% del total de la subvención en el impuesto, en concepto de deducciones de I+D.

Diferencias temporarias

Diferencia temporaria del 30% dotación amortización 369.186,35€

En este caso la normativa contable, para los ejercicios 2014 y 2015, limitó la deducción de las amortizaciones contables en su totalidad, en concreto tendría derecho fiscalmente al 70%. El otro 30% de las amortizaciones se ajustaría como gasto en los próximos años. En este caso, como vemos, existe disparidad entre los criterios contables y fiscales surgiendo de esta manera la denominada diferencia temporaria a compensar en los siguientes años.

Retenciones y pagos a cuenta

Primer pago a cuenta 0,00€

Segundo pago a cuenta 98.899,31€

Tercer pago a cuenta 50.741,02€

Retenciones 15.740,77€

El total de retenciones y pagos a cuenta del impuesto de sociedades suman 165.381,10€, tres pagos a cuenta, meses de abril, noviembre y diciembre y las retenciones aplicadas a la sociedad por rentas de capital (intereses, alquiler de inmuebles, etc.).

En este año 2014 se han producido numerosos hechos que van hacer que paguemos mayor o menor cuantía del impuesto, por una parte surge una diferencia permanente negativa o deducible, por otra parte surge una deducción por I+D que provocará una reducción en el pago del impuesto, además surge una diferencia temporaria que tendremos que tener en cuenta en ejercicios posteriores que provocará que no podamos deducirnos el 100% de la amortización contable en este año 2014.

Año 2015

Determinación contable del impuesto de sociedades.

Resultado Contable antes de impuestos	2.177.989,83
+Aumentos por diferencias permanentes	2.160,59
-Disminuciones por diferencias permanentes	72.912,86
RESULTADO CONTABLE AJUSTADO	2.107.237,56
X Tipo impositivo	28,00
Impuesto bruto devengado	590.026,52
-Deducciones y bonificaciones de la cuota	3.984,76
IMPUESTO SOCIEDADES DEVENGADO	586.041,76

Determinación Fiscal del impuesto sociedades

Resultado Contable antes de impuestos	2.177.989,83
+Aumentos por diferencias permanentes	2.160,59
-Disminuciones por diferencias permanentes	72.912,86
+Aumentos por diferencias temporales	
-Disminuciones por diferencias temporales	199.237,89
-Compensación base imponible negativas ejer anteriores.	
BASE IMPONIBLE	1.907.999,67
Tipo impositivo	28,00
Cuota integra	534.239,91
-Deducciones y bonificaciones	3.984,76
Cuota neta	530.255,15
-Retenciones e ingresos a cuenta	285.240,11
CUOTA A PAGAR	245.015,04

Diferencias impositiva

Cuota neta	530.255,15
-Impuesto sociedades devengado	586.041,76
Impuesto sobre beneficios anticipado	-55.786,61

Contabilización del impuesto

	DEBE	HABER
630 Impuesto sobre sociedades	586.041,76	
4752 H.P. Acreedora por impuesto s/sociedades		245.015,04
473 H.P. Retenciones y pagos a cuenta		285.240,11
474 Activos por impuesto diferido		55.786,61

Ajuste Amortización diferencias temporales 30%

2013 826.240,97€

2014 369.186,35€

Total 1.195.427,32€

2015	2016	2017	2018	2019	2020
199.237,89	199.237,89	199.237,89	199.237,89	199.237,89	199.237,89

El importe pendiente de amortizar de los años 2013 y 2014, por los ajustes de amortizaciones no deducibles en periodos anteriores que hemos detallado en la tabla anterior es de 1.195.427,32€, este importe se deducirá o ajustará de forma lineal en 6 años, ya que se ha considerado que es el periodo medio de amortización de los bienes pendientes de amortización de la sociedad. Cada año la empresa tendrá que restar al resultado contable 199.237,89€ que es la cuantía anteriormente calculada entre los 6 años de amortización, se produce de esta manera una disminución del resultado contable por una diferencia temporaria negativa.

Aumentos diferencias permanentes

Gastos no deducibles multas tráfico 2.160,59€

Gastos no deducibles multas 0,00€

Ingresos a patrimonio neto tributables 0,00€

Como hemos visto el importe no deducible en este año es de 2.160,59€ correspondiente a diversas multas de tráfico. Estamos ante una diferencia permanente positiva que aumentará el resultado contable de la empresa.

Disminuciones Deferencias permanentes

Gastos a patrimonio deducible (amortización ejercicios anteriores) 72.912,86€

Bonificaciones / Deducciones

2% Reversión de medidas temporales (Amortización 13 y 14) 3.984,76€

Base deducción 199.237,89€, correspondiente al ajuste por amortización de 2015 antes indicado.

El importe de 3.984,76€ se produce por la diferencia que ha sufrido el tipo impositivo entre estos años pasando de un 30% a un 28%. Este importe irá restando a la cuota íntegra y hará que la empresa reduzca el importe a pagar ya que este es un importe que la empresa tuvo que pagar anteriormente cuando el tipo impositivo era de un 30%.

Retenciones y pagos a cuenta

Primer pago a cuenta 0,00€

Segundo pago a cuenta 114.758,52€

Tercer pago a cuenta 160.198,94€

Retenciones 10.282,65€

El total de retenciones y pagos a cuenta del impuesto de sociedades suman 285.240,11€, tres pagos a cuenta, meses de abril, noviembre y diciembre y las retenciones aplicadas a la sociedad por rentas de capital (intereses, alquiler de inmuebles, etc.).

5. EFECTOS, REPERCUSIONES, DECISIONES Y POSIBLES PRÁCTICAS ASOCIADAS, DERIVADAS DEL TRATAMIENTO DEL IMPUESTO DE BENEFICIOS

En el siguiente apartado investigaremos algunos de los principales problemas que ha podido dar lugar el tratamiento actual del impuesto sobre beneficios, en la normativa contable internacional (NIC-NIIF del IASB) y nacional (PGC español de 2007), incidiendo en determinados efectos y repercusiones de calado en las cuentas anuales de las empresas, que han podido condicionar de alguna forma las acciones de los gestores de las mismas, para ello hemos investigado diversos trabajos de expertos habiendo relacionando los más relevantes en cada cuestión trabajada.

Consistiendo nuestro trabajo en motivar y sintetizar aportaciones y conclusiones esenciales que se deducen de los mismos.

5.1. COMPENSACIÓN FISCAL DE PÉRDIDAS

Para abordar el siguiente punto nos basaremos esencialmente en las aportaciones realizadas por Monterrey Mayoral y Sánchez Segura⁴. Además, tomaremos como objeto de estudio diversas opiniones aportadas por diferentes expertos de este mismo ámbito citados por Mayoral y Segura en el desarrollo de su trabajo.

El reconocimiento contable de créditos fiscales —surgidos como consecuencia de la existencia de bases imponibles negativas— es un tema bastante popular en el mundo empresarial actual, ya que, como es conocido, las normas tributarias permiten que las empresas puedan activar estos créditos y compensar estas pérdidas en ejercicios posteriores consiguiendo, así, un ahorro de impuestos en el futuro.

De esta manera, cuando se genera este derecho a compensar, se procede al registro contable del crédito fiscal generado y reduciendo sensiblemente las pérdidas contables del ejercicio por el importe equivalente a aplicar la base imponible negativa al tipo de gravamen. La segunda repercusión con la contabilización de este activo por pérdidas a compensar es el

⁴ Monterrey Mayoral, J. y Sánchez Segura, A. (2013). “Compensación fiscal de perdidas: determinantes de su activación, impacto en la cuentas anuales y aprovechamiento de los créditos”. Revista de Contabilidad. Universidad de Extremadura, pp. 9-29.

aumento del activo total, que al mantenerse la deuda constante derivará una mejora en el ratio de endeudamiento en la empresa.

Las consecuencias de los efectos que conllevan la activación de estos créditos sobre los estados financieros pueden llegar a resultar bastante notables y se han convertido en un tema bastante polémico en la actualidad, incluso entre académicos y profesionales. Expertos como Fitch Rating⁵ se posicionan totalmente en contra de la activación de estos créditos, ya que considera que provocan notables cambios en el balance y resultado sin que exista ningún fundamento económico que justifique este tipo de acción. Otros como la European Banking Authority⁶ manifiestan su total rechazo a la contabilización de estos créditos fiscales ya que éstos pueden alterar los ratios de capital de las entidades financieras. Sin embargo, evaluando la opinión de un personaje más cercano y polémico en nuestro país, como es el ex presidente de Bankia Rodrigo Rato, en sus diversas declaraciones públicas se posiciona totalmente a favor del registro de estos créditos fiscales.

El registro del derecho a compensar pérdidas no tendrá un efecto real sobre los flujos de efectivo ni tampoco sobre la capacidad financiera de las empresas, aunque sí podemos decir que inyecta a la empresa una imagen más saneada minorando, así, la apariencia de riesgo de ésta y creándose un claro incentivo para proceder a su reconocimiento contable. La decisión de las empresas de registrar el crédito fiscal servirá para aliviar problemas a corto plazo, aunque dependiendo siempre en que las pérdidas no sigan produciéndose en el largo plazo.

Sin embargo, no todos son aspectos positivos en la activación de estos créditos ya que éstos quedarían condicionados a que en un futuro no muy lejano exista la certeza de que la empresa vuelva a conseguir resultados positivos. Así, en un escenario negativo, la puesta en marcha de estos créditos provocaría efectos adversos para la propia empresa y, por este motivo, debemos ser totalmente conscientes de la posición de la empresa y de las previsiones de futuro para la misma. El artículo 38 del Código de Comercio impone la obligación de ser prudente en las valoraciones que se realicen en condiciones de incertidumbre. Por su parte, la Resolución del 15 marzo de 2002 del ICAC no permite el registro de créditos fiscales cuando no exista certeza de su recuperación, es decir, cuando se prevea que las empresas van a seguir

⁵ *Íbid.*, p.18.

⁶ *Íbid.*, p.18.

incurriendo en pérdidas futuras y permitiendo su activación en el caso de que la empresa prevea una mejora en sus beneficios, así como la compensación de estos créditos.

Las empresas con mayor tamaño muestran una mayor facilidad al registro de estos créditos y factores como el nivel de las bases imponibles negativas, las pendientes de compensar de ejercicios preexistentes y, sobre todo, la posibilidad de que la compañía siga con su actividad. Por tanto, se han situado como factores providenciales que fundamentan la decisión de registro de este crédito fiscal.

El grado de aprovechamiento de estos créditos revela que de los créditos registrados por las empresas solo un 30% son compensados en un futuro, con la excepción de las empresas donde la base imponible negativa surgió como consecuencia de la generación de pérdidas excepcionales. En estos casos, el grado de aprovechamiento sube hasta llegar a un 80%.

Estos autores van a plantear, a continuación, diversas hipótesis relacionadas con las motivaciones y consecuencias de la compensación fiscal de pérdidas, cuyos resultados y posibles validaciones pasamos a exponer.

La primera de las hipótesis dicta lo siguiente: «la reducción operada en el resultado negativo del ejercicio muestra una relación positiva con la decisión de registrar el crédito fiscal». Como bien hemos señalado anteriormente, el registro del gasto por impuesto sobre beneficios minorará la pérdida obtenida en una cuantía igual al tipo impositivo aplicable multiplicado por la base imponible negativa, lo que contribuirá a ser un importante incentivo para su registro. Gracias a este reconocimiento, las empresas pueden suavizar en gran medida los efectos negativos de un mal resultado que dificulte su acceso a la financiación ajena o al empeoramiento de las condiciones.

Una segunda hipótesis anunciada se centra en la mejora del ratio de endeudamiento: «la mejora del ratio de endeudamiento guarda una relación positiva con la decisión de registrar el crédito fiscal». Los balances de las compañías que deciden activar estos créditos aumentan su activo total, al mismo tiempo que se modera la reducción en sus fondos propios provocando, entonces, un impacto sustancial sobre los ratios de endeudamiento y la percepción de riesgo comentada anteriormente. Sin embargo, expertos como Graham y Shevlin⁷ optan —en lugar de considerar el nivel de endeudamiento— por centrarse en el

⁷ Monterrey Mayoral, J. y Sánchez Segura, A. (2013). *Op.cit.*, p.19.

cambio operado en éste y piensan que podría ser el elemento sobre el que, finalmente, se base la decisión puesto que tienen en cuenta la situación actual de la empresa y no los hechos producidos en esta en el pasado.

La tercera de las hipótesis dice así: «la cuantía de la base imponible negativa tiene una relación negativa con la decisión de registrar el crédito fiscal», es decir, se centra en la cuantía de esta base imponible negativa y cómo ésta guarda relación con la decisión de registrar el crédito fiscal. Una parte fundamental del registro de este crédito será analizar la cuantía de esta base imponible negativa, ya que resultará bastante obvio que si la cantidad de la base imponible negativa es moderada podrá ser compensada en los ejercicios de los siguientes años y el crédito fiscal podrá aprovecharse con mayor fiabilidad. Por el contrario, si la base negativa es mayor llevará a un mayor grado de dificultad para la empresa su aprovechamiento. Por estas dos razones, es evidente que existe una relación negativa entre la cuantía de la base imponible y la decisión de registrar este crédito surgido.

La cuarta hipótesis es anunciada de la siguiente manera: «la existencia de bases imponibles negativas de ejercicios anteriores precedentes no compensadas guarda una relación negativa con la decisión de registrar el crédito fiscal». Surge tras valorar las bases imponibles de ejercicios anteriores pendientes de compensación y como éstas podrían afectar de manera importante a la hora de decidir si registrar otro crédito por bases imponibles negativas. De hecho, las empresas con trayectorias de pérdidas pasadas, o que en algunos de los ejercicios experimentaron pérdidas ocasionales, pero de cuantía importante, tendrán mayores dificultades para aprovechar estos créditos. Además, estas empresas tendrán que aplicar, en primer lugar, aquellas bases de mayor antigüedad para evitar, así, su caducidad. Este tema ha sido tratado profundamente por los expertos Dhaliwal, Kaplan, Laux y Weisbrod⁸, también citados por los autores principales de este estudio: Mayoral y Segura⁹. Generalmente, argumentan lo que hemos expuesto anteriormente: la presencia de bases negativas de ejercicios anteriores produce una circunstancia potencialmente limitadora del registro de este crédito. Así, estaríamos hablando nuevamente de una relación negativa entre la existencia de bases imponibles negativas de ejercicios precedentes con la decisión de registrar el crédito fiscal.

⁹ Monterrey Mayoral, J. y Sánchez Segura, A., *op. cit.*, p. 19.

El tamaño es una característica corporativa que, frecuentemente, se asocia a la obtención de pérdidas, según exponen Mayoral y Segura¹⁰ en base a los estudios realizados por los expertos García-Ayuso y Zamora, Fama y French y Klein y Marquardt. Las empresas de reducida dimensión incurren en resultados negativos con mayor facilidad que las grandes; esta relación inversa, tamaño y pérdidas, es persistente a lo largo del tiempo. Lo que conlleva que si las compañías muestran menor frecuencia de pérdidas cuanto mayor es su tamaño éstas también resultaran más propensas a reconocer el crédito fiscal a medida que aumenta su dimensión, y su aprovechamiento será más probable. Por lo tanto, nuestra hipótesis se enuncia como «el tamaño de la empresa muestra una relación positiva con la decisión de registrar el crédito fiscal».

La siguiente hipótesis ocupa un lugar de bastante relevancia dentro de éstas: «la activación de créditos de bases negativas debe estar condicionada por la existencia de resultados positivos de cuantía suficiente durante el plazo de compensación». Es por eso que las empresas tienen que mantener claras las expectativas de reversión de las pérdidas o beneficios. La decisión de registrar el crédito juega un papel importante de señalización, así, para empresas cotizadas de gran tamaño el registro del crédito servirá para señalar expectativas de resultados favorables en el futuro inmediato a los acreedores financieros o a los accionistas minoritarios. Para que este efecto fiscal se produzca, a menudo, los economistas mantienen la creencia de que las distintas señales que se emplean para reducir los desequilibrios informativos requieren ser costosas para resulten creíbles, puesto que cuando existe ausencia de costes todos los actores optarían por señalar, degradándose, así, su contenido informativo. De este modo, el registro fiscal modera las pérdidas del ejercicio presente, pero reduce los beneficios en los ejercicios futuros. Es por esta razón por la que las empresas que realizan este registro han de asumir este coste a medio y largo plazo. Dicho esto, quedaría bastante claro el papel tan relevante de los gerentes, así como su capacidad para predecir de manera fiable los resultados futuros.

La última hipótesis que explica la decisión de activar los créditos fiscales es el riesgo que pueda incurrir la sociedad de continuidad en el futuro. Como es lógico, el aprovechamiento de estos créditos no será posible si existe el riesgo real de que no continúe con sus operaciones y, por lo tanto, con su actividad. Por esta razón, se debe pronosticar la presencia de este riesgo en la decisión de contabilizar el crédito. Esta última hipótesis se

¹⁰ *Ibid.*, p.19.

expresaría de la siguiente forma: «el riesgo de continuidad de la empresa guarda una relación inversa con la decisión de registrar el crédito fiscal».

En general, la decisión de registrar créditos fiscales se verá estimulada por la mejora sobre el endeudamiento y el tamaño empresarial y, en menor medida, por la posibilidad de reducción de pérdidas. Todos estos puntos quedarán limitados por las posibilidades reales de aprovechamiento de estos créditos, es decir, por el grado de incertidumbre que tenga la empresa en un futuro próximo. Se verifica, además, el reducido grado de aprovechamiento de los créditos, salvo en el subconjunto de empresas cuyas bases imponibles fueron negativas por el impacto de resultados extraordinarios negativos en las que se llegó a consumir un 80 % de éstos.

La activación de los créditos fiscales en empresas con características corporativas y procedencia de pérdidas incorrectas, conduce a ocultar la realidad de la misma. Por ello, surge la necesidad de ajustar los ratios para limpiar la contaminación que en ellos podría inducir el registro inapropiado. Es evidente que muchos de los estudios realizados por los expertos en la materia validan la idea ya comentada en repetidas ocasiones de que se limite el registro de estos créditos en casos muy certeros y determinados por causas no habituales.

En muchos casos, diversas empresas —en su mayoría de gran tamaño— pretenden aprovechar la oportunidad que puede surgir cuando empresas que poseen en sus balances créditos pendientes para activar no pueden aprovecharlos por diversos motivos. Es, entonces, cuando las empresas de gran tamaño deciden comprar estas empresas con la intención de beneficiarse, a través de una reducción considerable en el pago de impuestos, con la activación de estos créditos. Esta práctica es bastante común hoy en día y no existe aparente legislación que pueda regular dichos movimientos entre empresas quedando en evidencia una vez más la importancia en el análisis personal que cada consultor o gestor de empresa realice para las mismas.

5.2. DISCRECIONALIDAD EN LA APLICACIÓN DE DIFERENCIAS TEMPORARIAS

En el siguiente apartado de nuestra segunda parte del trabajo, analizaremos la discrecionalidad en la aplicación de las diferencias temporarias tomando como principal fuente el trabajo realizado sobre el tema de Fernández Rodríguez y Martínez Arias¹¹ «La discrecionalidad en las diferencias temporarias entre contabilidad y fiscalidad». Además, tomaremos como ejemplos aclarativos distintas opiniones de diversos autores que también aparecen en este estudio citado.

Ya desde hace numerosos años, se han ido desarrollando nuevas líneas de investigación relacionadas con la gestión del resultado y los ajustes contables, dentro de los cuales entraría el impuesto sobre sociedades. Con el siguiente apartado pretendo abarcar las distintas líneas de investigación centradas en una doble perspectiva: la contable y la fiscal.

El impuesto de sociedades se ha caracterizado, en muchos casos, por ser punto de origen de numerosas divergencias, motivadas por las pretensiones de dos campos distintos: el contable y el fiscal. Esta relación motivará la creación de diferentes similitudes, pero también originará numerosas discrepancias derivadas de los diferentes ajustes que se realizan a la hora de determinar la base imponible objeto de gravamen.

Según numerosos estudios, uno de los principales motivos que puede provocar la práctica de ajustes sería la búsqueda de un ahorro o diferimiento en el pago del Impuesto de Sociedades. Se incide en los ajustes de carácter temporal, ya que es donde mayor manipulación puede existir por parte de las empresas.

Expertos en la materia como Phillips, Pincus y Rego y Hanlon¹² han considerado estas diferencias temporarias como una medida de información sobre la gestión del resultado contable antes de impuestos. Wilson¹³ argumenta que, tanto las diferencias permanentes como las temporarias, son parámetros explicativos de prácticas enfocadas al ahorro de impuestos. Sin embargo, cuando las analiza en forma de control solo resultan ser significativas las temporarias.

¹¹ Fernández Rodríguez, E y Martínez Arias, A. (2015). «La discrecionalidad en las diferencias temporarias entre contabilidad y fiscalidad». Departamento de Contabilidad, Facultad de Economía y Empresa, Universidad de Oviedo.

¹² Fernández Rodríguez, E y Martínez Arias, A. *Op.cit.*, pp.181-182.

¹³ *Ibid.*, pp.181-198.

Muchas empresas españolas practican estas diferencias influenciadas por la discrecionalidad contable. En primer lugar, plantean ajustes por devengo discrecionales como principal variable explicativa de las diferencias de carácter temporal. En este sentido, las variables dependientes son las diferencias temporarias que surgirán por la distinta imputación temporal de ingresos y gastos al resultado contable y fiscal. Por ello, estas diferencias vienen provocadas por los ajustes en la declaración fiscal del IS generando, así, derechos con la Hacienda Pública. Por tanto, motivará el registro de activos y pasivos por impuesto diferido.

Las diferencias de origen positivo, o deducibles, implicarán un adelanto en el pago del impuesto y supondrán, entonces, el reconocimiento de un activo para la empresa. Por su parte, las diferencias de origen negativo o imponible supondrán un diferimiento en el pago del Impuesto y generarán el reconocimiento de un pasivo para la empresa. No debemos olvidar que los activos por impuesto diferido pueden surgir, además, por la presencia de bases imponibles negativas y por la presencia de deducciones pendientes de aplicación.

Abordamos también la búsqueda de los diferentes factores condicionantes de las diferencias temporarias que supondrán un adelanto o un diferimiento en el pago del IS. Por este motivo, son bastante comunes diversas prácticas de manipulación contable por parte de las empresas. Analizando los factores que dan lugar a las diferencias temporarias, vemos cómo se produce la interrelación entre dos regulaciones: la contable y la fiscal, existiendo en algunos casos la posibilidad de retrasar o adelantar el pago del IS a través de estas diferencias temporarias.

Los distintos ajustes por devengo recogerán la parte de los ingresos y de los gastos que no supondrán cobros ni pagos y se obtendrán de manera indirecta por la diferencia entre el resultado contable y el *cash flow*.

Los estudios realizados por Fernández-Rodríguez y Martínez-Arias analizan los factores condicionantes de las diferencias temporarias, utilizando los datos de más de 900 observaciones extraídas de las cuentas anuales de más de 119 sociedades cotizadas durante los años 2004-2011. En ellos, demuestran que las diferencias temporarias de un ejercicio estarán condicionadas por las actuaciones realizadas en los años previos, quedando de esta forma patente cómo estos ajustes afectarán a los realizados en posteriores ejercicios. Además, gracias al estudio, comprobamos que las empresas que practican mayor cantidad de discrecionalidad en el registro contable registran menos ajustes positivos y más ajustes negativos con el objetivo de diferir el pago de IS.

En relación con las distintas variables que explican las diferencias temporarias, las empresas de mayor tamaño practican menos ajustes positivos y más negativos, con normalidad: cuanto más grande es la empresa mayores recursos destinará a su planificación fiscal, dentro de la cual entraría la elaboración de diversos planes con objeto de retrasar el pago del IS. Se evidencia, también, que las compañías con mayor deuda son las que obtienen más diferencias temporarias deducibles y menos imponibles, lo que implicará registrar más activos que pasivos por tributación diferida. De esta forma, las empresas conseguirán mejorar sus ratios de endeudamiento. Paralelamente, los inventarios y el grado de inmovilizado material han resultado ser determinantes en las diferencias temporarias, de modo que, las empresas con mayor cantidad de inmovilizado material aplicarán más diferencias deducibles y menos imponibles como consecuencia de los límites que imponen las amortizaciones. A diferencia de las que poseen más inventario, éstas presentarán menor cantidad de diferencias temporarias deducibles y más imponibles. Estos estudios, generalmente, ponen de manifiesto que las empresas con mayores índices de rentabilidad aplican menos ajustes temporales positivos y sí más negativos con objeto de posponer la tributación.

Además, aquellas sociedades que consolidan fiscalmente practican más ajustes negativos y menos positivos consiguiendo posponer el pago del IS. Por otro lado, con la reforma contable del 2007 se ha prestado especial importancia sobre las diferencias temporarias de ambos signos. Se pone de manifiesto, pues, que las empresas que tienen bases imponibles negativas pendientes a compensar aplican más diferencias temporarias deducibles.

En definitiva, con el desarrollo de este apartado hemos podido comprobar la importancia de la discrecionalidad contable y cómo ésta juega un papel fundamental en la relación entre contabilidad y fiscalidad y, más concretamente, sobre las diferencias temporarias deducibles e imponibles.

5.3. PRESIÓN FISCAL DEL IMPUESTO PARA LA EMPRESA: DEL IB DEVENGADO AL PAGADO

En el siguiente apartado nos nutriremos, esencialmente, de las aportaciones realizadas por Julián Martínez Vargas¹⁴ a través de su principal estudio titulado «Del impuesto sobre beneficios devengado al pagado» y, en menor medida, por la opinión de diferentes expertos en la materia también nombrados en el principal estudio realizado por Martínez Vargas.

El cálculo de la presión fiscal para la empresa es un tema de gran relevancia en la actualidad. En el siguiente apartado intentaremos explicar de qué forma el impuesto de sociedades puede afectar a la empresa en el pago de impuestos y cómo éste interactuará de forma diferente en las empresas según diversos factores.

Dentro de los estados contables que elabora la empresa, los más utilizados a la hora de estudiar la situación económica y financiera son, sin lugar a duda, el balance de situación y la cuenta de pérdidas y ganancias, ya que son documentos donde aparecen de forma estructurada las inversiones que realiza la empresa, su financiación y los resultados obtenidos en cada ejercicio económico.

Para medir, entonces, la presión fiscal de la empresa nos resultará imprescindible conocer la cuantía de los impuestos que han pagado, y más concretamente el impuesto sobre sociedades. Este dato no aparecerá en el balance ni en la cuenta de resultados, por tanto, la empresa acudirá al impuesto devengado ya que éste aparecerá en un apartado de la cuenta de pérdidas y ganancias. Asimismo, la empresa también tendrá que tener en cuenta que el PGC-2007 incorporará una nueva información a modo de activos y pasivos fiscales acorde a las diferencias entre resultado contable y resultado fiscal.

Los estudios realizados sobre la presión fiscal de las empresas han sido bastante completos en la medida en que han tratado de poner de manifiesto los cambios y diferencias en su tributación como consecuencia de cambios en la normativa. Para medir la presión fiscal derivada del impuesto sobre beneficios se calcula el tipo impositivo efectivo que nos mostrará la proporción entre tributación y el beneficio del cual se ha derivado. El beneficio que da lugar a dicha tributación nos viene proporcionado por el resultado contable antes de

¹⁴ Martínez Vargas, J. (2013), «Del impuesto sobre beneficios devengado al pagado: una valoración del cálculo del tipo impositivo efectivo». Revista de Contabilidad. Departamento de Contabilidad, Universidad de Valencia.

impuestos, cuando la empresa pretenda medir la tributación. De este modo, se plantearán dos posibilidades: utilizar el gasto por impuesto contabilizado en función del resultado contable y una segunda opción basada en el impuesto realmente pagado en función del resultado fiscal.

En España, teniendo en cuenta la normativa del Plan General Contable 2007 que se ha comentado, la gran mayoría de estudios que se han realizado sobre el tema han optado por el TIE contable y, por lo tanto, por el impuesto sobre beneficios devengado. Este hecho provoca el desecho de los datos que provienen de empresas con un resultado antes de impuestos negativo, debido a que un gasto devengado negativo por la contabilización de los créditos impositivos nos devolvería un TIE positivo, lo que supondrá una verdadera incongruencia.

Sin embargo, los trabajos que han apostado por la utilización del impuesto pagado, además del devengado, han sido prácticamente inexistentes y duramente criticados por el reducido número de empresas que han sido objeto de estudio en los trabajos.

Así, podemos nombrar estudios como el de Fernández¹⁵ con una muestra de 82 empresas cotizadas en la bolsa de Madrid. Él establece que las empresas menos endeudadas y más rentables soportan una mayor presión fiscal. En general, se puede decir que las contribuciones con este tipo de estudios han sido realmente escasas en todo el territorio español a pesar del cambio que supuso en la información contable la aplicación del método del efecto impositivo, cuya adaptación a las normas internacionales proporcionan una información fiscal adicional que puede ser de gran utilidad en todos los estudios que traten de medir la presión fiscal de las empresas abriéndose, así, grandes posibilidades en el marco nacional e internacional.

Según distintos estudios realizados por el TIE, la estimación a la baja de este parámetro vendrá determinada por factores que no tendrán nada de relación con una reducción de la presión fiscal, es por ello que la variación de la presión fiscal de las empresas globalmente consideradas haya sido similar a la variación anual del PIB español. La disminución de la presión fiscal en 2007 y 2008 se podría justificar, claramente, con una reducción del tipo impositivo general en estos años, aunque la caída que sufre en 2008 es más fuerte coincidiendo con la crisis económica.

Cuando se instauró la reforma de la legislación mercantil para su armonización internacional, la contabilización del efecto impositivo del impuesto sobre sociedades adquirió

¹⁵ Martínez Vargas, J., *Op.cit.*,p.70.

una mayor importancia en las cuentas anuales de las empresas. De esta forma, a partir de 2008 con los datos obtenidos del balance así como de la cuenta de pérdidas y ganancias, se puede hallar el impuesto sobre beneficios pagado por las empresas aplicando una sencilla formulación. Este hecho nos facilitará calcular su tributación con fines comparativos.

En nuestro país ha tenido poca relevancia y se ha limitado normalmente a utilizar el impuesto devengado contablemente como aproximación al impuesto pagado, ya que resulta bastante difícil la obtención de este último. Así, si queremos hacer valoraciones de la presión fiscal en las empresas españolas, cuando se utilice un tipo impositivo fiscal tenemos que recurrir a los informes de tipo macroeconómico —como la Agencia Tributaria o los Balances del Banco Central— donde comprobaremos que las presiones sufridas a la baja estarán más relacionadas por la coyuntura económica que por las medidas fiscales que hayan ejercido una verdadera reducción de la presión fiscal por la vía de reducción del tipo impositivo o por el aumento de las deducciones. Aunque, si tomamos datos relativos a PYMES vemos cómo la evolución en los últimos años ha sido un tanto alcista, gracias a la no contabilización en muchas empresas de los activos fiscales que aumentarán el impuesto devengado, derivado de las diferencias temporarias positivas, de los créditos por bases imponibles negativas y de los créditos por deducciones pendientes a aplicar.

Según el principal autor de este estudio, Martínez Vargas, «la fiabilidad relativa a los datos macroeconómicos no resulta muy certera ya que depende en mayor medida de la situación macroeconómica en la que esté sumergida el país». Éste, sostiene, además, que los datos macroeconómicos no son muy fiables ya que se correlacionan con el mejor o peor estado de la situación económica tomando como referencia el PIB y, al mismo tiempo, dicta que «las empresas grandes son las que marcan la tendencia en la mayoría de estadísticas oficiales, los tipos impositivos efectivos están muy por debajo de las pequeñas y medianas empresas, lo que se explica, mayormente, por las ventajas del régimen de consolidación fiscal al que están acogidas buena parte de estas, incluyendo la tributación de parte de sus beneficios en otros países».¹⁶

Por otra parte, se comprueba, en virtud a la aplicación del PGC-2007, que se podrán obtener los datos con más facilidad proporcionados por el balance y la cuenta de resultados, así, evitaríamos tener que eliminar los ejercicios con resultados negativos o los ejercicios

¹⁶ *Ibid.*, p.76.

donde se definió el pago de impuestos a ejercicios posteriores por las surgidas diferencias temporarias.

5.4. CONTABILIDAD DEL IMPUESTO, RESULTADO GLOBAL DE LA EMPRESA

Para el desarrollo del siguiente apartado tomaremos como referencia base los estudios realizados por Zamora Ramírez, Moreno Rojas y Rueda Torres¹⁷ en su estudio «Contabilidad del impuesto de beneficios y resultado global» (2013), aunque también mencionaremos a numerosos expertos que han sido nombrado en éste y que, sin lugar a duda, nos servirá para tener diversas perspectivas sobre el tema tratado.

El tratamiento del impuesto, como hemos señalado antes, constituye una de las áreas más controvertidas en el ámbito de la normalización, ya que las relaciones entre la contabilidad y la fiscalidad se han relacionado por la existencia de diferencias en la medición del resultado de la empresa.

Desde los años 90, los elementos de estas diferencias no aparecen solo por diferencias temporales sino por aquellos elementos cuyo cambio de valor se han recogido en el resultado global de la empresa. Es por eso que resulta de gran utilidad analizar la relevancia valorativa de los elementos de balance y los componentes del resultado de la empresa, así como la distinta importancia del resultado global en ésta. El objetivo principal del desarrollo de este apartado es analizar la relevancia de los componentes fiscales en el patrimonio y del resultado en la formación de expectativas para los inversores.

Este estudio se llevará a cabo diferenciando cómo los activos y los pasivos afectan a la valoración de las empresas realizada por el mercado.

En el contexto de un marco normativo —que se orienta hacia la determinación del resultado del ejercicio— las primeras cuestiones que se estudiaron fueron las diferencias que surgen al aplicar el criterio de devengo o el de caja. Entre los trabajos iniciales, uno de los más importantes fue el realizado por Beaver y Dukes¹⁸ en la que se justificó cómo con la

¹⁷ Zamora Ramírez, C; Moreno Rojas, J., y Rueda Torres, J.A, (2013) «Contabilidad del impuesto de beneficios y resultado global». Revista de Contabilidad. Departamento de Contabilidad y Economía Financiera, Facultad de Económicas, Universidad de Sevilla.

¹⁸ Zamora Ramírez, C; Moreno Rojas, J., y Rueda Torres, J.A, Op.cit., p.176.

aplicación del principio de devengo, en la valoración del gasto por impuesto sobre beneficios, éste indica una mayor relación con la rentabilidad de los títulos en el mercado que la determinada con el principio de caja.

Un segundo estudio intentaba analizar la regularización contable y cómo ésta se traslada al balance detallando la manera en la que se registraban los impuestos diferidos. Se inició, así, una extensa literatura orientada a determinar si el mercado valora la información relativa a los activos y pasivos por impuestos diferidos. Pueden mencionarse a autores como Ayers, Dhaliwal, Trezevant y Wikins o Chang, Herbohn y Tutticci¹⁹, en cuyos estudios se destaca la relevancia de la información sobre impuestos diferidos para el mercado al encontrar relación entre esta variable y el valor de mercado de las compañías.

Sin embargo, trabajos como el de Chluddek²⁰, concluyen que el mercado no considera relevante para la valoración de las empresas la información relativa a impuestos diferidos con la excepción de los activos. Amir et al.²¹ dictó que el mercado tiene en cuenta la probabilidad de liquidación de dichos impuestos, además del tiempo que resta hasta la misma. Éstos, además, continuaron con su investigación centrándose, en este caso, en la valoración que realizaban los analistas e inversores en relación con los créditos fiscales, concluyendo que para los analistas los beneficios de las empresas con estos tipos de créditos en su balance eran percibidos con menor importancia debido a la mayor probabilidad de pérdidas futuras.

Se ha analizado, igualmente, el efecto en la valoración de los beneficios fiscales que no están reconocidos en balance. En este sentido, trabajos como el de Frischmann, Shevlin y Wilson²² muestran que el mercado parece valorar de forma positiva estas contingencias, aunque estos resultados deben ser interpretados con prudencia. Dichos autores mantienen la creencia de que existe una asociación positiva entre las rentabilidades anormales y la existencia de beneficios fiscales no reconocidos.

Además, se han desarrollado otros estudios que relacionan las diferencias entre los criterios contables y fiscales y cómo éstos afectan a la veracidad del resultado. Estudios como el realizado por Lev y Nissim (2004) utilizan el ratio de resultado fiscal sobre el resultado contable especificando que la relación entre estos dos conceptos está positivamente asociada con el crecimiento del beneficio.

¹⁹ *Íbid.*, p.176.

²⁰ *Íbid.*, pp.176-179.

²¹ *Íbid.*, pp.176-179.

²² Zamora Ramírez, C; Moreno Rojas, J., y Rueda Torres, J.A, Op.cit., p.176.

Los hallazgos de Hanlon²³ muestran cómo en las empresas en las que el resultado contable es menor que el resultado fiscal el mercado valora positivamente la persistencia de los beneficios y de los flujos de caja a diferencia de las compañías donde el resultado contable es mayor que el resultado fiscal; el mercado, aquí, infravalorará el grado de persistencia de flujos de caja y beneficios. Hablando de una posible asociación entre rentabilidades futuras y resultado fiscal, los expertos Lev y Nissim²⁴ encuentran que la relación entre resultado fiscal y resultado contable influye positivamente con la rentabilidad futura, pero con la salvedad de que el mercado valora una demora temporal relacionada con la idea de que éste no refleja inmediatamente en los precios toda la información relativa al resultado fiscal.

En general, todos estos estudios demuestran la evidencia en relación a cómo el mercado capta información fiscal en el proceso de fijación de precios y concluyen con una serie de apreciaciones:

- La primera de ellas demuestra que el mercado valora la información sobre impuestos diferidos, considerando las partidas representativas de los mismos como auténticos activos y pasivos, teniendo en cuenta el momento esperado de reversión de estas diferencias.
- En segundo lugar, los precios están íntimamente relacionados con la existencia de diferencias fiscales.
- En tercer lugar, el resultado fiscal, que se obtiene usando la información fiscal existente en los estados financieros, nos proporciona información de importancia en relación con el resultado contable, aunque ésta disminuye en aquellas empresas en las que realizan una serie de políticas fiscales agresivas.
- Y, en cuarto lugar, las empresas con grandes diferencias entre resultado contable y fiscal presentan valores menores del ratio precio/beneficio, debido a la relación entre el ratio del resultado fiscal sobre el resultado contable y el crecimiento del resultado.

De forma generalizada, los resultados obtenidos con todos estos estudios especificados muestran la relevancia valorativa de las partidas contabilizadas del impuesto de sociedades, las distintas cantidades negativas aplicadas a la valoración del gasto y el pasivo por impuesto diferido acentuando que tales partidas afectan a las expectativas de los inversores.

²³ *Íbid.*, p.177.

²⁴ *Íbid.*, p.177.

Éstos concluyen que las empresas no recuperarán su valor en posteriores liquidaciones fiscales y que la baja de estos activos implicaría costes asociados a ellos. Asimismo, en muchas ocasiones, estos activos deberían de haber sido reconocidos implicando unos menores beneficios, lo que dará lugar a unos costes adicionales para las empresas por la necesidad de reestructuración de su financiación. Los estudios también demuestran que las partidas de balance y resultado global implican que el mercado está considerando la información relativa a la aplicación de la normativa contable actual sobre éstas.

De este modo, la mayoría de estudios coinciden en establecer que tanto los activos como pasivos no se deberían reconocer en balance y que, además, indican que los posicionamientos de estas partidas deben reconocerse en el estado de posición financiera.

En consecuencia, todas las empresas deberían suministrar toda la información que ayude a los inversores a proyectar los flujos de efectivo futuros de la compañía relativos al impuesto sobre beneficios y las condiciones de reversión de estas diferencias deben de revelarse de forma clara en la memoria de cada empresa. Al mismo tiempo, se demuestra una vez más que la investigación empírica sobre el impuesto sobre beneficios sigue mostrándose como un signo de gran importancia en la literatura.

6. RECAPITULACIÓN Y CONCLUSIONES.

Finalmente en este apartado expondré de forma ordenada algunos de los puntos más significativos de todo el desarrollo del trabajo.

- El resultado contable es la base para la tributación por los beneficios de las empresas, pero los criterios de la autoridad tributaria con frecuencia no coinciden con los contables a la hora de imputar ingresos y gastos y, por tanto, para determinar la base imponible del impuesto.
- Ello implica que el resultado contable y el resultado fiscal sean en muchas ocasiones distintos y que las diferencias entre dichas magnitudes tengan un tratamiento peculiar, en ocasiones complejo.
- Las antedichas diferencias puede ser de carácter permanente, sin incidencia en periodos futuros, o de otro tipo (diferencias temporarias), generalmente motivadas en el distinto tratamiento temporal de la imputación de ingresos y gastos.
- Dentro de las diferencias basadas en un tratamiento temporal se distinguen dos tipos principalmente, aquellas que van a requerir un mayor pago de impuestos en periodos futuros (diferencias temporarias imponibles) y aquellas que lo disminuirán (diferencias temporarias deducibles).
- En el balance de la empresa dichas diferencias quedaran reconocidas como activos por impuestos diferidos o pasivos por impuestos diferidos.
- El tratamiento contable del impuesto, que conlleva, entre otras medidas, el reconocimiento de activos y pasivos por impuestos diferidos, así como de créditos por pérdidas a compensar en el futuro, ha provocado, de acuerdo con reconocidos expertos, que sea utilizado a veces con fines distintos a la estricta representación de la imagen fiel de la empresa. Entre otros problemas se destacan los que se producen en la compensación fiscal de pérdidas (Monterrey Mayoral, Sánchez Segura) y en discrecionalidad en la aplicación de diferencias temporarias (Fernández Rodríguez, Martínez Arias).
- Dentro del reconocimiento contable de los activos y pasivos por impuesto diferido se puede afirmar con autoridad la mayor frecuencia que existe en el reconocimiento de pasivos por impuesto diferido por parte de la mayoría de empresas con el propósito de posponer el pago de impuestos.(Wilson, Fernández Rodríguez, Martínez Arias)

- Se evidencia también que las compañías con mayor deuda son las que obtienen más diferencias temporarias deducibles y menos imponibles, que implicará registrar más activos que pasivos por tributación diferida. (Fernández Rodríguez, Martínez Arias).
- Se establece además que las empresas más solventes y rentables soportan una mayor presión fiscal que las que no lo son. (Fernández, Martínez Vargas).
- Analizando la relevancia de los componentes fiscales en el patrimonio y del resultado en la formación de expectativas para los inversores los resultados obtenidos muestran la relevancia valorativa del impuesto de sociedades, las cantidades tanto positivas como negativas subrayan que tanto los activos como los pasivos por impuesto diferido afectan a las expectativas de los inversores.(Zamora Ramírez, Moreno Rojas y Rueda Torres)

7. SUMMARY IN ENGLISH.

First I would like to start talking about the first part of the project. At the beginning I wanted to express how could get the accounting result, according to this is so necessary to know every single rule about accounting, therefore I have tried to write what we should know about accounting principles, accounting recognition criteria and evaluation criteria, every part of theses I have tried to choose that I think are more important on the developing of the project in relation to the main theme.

The next step of the project is talk about the importance of the relation between accounting and taxation, this relation is so important to understand why exist many problems when the companies pay more or less taxes, and sometimes the regulation are not very clear for this we have to understand the differences very specialty (amortization, deterioration...)

When I have said this previous, I have wanted approach another important part, in this case the title of the section is the current income tax, here I explain the differences that exist and when these can developing in the companies, inside of these there are some of them what we should know better I talk about differences temporaries (taxable, deductible). Also I wanted incorporate some examples which specify better these differences.

Finally I decided to describe some effects, repercussions, decision and practices according to the current income tax, all of these repercussions are very popular in Spain, for doing this I helped me with some articles done by experts in this particular matter, thanks to this I have been checked and understand why each person have to study very hard all of this problematic,

specially to apply these capacities when we would have advising the company that belong the technical advice to as.

In general I have learnt many things about the final project and also I have achieved a good nivel of knowledge in relation to the accounting and fiscal world and all of these there is no doubt that will help me in my future job.

8) BIBLIOGRAFIA.

- Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas (2009). Impuesto sobre Beneficios. Documento n.º 26 de la Comisión de Principios y Normas de Contabilidad, Madrid.
- Agencia Tributaria. Informe anual de recaudación tributaria 2011.
- Arcas, M. J. y Vidal, M. A. (2004). Actuación discrecional sobre el resultado ante un cambio en la normativa fiscal. *Revista Española de Financiación y Contabilidad*, 33, 603–636.
- Alañón, Ángel y Miguel Gómez de Antonio (2004): “Una evaluación del grado de Incumplimiento fiscal para las provincias españolas”, *Hacienda Pública Español*.
- Delgado, F. J., Fernández-Rodríguez, E., & Martínez-Arias, A. (2012). Size and other determinants of corporate effective tax rates in US listed companies. *International Research Journal of Finance and Economics*.
- Fernández Rodríguez, E. y Martínez Arias, A. (2009). Factores determinantes de la presión fiscal de las empresas cotizadas en Estados Unidos y la Unión Europea a partir de la información contable. Cartagena: VII Workshop de Investigación Empírica en Contabilidad Financiera.
- Fernández-Rodríguez, E. (2004). Los factores condicionantes de la presión fiscal empresarial española partir de la información contable. Especial mención a las decisiones financieras.
- Fonseca-Díaz, A. R., Fernández-Rodríguez, E., & Martínez-Arias, A. (2011). Factores condicionantes de la presión fiscal de las entidades de crédito españolas, existen diferencias entre bancos y cajas de ahorros.
- García-Ayuso, M. y C. Zamora (2003), “Análisis de los factores determinantes en el reconocimiento de créditos por pérdidas fiscales en las empresas españolas”, *Revista Española de Financiación y Contabilidad*, 117, abril-junio: 395-429.
- Gil de Albornoz, B., & Illueca, M. (2003). Regulación de precios y prácticas de earnings managements: Evidencia empírica en el sector eléctrico español. *Estudios Financieros*.
- Monterrey-Mayoral, J., & Sánchez-Segura, A. (2009). ¿Cómo afectan los impuestos a la calidad del resultado? evidencia empírica en las empresas españolas no cotizadas. *Revista de Contabilidad*, 12(1), 117–138.

- Monterrey-Mayoral, J., & Sánchez-Segura, A. (2014). Compensación fiscal de pérdidas: determinantes de su activación, impacto en las cuentas anuales y aprovechamiento de los créditos.
- Moreno-Rojas, J., López-Herrera, D., Kronbauer, C. V., & Souza, M. A. (2010). La activación de las diferencias temporales positivas en empresas cotizadas españolas: un estudio empírico. *Contabilidad, Gestao e Governanca*, 13, 3–15.
- Martínez-Vargas, J., & Labatut-Serer, G. (2009). Evolución y significado de las diferencias entre el resultado contable y el fiscal en las grandes empresas españolas. *Revista Europea de Dirección y Economía de la Empresa*.
- Parte-Esteban, L., Gonzalo-Angulo, M. C., & Gonzalo-Angulo, J. A. (2007). La hipótesis de la utilización del impuesto sobre beneficios para evitar pérdidas y descensos en resultados. *Revista de Contabilidad*, 10, 33–74.
- Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre, por el que se aprueba el plan general de contabilidad.
- Real Decreto 1515/2007, de 16 de noviembre, por el que se aprueba el plan general de contabilidad de pequeñas y medianas empresas y los criterios contables específicos para microempresas.