

**EFFECTO IMPOSITIVO Y TRIBUTARIO DE LA REFORMA
CONTABLE. ESPECIAL REFERENCIA A LAS CUENTAS
ANUALES CONSOLIDADAS**
(*Tax Effect of Accounting Reform: Special Reference
to Consolidated Annual Accounts*)

Enrique Corona Romero
Catedrático de la UNED

RESUMEN

El modelo contable español será un modelo dual como consecuencia de la aplicación de las normas internacionales de contabilidad adoptadas por la Unión Europea a ciertas cuentas anuales consolidadas. No obstante, el método del efecto impositivo de la NIC 12 es muy similar al regulado por las normas españolas, sin perjuicio de la necesidad de complementar éstas con una serie de precisiones y reglas adicionales en materia valorativa y de representación.

El proceso de consolidación y las magnitudes consolidadas pueden modificarse (en determinadas cuentas consolidadas) como consecuencia de la aplicación del indicado modelo dual.

La modificación de las normas contables aplicables a las cuentas anuales individuales, utilizando el valor razonable y una nueva determinación de ingresos y gastos, puede tener incidencia tributaria, alterando el gravamen por Impuesto sobre Sociedades, salvo que se introduzcan nuevas normas fiscales que "compensen" los efectos que se producen en el vigente modelo de fijación de la base imponible. Las novedades que se introduzcan en las normas aplicables a las cuentas anuales consolidadas tendrán, en principio, un efecto tributario limitado.

Palabras clave: método del efecto impositivo, normas internacionales de contabilidad, cuentas anuales consolidadas, Impuesto sobre Sociedades, diferencias temporales, diferencias temporarias, base fiscal.

ABSTRACT

The Spanish accounting model will be dual as a result of the application to certain consolidated annual accounts of international accounting standards adopted by the European Union. However, the procedure for determining tax liability set forth in the IAS 12 is very similar to that regulated by Spanish standards, although these must be complemented by a series of specific provisions and additional rules on assessment and representation matters.

The consolidation process and the consolidated amounts may be amended (for certain consolidated accounts) as a result of the application of the aforementioned dual model.

The amendment of accounting regulations applicable to individual annual accounts, using the fair market value and a new evaluation of assets and liabilities may result in tax implications are introduced that "offset" the effects resulting from the current model for determining the taxable base. New developments in the regulations applicable to consolidated accounts would in principle have limited tax implications.

Key words: Procedure for determining tax liability, international accounting standards, consolidated annual accounts, Corporate Tax, timing differences, temporary differences taxable base.

1. INTRODUCCIÓN

La reforma contable en curso afectará al gasto por Impuesto sobre Sociedades, que es una de las magnitudes de la cuenta de resultados que presenta perfiles especiales, tanto por las características del hecho contable que refleja como por la importancia cuantitativa que potencialmente tiene en la determinación de resultados. Esta magnitud presenta mayor interés en el caso de las cuentas anuales consolidadas, no sólo por la complejidad de la tributación del grupo de sociedades sino por la aplicación, obligatoria o voluntaria, de las normas internacionales de contabilidad adoptadas por la Unión Europea.

La aplicación de las indicadas normas internacionales de contabilidad en cuentas anuales consolidadas, sin que paralelamente se apliquen los mismos criterios en cuentas anuales individuales, introduce elementos de dificultad en la formulación de aquellas cuentas a partir de éstas; lo cual se reflejará también en la aplicación del método del efecto impositivo.

La magnitud consolidada en cuestión estará también afectada por la existencia de unas reglas contables distintas a las existentes actualmente en España, circunstancia que constituye por sí misma otro elemento a considerar específicamente, siempre que las normas internacionales sobre contabilización del efecto impositivo sean efectivamente distintas a las españolas. Este es un punto que se tiene que considerar para, en caso de producirse esa disparidad, analizar la incidencia en el proceso de consolidación.

La conexión entre contabilidad y fiscalidad no se agota con lo indicado, ya que la vigente estructura del Impuesto sobre Sociedades hace que las modificaciones contables puedan tener consecuencias en la determinación de su base imponible. Todo ello, bajo el supuesto de que no se produzcan modificaciones en las normas fiscales aplicables de forma que se neutralice, en todo o parte, el efecto tributario de las nuevas normas contables; bien entendido que este efecto tributario se originará fundamentalmente por las normas contables de las cuentas anuales individuales y, menos, por las de las cuentas consolidadas.

Este trabajo tiene por objeto principal el examen de la reforma contable en el marco del efecto impositivo, no obstante, para ampliar el estudio del marco de interconexiones de la contabilidad con la fiscalidad también se harán referencias al efecto tributario de la reforma contable. Con ello no se completa el análisis de tales interconexiones, ya que también se pueden producir otras relaciones tanto en el plano normativo como, sobre todo, en el operativo de los que no faltan antecedentes en España¹.

¹ Existe una literatura relativamente abundante en el ámbito tributario y en el ámbito contable sobre las relaciones contabilidad y fiscalidad en España. Entre tales publicaciones se destacará, por ser una publicación pionera, la de Rovira (1975), sin olvidar otras más antiguas como la de Albiñana (1949).

De acuerdo con lo expuesto se ha estructurado el trabajo comenzando con la identificación de las principales novedades que se pueden introducir en la reforma contable en curso, con especial referencia a las particularidades del proceso de consolidación, siguiendo con el estudio de las características del método del efecto impositivo regulado en la IAS 12, para terminar con el efecto tributario, distinguiendo las consecuencias derivadas de las normas para cuentas anuales individuales y para las consolidadas.

2. LÍNEAS DE LA REFORMA CONTABLE

La reforma contable en curso, tanto en el ámbito español como en el europeo, se caracteriza por un alto grado de indefinición en las fechas en que se escriben estas líneas. Tanto en uno como en otro ámbito la reforma ya ha comenzado, pero su desarrollo no está determinado porque no se conocen las normas aplicables europeas y, por tanto, tampoco cuál podría ser el eventual desarrollo de las normas españolas, para las cuales tampoco se conoce un calendario preciso, excepto en lo que se refiere a las entidades de crédito.

La globalización económica y la necesidad cada día más acuciante de establecer un lenguaje común en materia de información económica, junto con las limitaciones de las Directivas comunitarias, ha hecho necesario que se dote al Derecho Contable Europeo de normas homologables con el resto de países. La Comisión de las Comunidades Europeas (2000) estableció las grandes líneas a seguir y que se resumen en la asunción por parte de la Unión Europea de las Normas del IASB (International Accounting Standards Board), con objeto de lograr la adecuada comparabilidad de la información económica emitida por las empresas europeas. Este aspecto se articula bajo la forma jurídica de Reglamento Comunitario, cuya fecha de aplicación prevista es el año 2005, que coincide con el límite impuesto en dicha Comunicación.

El Reglamento (CE) nº 1606/2002 del Parlamento Europeo y del Consejo de 19 de julio de 2002, relativo a la aplicación de normas internacionales de contabilidad, que es un instrumento legislativo europeo², establece la aplicación obligatoria de las normas del IASB a las cuentas anuales consolidadas que cotizan en Bolsa de valores, sin que afecte necesariamente a las cuentas individuales. De este modo, en España todas las cuentas individuales y cuentas anuales consolidadas de los grupos que no coticen en Bolsa estarán sujetas a las normas previstas en el Código de Comercio y en el texto refundido de la Ley de Sociedades Anónimas en materia de contabilidad. No obstante, y como opción de los Estados miembros, existe la facultad de permitir u obligar a extender esta obligación a otras cuentas anuales, distintas de las obligatorias, lo que

² Es directamente aplicable en cada Estado miembro, de acuerdo con lo previsto en el artículo 249 del Tratado de la Unión Europea.

se ha hecho por la Ley 62/2003 de 30 de diciembre, de medidas fiscales, administrativas y del orden social para las cuentas consolidadas de grupos no cotizados.

Se contempla en el Reglamento citado que la Comisión Europea tiene la competencia (“comitología” en el argot europeo y previsto en la Decisión del Consejo de 28 de junio de 1999) para decidir sobre la aplicación en la Unión Europea de las normas del IASB. Una vez adoptada “...se publicará como una «Commission regulation», en el Boletín Oficial de la Unión Europea...” Los únicos límites que se imponen a la Comisión para aprobar una norma del IASB son la consecución del objetivo de la imagen fiel, recogido en el artículo 2.3 de la Directiva 78/660/CEE y en el artículo 16.3 de la Directiva 83/349/CEE, y que reúna los criterios de comprensión, relevancia, confianza y comparabilidad, en términos de “interés europeo”.

El mencionado Reglamento europeo del 2002 han sido desarrollados por la siguiente normativa:

- Reglamento (CE) nº 1725/2003 de la Comisión de 29 de septiembre de 2003 por el que se adoptan determinadas Normas Internacionales de Contabilidad de conformidad con el Reglamento (CE) nº 1606/2002 del Parlamento Europeo y del Consejo.

Este reglamento aprueba todas las normas del IASB existentes a 14 de septiembre de 2002, salvo “la NIC 32 Instrumentos financieros: presentación e información a revelar, la NIC 39 Instrumentos financieros: reconocimiento y valoración y un pequeño número de interpretaciones relacionadas con estas normas: SIC 5 Clasificación de instrumentos financieros –Cláusulas de pago contingentes, SIC 16 Capital en acciones– Recompra de instrumentos de capital emitidos por la empresa (acciones propias) y SIC 17 Coste de las transacciones con instrumentos de capital emitidos por la empresa.

También precisa que “se estudiará la adopción de las normas internacionales de contabilidad que resulten de las citadas propuestas cuando éstas sean definitivas”.

- Reglamento (CE) nº 707/2004 de la Comisión de 6 de abril de 2004 por el que se modifica el Reglamento (CE) nº 1725/2003 por el que se adoptan determinadas Normas Internacionales de Contabilidad, de conformidad con el Reglamento (CE) nº 1606/2002 del Parlamento Europeo y del Consejo. En su exposición de motivos establece que: “el 19 de junio de 2003, el Comité de Normas Internacionales de Contabilidad (CNIC) decidió reemplazar la SIC-8 por la NIIF 1: Adopción, por primera vez de las Normas Internacionales de Información Financiera. De conformidad con la NIIF 1, cuando una empresa aplica por primera vez las NIC debe cumplir todas y cada unas de las NIC y las interpretaciones en vigor en el momento de esa primera aplicación. Así pues, al igual que la SIC-8, la NIIF 1 requiere una aplicación retroactiva en la mayoría de las

áreas de contabilidad. Sin embargo, la NIIF 1 contempla algunas excepciones a esa obligación en áreas concretas por razones prácticas, o bien cuando los costes derivados del cumplimiento superasen con toda probabilidad los beneficios aportados a los usuarios de los estados financieros”; y añade que: “la NIIF 1 debería posibilitar que pudieran compararse a lo largo del tiempo tanto los estados financieros de una entidad que adopta por primera vez las NIIF, como los estados financieros de diferentes empresas que hubieran adoptado las NIIF por primera vez en una fecha determinada, puesto que las cifras actuales y las comparativas se basan en el mismo grupo de normas vigentes en el momento de la primera aplicación de las NIC. Lograr la comparabilidad entre las empresas que adoptan las NIIF por primera vez y las que ya las aplican es, sin embargo, un objetivo secundario, dado que el número de empresas que las adoptarán por primera vez en 2005 será muy superior al de las 200 o 300 que ya estarán aplicando las NIC y NIIF en la UE”. El artículo 1 establece que: “En el anexo del Reglamento (CE) nº 1725/2003, «SIC 8: Aplicación, por primera vez, de las NIC como base de contabilización » se sustituirá por el texto recogido en el anexo del presente Reglamento”, que es la NIIF 1³.

En la actualidad están pendientes de incorporar a Reglamentos de la Comisión diversas normas del IASB y modificaciones a las ya incluidas publicadas en diciembre de 2003 y marzo de 2004.

En el ámbito español el único referente estructurado, prescindiendo de aspectos sectoriales⁴, es el Informe de la Comisión de Expertos constituida por Orden comunicada del Ministro de Economía de 16 de marzo de 2001 (Comisión de Expertos, 2002), conocido como Libro Blanco, que analiza el objetivo propuesto por la Comisión de la Unión Europea con motivo de la estrategia contable planteada por ésta. En su epígrafe 15.1 se recomienda el siguiente modelo de normalización:

- Para las cuentas anuales consolidadas de las empresas cotizadas en un mercado regulado: aplicar las normas internacionales de contabilidad.
- Para las cuentas anuales consolidadas de las empresas no cotizadas en un mercado regulado: normas españolas establecidas con los criterios de las normas internacionales de contabilidad pero sin opciones⁵.

³ Esta norma ya ha sido modificada por el IASB después de su adopción inicial.

⁴ Para las entidades de crédito está previsto que se articule un nuevo conjunto normativo, aplicable en las cuentas anuales, individuales y consolidadas, del ejercicio 2005.

⁵ La Comisión de Expertos dice en el Libro Blanco que: “... dado que la normativa española se va a adaptar a dichos criterios, se considera que se cumplieran los criterios NIC/NIIF a través de la normativa española,

- Para cuentas individuales de todo tipo de empresas: normas españolas, que deben ser compatibles con las NIC, precisando que: *“En la adaptación de la normativa contable nacional a la emitida por el IASB, el órgano regulador debería elegir siempre la opción que considere que refleja mejor la imagen fiel de entre las permitidas por las NIC/NIIF, limitando siempre que fuera posible las alternativas abiertas a las empresas respecto a la valoración y presentación de la información. Así mismo, se recomienda que respecto a los tratamientos contables más complejos recogidos en las NIC/NIIF, se analizara la conveniencia de incluir criterios más simplificados, siempre que su impacto en los estados financieros fuese razonablemente similar.”*

Este proceso, basado en la estrategia normativa de aceptación de las normas del IASB, ya ha comenzado con la constitución de un grupo de trabajo (Resolución de 27 de noviembre de 2002, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se crea un grupo de trabajo encargado de elaborar un documento que sirva de base para la posible reforma de la Legislación Mercantil en materia contable) y con la antes citada Ley 62/2003, aprovechando la obligación de trasponer al derecho interno la Directiva 2001/65/CE, en la forma en que decía Cea (2000) que implica tanto *“incorporar las normas de este organismo que no tienen regulación contable actual en nuestro país”* como *“modificar las normas de la normalización contable española que estén en conflicto con las del IASC aceptando las soluciones de este organismo”*.

En la citada Ley 62/2003 se han modificado normas contables, como las aplicables en el ámbito de la consolidación (definición de grupo y de conjunto consolidable y aplicación del valor añadido a ciertos instrumentos financieros), y se han añadido algunas normas, como son ciertas informaciones en la memoria de las cuentas anuales individuales.

Después de este inicio están pendientes de determinar muchos aspectos, porque las normas internacionales difieren de las españolas en la calificación y cuantificación de activos, en la aplicación de valor razonable y no admisión de determinados activos en aquéllas, y pasivos, diferente definición de provisiones; también existen diferencias en gastos e ingresos, por ejemplo, algunos ingresos y gastos no se contabilizan en resultados según las normas del IASB. Esto hace que en el proceso de convergencia de las normas españolas con las del IASB quede un largo camino por recorrer, a lo que se ha

lo que supondría una renuncia a que todos los grupos, con independencia de que coticen o no sus sociedades, fueran contablemente hablando tratados de forma equivalente, pero evitaría discrepancias en estos grupos no cotizados entre las cuentas anuales individuales y consolidadas y desde un punto de vista de comparabilidad de la información contable entre dichos grupos dado que la normativa internacional contempla un número impor-

de añadir que, la existencia de opciones origina un margen de decisión para las futuras normas españolas.

En relación con este último aspecto, Mallo (2002) dice que las posiciones oscilan desde la exigencia de “que sea el IASB el que reduzca el número de opciones, que muchas veces no parecen razonables desde el buen razonamiento económico-financiero” hasta el “encastillamiento en nuestro actual y válido edificio contable”. Frente a quienes adoptan una postura maximalista de aceptación en bloque y sin matices de la normativa IASB, con la finalidad de obtener una mayor aceptación internacional de los informes financieros presentados por las empresas españolas, se sitúan quienes propugnan una adaptación crítica de tales normas, manteniendo aquellos aspectos en los que la normativa contable española es conceptualmente superior o más adaptada a la realidad legal y social en la que operan nuestras empresas (Cea, 2000.) (Cea, 2002). En este sentido, el propio Cea (2001, pags. 68 y 69) dice que *“existe el riesgo de aceptar determinadas normas IASB (bien por vacío de la regulación contable española, bien porque discrepen de la solución prevista en el modelo contable español) que no encajen, que fuesen beligerantes, que no fuesen acordes o que fuesen incompatibles con nuestro ordenamiento jurídico-mercantil e incluso si se me apura con ciertas prácticas, usos arraigados o con la idiosincrasia de nuestro modelo institucional y legal de funcionamiento de las empresas”*.⁶

Gonzalo (2000) pone énfasis en indicar que el futuro modelo contable español ha de asegurar que la información contable que faciliten las empresas sea congruente, lo cual se consigue haciendo que todas las cuentas consolidadas se elaboren aplicando las normas internacionales de contabilidad, complementadas con unos formatos de cuentas anuales consolidadas, y que el futuro Plan General de Contabilidad adopte las soluciones contenidas en esas normas. Como complemento a los aspectos prácticos de aplicación directa, Túa (2002) resalta que es conveniente, dentro de la reforma contable, armonizar los conceptos subyacentes en la nueva normativa, porque *“la adopción de las*

tante de opciones, en algunos casos con criterios antagónicos”. Aunque también manifiesta que: “Se recomienda que en la elaboración de las cuentas consolidadas por los grupos no cotizados, se apliquen los criterios de valoración de las NIC/NIF aprobadas por la Comisión Europea”.

⁶ También hay quienes consideran un error la adopción de las normas internacionales de contabilidad. En este sentido Huerta (2003) preconiza a ultranza el principio de prudencia frente al “valor razonable” y dice que: *“La Comisión Europea ha aprobado a destiempo la aplicación de unas normas de contabilidad justo cuando la evolución de los hechos económicos ha puesto de manifiesto su rotundo fracaso en los Estados Unidos. Se hace, por tanto, prioritario, la adopción de un claro criterio político que impida la aplicación de tales normas en el ámbito de la Unión Europea, revirtiéndose las incipientes decisiones tomadas hasta ahora sobre este tema”*. Sin embargo, García Benau y Zorio (2002) ponen de manifiesto la aplicación del valor razonable cada vez a más elementos patrimoniales, así como *“la significatividad para los usuarios de este criterio de valoración”*, señalando la evidencia empírica en este sentido de los trabajos basados en los precios de cotización del mercado de capitales, aunque en algunas áreas no son concluyentes.

Normas Internacionales, objetivo principal de dicha reforma, será más fácil si comenzamos por la comprensión –y la aprehensión– de los conceptos en que se apoyan”.

En todo caso, parece que el futuro inmediato se va a caracterizar por la existencia de un modelo contable dual, cuyas perspectivas de mantenimiento a medio plazo podrían ser discutibles, por las posibles contradicciones de la propuesta. Será muy difícil mantener unas opciones para las cuentas consolidadas de las sociedades cotizadas y no permitir las en las restantes cuentas consolidadas y en las individuales (Subcomisión de Estudio de Aspectos Prácticos de la Aplicación de las NIC en Comisión de Expertos, 2002, p. 444 y 445). Como dice Herreros (2003, p. 25), en el plano operativo esta dualidad requiere “*analizar la necesidad de mantener dos sistemas distintos de elaboración de información, uno para las cuentas anuales consolidadas según principios y criterios IAS y otro para las cuentas anuales individuales bajo principios contables locales, o bien, la posibilidad y ventajas de un único sistema de soporte para ambas cuentas anuales*”.

Otra razón para tender a eliminar este dualismo es puramente económica, a ello se refiere la Comisión de Expertos en relación con los costes administrativos producidos si se aplican distintos criterios en la elaboración de cuentas individuales y en la formulación de las cuentas consolidadas. (Comisión de Expertos, 2002, p. 91).

La razón de ser de la propuesta de normas españolas radica en motivaciones técnicas y legales. Considerando en primer lugar este último aspecto hay que decir que la razón de la existencia de normas diferentes radica en la existencia del mencionado Reglamento, que obliga a aplicar las Normas Internacionales de Contabilidad en sus propios términos, para las cuentas consolidadas de empresas cotizadas y exigencias del derecho interno fundamentalmente fiscales, que requiere unas fuentes normativas para las cuentas anuales individuales distintas a las implementadas a través del repetido Reglamento. Una vez realizada esta distinción, existe una razón técnica de comparabilidad que avala la solución elegida, consistente en trasponer las Normas Internacionales de Contabilidad al derecho interno eliminando opciones. Este último punto es, una perspectiva técnica, esencial para conseguir la comparabilidad de las cuentas anuales; sin perjuicio de que en el ámbito de las cuentas anuales consolidadas de grupos cotizados, al poderse aplicar esas opciones, no esté garantizado que se consiga la comparabilidad, que es la idea básica que avala la decisión de la Unión Europea.

3. MÉTODO DEL EFECTO IMPOSITIVO EN LAS NORMAS INTERNACIONALES DE CONTABILIDAD

El método del efecto impositivo en las Normas Internacionales de Contabilidad, cuya regulación ha experimentado múltiples cambios hasta la actualidad, desde la inicial

NIC 12, aprobada en 1979, hasta la vigente NIC 127, "Impuesto sobre las Ganancias", publicada en el Reglamento (CE) 1725/2003⁸, que es el que se utilizará en este trabajo.

3.1. Esquema general

El gasto por impuesto sobre beneficios será la suma del impuesto a pagar, integrado por los pagos e ingresos a cuenta y del importe a ingresar o devolver en la liquidación-declaración del impuesto, y de la variación de impuestos diferidos. Hay que aclarar que, tanto el impuesto a pagar como la variación de los impuestos diferidos, se pueden configurar como un gasto en la cuenta de resultados o ser registrados directamente en fondos propios. Estos importes se complementarán con los créditos por bases imponibles negativas y los derivados de deducciones de las cuotas pendientes de aplicar.

Los impuestos diferidos de un ejercicio se calculan a partir de las diferencias temporarias⁹, que se cuantifican por diferencia entre el valor contable de los elementos patrimoniales, activos o pasivos, con la base o valor fiscal de los mismos. Esta última magnitud se define para:

- **activo**, como el importe deducible fiscalmente cuando se recupere el valor en libros. Como caso particular, si no tributarán los beneficios originados, la base fiscal será igual al valor contable (párrafo 7 de NIC 12)¹⁰.
- **pasivo**, será el valor en libros menos los importes deducibles fiscalmente en períodos futuros (párrafo 8 de NIC 12).

Como se puede observar, en todos los casos, la base fiscal se define en función de los importes deducibles en la base imponible de ejercicios futuros. Así, la diferencia temporaria será la diferencia entre el importe computable en resultados (o patrimonio neto cuando no se contabilice el ingreso o gasto directamente en resultados¹¹) y los importes deducibles en la base imponible de ejercicios futuros. Es decir, una "diferencia temporaria" es igual a la suma de las diferencias entre resultado global y base imponible.

⁷ Posteriormente se produjeron ciertas modificaciones y, además, se han publicado las siguientes interpretaciones: SIC-21, Recuperación del Valor de los Activos no Depreciables Revaluados (IASB; SIC 21), y SIC-25, Cambios en la Situación Fiscal de la Empresa o de sus Accionistas (IASB; SIC 25).

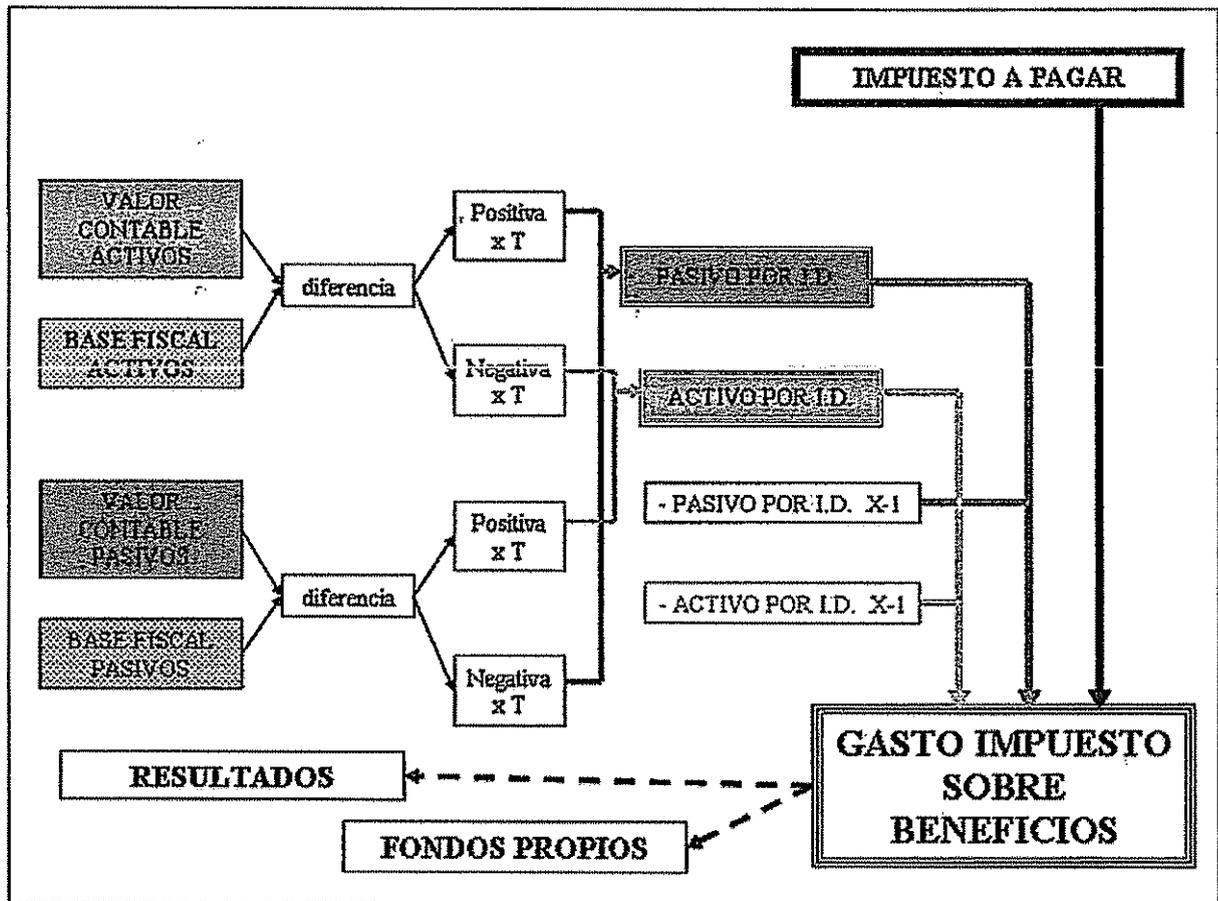
⁸ Esta norma ha sido objeto de adaptaciones posteriormente, entre las que se pueden indicar las producidas en diciembre de 2003 y en marzo de 2004.

⁹ Además, hay que tener en cuenta los créditos fiscales por bases imponibles negativas y por deducciones de la cuota pendientes. También se pueden producir variaciones de impuestos diferidos, activos o pasivos, por ajustes.

¹⁰ Existen partidas que no figuran en balance que tienen base fiscal, caso de gastos de I + D que no fueron deducibles fiscalmente (párrafo 10 de NIC 12).

¹¹ A los efectos de la aplicación de las normas españolas, para identificar las diferencias temporales se considera que los ingresos y gastos, incluidos aumentos y reducciones de valor, que deben contabilizarse directa-

Figura 1



nible de ejercicios futuros, correspondiente al elemento patrimonial al que corresponda, que son las diferencias de esos ejercicios en el enfoque de resultados.

En este enfoque de resultados, que es el vigente en las normas españolas, se distingue entre diferencias permanentes y diferencias temporales; no obstante, se podrían incluir en el mismo la mayoría o todas las diferencias temporarias, si se añadieran las denominadas “diferencias mixtas”, definidas como aquellas diferencias entre el resultado contable y la base imponible del impuesto sobre beneficios “que se producen en un ejercicio pero traen causa de ejercicios anteriores”, en concreto “*son las diferencias derivadas de un valor fiscal distinto al contable, consecuencia de la operación de un ejercicio previo (se podría contemplar un esquema inverso, consecuencia de un ejercicio posterior) en el que no se produjo diferencia alguna*” (Corona; 1997)¹².

mente en el patrimonio neto son equivalentes a los que se registrarán directamente en resultados. Por ello, no se considera que se trate de una diferencia temporaria no temporal las revalorizaciones de activos a los que se refiere la NIC 12.8.

¹² “Estas Diferencias participan contablemente de alguna de las características de las diferencias temporales (pueden requerir la contabilización de «impuestos anticipados», en algunos casos, o de «impuestos diferidos).

El impuesto diferido se calcula aplicando el tipo impositivo a la diferencia temporaria, y la variación de impuestos diferidos por diferencia entre el importe de los impuestos diferidos del ejercicio y el del ejercicio anterior.

Las normas internacionales establecen reglas de valoración para activos y pasivos por impuesto sobre beneficios en función de las normas fiscales aplicables, incluidos los tipos impositivos¹³, que se hayan aprobado, o estén a punto de aprobarse, en la fecha del balance. En el caso de los pasivos y activos corrientes su valor será el importe a ingresar o devolver pendiente de realizar al final del ejercicio, procedan del ejercicio presente o de ejercicios anteriores (NIC 12.46).

Para los activos y pasivos diferidos precisa que cuando sean a largo plazo se valorarán aplicando los tipos impositivos de los ejercicios en los que se espere realizar los activos o pagar los pasivos (NIC 12.47) y, en todo caso, que hay que tener en cuenta las consecuencias fiscales en función de la forma en que se espera recuperar el importe en libros de sus activos o liquidar el importe en libros de sus pasivos (NIC12.51). La forma en que la empresa vaya a recuperar (liquidar) el importe en libros de un activo (pasivo), según el párrafo 52 de la NIC 12, puede hacer que varíe el tipo impositivo aplicable o la base fiscal del activo; por tanto, los impuestos diferidos se cuantificarán aplicando criterios coherentes con la forma en que se espere que se produzca la recuperación o el pago de la partida correspondiente.

3.2. Impuestos diferidos que no se registran

En general, cualquier diferencia temporaria, imponible o deducible, requiere que se reconozca, respectivamente, un activo¹⁴ o un pasivo por impuestos diferidos, salvo que se origine por un fondo de comercio cuya amortización no sea fiscalmente deducible o sea un fondo negativo que reciba el tratamiento de ingreso diferido, de acuerdo con la NIC 22¹⁵.

Tampoco se reflejará contablemente ningún activo o pasivo por impuestos diferidos en el reconocimiento inicial de un activo o un pasivo adquirida mediante una transacción que no sea una combinación de negocios y que en el momento de realizarla no

En definitiva, se podrían haber clasificado como una subdivisión de estas «diferencias temporales», aunque en realidad son una suerte de «diferencias mixtas». (CORONA, 1997).

¹³ NIV 12.49: "En los casos en que se apliquen diferentes tipos impositivos según los niveles de ganancia fiscal, los activos y pasivos por impuestos diferidos se valorarán utilizando los tipos medios que se espere aplicar, a la ganancia o a la pérdida fiscal, en los ejercicios en los que se espere que vayan a revertir las correspondientes diferencias".

¹⁴ NIC 12.24: "en la medida en que resulte probable que la empresa disponga de ganancias fiscales futuras contra las que cargar las deducciones por diferencias temporarias".

¹⁵ Esta norma la ha sustituido el IASB por la NIIF3; como esta modificación todavía no ha sido adoptada por la Unión Europea, por lo que en este trabajo se sigue utilizando la NIC 22.

haya afectado ni al resultado contable ni a la ganancia (pérdida) fiscal (párrafo 15 y 24 de la NIC 12). No se permite a las empresas reconocer el activo o pasivo por impuestos diferidos, ya sea en el momento del registro inicial o posteriormente, ya que tampoco se registrarán, a medida que el activo se amortice, los cambios siguientes en el activo o el pasivo por impuestos diferidos que no se haya registrado inicialmente (NIC 12.22. ejemplo ilustrativo de párrafo 22 (c)).

En los instrumentos financieros compuestos, cuando se clasifique un componente como un pasivo financiero y el componente de capital como una partida del patrimonio neto, si *“la base fiscal del componente de pasivo es igual al importe inicial en libros de la suma de los componentes de pasivo y patrimonio”*, entonces *“la diferencia temporal imponible aparecerá al registrar, ya desde el momento inicial, el componente de pasivo y el de patrimonio del instrumento por separado”*; para este caso, el párrafo 23 de la IAS 12 prevé que *“la excepción establecida en el párrafo 15(b) no será aplicable”* y, *“en consecuencia, la empresa procederá a reconocer el correspondiente pasivo por impuestos diferidos”*¹⁶. A la vista de esta excepción a la excepción de registrar activo o pasivo por impuestos diferidos en el reconocimiento inicial de elementos patrimoniales, surgen dudas sobre el alcance de la excepción que, dejando aparte que se trate de una combinación de negocios, se refiere a que en el momento de realizarla, no haya afectado ni al resultado contable ni a la ganancia (pérdida) fiscal. La cuestión es determinar qué significa afectar *“al resultado contable bruto o a la ganancia (pérdida) fiscal”*, ya que, en principio, los instrumentos financieros descritos no originan en el momento de su emisión ni un resultado contable ni fiscal.

Debe reconocerse un pasivo diferido de carácter fiscal, con las precauciones establecidas en el párrafo 39 de la NIC 12¹⁷, por diferencias temporarias imponibles o un activo por impuestos diferidos, de acuerdo con lo establecido en la NIC 12.44¹⁸, para las diferencias temporarias deducibles asociadas con inversiones en empresas dependientes, sucursales y asociadas, o con participaciones en negocios conjuntos. Esto quiere decir que no en todos los casos se registrarán los impuestos diferidos, activos o pasivos, derivados de estas inversiones, constituyendo otra excepción.

A la vista de estas excepciones, la mayor parte referidas a las diferencias temporarias que no son diferencias temporales, entonces los impuestos diferidos según las normas

¹⁶ *“Según el párrafo 61, el impuesto diferido se carga directamente al importe en libros del componente de patrimonio neto del instrumento en cuestión. De igual manera, según el párrafo 58, los cambios siguientes en el valor del pasivo por impuestos diferidos se reconocerán, en la cuenta de resultados, como gastos (ingresos) por impuestos diferidos.”*

¹⁷ *“(a) la dominante o inversota es capaz de controlar el momento de reversión de la diferencia temporal; y (b) es probable que la diferencia temporal no revierta en un futuro previsible”.*

¹⁸ *(a) las diferencias temporarias vayan a revertir en un futuro previsible; y (b) se espere disponer de ganancias fiscales contra las cuales cargar las citadas diferencias temporarias”.*

IASA son similares a los que se obtienen aplicando las vigentes normas contables españolas, basadas fundamentalmente en las diferencias temporales, con ciertos requisitos.

Hay que tener en cuenta que en las actuales normas españolas¹⁹, además de los impuestos diferidos, activos o pasivos, derivados de las diferencias temporales²⁰ se incluyen otros supuestos según la doctrina del ICAC²¹, que son las “diferencias mixtas” antes indicadas. De acuerdo con ello, no cabe duda que añadiendo los ajustes necesarios, a pesar de que la forma de cálculo es diferente a la establecida en las vigentes normas españolas, el importe del gasto por impuesto sobre beneficios, registrado en resultados o eventualmente de forma directa en los fondos propios, así como los activos y pasivos por efecto impositivo, tienen que ser semejantes a los obtenidos aplicando las normas internacionales de contabilidad, como mantiene el Libro Blanco de la reforma contable (Comisión de Expertos, 2002).

3.3. Registro de impuestos corrientes y diferidos

Los impuestos corrientes y diferidos se registrarán (NIC 12.58):

- Los que corresponden a una transacción o suceso económico que se ha reconocido directamente contra patrimonio neto²²: directamente en el patrimonio neto.
- En algunos casos puede ser difícil determinar los impuestos, corrientes o dife-

¹⁹ Fundamentalmente regulado en la norma de valoración 16ª de la quinta parte del Plan General de Contabilidad de 1990Desarrollo de lo establecido en la Ley de Sociedades Anónimas, y complementado con la Resolución del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas de 9 de octubre de 1997, posteriormente modificada por otra de 15 de marzo de 2003.

²⁰ Con la excepciones derivadas de la aplicación del principio de prudencia. Por su parte, conforme la NIC 12.24, tampoco se registrará un activo por impuestos diferidos cuando no “*resulte probable que la empresa disponga de ganancias fiscales futuras contra las que cargar las deducciones por diferencias temporarias*”.

²¹ Este es el caso, por ejemplo, de la consulta 3 del BOICAC nº 41 (marzo de 2000), sobre el tratamiento contable del efecto impositivo que puede generarse en las aportaciones no dinerarias consistentes en acciones en la constitución o ampliación de capital, en la que especifica que: “... *si de acuerdo con el régimen fiscal aplicable pudiera derivarse un diferimiento de la carga tributaria derivada del Impuesto sobre Sociedades como consecuencia de la existencia de valores contables distintos (en este caso mayores) a los fiscales, parece razonable que se contabilice el efecto impositivo derivado de la operación anterior en los términos señalados, teniendo en cuenta que la valoración de la partida impuesto diferido, deberá realizarse de acuerdo con la Norma primera de la Resolución de 9 de octubre de 1997, de este Instituto, sobre algunos aspectos de la norma de valoración decimosexta del Plan General de Contabilidad*”.

²² El párrafo 62 de la NIC 12 incluye los siguientes ejemplos: “(a)un cambio en el importe en libros procedente de la revalorización del inmovilizado material (véase la NIC 16,Inmovilizado Material); (b)un ajuste del saldo inicial de las reservas por ganancias acumuladas procedente de un cambio en las políticas contables, que se aplique retrospectivamente, o de la corrección de un error fundamental (véase la NIC 8,Ganancia o Pérdida Neta del Ejercicio, Errores Fundamentales y Cambios en las Políticas Contables); (c)las diferencias de cambio producidas por la conversión de los estados financieros de una entidad extranjera (véase la NIC 21,Efectos de las Variaciones en los Tipos de Cambio de la Moneda Extranjera); y (d)los importes que surgen del reconocimiento inicial, en un instrumento financiero compuesto, del componente de patrimonio neto (véase el párrafo 23”).

ridos, que se corresponden con estas partidas²³; cuando ocurra esto, se prorratearán razonablemente o se utilizará *“otro método con el que se consiga una distribución apropiada, según las circunstancias”* (NIC 12.63).

Los activos que se revalorizan a efectos fiscales, si tal revalorización está relacionada en una de carácter contable realizada en ejercicios anteriores o con una que se espera que se realice en ejercicios posteriores, el efecto impositivo se registrará contra el patrimonio neto, en caso contrario se registrará en resultados (NIC 12.65).

- Los originados por una combinación de negocios (adquisición): se registrarán, con carácter general, al registrar la combinación de negocios, ya que se computará para determinar el importe del fondo de comercio. Los impuestos diferidos derivados de una combinación de negocios se deberán registrar, excepto los correspondientes al fondo de comercio, sin perjuicio de aplicar a los activos el principio de prudencia (NIC 12.66). Los impuestos diferidos, no contabilizados anteriormente, de la sociedad adquirida²⁴ se pueden contabilizar en la combinación de negocios, afectando igualmente al importe del fondo de comercio (NIC 12.67); caso de registrarse en ese momento, cuando se reconozca posteriormente deberá registrarse en resultados, sin perjuicio de ajustar el fondo de comercio (sin *“reconocer un fondo de comercio negativo, ni a incrementar el importe en libros del fondo de comercio negativo que existiera con anterioridad”*) y su amortización también contra resultados (NIC 12.68).
- Los restantes impuestos corrientes y diferidos deberán registrarse contra resultados (NIC 12.58), fundamentalmente es el caso de las diferencias temporales²⁵ (NIC 12.59). Los cambios en el importe de impuestos diferidos (puede ocurrir

²³ Los siguientes ejemplos se han tomado del párrafo 62 de la NIC 12: *“(a) exista una escala progresiva en el impuesto sobre las ganancias, y sea imposible calcular el tipo al cual ha tributado un componente específico de la ganancia o la pérdida fiscal; (b) un cambio en el tipo impositivo u otra norma fiscal afecte a un activo o pasivo por impuestos diferidos relacionados, en todo o en parte, con una partida que haya sido llevada directamente al patrimonio neto; o (c) la empresa determine que debe reconocer, o debe dar de baja, por su importe total, un activo por impuestos diferidos, cuando tal activo se relacione, en todo o en parte, con una partida que ha sido llevada directamente al patrimonio neto”*.

²⁴ NIC 12.67: *“Por ejemplo, la empresa adquirente podría usar ahora la capacidad de deducción de sus pérdidas fiscales no utilizadas para compensar con ganancias fiscales futuras de la empresa adquirida. En tales casos, la empresa adquirente reconocerá un activo por impuestos diferidos y tomará en cuenta este hecho al determinar el fondo de comercio o fondo de comercio negativo, resultante de la adquisición”*.

²⁵ Ejemplos de NIC 12.59: *“(a) los ingresos ordinarios por intereses, regalías o dividendos que se reciban al final de los períodos a los que corresponden y se computen en la cuenta de resultados de forma proporcional al tiempo que ha transcurrido hasta el cierre, según la NIC 18, Ingresos Ordinarios, pero se incluyan en la ganancia o pérdida fiscal cuando sean cobrados; y (b) los costes de activos inmateriales, que se hayan capitalizado de acuerdo con la NIC 38, Activos Inmateriales, y se amorticen posteriormente, mientras que se deducen para efectos fiscales en el mismo ejercicio en que se hayan incurrido”*.

por causa de: un cambio en los tipos o en las normativas fiscales; una reestimación de la recuperabilidad de los activos por impuestos diferidos; o un cambio en la forma esperada de recuperar el importe en libros de un activo) se registrará normalmente en resultados, salvo que correspondan a partidas previamente cargadas o abonadas directamente a las cuentas del patrimonio neto (NIC 12.60).

3.4. Impuesto sobre beneficios y cuentas anuales

La información en cuentas anuales según la NIC 12 se realizará aplicando las reglas siguientes:

- Balance: se reflejarán los activos y pasivos derivados del impuesto sobre las ganancias, aplicando una serie de reglas, entre las que destacan la necesidad de que aparezcan separados de cualquier otro activo o pasivo (NIC 12.69), distinguiendo los activos y pasivos por impuestos diferidos de los corrientes (NIC 12.69). En materia de compensación activos y pasivos:
 - Por impuestos corrientes: “si, y sólo si, la entidad: (a) tiene reconocido legalmente un derecho para compensar frente a la autoridad fiscal los importes reconocidos en esas partidas; y (b) tiene la intención de liquidar las deudas netas que resulten, o bien de realizar los activos y liquidar simultáneamente las deudas que ha compensado con ellos” (NIC 12.71)²⁶.
 - Por impuestos diferidos: “si, y sólo si: (a) tiene reconocido legalmente el derecho de compensar, frente a la autoridad fiscal, los importes reconocidos en esas partidas; y (b) los activos por impuestos diferidos y los pasivos por impuestos diferidos se derivan del impuesto sobre las ganancias correspondientes a la misma autoridad fiscal, que recaen sobre: (i) la misma entidad o sujeto fiscal; o bien (ii) diferentes entidades o sujetos a efectos fiscales que pretenden, ya sea liquidar los activos y pasivos fiscales corrientes por su importe neto, ya sea realizar los activos y pagar los pasivos simultáneamente, en cada uno de los ejercicios futuros en los que se espere liquidar o recuperar cantidades significativas de activos o pasivos por los impuestos diferidos” (NIC 12.74)²⁷.

²⁶ NIC 12.71: “Aunque los activos y pasivos de naturaleza fiscal se evalúen y reconozcan por separado, pueden compensarse en el balance con los mismos criterios que los establecidos para los instrumentos financieros en la NIC 32, Instrumentos Financieros: Presentación e Información a Revelar. Una empresa tendrá, normalmente, un derecho reconocido legalmente para compensar activos corrientes por impuestos con pasivos corrientes de la misma naturaleza cuando los mismos se relacionen con impuestos sobre las ganancias correspondientes a la misma autoridad fiscal, y ésta permita a la empresa pagar o recibir una sola cantidad que cancele la situación neta existente”.

²⁷ NIC 12: “75. A fin de evitar la necesidad de establecer un calendario detallado de los momentos en que cada diferencia temporaria revertirá, esta Norma exige a las empresas la compensación de activos y pasivos por

- Cuenta de Resultados: en la cuenta de resultados se reflejará el gasto/ingreso por impuesto sobre beneficios correspondiente a las actividades ordinarias (NIC 12.77).
- Memoria, se incluirá la siguiente información:
 - Los componentes del gasto (ingreso) por el impuesto sobre beneficios deben “revelarse” por separado (párrafos 79 y 80 de NIC 12).
 - Importe total de impuestos, corrientes o diferidos, de partidas cargadas o abonadas directamente al patrimonio neto (párrafo 81.a) de NIC 12).
 - Gasto (ingreso) por el impuesto de resultados extraordinarios del ejercicio (párrafo 81.b) de NIC 12); se puede presentar agregado cuando sea difícil distribuir el impuesto entre las distintas partidas (párrafo 83 de NIC 12).
 - Conciliación numérica entre el gasto (ingreso) por el impuesto y el resultado contable, en términos de gravamen o de tasa impositiva (párrafo 81.c) de NIC 12)²⁸.
 - Cambios en tipos impositivos aplicables respecto a los del ejercicio anterior (párrafo 81.d) de NIC 12).
 - Importe y plazo de diferencias temporarias deducibles, pérdidas o créditos filiales no registrados (párrafo 81.e) de NIC 12).
 - Diferencias temporarias de inversiones en subsidiarias, sucursales y asociadas y negocios conjuntos sin pasivos fiscales (párrafo 81.f) de NIC 12)²⁹.
 - Importe de activos y pasivos por impuestos diferidos por diferencias temporarias deducibles e imponibles y pérdidas y créditos fiscales no utilizados y sobre gastos (ingresos) reconocidos en el estado de resultados (párrafo 81.g) de NIC 12).
 - Informe sobre el gasto por impuesto, derivado de operaciones discontinuadas, relativo al resultado de la discontinuación y otra información (párrafo 82.h) de NIC 12).

impuestos diferidos de la misma entidad o sujeto fiscal si, y sólo si, se relacionan con impuestos sobre las ganancias correspondientes a la misma administración fiscal, siempre y cuando la empresa tenga reconocido legalmente el derecho de compensar los activos corrientes por impuestos diferidos, con los pasivos corrientes de la misma naturaleza.

28. En algunas circunstancias, muy raras en la práctica, la empresa puede tener reconocido legalmente el derecho de compensar, y la intención de liquidar en términos netos, las deudas fiscales de unos determinados ejercicios, pero no de otros. En tales casos muy especiales, puede requerirse una programación temporal detallada para determinar si el pasivo por impuestos diferidos, de una entidad o sujeto fiscal, producirá un incremento en los pagos por impuestos, en el mismo ejercicio en que un activo por impuestos diferidos, de otra entidad o sujeto fiscal, vaya a producir una disminución en los pagos de esta segunda entidad fiscal”.

²⁸ Ver párrafo 84 de NIC 12: ofrece una explicación de la utilidad de la información y los párrafos 85 y 86 de NIC 12 el modo de efectuarlo.

²⁹ Explicación en párrafo 87 de NIC 12.

- Importe del activo por impuesto diferido, indicando la naturaleza de la evidencia utilizada para su reconocimiento, si la realización del activo depende de las ganancias futuras y la empresa ha experimentado una pérdida (párrafo 83 de NIC 12).
- Contingencias (párrafo 88 de NIC 12)³⁰.

Entre esta información requerida por el IASB se puede destacar por comparación con las normas españolas la siguiente:

- Sobre impuestos diferidos; en relación con este punto la información requerida en las normas del IASB tienen más detalle que el previsto específicamente en las normas españolas, aunque muchas de ellas se tienen que incorporar bien por exigencias de información concreta sobre efecto impositivo bien como consecuencia de exigencias generales, como es el caso de los cambios de políticas y errores fundamentales.
- Sobre el tipo impositivo efectivo contable (TIEC) se tiene que hacer un conciliación numérica, bien entre el gasto o ingreso por impuesto y el resultado de aplicar el tipo o tipos impositivos al resultado antes de impuesto, bien entre el TIEC y el tipo impositivo aplicable.

3.5. Efecto impositivo en grupos de sociedades

El efecto impositivo de cuentas anuales consolidadas es el mismo que en cuentas individuales, pero existen ciertas especificaciones establecidas en la NIC 12 y, además, si en cuentas individuales se aplican reglas contables diferentes a las utilizadas en las consolidadas (modelo dual de contabilidad), entonces en el proceso de consolidación habrá que tener en cuenta el efecto impositivo de los cambios de criterios señalados, aspecto que se tratará posteriormente.

Las especialidades que expresamente trata la NIC 12 se refieren a las diferencias temporarias, a los impuestos diferidos y a los impuestos corrientes, precisando algunos aspectos específicos de las cuentas consolidadas, que se van a examinar seguidamente junto a aspectos prácticos derivados del pago de dividendos³¹.

³⁰ Véase NIC 10.

³¹ "A veces, puede no ser practicable el cálculo del importe total de las potenciales consecuencias que, sobre el impuesto, va a tener el pago de dividendos a los accionistas. Este podría ser el caso, por ejemplo, para una empresa que tuviera un gran número de dependientes extranjeras. No obstante, incluso en tales circunstancias, algunas porciones de la cuantía total pueden ser fácilmente determinables. Por ejemplo, en un grupo consolidado, la dominante y alguna de sus dependientes pueden haber pagado impuestos sobre las ganancias a un tipo más alto por haber dejado ganancias sin distribuir, y tener conciencia de las cuantías que les podrían ser

En materia de diferencias temporarias se especifica, por una parte, que la base fiscal puede ser distinta en grupos, por aplicar tributación consolidada o tributación en el extranjero de filiales, y, por otra, se indica que las diferencias temporarias en las cuentas anuales individuales de la sociedad dominante pueden ser diferentes a las registradas en las cuentas consolidadas si la sociedad dominante “contabiliza, en sus estados financieros, la inversión al coste o por su valor revalorizado” (NIC 12.38). También serán distintas las diferencias temporales en cuentas anuales consolidadas cuando en el proceso de consolidación se produzcan ajustes y eliminaciones en el valor de los elementos patrimoniales de las sociedades del grupo.

Las características de las diferencias temporarias en cuentas anuales consolidadas se describen en el párrafo 11 de la NIC 12 del siguiente modo: *“En los estados financieros consolidados, las diferencias temporarias se determinarán comparando el valor en libros de los activos y pasivos, incluidos en ellos, con la base fiscal que resulte apropiada para los mismos. La base fiscal se calculará tomando como referencia la declaración fiscal consolidada en aquellas jurisdicciones, o países en su caso, en las que tal declaración se presenta. En las demás jurisdicciones o países, la base fiscal se determinará tomando como referencia las declaraciones fiscales de cada empresa del grupo en particular”*.

Como puede observarse se consideran sólo dos escenarios de consolidación, tributación individual y tributación consolidada de todo el grupo. En realidad, el escenario de muchos grupos de sociedades españoles no es ni uno ni otro, sino un tercer escenario mixto, en el que una parte de las sociedades que lo forman tributa en régimen de tributación consolidada y otra parte en régimen individual. Esto se produce por la definición restrictiva del grupo de sociedades en la Ley 43/1995 (el 11 de marzo se publicará en el BOE el Texto Refundido de la ley del Impuesto sobre Sociedades) y por la existencia de sociedades dependientes extranjeras que tributarán independientemente en otra administración tributaria distinta.

El párrafo 68 de la NIC 12 contempla el caso de reconocimiento de un activo por impuestos diferidos que no se ha reconocido en la fecha de primera consolidación entre los activos identificables de la empresa adquirida. La norma citada establece que en ese caso *“el ingreso por impuestos diferidos resultante se llevará*

reembolsadas en el caso de pago de dividendos a los accionistas en el futuro, con cargo a las reservas por ganancias acumuladas consolidadas. En tal caso, se revelará la cuantía de estos reembolsos. Cuando sea aplicable, la empresa revelará también que existen consecuencias adicionales potenciales, en el impuesto sobre las ganancias, que no es posible determinar. En los estados financieros individuales de la dominante, si los hubiere, las revelaciones de las consecuencias potenciales en el impuesto sobre las ganancias serán las relativas a las reservas por ganancias acumuladas de la propia dominante” (NIC.12.87B).

directamente a la cuenta de resultados”, añadiendo que se ajustará el valor del fondo de comercio³².

Los impuestos corrientes en cuentas consolidadas podrán compensarse con ciertos requisitos; en efecto, se permite la compensación de un activo fiscal de naturaleza corriente en una empresa con un pasivo corriente fiscal de otra empresa del grupo “*si, y sólo si, las empresas correspondientes tienen reconocido legalmente el derecho de pagar o recibir una sola cantidad que cancele la situación neta, en el caso de que tales empresas tengan la intención de hacer o recibir tal pago neto o recuperar el activo y pagar, simultáneamente, el pasivo*” (NIC 12.73).

3.6. Efecto impositivo de participaciones en sociedades vinculadas

La NIC 12 regula el efecto impositivo de las “*Inversiones en subsidiarias, sucursales y asociadas, y participaciones en negocios conjuntos*” en los párrafos 38 a 45. A continuación se van a describir estas reglas, dejando al margen los problemas de sociedades situadas en países con moneda distinta del euro³³, que no tienen equivalente expreso en las normas españolas.

En otras normas internacionales de contabilidad también se trata el efecto impositivo relacionado con estas inversiones; este es el caso de:

- La NIC 27 que establece, con carácter general, que “los impuestos a pagar, ya sea por la controladora o las subsidiarias, por causa de la distribución a la controladora de las ganancias retenidas en las subsidiarias, se tratan contablemente de acuerdo con la NIC 12, Impuesto a las Ganancias” (párrafo 16).

³² “(a) ajustará el importe bruto en libros del fondo de comercio, así como la amortización acumulada del mismo, a las cantidades que podría haber contabilizado de haber reconocido el activo por impuestos diferidos como uno de los activos identificables en la fecha de la combinación de negocios; y (b) reconocerá como gasto la reducción en el importe en libros del fondo de comercio.

No obstante, el adquirente no procederá a reconocer un fondo de comercio negativo, ni a incrementar el importe en libros del fondo de comercio negativo que existiera con anterioridad” (NIC.12.68).

³³ Se regula en el párrafo 41 de la NIC 12, a cuyo tenor: “La empresa contabilizará, en la moneda de los estados financieros, los activos y pasivos no monetarios de una operación en el extranjero que es parte integrante de las actividades de la empresa (véase la NIC 21, Efectos de las Variaciones en las Tasas de Cambio de la Moneda Extranjera). Si la ganancia o pérdida fiscal de la operación en el extranjero (y, por tanto, la base fiscal de sus activos y pasivos no monetarios) se calcula en la divisa correspondiente, los cambios de cotización en la misma pueden dar lugar a diferencias temporarias. Puesto que tales diferencias temporarias se relacionan con los activos y pasivos de la operación en el extranjero, y no con las inversiones en la operación extranjera por parte de la empresa que presenta sus estados financieros, se procederá a reconocer por parte de la entidad los correspondientes activos o pasivos por impuestos diferidos (en las condiciones establecidas en el párrafo 24). El impuesto diferido resultante será cargado o acreditado al estado de resultados (véase el párrafo 58”).

³⁴ “Los impuestos sobre las ganancias, que se deriven de las inversiones en empresas asociadas, se registran según lo establecido en la NIC 12, Impuesto a las Ganancias” (párrafo 25 de NIC 28).

- La NIC 28 (párrafo 25) que hace una remisión general³⁴ a las normas generales de efecto impositivo de la indicada NIC 12.

Se tratarán primero las reglas generales y posteriormente las aplicables a sociedades asociadas y a sociedades multigrupo, “entidades conjuntas” en terminología IASB.

Las reglas generales, aplicables a las participaciones en el capital de las sociedades dependientes, se pueden agrupar en los siguientes puntos:

1ª.- Diferencia temporaria:

Cuando el valor en libros de las inversiones (participaciones en el capital) de las sociedades vinculadas sea diferente a su valor fiscal (“base fiscal”) surgirá una diferencia temporaria³⁵, de acuerdo con lo que establece el párrafo 38 de la NIC 12.

En ese párrafo se especifica que: “En los estados financieros consolidados, la diferencia temporaria puede ser diferente de la diferencia temporaria registrada en los estados financieros individuales de la controladora, sí ésta contabiliza, en sus estados financieros, la inversión al costo o por su valor revaluado”.

Hay que advertir que esas diferencias podrían deberse a otras circunstancias, además, en función del régimen de tributación que se utilice y, sobre todo, por la generalización o no del procedimiento de puesta en equivalencia en las cuentas anuales individuales y, en todo caso, por la parte de las sociedades dependientes que corresponda a los socios externos.

El párrafo 18 de la NIC 27, precisa que “las diferencias temporarias que nazcan de la eliminación de pérdidas o ganancias no realizadas, derivadas de transacciones intragrupo se tratarán de acuerdo con la NIC 12, Impuesto sobre las Ganancias”. Como se puede observar no distingue los impuestos diferidos que se registren en la cuenta de resultados y los que carguen o abonen directamente a fondos propios. Se trata de una regla muy general similar a la prevista en el artículo 60 de las NOFCAC, (Normas para la formulación de cuentas anuales consolidadas, aprobadas por real Decreto 1815/1991).

2ª. Excepciones al registro de impuestos diferidos:

En los párrafos 39 y 44 de la NIC 12 se establecen dos excepciones al registro

³⁵ El párrafo 38 de la NIC 12, tras indicar que esas “diferencias pueden surgir en las más variadas circunstancias”, propone los siguientes ejemplos: “(a) por la existencia de ganancias no distribuidas en las subsidiarias, sucursales, asociadas o negocios conjuntos; (b) por las diferencias de cambio, cuando la controladora y su subsidiaria estén situadas en diferentes países, o (c) por una reducción en el valor en libros de las inversiones en una asociada, como consecuencia de haber disminuido el importe recuperable de la misma”.

de impuestos diferidos, en el primer caso de los de pasivo y, en el segundo, conforme a las reglas generales de "prudencia", para los de activo.

Los *impuestos diferidos de pasivo* no se registrarán en balance cuando se cumplan simultáneamente las siguientes condiciones: "(a) la controladora o inversora es capaz de controlar el momento de reversión de la diferencia temporaria, y (b) es probable que la diferencia temporaria no revierta en un futuro previsible".

Este planteamiento se basa en el supuesto que no se graven los resultados de la filiales en la sociedad dominante, circunstancia que se podría producir en el caso de tributación consolidada o cuando la sociedad dominante integrara en su base imponible individual tales resultados en cuentas individuales.

Hay que tener en cuenta que si operan exenciones o deducciones por doble imposición, interna o internacional, no se produciría ninguna diferencia temporaria, como se ha visto en el epígrafe anterior.

En todo caso, el IASB justifica esa excepción (párrafo 40 de NIC 12) estableciendo que, en la medida que la sociedad dominante puede determinar la política de distribución de dividendos de las sociedades dependientes³⁶, puede a su vez fijar la fecha de tributación de la misma ("reversión de las diferencias temporarias"). Concluyendo que "por tanto, cuando la controladora haya estimado que tales ganancias no serán objeto de distribución en un futuro previsible, no procederá a reconocer un pasivo por impuestos diferidos". También señala que: "con frecuencia podría ser muy difícil estimar la cuantía de impuestos a pagar cuando las diferencias temporarias reviertan".

También se excepciona el registro de los *impuestos diferidos de activo*, pero se trata de una causa distinta a la excepción aplicable a los pasivos. Como se indicó anteriormente, se trata de la aplicación del principio de prudencia. Se registrarán estos impuestos diferidos de activo cuando se produzca que: "(a) las diferencias temporarias vayan a revertir en un futuro previsible, y (b) se espere disponer de ganancias fiscales contra las cuales cargar las citadas diferencias temporarias". Por tanto, en los demás casos no se contabilizarán estos impuestos anticipados; se trata en definitiva de una aplicación al caso de las reglas generales sobre estos activos por impuestos diferidos, tal y como queda claro en el párrafo 45 de la NIC 12³⁷.

³⁶ Este razonamiento lo extiende también a las "sucursales"; lo cual no sería aplicable con el régimen tributario español, ya que la base imponible de los sujetos pasivos del Impuesto sobre Sociedades (Ley 43/1995) es la "renta mundial".

³⁷ "45. Al decidir reconocer o no activos por impuestos diferidos, por las diferencias temporarias asociadas con sus inversiones en empresas subsidiarias, sucursales y asociadas, o con participaciones en y negocios conjuntos, la empresa considerará las guías establecidas en los párrafos 28 a 31".

Para las sociedades asociadas y para los negocios conjuntos (sociedades multigrupo) se aplica el mismo criterio para identificar las diferencias temporarias por los beneficios no distribuidos o las pérdidas; sin embargo existen reglas particulares en el ámbito de las excepciones establecidas para los impuestos diferidos de pasivo (párrafo 44 de la NIC 12), ya que para los de activo operan las mismas reglas que para las participaciones en sociedades dependientes.

En el caso de participaciones en el capital de sociedades asociadas no puede operar la excepción porque la sociedad dominante, generalmente según señala el párrafo 42 de la NIC 12, no está en condiciones de poder determinar la política de dividendos de dichas sociedades asociadas. Y, aunque no se pueda determinar el importe de los impuestos a pagar al recuperar el coste de la inversión si puede *“determinar que serán iguales o superiores a un mínimo”*, en cuyo caso precisa que *“el pasivo por impuestos diferidos se mide por referencia a ese mínimo”*.

En las participaciones en sociedades multigrupo, en general el párrafo 43 de la NIC 12 lo extiende a cualquier tipo de negocios conjuntos³⁸, si puede operar la excepción para el registro de los impuestos diferidos de pasivo porque *“normalmente, el acuerdo entre las partes para crear un negocio conjunto contempla el reparto de ganancias, y establece si la decisión de distribución exige el consentimiento de todos los participantes, o de una determinada mayoría de los mismos. Cuando el participante puede controlar el reparto de ganancias, y es probable que no se repartan dividendos en un futuro previsible, no tendrá que reconocer ningún pasivo por impuestos diferidos”*.

Aplicando las reglas de las normas contables españolas no podría en ningún caso excepcionarse el reflejo de los impuestos diferidos de pasivo, Fernández (1993; p. 596) destaca que *“si el efecto impositivo da como resultado impuestos diferidos, su contabilización ha de realizarse en todo caso”*, por lo que se puede apreciar la existencia de una discrepancia importante en esta materia. Otra cuestión es que las disposiciones contables españolas se interpreten de forma poco estricta y que haya quien admita esta posibilidad, sobre todo calificando la diferencia como permanente, circunstancia que propone el autor citado (Fernández, 1993; p. 601), siguiendo la doctrina del Conseil National de la Compabilité (1990).

3.7. Procedimiento de consolidación y efecto impositivo

En el proceso de consolidación, además de la agregación, procede realizar ciertos ajustes y eliminaciones en el importe de las partidas individuales de las sociedades

³⁸ De acuerdo con la Ley 43/1995 vigente sólo será aplicable para el caso de las sociedades multigrupo.

³⁹ Ver detalle en Álvarez Melcón (1999).

del grupo³⁹. Estos ajustes y eliminaciones son consecuencia de la necesaria homogeneización y eliminaciones por operaciones internas que se debe realizar al elaborar las cuentas consolidadas del grupo a partir de las cuentas individuales de las sociedades que lo integran. Además, si se utilizan criterios distintos en cuentas consolidadas, será necesario hacer los ajustes pertinentes para registrar en cuentas consolidadas activos o pasivos que no se reflejan en cuentas individuales, o para viceversa, o para ajustar el valor de los elementos patrimoniales.

Estos ajustes y eliminaciones darán origen a modificaciones en el importe de los impuestos diferidos y en el importe del gasto por impuesto sobre beneficios. Este criterio está establecido en las normas españolas de consolidación (NOFCAC⁴⁰), estableciendo que *“para el cálculo del impuesto sobre beneficios que debe lucir en la cuenta de pérdidas y ganancias consolidada como gasto, se procederá aplicando la norma de valoración número 16 del Plan General de Contabilidad incluyendo las diferencias permanentes y temporales originadas como consecuencia de la aplicación de los métodos de consolidación, es decir teniendo en cuenta los ajustes derivados de la aplicación de los métodos de consolidación”* (artículo 60).

Cuando se utilicen criterios contables diferentes en las cuentas anuales individuales y en las consolidadas, entonces se podría producir un doble efecto en el cálculo de las magnitudes fiscales a registrar contablemente. Por un lado, el gasto por impuesto sobre beneficios, contabilizado en resultados conforme a las normas españolas, se deberá registrar directamente en el patrimonio neto en la parte que corresponda, conforme a las normas del IASB; además, al aplicar criterios diferentes en el registro de los impuestos diferidos será necesario realizar los ajustes pertinentes. Por otro lado, al utilizar criterios de registro y de valoración diferentes para elementos patrimoniales, según las vigentes normas españolas y las normas internacionales, pueden surgir nuevas diferencias temporarias o temporales que originarán nuevos ajustes en los importes de los impuestos diferidos consolidados; pudiendo así mismo modificar el ajuste en resultados por operaciones internas.

Cuando el criterio de reconocimiento sea distinto en cuentas anuales consolidadas que en las individuales, se deberá modificar el importe de los impuestos diferidos y del gasto por impuesto sobre beneficios. Por ejemplo, un activo registrado en cuentas individuales que no se puede registrar en cuentas consolidadas, requiere un ajuste de consolidación, que originará una diferencia temporaria y el reflejo de un impuesto diferido de activo, o una reducción del impuesto diferido de pasivo, y la disminución del gasto por impuesto sobre beneficios.

⁴⁰ Sobre la atribución de resultados a socios externos las NOFCAC dicen que: *“En todo caso se deberá tener en cuenta el impuesto sobre beneficios correspondiente, considerando lo previsto en el artículo 60”* (artículo 43).

Si se produce una transacción interna con un activo al que se aplica el criterio valorativo de valor razonable, y el precio de la operación interna coincide con el importe del valor razonable registrado del activo, entonces no hay que eliminar ningún resultado interno; sólo si la variación del valor razonable debe imputarse directamente a patrimonio neto, procedería una reclasificación que implicaría, en caso de que el valor razonable sea mayor que el precio de adquisición, una reducción del resultado del ejercicio y un aumento de patrimonio neto.

Si el precio de la operación interna es distinto al valor razonable del activo procedería un ajuste valorativo del mismo y, según el signo de la desviación del precio respecto a dicho valor razonable, aumentar o disminuir el resultado. Para ajustarlo al mencionado precio razonable consecuentemente, se produciría una nueva diferencia temporaria, por el ajuste indicado, que originará el correspondientes impuesto diferido activo o pasivo, o su ajuste⁴¹, según su signo.

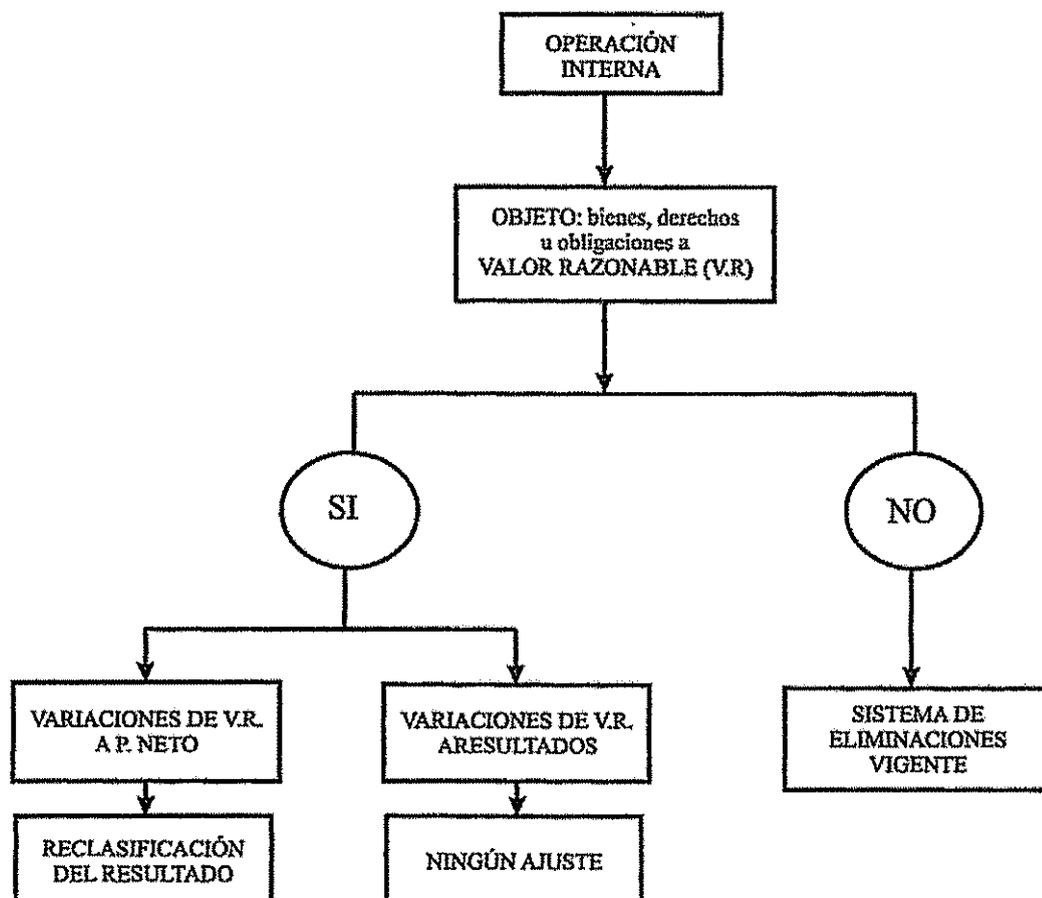
Además, cuando la variación del valor razonable se lleve a patrimonio neto, en cuentas consolidadas, habría que proceder a reclasificar el resultado en patrimonio neto, entonces, si toda la variación del valor razonable respecto al precio de adquisición o valoración inicial se ha reflejado como resultado en la transacción interna, tal importe se debería reclasificar en patrimonio neto. Paralelamente, habría que reclasificar el gasto por impuesto sobre beneficios del estado de resultados al patrimonio neto.

En definitiva, hay que considerar dos supuestos; por una parte, que se haya contabilizado un resultado en la transacción interna o que no se haya registrado un resultado en la transacción interna. En este último supuesto, evidentemente, no hay que realizar ningún ajuste, mientras que cuando se registre un resultado en unos casos será necesario el ajuste mientras que en otros no. Será necesario hacer un ajuste cuando se haya registrado un resultado y, de acuerdo con el criterio contable aplicado, no hubiera procedido su reflejo en cuentas anuales individuales si no se hubiera producido la operación interna.

Cuando el precio de la operación interna coincida con el valor razonable, no será necesario hacer un ajuste en resultados, aún cuando en las cuentas anuales individuales se hubiera reflejado resultado por operación interna, si las variaciones del valor razonable se llevan directamente a resultados; es decir, que si se aplica el valor razonable sólo hay que realizar ajustes cuando las variaciones del mismo proceda llevarlos directamente a patrimonio neto. El ajuste no afectará al valor del activo sino que implicará una reclasificación del resultado a reservas, como se puede ver en el cuadro 2, y la correspondiente reclasificación del gasto por impuesto sobre beneficios.

⁴¹ Cuando sea aplicable fiscalmente el valor normal de mercado los efectos serán distintos, distinguiendo como hace Álvarez Melcón (2002, p.177 y ss.) según opere como una norma antielusión o como una regla valorativa; es decir en operaciones vinculadas y en los restantes casos, como distingue.

Figura 2



Un caso particular es el de la aplicación del valor razonable a las “instalaciones, plantas y equipos” que según los párrafos 29 y 32 de la NIC 16 ya que se tiene que determinar el valor revaluado con una determinada frecuencia, pero no todos los ejercicios. Para estos casos, se deberá ajustar el valor de los activos eliminando (no reclasificando) el correspondiente resultado, para que refleje el importe del valor revaluado correspondiente a la última reevaluación. A partir de ese valor se seguirá aplicando el criterio del valor revaluado con la regularidad preestablecida, generándose el correspondiente impuesto diferido y la modificación del gasto por impuesto sobre beneficios.

4. EFECTO TRIBUTARIO DE LA REFORMA CONTABLE

En el proceso de convergencia de las normas contables españolas con las del IASB se producirán una serie de cambios que pueden afectar a la tributación de las empresas españolas, fundamentalmente si se modifican las normas aplicables a las cuentas anuales individuales. Este apartado se destina a considerar el efecto que se ori-

ginaría por esas nuevas normas contables en la base imponible del Impuesto sobre Sociedades⁴². Este efecto tributario se analizará de forma esquemática distinguiendo el derivado de las futuras nuevas normas de estados financieros individuales, que como se ha indicado tendrán mayor trascendencia, de las que correspondan a estados consolidados, que tienen efectos limitados.

La base imponible del Impuesto sobre Sociedades en el régimen general (individual) se cuantifica partiendo de los resultados individuales (artículo 10 de la Ley 43/1995) al igual que ocurre en el régimen de grupos fiscales (artículo 85 de la Ley 43/1995), ya que la base consolidada se determina a partir de las bases imponibles individuales.

En primer lugar, hay que tener en cuenta el denominado “principio de inscripción contable”, de acuerdo con el cual los ingresos y gastos se reconocen fiscalmente en el ejercicio de devengo, siempre que los ingresos se hayan registrado en la cuenta de resultados y los gastos se hayan registrado en ésta o hayan sido imputados directamente a fondos propios, si en este último caso existe una norma contable que lo permita (artículo 19 de la Ley 43/1995); además, está expresamente determinado en la norma fiscal que las revalorizaciones de activos sólo se incluirán en la base imponible si se registran en la cuenta de resultados y no si se registran directamente en recursos propios (artículo 15.1 de la Ley 43/1995). Por otra parte, el tratamiento fiscal de la contabilización de gastos o ingresos en un ejercicio anterior o posterior al de su devengo también es diferente; es asimétrico como se puede ver en la tabla 3 (artículo 19.3 de Ley 43/1995).

Tabla 3

Contabilización	INGRESOS	GASTOS
Antes de devengo	Computables, con requisitos	No computables
Después de devengo	No computables	Computables, con requisitos

En segundo lugar, conviene señalar que el párrafo 86 de la NIC 1 indica que los “gastos, ingresos, pérdidas o ganancias que, según lo requerido por otras Normas, se cargue o abone directamente al patrimonio neto”⁴³, este es el caso de algunas variaciones derivadas del valor razonable, y “el efecto acumulado de los cambios en las políticas

⁴² No se considera el efecto en otras figuras tributarias como el Impuesto sobre el Patrimonio o el Impuesto sobre Actividades Económicas.

⁴³ El párrafo 9 de la NIC 8 dice: “En otras Normas Internacionales de Contabilidad se tratan casos de partidas que, aún cumpliendo con las definiciones que el Marco Conceptual da para ingresos y gastos, se excluyen normalmente de la determinación de la ganancia o la pérdida del ejercicio. Son ejemplos de tales casos las reservas por revalorización (véase la NIC 16, Inmovilizado Material) y las pérdidas y ganancias que surgen por la conversión de los estados financieros de una entidad extranjera (véase la NIC 21, Efectos de las Variaciones en los Tipos de Cambio de la Moneda Extranjera)”.

contables y en la corrección de errores fundamentales, según lo requiere el tratamiento preferente de la NIC 8, Ganancia o Pérdida Neta del Ejercicio, Errores Fundamentales y Cambios en las Políticas Contables” no se reflejarán en la cuenta de resultados, porque se abonan directamente al patrimonio neto. Por su parte la NIIF 1 establece, con carácter general, en el párrafo 11, que los ajustes derivados de la transición al nuevo modelo contable se registra en las “ganancias retenidas” (reservas), de modo que las revalorizaciones o minusvalías de activos se contabilizarán contra reservas.

Si se adoptase este criterio en las normas españolas, procederá, en el supuesto de su contabilización directa contra reservas, considerar fiscalmente los gastos por pérdidas señalados en la determinación de la base imponible, mientras que los ingresos que correspondan a revalorizaciones de activos, no se computarían en la determinación de la base imponible del Impuesto sobre Sociedades.

Un tercer aspecto a tener en cuenta es que en las normas españolas se definen los gastos e ingresos de forma diferente a las de las normas IASB. Como no es posible analizar en este trabajo todas las modificaciones que se pueden producir en ese proceso de convergencia⁴⁴. Por ello sólo se hará referencia a la aplicación del valor razonable. También se indica, a título de ejemplo, que las partidas monetarias en moneda extranjera, según el tratamiento general (NIC 21.15), dará origen a diferencias de cambio, positivas o negativas, que se registran en la cuenta de resultados. Este tratamiento, de aplicarse en estados financieros individuales, supondría un aumento de la base imponible del Impuesto sobre Sociedades; de acuerdo con las normas IASB, no se pueden activar en general los gastos de establecimiento (NIC 38.57); si se utilizara este criterio en las normas contables españolas, se podría originar una reducción inicial de la base imponible del Impuesto sobre Sociedades.

La aplicación del valor razonable, está sujeta a un sin número de especificaciones en las normas internacionales adoptadas por la Unión Europea⁴⁵, a las que habría que añadir las contenidas en las normas, concretamente la NIC 32 y la NIC 39, pendientes de adoptar por la misma. El valor razonable se aplicará necesariamente a ciertas partidas, como es el caso de los activos biológicos (NIC 41.12), mientras que en otros se puede aplicar de forma opcional respetando el principio de uniformidad, como en el inmovilizado material (NIC 16.29) o de los inmuebles de inversión (NIC 40.24).

El registro de las variaciones del valor razonable tiene alternativas en las normas internacionales, ya que se puede registrar contra resultados, por ejemplo en activos biológicos (NIC 41.26), o contra patrimonio neto, en el inmovilizado material (NIC

⁴⁴ Un esquema de las diferencias entre las normas internacionales y las españolas se puede ver en Gonzalo (2004).

⁴⁵ En el Reglamento (CE) 1725/2003 de la Unión Europea el término “valor razonable” aparece 381 veces.

16.37). Cuando la norma contable española establezca la contabilización en resultados se producirá un aumento de la base imponible del Impuesto sobre Sociedades, mientras que si se refleja directamente en reservas, posiblemente no se produzca ninguna variación en el importe de la base imponible, ya que no se computaría la plusvalía. En este caso, hay que plantear cuándo se debe considerar realizada fiscalmente la misma; partiendo del artículo 15.1 de la Ley 43/1995 se debe entender realizada dicha plusvalía, de forma total o parcial, cuando los activos se deprecien (amortización, provisión o pérdida) o cuando se enajenen.

En cuarto lugar, como las normas de consolidación (Código de Comercio, artículos 42 a 49, y NOFCAC) se aplican fundamentalmente para realizar las eliminaciones por operaciones internas en la determinación de la base imponible consolidada, su modificación no debe tener especiales consecuencias en la fiscalidad de grupo; no obstante, esas normas también se aplican en ciertas correcciones del resultado contable, previstas para determinar la base imponible en la repetida Ley 43/1995, que si pueden tener trascendencia fiscal; se trata de las correcciones siguientes:

- No serán deducibles las amortizaciones del fondo de comercio adquirido a personas relacionadas con la empresa “en alguno de los casos previstos en el artículo 42 del Código de Comercio” (artículo 11.4).
- Se admite la deducibilidad de provisiones por depreciación de “la participación en entidades residentes en países o territorios calificados reglamentariamente como paraísos fiscales”, cuando consoliden éstas con la entidad que realiza la dotación de la provisión (artículo 12.3).
- Deducibilidad del fondo de comercio financiero, calculado conforme a las NOFCAC, por inversiones en entidades no residentes que cumplan determinados requisitos (artículo 12.5).
- En la definición de personas o entidades vinculadas, para la aplicación del valor normal de mercado, “se entenderá que el grupo de sociedades a que se refiere el artículo 42 del Código de Comercio es el contemplado en la sección 1.0 del capítulo primero de las normas para la formulación de las cuentas anuales consolidadas, aprobadas por el Real Decreto 1815/1991 de 20 de diciembre” (artículo 16.2).

Finalmente, indicar que con la estructura normativa del vigente Impuesto sobre Sociedades cualquier reforma contable producirá generalmente una modificación de la base imponible en la medida que se modifique el resultado contable y no existan o se establezcan correcciones de naturaleza fiscal que neutralicen su efecto. Esta neutralidad fiscal, preconizada por el Libro Blanco (Comisión de Expertos, 2002, cap.11) ha sido criti-

cada por Sanz (2004) porque afecta a la *“filosofía que subyace a la aceptación del resultado contable como núcleo de la base imponible”*. No obstante se ha tenido oportunidad de proponer, siguiendo lo establecido en el citado documento, nuevos ajustes o correcciones al resultado contable (Corona, 2002), como por ejemplo correcciones con la finalidad de que el “impuesto a pagar” sea el mismo que resultaría si no se hubieran realizado los ajustes derivados de la aplicación inicial de las NIC, lo cual podría complicar excesivamente la gestión del Impuesto sobre Sociedades, por la multiplicidad de ajustes en el ejercicio y en ejercicios posteriores que procedería realizar; o la modificación del contenido del apartado 1 del artículo 15 para evitar el gravamen en el caso de que el registro en resultados de la variación del valor razonable sea obligatorio.

5. CONCLUSIONES

1. La iniciada reforma de la contabilidad en España no está suficientemente definida en el momento de elaboración de este trabajo, tanto por la existencia de un complicado proceso de establecimiento de las normas europeas, aplicables obligatoriamente a cuentas de grupos cotizados, como por el limitado grado de avance de las normas españolas que se ha iniciado con la Ley 62/2003.

Las normas contables aplicables en nuestro país parece que se ajustarán a un *modelo dual*, normas europeas y normas estrictamente españolas, que puede afectar a la comparabilidad tanto negativa como positivamente, al aplicar normas distintas a cuentas consolidadas de ciertos grupos de sociedades y al eliminar opciones para las restantes cuentas, a la vez que se atiende a determinadas necesidades fiscales.

2. El método del efecto impositivo señalado en la NIC 12 (en la redacción dada por el Reglamento (CE) nº 1725/2003), con el enfoque del balance, se articula sobre las “diferencias temporarias” que a su vez parten del concepto de base o valor fiscal. Esta base fiscal se define en la indicada norma internacional en función de la deducibilidad o no de su recuperación del valor en libros, es decir en función de las diferencias entre resultado y base imponible del Impuesto sobre Sociedades de ejercicios futuros, que son diferencias en el enfoque de resultados, (utilizado en las normas españolas).

La definición de la “base fiscal” como elemento necesario en la determinación de tales “definiciones temporarias”, se realiza en función del efecto de activos y pasivos en futuras bases imponibles del impuesto sobre beneficios. De esta

forma, los dos enfoques (balance y resultados) se fundamentan, como no podía ser de otra forma, en las diferencias entre bases imponibles (resultado fiscal) y resultados, aunque se trate de las que se producirán en ejercicios futuros. Las principales modificaciones que se tendrían que incluir en las normas contables españolas para converger con las normas internacionales, prescindiendo de aspectos terminológicos y de formas de cálculo, son las siguientes:

- Reglas para la contabilización del efecto impositivo en fusiones de sociedades; estas normas estaban previstas en el Borrador de Normas sobre Fusiones y Escisiones de Sociedades, publicado en el BOICAC nº 14 de octubre de 1993.
 - Aplicación del principio de prudencia en la contabilización de activos por impuestos diferidos o impuestos anticipados en la terminología de las normas españolas. La principal diferencia se produce por la exigencia de reversión de diferencias temporales o de aplicación de créditos fiscales en un plazo de 10 años, establecido en las resoluciones del ICAC, como requisito para el reflejo de los mismos.
 - Consecuencia de las especificaciones contenidas en la NIC 12, se deberán introducir precisiones en relación con el efecto impositivo de participaciones en el capital en cuentas anuales individuales y en el marco de las cuentas anuales consolidadas.
 - Las reglas de representación de los impuestos diferidos en el balance, que son distintas a las de las normas internacionales y el modo de reflejar el gasto por impuesto sobre beneficios, que en las normas españolas, con carácter general, se refleja en el estado de resultados.
 - Añadir en las normas españolas todos los requerimientos de información en memoria, previstos en las normas internacionales y que no lo son en las vigentes normas españolas.
3. En la práctica la aplicación del método del efecto impositivo, en cualquiera de sus enfoques, se somete a ciertas restricciones. Así en la NIC 12 existen algunos impuestos diferidos activos y pasivos que no se registran, y en las normas españolas aparecen impuestos diferidos que no responden a la existencia de diferencias temporales. Esto hace que se pueda considerar, como hace el Libro Blanco, que ambos procedimientos sean casi equivalentes. Donde se separan las normas españolas de las normas internacionales es en la información que aparece en cuentas anuales, así por ejemplo, las partidas relacionadas con el impuesto sobre beneficios deben aparecer separadas en

balance. Hay que incluir una información más detallada en la memoria, particularmente sobre el TIEC.

4. El efecto impositivo en cuentas anuales consolidadas presenta ciertas especialidades en relación con las “diferencias temporarias” y con los activos y pasivos derivados del impuesto.

Tales “diferencias temporarias” pueden ser distintas a las que se producen en cuentas individuales, tanto porque la base fiscal puede referirse a tributación consolidada, o definirse conforme a normas fiscales de otros países, como por la distinta forma (valor) de contabilizar los elementos patrimoniales en cuentas consolidadas. Este último aspecto, es más importante cuando se está ante un modelo normativo de carácter dual.

Estas divergencias, hacen que el proceso de consolidación, en lo que afecta a las magnitudes del método del efecto impositivo, sea distinto al que actualmente se utiliza. En unos casos se puede simplificar el procedimiento mientras que en otros, puede ocurrir lo contrario, es decir, será más complejo.

La aplicación de normas distintas en cuentas anuales individuales puede originar por una parte, un cambio en la forma de presentar la información conforme a las normas internacionales, y por otra, la modificación de los importes de las “diferencias temporarias”. En particular, las homogenizaciones y eliminaciones de consolidación también experimentarán modificaciones, con el consiguiente cambio en las magnitudes del efecto impositivo.

5. Los efectos tributarios de la reforma de las normas contables aplicadas a las cuentas anuales individuales, para converger con las normas internacionales de contabilidad, pueden ser múltiples tanto por la aplicación del valor razonable, dependiendo del alcance de este criterio valorativo y de su registro, como por la distinta definición y registro de ingresos y gastos y por el régimen transitorio que se establezca.

Los cambios que ya se han introducido y los que se pueden introducir en las normas de consolidación, por la forma de cálculo de bases imponibles, individuales y consolidadas, del Impuesto sobre Sociedades, tendrán efectos limitados.

No obstante, cualquiera de los efectos tributarios de la reforma contable podría eliminarse con cambios en las disposiciones del Impuesto sobre Sociedades, para conseguir la neutralidad planteada en el Libro Blanco de la reforma contable.

BIBLIOGRAFÍA

ALBIÑANA GARCIA-QUINTANA, C. (1949): "Tributación del Beneficio de la Empresa y de sus Partícipes", *Revista de Derecho Mercantil*.

ALVAREZ MELCON, S. (1999): Consolidación de estados financieros, (2ª edición) McGraw-Hill, Madrid.

_____ (2002): Contabilidad y Fiscalidad: Impuestos sobre Sociedades e IVA. Ediciones Estudios Financieros. Madrid.

COMISIÓN DE EXPERTOS (presidida por J.A. Gonzalo Angulo) (2002): Informe sobre la situación actual de la contabilidad en España y líneas básicas para abordar su reforma (Libro Blanco para la reforma de la contabilidad en España), ICAC, Madrid.

CEA GARCÍA, J.L. (2000): "La regulación contable española y el modelo IASC: un debate sobre su adaptación", *Partida Doble*, noviembre, No. 116, p. 4 a 17.

_____ (2001): Armonización Contable Internacional y Reforma de la Contabilidad Española. ICAC. Madrid.

_____ (2002): "En el umbral de la reforma de la regulación contable española ante la adaptación del modelo IASB. Algunas reflexiones desde una disidencia parcial pero sustantiva con el Libro Blanco de la reforma", *Revista de Contabilidad y Tributación*, No. 236 noviembre, p. 153 a 198.

COMISIÓN DE COMUNIDADES EUROPEAS (2000): Comunicación de la Comisión de las Comunidades Europeas al Consejo y al Parlamento, de 13 de junio de 2000, "La estrategia de la UE en materia de información financiera: El camino a seguir".

CONSEIL NATIONAL DE LA COMPABILITÉ (1990): "Etat des Réflexions Concernant La Méthodologie Relative aux Comptes Consolidés: Impositions Différentes" Documento No.19, CNC, París.

CORONA ROMERO, E. (1997): "Valoración e imputación temporal en el Impuesto sobre Sociedades en 1997", *El Impuesto sobre Sociedades: la Ley y su nuevo Reglamento (Manual II, Expansión, Madrid, p. 131 - 215.*

_____ (2002): "Reforma contable y fiscalidad", *Partida Doble*, No. 136, septiembre, p. 90 - 99.

DIRECTIVA 2001/65/CE del Parlamento europeo y del Consejo de 27 de septiembre de 2001, por la que se modifican las Directivas 78/660/CEE, 83/349/CEE y 86/635/CEE, en lo que se refiere a las normas de valoración aplicables en las cuentas anuales y consolidadas de determinadas formas de sociedad, así como de los bancos y otras entidades financieras

FERNÁNDEZ FERNÁNDEZ, J.M. (1993): Consolidación de estados contables, Editorial AC, Madrid.

GARCÍA BENAOU, M.A. Y ZORIO GRIMA, A. (2002): "El camino hacia el valor razonable", *Revista de Contabilidad*, Vol. 5, No. 9, enero-junio, p. 57 - 88.

GARCÍA-OLMEDO DOMÍNGUEZ, R. (2002): "Análisis conceptual del enfoque de balance seguido por la norma internacional de contabilidad No. 12", comunicación presentada en Congreso de ASE-PUC en la Universidad de Santiago de Compostela.

GONZALO ANGULO, J.A. (2002): "Las líneas básicas de la Reforma contable", *Partida Doble*, septiembre, p. 10 a 27.

_____ (2004): "Principales cambios entre las normas internacionales de información financiera (NIIF) y el PGC", *Partida Doble*, No. 152, febrero, p.6 a 31.

ICAC (2000): Consulta 3 del BOICAC No. 41 (marzo).

HERREROS, J. (Director de la publicación) (2003): Las nuevas Normas Internacionales de Contabilidad, Deloitte and Touch., *Expansión*.

HUERTA DE SOTO, J (2003): "Nota crítica sobre la propuesta de reforma de las normas de Contabilidad", *Partida doble*, No. 142, marzo, p. 24 - 27.

LEY 43/1995. de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades.

LEY 62/2003, de 30 de diciembre, de medidas fiscales, administrativas y del orden social.

MALLO RODRÍGUEZ, C. (2002): "Las opciones de la normalización internacional de la contabilidad", *Partida Doble*, septiembre, p. 60 - 68.

NOFCAC: Normas para la formulación de las cuentas anuales consolidadas, aprobadas por Real Decreto 1815/1991, de 20 de diciembre.

ROVIRA FERRER, J. (1975): "La función de la contabilidad como instrumento tributario", *Revista Española de Financiación y Contabilidad*, No. 18.

SANZ GADEA, E. (2004): "Ley 62/2003. Impuesto sobre Sociedades (I). La reforma contable y el Impuesto sobre Sociedades",

Revista Contabilidad y Tributación, No. 251, febrero, p. 81 - 158.

TUA PEREDA, J. (2002): "El marco conceptual y la reforma contable", *Partida Doble*, septiembre, p. 52 -59.