

## 15. Situación fiscal.

Hasta la aparición del PGC en España se presentaba el impuesto sobre beneficios como un destino más del resultado; no se consideraba como un gasto a incluir dentro de la Cuenta de Pérdidas y Ganancias. Analizando las características del impuesto sobre beneficios y comparándolo con reservas y dividendos, que se asignan en función del capital aportado, el criterio que se utilizaba era poco verosímil.

Las reservas incrementan el valor teórico de las acciones y los dividendos suponen un pago a los accionistas de una cantidad por acción poseída, que tiene el carácter de remuneración del capital aportado por los socios. En cambio, no existe una relación causa-efecto entre el impuesto pagado y la utilidad para la empresa del uso y disfrute de los bienes y derechos de los recursos públicos.

El impuesto es un gasto necesario más en el que la empresa debe incurrir para realizar su actividad, y que no está justificado por el ciclo de explotación sino que se fundamenta en las normas fiscales. El cargo por el impuesto se realiza utilizando el principio de devengo.

Debe reconocerse que existen unos estados contables que no tienen por qué coincidir con los estados fiscales. La aplicación de la norma fiscal y de los principios contables conducirá a que la empresa presente un resultado contable distinto al resultado fiscal.

La diferencia que existe entre la base imponible y el beneficio contable la agrupa el PGC en 2 categorías: a) diferencias permanentes y b) diferencias temporales. Se explica la diferencia que existe entre el resultado contable y el fiscal estableciendo el *Estado de Conciliación del Resultado con la Base Imponible del Impuesto de Sociedades*.

El resultado contable hay que incrementarlo o reducirlo por la cuantía de a) y b).

- Las diferencias permanentes surgen cuando algún concepto de ingreso y/o gasto contable no tiene esa naturaleza desde el punto de vista fiscal y viceversa. Por ejemplo: las multas son un gasto para la empresa pero que no se considera para el cálculo de la base imponible.
- Las diferencias temporales surgen como consecuencia de que algún ingreso y/o gasto se imputa a periodos distintos dependiendo de que se apliquen criterios contables o fiscales. Por ejemplo: las ventas a plazos pueden incluirse en la base imponible del ejercicio de cobro, retrasando así el pago del impuesto; pero a efectos del estado contable el ingreso se reconoce cuando se produce la venta.

También se considerarán diferencias temporales los gastos o pérdidas deducidos a efectos fiscales en un ejercicio posterior a aquel en que se incluyeron para calcular el resultado contable. Por ejemplo: las provisiones por garantías; cuando se dota la provisión se considera el gasto contable, pero no se incluirá en la base imponible hasta que se realice efectivamente el servicio de garantía.

Asimismo, los ingresos o ganancias reflejados contablemente con posterioridad a su inclusión en la base imponible. Por ejemplo: los alquileres cobrados por anticipado fiscalmente son ingresos y contablemente se reflejan según el principio de devengo en el ejercicio en que se devenguen.

También los gastos o pérdidas deducidas fiscalmente en un ejercicio anterior al de su inclusión en el resultado contable. Por ejemplo: en las operaciones de *leasing* las amortizaciones del principal de la deuda pueden incluirse como gasto fiscal; así se acogen a las ventajas fiscales de las amortizaciones aceleradas, de manera que son menores que considerados como gastos contables, lo que implica una menor base imponible.

La *Cuota Devengada* se calcula a partir del beneficio contable ajustado por las diferencias permanentes. A

esta cuota se le aplica el tipo impositivo y se le restan las deducciones y otros incentivos fiscales aprovechados por la empresa, llegando así a la *Cuota Fiscal Devengada Neta*. La diferencia entre esta cuota y la *Cuota a Pagar* se debe a las diferencias temporales.

Así contablemente es más adecuado aplicar como gasto del ejercicio la *Cuota Devengada*.

*Ejemplo.* Una sociedad obtiene en 1996 un resultado contable antes de impuestos de 20.000.000 de ptas. En este resultado se ha incluido el gasto incurrido en la adquisición de unas cestas navideñas por 200.000 ptas. Este gasto no es deducible fiscalmente. Suponemos que no hay resultados negativos de ejercicios anteriores. El tipo impositivo es del 35%. La empresa tiene derecho a una deducción por inversiones de 3.000.000 y ya ha pagado por *retenciones y pagos a cuenta* 2.000.000. Determinar el impuesto devengado (cuenta 630), liquidar el impuesto y contabilizarlo. (G. contables > G. fiscales)

Resultado contable ajustado = 20.000.000 + 200.000 = 20.200.000

Cuota Devengada = 20.200.000 · 0,35 = 7.070.000

Deducciones = - 3.000.000

Cuota Fiscal Devengada Neta = 4.070.000 Impuesto devengado

Resultado contable antes de impuestos = 20.000.000

+/- Diferencias permanentes 200.000

+/- Diferencias temporales 0

Resultado fiscal = 2.020.000

- Compensación de bases impositivas negativas de ejer. anteriores 0

Base imponible 20.200.000

Cuota = 20.200.000 · 0,35 = 7.070.000

- Deducciones - 3.000.000

Cuota Líquida = 4.070.000

- Retenciones y pagos a cuenta - 2.000.000

Cuota diferencial a ingresar 2.070.000