

DOCUMENTOS

CONTABILIDAD *VERSUS* FISCALIDAD: SITUACIÓN ACTUAL Y PERSPECTIVAS DE FUTURO EN EL MARCO DEL LIBRO BLANCO DE LA CONTABILIDAD

Autores: *Elena Fernández Rodríguez*^(a)
Antonio Martínez Arias^(b)
Santiago Álvarez García^(c)

DOC. N.º 2/03

(a) Universidad de Oviedo. Departamento de Administración de Empresas y Contabilidad. Avda. del Cristo, s/n. 33071 Oviedo. (mefernan@correo.uniovi.es).

(b) Universidad de Oviedo. Departamento de Administración de Empresas y Contabilidad. Avda. del Cristo, s/n. 33071 Oviedo. (martinar@correo.uniovi.es).

(c) Instituto de Estudios Fiscales y Universidad de Oviedo. Subdirección General de Estudios Presupuestarios y del Gasto Público. Avda. Cardenal Herrera Oria, 378. 28035 Madrid. (santiago.alvarez@ief.minhac.es).



INSTITUTO DE
ESTUDIOS
FISCALES

N.B.: Las opiniones expresadas en este documento son de la exclusiva responsabilidad de los autores, pudiendo no coincidir con las del Instituto de Estudios Fiscales.

Edita: Instituto de Estudios Fiscales
N.I.P.O.: 111-03-004-7
I.S.S.N.: 1578-0244
Depósito Legal: M-23771-2001

ÍNDICE

1. INTRODUCCIÓN
 2. LA ACTUAL NORMATIVA ESPAÑOLA EN MATERIA DE CONTABILIZACIÓN DEL IMPUESTO SOBRE BENEFICIOS
 3. LA POSICIÓN DE LA UNIÓN EUROPEA EN MATERIA CONTABLE
 4. LA NORMA INTERNACIONAL DE CONTABILIDAD NÚMERO 12 (NIC 12)
 5. COMPARACIÓN ENTRE LA NORMATIVA ESPAÑOLA Y LA NIC 12
 6. EFECTOS FISCALES DE LA IMPLANTACIÓN DE LAS NIC
 7. CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES DEL LIBRO BLANCO EN MATERIA DE CONTABILIDAD Y FISCALIDAD
 8. A MODO DE CONCLUSIÓN FINAL
- REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS

1. INTRODUCCIÓN

El proceso de reforma contable iniciado hace unos años en la Unión Europea (UE), para conseguir que la información elaborada por las sociedades comunitarias se rija por un único cuerpo normativo, se encuentra en un grado de avance importante, pues ya se ha llegado a la conclusión de que el mismo debe basarse en las Normas Internacionales de Contabilidad (NIC) al no disponer ningún Estado miembro de un sistema contable lo suficientemente desarrollado como para servir de base a los demás, aparte de las reticencias que podrían mostrar los restantes países al tener que adaptarse a dicha regulación. Con el objetivo de que se puedan asumir las NIC se ha promulgado, por un lado, la Directiva 2001/65/CE, que incorpora como posible criterio valorativo el “valor razonable”, hasta ahora no admitido dentro del marco comunitario, y por otro, el Reglamento Nº 1606/2002, que establece el momento en que se deben empezar a utilizar las citadas normas, así como su ámbito de aplicación, fijando el 1 de enero de 2005 como fecha a partir de la cual las cuentas anuales consolidadas de las sociedades cotizadas se han de promulgar siguiendo las citadas normas.

Como consecuencia de todo lo anterior, en España se creó en el año 2001¹ una Comisión de expertos con el objeto de elaborar un informe sobre la situación actual de la contabilidad española y líneas básicas para, en su caso, abordar la reforma, el cual cristalizó en la publicación, el 26 de junio de 2002, del *Libro Blanco para la reforma de la contabilidad en España*. De todos los temas abordados en este Libro, el presente trabajo presta atención a un único aspecto, las relaciones contabilidad y fiscalidad, tema al que se dedica íntegramente el capítulo 11, así como un anexo elaborado por una Subcomisión creada dentro de la Comisión de expertos, a la que se le encargó un análisis pormenorizado sobre esta materia por la transcendencia que tiene dentro del mundo empresarial.

Evidentemente, el núcleo de las relaciones entre ambas disciplinas es el Impuesto sobre Sociedades (IS), tributo que, aún siendo punto de encuentro también genera diferencias entre las dos regulaciones. Por ello, el Libro Blanco se centra en este impuesto, dedicando una parte importante a todo lo concerniente a su contabilización, dado que el tratamiento previsto en las NIC difiere del recogido en las Directivas contables y en la normativa española, pues en ambas regulaciones se parte del estado de resultados mientras que la NIC 12, que es la que se ocupa de este aspecto, señala que se debe partir del balance. Además, la aplicación del citado método implica discrepancias en el concepto de las diferencias temporales con el consiguiente efecto sobre el reflejo contable. No obstante, el citado Libro también analiza otras cuestiones, entre las que cabe mencionar las consecuencias fiscales de la primera aplicación de las NIC, la necesidad de que la reforma contable goce de neutralidad fiscal o el requerimiento de que estas normas no vulneren el principio de reserva de ley.

Todos los aspectos señalados son tratados en este estudio, para lo cual se realiza una síntesis de la actual normativa del impuesto sobre beneficios, tanto española como comunitaria, así como de la NIC 12, al objeto de proceder a su comparación. Asimismo, se contemplan los efectos fiscales de la implantación de las NIC y las principales recomendaciones del Libro Blanco. Por último, en el trabajo se presenta, a modo de conclusión final, nuestra opinión sobre la reforma que se avecina en esta materia.

2. LA ACTUAL NORMATIVA ESPAÑOLA EN MATERIA DE CONTABILIZACIÓN DEL IMPUESTO SOBRE BENEFICIOS

Desde la entrada en vigor del Plan General de Contabilidad (PGC) de 1990, el tributo que recae sobre los beneficios empresariales pasó a tener la consideración de gasto contable, lo cual

¹ La creación de la Comisión es previa al Reglamento 1606/2002 porque en la COM [(2000)359] ya se señaló la conveniencia de abordar la reforma contable europea vía las NIC y afectando, como mínimo, a las cuentas consolidadas formuladas por las sociedades cotizadas, si bien indicaba que los Estados miembros podían ampliar esta obligación al resto de empresas y estados financieros.



no plantearía ningún problema si los criterios con los que se determina el resultado fiscal fuesen los mismos que los empleados para calcular el resultado contable, pero, desgraciadamente, no ocurre así, aunque bien es cierto que cada vez se produce una mayor aproximación, siendo buena prueba de ello la vigente normativa fiscal (Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del Impuesto de Sociedades y Real Decreto 537/1997, de 27 de abril, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto de Sociedades). No obstante, a pesar de las buenas intenciones del legislador, aún persisten diferencias, lo que obliga a seguir efectuando los ajustes pertinentes que se traducen en las consiguientes periodificaciones del impuesto.

Esta cuestión, de indudable interés, está contemplada fundamentalmente en la norma de valoración 16.^a del PGC, Impuesto sobre Sociedades, que ha tenido un desarrollo a través de la Resolución del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas (ICAC), de 30 de abril de 1992, la cual, a su vez, ha sido actualizada y sustituida por la Resolución del mismo Organismo de 9 de octubre de 1997. Con posterioridad, esta última norma fue parcialmente modificada por la Resolución de fecha 15 de marzo de 2002.

La norma 16.^a del PGC, que establece el marco general, contiene los siguientes criterios:

— El impuesto que grava los beneficios no constituye una partida de distribución del mismo, sino un gasto que se contabiliza en la cuenta 630. Impuesto sobre beneficios.

— El resultado contable y el resultado fiscal o base imponible del tributo, en general, son distintos, debido a diferencias de criterio entre un ámbito y otro, calificándose las mismas como:

- Diferencias permanentes: Las producidas entre la base imponible y el resultado económico antes de impuestos que no revierten en próximos ejercicios, excluidas las pérdidas compensadas.
- Diferencias temporales: Las existentes entre la base imponible y el resultado económico antes de impuestos cuyo origen esté en los diferentes criterios temporales de imputación empleados para determinar ambas magnitudes y que, por lo tanto, revierten en periodos subsiguientes.
- Pérdidas compensadas: Las procedentes de ejercicios anteriores que se aplican en el actual para la determinación de la base imponible.

— El gasto a registrar por el IS se calcula sobre el resultado económico antes de impuestos, es decir, el determinado con criterios contables, modificado por las diferencias permanentes y teniendo en cuenta las deducciones y bonificaciones, las cuales constituyen una minoración en el importe del impuesto devengado. Las diferencias temporales y las pérdidas compensables no modifican el resultado contable a efectos de calcular el importe del gasto por IS del ejercicio.

— Según los criterios anteriores, el importe a contabilizar por el impuesto sobre beneficios devengado se determina como sigue:

- Se obtiene el *resultado contable ajustado*, que es el resultado económico antes de impuestos del ejercicio más/menos las *diferencias permanentes* subsiguientes.
- Se calcula el importe del *impuesto bruto* aplicando el tipo impositivo correspondiente sobre el *resultado contable ajustado*.
- Por último, de la cuantía de *impuesto bruto*, según sea positiva o negativa, se restan o suman, respectivamente, las deducciones y bonificaciones en la cuota, excluidas las retenciones y los pagos a cuenta, para obtener el IS devengado.

— El crédito impositivo resultante de la futura compensación fiscal de pérdidas se obtiene aplicando el tipo impositivo del ejercicio a la base imponible negativa del mismo.

— Las diferencias temporales positivas y el crédito impositivo por la compensación fiscal de pérdidas se registran contablemente mediante cuentas de activo por tributación diferida, en tanto que las diferencias temporales negativas originan el nacimiento de pasivos fiscales dentro del balance.

— Cuando se produce una modificación de la normativa fiscal o la evolución de la situación económica de la empresa da lugar a una variación en la cuantía de los impuestos anticipados, créditos impositivos e impuestos diferidos, se debe ajustar el saldo de las cuentas anteriores.

— El impuesto a pagar que resulta de la aplicación de criterios fiscales se abona a la subcuenta 4752. Hacienda Pública, acreedor por impuesto sobre sociedades. No obstante, la cantidad resultante puede ser contraria, e indicar que es la Administración tributaria la que debe devolver parte de lo retenido durante el año, en cuyo caso se ha de cargar la subcuenta 4709. Hacienda Pública, deudor por devolución de impuestos.

— De acuerdo con el principio de prudencia, sólo se pueden contabilizar los créditos fiscales cuya realización futura esté razonablemente asegurada, dándose de baja aquellos otros sobre los que surjan dudas lógicas acerca de su futura recuperación. No obstante, se puede considerar como ingreso o gasto la parte de gravamen que corresponde a las diferencias permanentes, así como a las deducciones y bonificaciones en la cuota, excluidas las retenciones y pagos a cuenta. Dichos ingresos y gastos pueden ser objeto de periodificación.

Como síntesis de lo anterior se recoge en el cuadro 1 el esquema representativo, por un lado, del gasto devengado por IS y, por otro, de la cuota líquida.

CUADRO 1
DEVENGO CONTABLE Y LIQUIDACIÓN FISCAL DEL IS

CUOTA LÍQUIDA	IMPUESTO DEVENGADO
Resultado contable antes de impuestos	Resultado contable antes de impuestos
+/- Diferencias permanentes	+/- Diferencias permanentes
+/- Diferencias temporales	
= Base imponible previa	
- Bases imponibles negativas de ejercicios anteriores	
= Base imponible (Resultado fiscal)	= Resultado contable ajustado
x Tipo de gravamen	x Tipo de gravamen
= Cuota íntegra	= Impuesto bruto
- Deducciones y bonificaciones	- Deducciones y bonificaciones
= CUOTA LÍQUIDA	= GASTO DEVENGADO POR IS
- Retenciones y pagos a cuenta	
= CUOTA DIFERENCIAL	

Fuente: Elaboración propia.

En general, el gasto devengado no va a coincidir con la cuota líquida del impuesto, debiéndose tales divergencias a las partidas no coincidentes en el cuadro 1, esto es, las diferencias temporales y las bases negativas de ejercicios anteriores; como fácilmente se aprecia, las diferencias permanentes intervienen con carácter definitivo en ambos contextos y de ahí su nombre.

Por lo que respecta a la Resolución de 9 de octubre de 1997 del ICAC sobre ciertos aspectos de la norma 16.^a del PGC, la cual responde a la necesidad de adaptación de la Resolución precedente a la Ley 43/1995, puesto que aquélla estaba adaptada, lógicamente, a la antigua regulación fiscal del IS, se señalan seguidamente las cuestiones que aborda:

1. Aplicación del principio de prudencia.
2. Diferencias permanentes.
3. Deduciones y bonificaciones de la cuota.
4. Entidades en régimen de transparencia fiscal.
5. Socios o partícipes de las entidades en régimen de transparencia fiscal.
6. Sociedades que tributan en régimen de consolidación fiscal.
7. Impuestos extranjeros de naturaleza similar al impuesto sobre sociedades.
8. Acontecimientos posteriores al cierre.
9. Registro de las contingencias derivadas del impuesto sobre sociedades.
10. Tratamiento aplicable al régimen transitorio de la transparencia fiscal.

La Resolución anterior ha sido parcialmente modificada por otra de fecha 15 de marzo de 2002, cuya finalidad es dar respuesta a la necesidad de clarificar el tratamiento contable del gasto por impuesto sobre beneficios, como consecuencia de los recientes cambios producidos en la Ley 43/1995 y la entrada en vigor de la Ley 24/2001. Además, la formulación de consultas al ICAC y el proceso de acercamiento de la normativa europea en materia contable a los pronunciamientos emanados del International Accounting Standards Board (IASB), según se recoge desde la citada Resolución, aconsejaban adecuar el tratamiento de ciertos aspectos relativos al efecto impositivo bajo la perspectiva de este último modelo normativo, siempre claro está, dentro del marco contable definido por el PGC.

Seguidamente se presenta un resumen de los principales aspectos que contiene la Resolución de 9 de octubre de 1997 junto con su modificación de 15 de marzo de 2002, dejando al margen aquellas cuestiones que, a nuestro entender, no tienen una gran trascendencia de cara a los objetivos planteados en este trabajo, como son los casos de la transparencia fiscal, por su previsible efímera vida, y el registro de las contingencias derivadas del impuesto.

APLICACIÓN DEL PRINCIPIO DE PRUDENCIA

En síntesis, cabe resaltar los siguientes aspectos como más relevantes:

- Los impuestos diferidos deberán ser contabilizados en todo caso.
- Los créditos por compensación de bases imponibles negativas y los impuestos anticipados sólo serán objeto de contabilización en la medida en que tengan un interés cierto con respecto a la carga fiscal futura. Por ello, si existen dudas acerca de su recuperación posterior, por aplicación del principio de prudencia, no deberán ser registrados en las cuentas anuales como tales, impidiéndose recoger en el activo dichas partidas y corregir su valoración mediante la dotación de provisiones.
- Los créditos derivados de la compensación de bases imponibles negativas sólo serán objeto de registro contable cuando el resultado fiscal negativo se haya producido como consecuencia de un hecho no habitual en la gestión de la empresa, siempre que razonablemente se considere que en la actualidad las causas que originaron dichas pérdidas han desaparecido y que se van a obtener beneficios fiscales que permitan su compensación en un plazo no superior al previsto en la legislación tributaria para la compensación de bases imponibles negativas, es decir, siete años con carácter general, y con el límite máximo de diez años (actualmente ampliado a quince desde la óptica fiscal).
- Los créditos derivados de deducciones y bonificaciones pendientes de aplicar por insuficiencia de cuota serán objeto de registro contable cuando, habiéndose realizado la actividad u

obtenido el rendimiento que otorgó el derecho a la deducción o la bonificación, una estimación razonable indique que podrán ser objeto de aplicación futura. También se contabilizarán las deducciones que ocasionen en ejercicios futuros un menor gravamen del beneficio obtenido en una operación realizada en el ejercicio, siempre que sea previsible el cumplimiento de las condiciones establecidas por la norma fiscal para su perfección, en particular, la reinversión. En ambos casos se supone que no existen dudas en cuanto al disfrute de estos beneficios fiscales en próximos años cuando se estime su aplicación en un plazo no superior a diez años.

Por último, cabe mencionar una cuestión que suscitó un importante debate como fue la relativa a la posibilidad de actualizar financieramente todas las partidas que surgen del efecto impositivo, optándose finalmente por no considerar tal posibilidad.

DIFERENCIAS PERMANENTES

Cuando las diferencias permanentes den lugar a una minoración del gasto devengado por IS, tal reducción podrá ser objeto de periodificación en las cuentas anuales, la cual se efectuará, en su caso, correlacionando la reducción del gasto por impuesto sobre beneficios con la depreciación del activo que motivó la diferencia permanente.

A la hora de efectuar la periodificación se creará la partida "Ingresos fiscales a distribuir en varios ejercicios", para lo cual se podrá utilizar la cuenta 137. Ingresos fiscales por diferencias permanentes a distribuir en varios ejercicios, cuya valoración e imputación a resultados habrá de coincidir con lo previsto en el PGC para las subvenciones no reintegrables.

DEDUCCIONES Y BONIFICACIONES DE LA CUOTA

Las deducciones de la cuota por incentivos fiscales y las bonificaciones del IS aplicadas en la declaración del ejercicio minorarán el gasto devengado. Además, como ya se indicó, las deducciones y bonificaciones no aplicadas fiscalmente por insuficiencia de cuota se registrarán contablemente cuando no existan dudas razonables de que se podrán aplicar en futuros ejercicios.

Por otro lado, como en el caso de las diferencias permanentes, está prevista la periodificación de deducciones y bonificaciones cuando estén ligadas a activos fijos, creando a tal fin la partida "Ingresos fiscales a distribuir en varios ejercicios", para incorporar la cuenta 138. Ingresos fiscales por deducciones y bonificaciones fiscales a distribuir en varios ejercicios, cuya valoración e imputación a resultados nuevamente habrá de coincidir con lo previsto en el PGC para las subvenciones no reintegrables.

GRUPOS DE SOCIEDADES

En cuanto a esta cuestión, por cierto cada vez más habitual, cabe sintetizarla en los siguientes aspectos como más relevantes:

— El impuesto devengado se contabiliza en cada sociedad del grupo según le hubiera correspondido individualmente.

— Se reconocerán diferencias permanentes por la eliminación de los dividendos repartidos entre las sociedades del grupo.

— Se producirán diferencias temporales cuando se difiera el reconocimiento de resultados de operaciones intragrupo, en tanto no estén realizados ante terceros.

— Cuando existan bases imponibles negativas se contabilizará el crédito y el débito recíproco entre sociedades del grupo.

— Se originarán los correspondientes ingresos o gastos de naturaleza extraordinaria cuando el reparto de la carga tributaria no coincide con el que resulta de la aplicación de esta norma.



ACONTECIMIENTOS POSTERIORES AL CIERRE

Cualquier cambio producido antes de la formulación de las cuentas anuales que incida en la contabilidad del efecto impositivo se deberá tener en cuenta para la cuantificación del gasto por IS devengado. En particular, conocida la modificación del tipo de gravamen antes de la elaboración de los estados financieros, se procederá a ajustar en los mismos el importe de los impuestos anticipados y diferidos, así como los créditos derivados de las bases imponibles negativas.

3. LA POSICIÓN DE LA UNIÓN EUROPEA EN MATERIA CONTABLE

El Consejo Europeo de Lisboa, celebrado los días 23 y 24 de marzo de 2000, puso de manifiesto la necesidad de acelerar la realización del mercado interior de los servicios financieros, estableciendo como fecha límite el año 2005 para aplicar el Plan de acción sobre esta materia.

En efecto, para contribuir a un mejor funcionamiento del mercado interior, una de las medidas prioritarias es la necesidad de aumentar la comparabilidad de los estados financieros de las sociedades, tanto para beneficiar a las propias entidades como a los inversores. Para lograr este objetivo, la Unión necesita de unas normas comunes de información financiera, esto es, reglas que sean transparentes, perfectamente comprendidas, correctamente auditadas y de efectivo cumplimiento.

Por tanto, la UE entendió que debe exigirse a las empresas con cotización oficial la aplicación de un único grupo de normas contables internacionales para la elaboración de sus estados financieros consolidados. Con esta medida consideró que garantizaría también un alto grado de transparencia y comparabilidad de la información financiera de todas las empresas de la Unión con cotización oficial, condición indispensable para que un mercado integrado de capitales funcione de manera eficaz, fluida y eficiente.

De acuerdo con esta filosofía, el 13 de junio de 2000 la Comisión publicó la comunicación: "La Estrategia de información financiera en la UE: camino a seguir" [COM (2000) 359], en la que se proponía que todas las empresas de la UE con cotización oficial elaboraran sus estados financieros consolidados de conformidad con un único grupo de normas de contabilidad, es decir, las NIC, estableciéndose el año 2005 como límite para ello.

Pues bien, según estas premisas, la UE aprobó el Reglamento (CE) N.º 1606/2002 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 19 de julio de 2002, relativo a la aplicación de normas internacionales de contabilidad², y publicado en el Diario Oficial de las Comunidades Europeas de fecha 11 de septiembre de 2002. Concretamente, en el citado Reglamento se establece:

— Para los ejercicios financieros que comiencen a partir del 1 de enero de 2005 inclusive, las sociedades que se rigen por la ley de un Estado miembro elaborarán sus cuentas consolidadas de conformidad con las NIC si, en la fecha de cierre de su balance, sus valores han sido admitidos a cotización en un mercado regulado de cualquier Estado miembro.

— Los Estados miembros podrán permitir o exigir a dichas sociedades que elaboren sus cuentas anuales según las NIC, y a las sociedades distintas de las anteriores que confeccionen sus cuentas anuales individuales y/o consolidadas aplicando tales normas.

² A efectos del presente Reglamento se entenderá que se refiere a las Normas Internacionales de Contabilidad (NIC), las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF) y las interpretaciones correspondientes (interpretaciones del SIC/interpretaciones del IFRIC), las modificaciones ulteriores de dichas normas y de las interpretaciones correspondientes, así como las futuras normas y las interpretaciones correspondientes que pueda elaborar o aprobar el Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad (CNIC).

De acuerdo con este planteamiento, las NIC pueden tener tres posibilidades de aplicación a voluntad de los Estados miembros de la Unión, es decir:

1.º Que se apliquen únicamente en relación con las cuentas consolidadas de las entidades cotizadas en Bolsas de valores (carácter mínimo).

2.º Que se utilicen por las sociedades cotizadas en Bolsas para la elaboración de sus cuentas anuales individuales (carácter intermedio).

3.º Que se empleen de manera generalizada por todas las empresas para la confección de todo tipo de cuentas anuales (carácter máximo).

Obviamente, las anteriores consideraciones de carácter general en el ámbito de la UE respecto a la asunción de las NIC tienen una gran trascendencia para el tema que se está abordando, pues no se puede olvidar la vigente NIC 12, Impuesto sobre beneficios, que, de acuerdo con lo manifestado previamente, supone la norma a seguir por parte de ciertas sociedades, en principio no muchas pero sí muy importantes por la trascendencia que tienen. Además, quien sabe si las autoridades españolas en la reforma contable que lleven a cabo deciden que sea de aplicación generalizada esta NIC 12 para todas las empresas españolas, aunque no parece que así vaya a ser.

Para concluir este apartado relativo a la posición de la Unión se estima de interés presentar a continuación los resultados del trabajo llevado a cabo con el nombre de *Estudio de la implantación de las NIC por parte de la UE*, en particular, los aspectos correspondientes a la implantación de la NIC 12.

El Comité de Contacto de las Directivas contables ha analizado los requisitos de la NIC 12 en relación con los contenidos de tales Directivas (Documento XV/7012/97 ES), llegando a la conclusión de que, aunque el enfoque propuesto por el IASB probablemente exigirá modificar a las empresas europeas las formas actuales de contabilización de los impuestos diferidos, *"en la práctica las diferencias entre ambos métodos no son tan marcadas como podría parecer en la teoría"*. En concreto, tras el estudio efectuado, los únicos aspectos que presentan divergencias con las actuales Directivas son los que seguidamente se enumeran:

- 1) Prudencia en el reconocimiento de activos por impuestos diferidos.
- 2) Test de probabilidad para el pasivo por impuestos diferidos.
- 3) Clasificación de activos por impuestos diferidos como activo circulante.

Teniendo en cuenta las consideraciones que sobre los aspectos anteriores se efectúan en el estudio mencionado, el Comité de Contacto ha llegado a la conclusión de que la NIC 12 es compatible con la legislación europea siempre que se cumplan las siguientes condiciones:

— *"El reconocimiento de activos por impuestos diferidos esté sujeto a la norma de prudencia, pues podría entrarse en conflicto con las Directivas sobre cuentas si los activos por impuestos diferidos se reconocieran en situaciones en las que hubiera dudas razonables de que existirá un beneficio imponible del que puedan deducirse las diferencias temporales."*

— *El reconocimiento de pasivos por impuestos diferidos esté sujeto al test de probabilidad. Podría surgir un conflicto con las Directivas contables cuando los pasivos por impuestos diferidos o las provisiones para impuestos se reconocieran en relación con diferencias temporales respecto a las cuales no sea probable que surja una deuda futura."*

— *La presentación de activos y pasivos por impuestos diferidos se efectúe de acuerdo con los esquemas prescritos en las Directivas sobre cuentas. La NIC 1 establece que las empresas evitarán tener que emplear la clasificación entre fijos y circulantes en el activo y el pasivo del balance. En consecuencia, las empresas que aplican las Directivas sobre cuentas deberán acogerse a esa disposición, con lo que el apartado 70 de la NIC 12 no será de aplicación y podrán presentar los activos por impuestos diferidos con arreglo a la Directiva."*



4. LA NORMA INTERNACIONAL DE CONTABILIDAD NÚMERO 12 (NIC 12)

La NIC 12 original, aprobada en 1978, establecía que las empresas contabilizasen el impuesto sobre beneficios utilizando el método de capitalización (*Deferred Method*) o el método de la deuda (*Liability Method*), conocido también como método de la deuda basado en el estado de resultados (*Income Statement Liability Method*), sistema este último adoptado por la normativa española tras la aprobación del PGC de 1990, el cual ha sido expuesto sucintamente en el apartado 2 de este trabajo, pudiendo afirmarse que, en líneas generales, coincidía con la anterior normativa del IASB.

Ahora bien, la NIC 12, revisada en 1996³ y en vigor a partir de 1998, prohíbe expresamente el método de capitalización y exige la aplicación del método de la deuda, pero con una variante importante, pues en lugar de basarse en la cuenta de pérdidas y ganancias se apoya en el balance (*Balance Sheet Liability Method*), sin duda influido por la normativa americana a través del SFAS 96, que por cierto nunca llegó entrar en vigor ante las críticas que concitó, y fundamentalmente del SFAS 109, texto vigente desde 1992, los cuales introducen este nuevo criterio⁴.

Como se expone en la Introducción de esta NIC, el método que se basa en el estado de resultados se centra en las diferencias temporales de ingresos y gastos (*Timing Differences*), en tanto que el centrado en el balance contempla también las diferencias de naturaleza temporal, pero surgidas de la comparación de la base fiscal de un activo o pasivo con su correspondiente valor contable (*Temporary Differences*).

De acuerdo con este nuevo planteamiento, todas las diferencias temporales (*Timing Differences*) del estado de resultados son también diferencias temporales en el balance; sin embargo, esta nueva concepción puede incorporar otras diferencias, de ahí que para distinguirlas de las anteriores se les ha cambiado el nombre (*Temporary Differences*). A los efectos de este trabajo, también con el ánimo de distinguirlas de las conocidas hasta ahora, se les llamará en lo sucesivo diferencias temporarias, utilizando la terminología introducida en España por García-Olmedo (1997), y seguida por otros autores, entre ellos, Labatut y Martínez (1999) y Garrido et al. (1999), así como en el Libro Blanco.

Una vez realizada esta somera introducción en torno a la nueva NIC 12, y antes de llevar a cabo su presentación, permítasenos hacer las siguientes reflexiones con la idea de situar en sus justos términos el cambio que nos viene, no se sabe si para todas las empresas, pero sí al menos para las cuentas consolidadas de las empresas cotizadas.

Tras la aprobación del PGC en 1990 se recibía con enorme satisfacción el cambio introducido en este texto para la contabilización del IS, en armonía a partir de ese momento con la normativa internacional; sin embargo, quedaba todavía un escollo importante como era la utilización de las normas fiscales –donde abundaban las alusiones a prácticas contables– para la determinación de la base imponible. Ahora bien, la aprobación de la Ley 43/1995 supuso un avance importante, ya que este texto legal establece que la base imponible se determinará a partir del resultado contable, el cual, como se sabe, es calculado de acuerdo con normas de carácter mercantil; por tanto, desde entonces se produce un acercamiento importante entre los ámbitos contable y fiscal en materia de IS, no tanto como hubiéramos deseado pero, sin duda, representativo de una situación bastante más halagüeña que la de partida.

Pues bien, hete aquí que una vez que se había conseguido una cierta aproximación entre la contabilidad y la fiscalidad surge una nueva normativa en el contexto internacional, que los países de la UE incorporarán, según la cual la contabilización del IS sufrirá una modificación, aparentemente importante, al pasar de utilizar el método de la deuda basado en el estado de resultados a otro que se fundamentará en el balance de situación.

Si en este momento no se apuntase ningún comentario adicional acerca del cambio, podría pensar el lector que la modificación es muy importante, idea que, seguramente, no tendría al

³ Parcialmente modificada en el año 2000.

⁴ En torno a los SFAS 96 y 109 puede consultarse el trabajo de Gallego (1996).

finalizar este trabajo; por tanto, nos parece oportuno, casi obligado, adelantar la impresión acerca de la modificación que supone la sustitución de un método por otro, utilizando para ello la opinión, con la que estamos de acuerdo, de García-Olmedo (1997, p. 666), el cual manifiesta expresamente:

"... el resultado práctico de la contabilización del efecto impositivo mediante diferencias temporarias es normalmente idéntico a la utilización de las diferencias temporales en la mayoría de las operaciones más usuales: con ambos enfoques se terminan reconociendo los mismos saldos en el balance. Esto puede causar un cierto desencanto e incluso podría parecer que no merece la pena introducir más cambios en algo ya de por sí complejo. Sin embargo, aunque en la mayor parte de las situaciones el resultado final mediante ambos métodos sea el mismo, es decir, iguales saldos en el balance e idéntica cuantía del gasto en resultados, tal circunstancia no ha de empañar el hecho de que conceptualmente los métodos son muy diferentes. ... Porque hay que advertir que las diferencias temporales se producen entre magnitudes flujo en la cuenta de resultados mientras que las diferencias temporarias ocurren entre magnitudes fondo representadas por los valores de los elementos en el balance de situación."

También coincidimos en líneas generales con Labatut y Martínez (1999, pp. 25-26), quienes se manifiestan en parecidos términos afirmando:

"A efectos prácticos no hay una gran diferencia entre un procedimiento y otro ya que en nuestro país se reconocen como diferencias temporales aquéllas que afectan previamente a valoraciones del balance como por ejemplo el leasing y la posibilidad de diferimiento de las plusvalías en las fusiones. ... En nuestra opinión el procedimiento de cálculo basado en el balance de situación introduce una complejidad añadida al tema, ya que obliga a las empresas a realizar continuamente valoraciones de activos y pasivos a efectos contables y fiscales, por lo que en cierto modo se obliga a la llevanza de una contabilidad mercantil y otra fiscal. También es cierto que este balance fiscal podría proporcionar una información más detallada de la situación fiscal de la empresa en relación con el pasado y con el futuro, pero también habría que valorar su coste adicional."

Seguidamente se realiza una síntesis de los principales aspectos que contiene la NIC 12, haciendo especial hincapié en aquellas cuestiones que pueden ser objeto de una mayor innovación y trascendencia.

El método de la deuda basado en el balance: las diferencias temporarias

Tal como establece, el objeto de esta norma es prescribir el tratamiento contable del impuesto sobre beneficios, cuyo principal problema, de acuerdo con la nueva concepción, es cómo tratar las consecuencias actuales y futuras de:

- a) la recuperación/el pago en el futuro del valor contable de los activos/pasivos que se han reconocido en el balance, y
- b) las transacciones y otros sucesos del ejercicio corriente que han sido objeto de reconocimiento en los estados financieros.

Cuando sea probable que la recuperación o el pago de los valores contabilizados vaya a dar lugar a diferencias en el futuro con el valor fiscal que servirá de base (base fiscal), tal hecho conllevará, según este método, el reconocimiento de un activo (impuesto anticipado) o de un pasivo (impuesto diferido).

Por tanto, las diferencias temporarias se basan en las divergencias que se pueden producir entre el valor contable y el valor fiscal de un activo o pasivo. Concretamente, la base fiscal de un activo es el importe que será deducible fiscalmente de los beneficios económicos que obtenga la empresa cuando recupere el valor contable de dicho activo, teniendo en cuenta que si tales beneficios no tributan, la base fiscal será igual al valor contable; por su parte, la base fiscal de un pasivo exigible es su valor contable menos cualquier importe que, eventualmente, sea deducible fiscalmente respecto de tal partida en ejercicios futuros.

Estas diferencias temporarias se dividen en:



— Diferencias temporarias imponibles⁵: son las que dan lugar a cantidades gravables al determinar el beneficio o pérdida fiscal relativo a ejercicios futuros, cuando el valor contable del activo sea recuperado o el del pasivo pagado.

— Diferencias temporarias deducibles: son las que originan importes que son deducibles al determinar el beneficio o la pérdida fiscal correspondiente a próximos ejercicios, momento en que el valor contable del activo sea recuperado o el del pasivo abonado.

Como ya se indicó, toda diferencia temporal es temporaria, mientras que no toda diferencia temporaria es temporal, dado que aquélla abarca más supuestos, entre los que se pueden señalar a modo de ejemplo los siguientes:

1. Revalorizaciones de activos, bien de carácter voluntario (típico de los inmovilizados), bien por aplicación del valor razonable (fundamentalmente instrumentos financieros), cuando las mismas no afectan a la base imponible del período.

2. Diferencias surgidas por la distribución del coste de una combinación de empresas calificada de adquisición entre activos y pasivos identificables que se valoran a precios razonables, pero sin ajuste en la base fiscal de los mismos⁶.

3. Diferencias entre el valor contable y la base fiscal de determinados activos y pasivos exigibles que se ponen de manifiesto en el momento de su reconocimiento inicial.

4. Activos a largo plazo que no son deducibles en la base imponible.

5. Subvenciones estatales que no afectan a la base imponible.

Por otro lado, cabe resaltar que la NIC 12 no alude a las diferencias permanentes, por lo que al igual que Labatut y Martínez (1999, p. 24), entendemos que tal hecho indica que nunca son objeto de reflejo contable, afectando directamente al gasto devengado por IS⁷.

Activos y pasivos por tributación diferida

La división de las diferencias temporarias en deducibles y gravables origina los correspondientes activos y pasivos. Así, los activos por impuestos diferidos son las cantidades de impuestos sobre beneficios a recuperar en ejercicios futuros relacionados con:

- a) diferencias temporarias deducibles;
- b) compensación de pérdidas, todavía no utilizadas, y
- c) derechos procedentes de desgravaciones, aún no aplicadas.

Por su parte, los pasivos por impuestos diferidos representan el importe de impuesto sobre beneficios a pagar en ejercicios futuros relacionados con las diferencias temporarias.

El reconocimiento de un activo lleva inherente la suposición de que su valor contable se recuperará en forma de beneficios económicos que la empresa recibirá en ejercicios futuros, mientras

⁵ También denominadas diferencias temporarias gravables o tributables.

⁶ El Borrador de fusiones y escisiones elaborado por el ICAC utiliza una mecánica parecida a las diferencias temporarias.

⁷ Por su parte, Garrido et al. (1999, p. 233) manifiestan al respecto: "Las diferencias permanentes recogidas en la Norma de valoración 16.ª del PGC no son consideradas en la NIC 12. El IASC se pronuncia en este sentido diciendo: "Si tales beneficios económicos no tributan, la base fiscal será igual a su valor contable", tal y como se dispone en el punto 8. No obstante, creemos que las diferencias permanentes son siempre diferencias entre el resultado contable y la base imponible y que la referencia a que la base fiscal es igual al valor contable es un recurso adoptado por la Norma para salir del paso. De esta forma se consigue que las diferencias permanentes reciban el mismo tratamiento en el método de la deuda basado en el balance que en el basado en el estado de resultados: son objeto de ajuste extracontable para determinar la base imponible sin devengar gasto (ingreso) por impuesto sobre beneficios y no dan lugar a diferencias temporarias."

que el de un pasivo implica que la cantidad será satisfecha en próximos ejercicios mediante una salida de recursos de la empresa.

Debe reconocerse un activo por impuestos diferidos siempre que se puedan compensar, con beneficios fiscales de ejercicios posteriores, pérdidas o desgravaciones fiscales no empleadas, pero sólo en la medida que sea probable la disponibilidad de beneficios fiscales futuros contra los que cargar tales pérdidas o desgravaciones todavía no utilizadas.

Es importante resaltar que el reconocimiento de los activos por impuestos diferidos está condicionado a un hecho incierto: la existencia de beneficios fiscales en ejercicios posteriores, para lo cual la empresa en cuestión habrá de tener en cuenta los siguientes criterios:

- a) si la empresa tiene suficientes diferencias temporarias imponibles;
- b) si es probable que tenga beneficios fiscales antes de que prescriba el derecho;
- c) si las pérdidas fiscales por compensar han sido producidas por causas identificables que es improbable que se repitan;
- d) si la empresa dispone de oportunidades fiscales.

Por último, es preciso indicar al respecto que a la fecha de cierre de cada ejercicio la empresa reconsiderará los activos por impuestos diferidos, momento en el cual procederá a registrar una partida de esta naturaleza, previamente no reconocido, siempre que sea probable que los futuros beneficios permitan la recuperación de tal activo por impuestos diferidos.

Valoración

Los activos y pasivos de naturaleza fiscal, ya sean del ejercicio actual o de períodos anteriores, deben ser valorados por las cantidades que se espera recuperar o pagar, utilizando para ello la normativa y los tipos que se hayan aprobado, o estén a punto de aprobarse, en la fecha de cierre del ejercicio; no obstante, estas partidas de naturaleza fiscal deben valorarse a los tipos que vayan a ser de aplicación en los ejercicios en que se esperan aplicar. Además, tales activos y pasivos no deben ser descontados, es decir, no se procederá a su actualización.

Finalmente, es necesario resaltar la obligación de revisar al cierre el valor contable asignado a un activo por impuestos diferidos, procediendo a su reducción en la medida que se estime probable que no se dispondrá de suficientes beneficios fiscales en el futuro, aunque se podrá restablecer el importe inicial del activo si posteriormente se vuelve a la situación de partida.

Presentación

Los activos y pasivos derivados del impuesto sobre beneficios han de presentarse por separado de otros activos y pasivos en el balance, debiendo distinguirse los que tengan la consideración de circulantes. No obstante, cuando una empresa ya clasifica sus elementos patrimoniales en fijos o permanentes y circulantes, no es necesaria la distinción apuntada.

Por otra parte, una empresa debe compensar los activos y pasivos por impuestos si, y sólo si, la entidad:

- a) tiene reconocido legalmente un derecho para compensar frente al fisco los importes reconocidos en estas partidas, y
- b) tiene intención de liquidar las deudas netas que resulten, o bien realizar los activos y pagar simultáneamente las deudas que ha compensado con ellos.



Además, aunque tales partidas fiscales se evalúan y reconocen por separado, pueden compensarse en el balance siguiendo los mismos criterios establecidos en la NIC 32 para los instrumentos financieros.

En cuanto a la presentación del gasto por impuesto sobre beneficios, la NIC 12 establece que el importe del gasto o ingreso por este concepto, relativo a los resultados de las actividades ordinarias, debe aparecer en el cuerpo principal del estado de resultados.

Información complementaria

Los componentes principales del gasto/ingreso por impuesto sobre beneficios deben ser objeto de información por separado en los estados financieros, pudiendo citar a modo de ejemplo los siguientes aspectos como más relevantes:

- a) El gasto/ingreso por impuesto del ejercicio o corriente.
- b) Los ajustes de los impuestos del ejercicio o de años anteriores.
- c) Las cuantías por impuestos diferidos relacionadas con el nacimiento o reversión de las diferencias.
- d) Los importes derivados de los cambios en los tipos de gravamen.
- e) Los créditos fiscales procedentes de pérdidas, desgravaciones o diferencias no registradas en ejercicios anteriores que se han reconocido en el actual.
- f) El impuesto diferido que surge de la baja o reversión de bajas anteriores correspondientes a activos por impuestos diferidos.
- g) La cuantía del gasto/ingreso por impuesto relacionado con los cambios en los criterios contables y errores.

A su vez, en los estados financieros debe aparecer información por separado relativa a:

- El importe total de los impuestos, corrientes y diferidos, relativos a partidas cargadas directamente al neto patrimonial.
- El gasto/ingreso por el impuesto correspondiente a los resultados extraordinarios.
- Una explicación de la relación entre el gasto/ingreso por impuesto y el resultado contable.
- Una aclaración de los cambios habidos en el tipo respecto al ejercicio anterior.
- La cuantía y fecha de validez, si cabe, de cualesquiera diferencias deducibles, pérdidas o desgravaciones no utilizadas y para las que no se han reconocido activos por impuestos diferidos.

Tras haber expuesto sucintamente los principales aspectos de la NIC, en el próximo apartado se procede a su comparación con la normativa española al objeto de detectar las principales analogías y diferencias que presentan.

5. COMPARACIÓN ENTRE LA NORMATIVA ESPAÑOLA Y LA NIC 12

La comparativa mencionada, en realidad, ya ha sido efectuada anteriormente en otros estudios, de ahí que en este apartado sólo se proceda a presentar las principales conclusiones a que

se ha llegado, por lo que nuestra aportación se limita a realizar algunos comentarios con el ánimo de enriquecer lo realizado hasta ahora, así como presentar al final del apartado un cuadro comparativo que sintetice las similitudes y divergencias entre ambas normativas.

Antes de proceder a la elaboración del Libro Blanco, el ICAC llevó a cabo un estudio comparativo entre la normativa española y la del IASB (BOICAC N° 41). Los resultados del mencionado trabajo, que cristalizó en el preceptivo documento, *Informe provisional sobre el análisis comparativo de la normativa contable general española con las normas del IASB*, presenta como más relevantes las siguientes discrepancias:

1. La NIC 12 establece el registro de los impuestos diferidos salvo en determinados casos, opción no contemplada, en principio, en la normativa española.
2. La norma internacional regula el reconocimiento inicial de activos y pasivos.
3. La regulación española es más prudente a la hora de reconocer los impuestos anticipados pues fija, a diferencia de la internacional que no lo hace, un plazo máximo para su reversión.
4. La NIC 12 exige el registro de las deducciones y bonificaciones no aplicadas en tanto que en la regulación española sólo son objeto de registro las utilizadas fiscalmente, independientemente de la información que al respecto se pueda recoger en la memoria⁸.
5. La normativa nacional no contempla expresamente el reconocimiento de los impuestos diferidos derivados de las participaciones en filiales.
6. La regulación internacional establece la obligatoria separación en el balance de las partidas derivadas del efecto impositivo, mientras que en el caso español son agrupados en una rúbrica de contenido más amplio como es la que recoge todas las partidas relacionadas con las Administraciones Públicas. Ahora bien, en la memoria sí se procede a la separación indicada.
7. De la NIC 12 parece desprenderse que no se puede calificar como circulante a las partidas de impuestos anticipados y diferidos cuando una empresa procede a realizar la división de sus partidas en permanentes y circulantes. Por su parte, el PGC obliga a clasificarlas atendiendo a su plazo previsto de reversión.
8. En general, la legislación española prohíbe la compensación de impuestos anticipados y diferidos, en tanto que la normativa internacional la contempla en determinados casos. No obstante, es preciso recordar que la normativa nacional alude a que, a la hora de reconocer impuestos anticipados, se tenga en cuenta la existencia de impuestos diferidos, por igual o superior cuantía, e idéntico plazo de reversión; asimismo, la regulación española obliga a las empresas de reducida dimensión a dotar una provisión que cubra la posición neta de impuestos anticipados y diferidos.

Además de las discrepancias anteriores, en el referido Informe se hace mención a los dos siguientes hechos relevantes:

a) La NIC 12 contempla la posibilidad de utilizar tipos medios cuando existan diferentes tipos de gravamen, opción también contemplada en la normativa española para las empresas de reducida dimensión, si bien creemos que son dos aspectos totalmente diferentes, de ahí que, aunque en el Informe se recoja, se refiere a cuestiones que no tienen ninguna relación.

b) La normativa internacional establece que los impuestos sobre beneficios, ya sean del ejercicio o diferidos, deben ser cargados o abonados al neto patrimonial si se relacionan con partidas que se llevan directamente a dicha masa patrimonial. Tal proceder se establece en la normativa española para la revalorización al amparo del R.D. 2607/1996, así como en el Borrador elaborado para

⁸ Tras la revisión de la Resolución del ICAC de 15 de marzo de 2002, en España también son objeto de contabilización los créditos por desgravaciones futuras pendientes de aplicación cuando no existan dudas de que las mismas se van a poder aplicar dentro de los próximos diez años.



las fusiones y escisiones; igualmente se estableció este criterio en determinadas situaciones previstas en el régimen transitorio del PGC.

Por último, en el Informe se hace alusión a la conformidad de la NIC 12 con las Directivas contables, recogiendo, como no podía ser de otra forma, un breve resumen⁹ de las conclusiones a las que llegó la UE en el documento que previamente se ha analizado en este trabajo en torno a la conformidad entre ambas normativas.

Antes de abordar el análisis efectuado en el Libro Blanco en torno a la comparación entre ambas normativas, por su interés, parece oportuno mencionar dentro de estas referencias al pasado reciente que se están realizando, las conclusiones del estudio llevado a cabo por Giner et al. (1999, p. 221) en torno al análisis comparado de la normativa contable de la Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas (AECA) y el IASB. Concretamente, en torno al tema objeto de atención, concluyen manifestando que, aunque la NIC 12 supone un cambio sustancial, el resultado final sobre el balance y la cuenta de resultados no implica, en la mayoría de los casos, una divergencia importante, si bien matizan que las diferencias conceptuales del tratamiento del impuesto sobre beneficios sí son significativas. En cualquier caso, AECA mantiene la postura tradicional del efecto impositivo, no sólo manteniendo el Documento 9, Impuesto sobre beneficios, sino que incluso ha emitido el Documento 21, que hace referencia al impuesto diferido en las cuentas consolidadas, argumentando su preferencia por el método tradicional de la deuda basado en el resultado.

Una vez expuestas sucintamente las principales conclusiones de los estudios realizados recientemente en nuestro país, a continuación se presentan las principales ideas y conclusiones contenidas en el texto objeto de especial atención en este trabajo.

Desde una perspectiva general, en el Libro Blanco se manifiesta que la mecánica actual de cálculo de los activos y pasivos fiscales presenta, frente a la que propone la NIC 12, las siguientes ventajas:

— El método del IASB requiere la elaboración de balances con criterios fiscales, en tanto que ello no sucede con el basado en los resultados.

— Los conceptos manejados en el método previsto en la normativa española vigente son de más fácil comprensión que los de la NIC 12 y la identificación de las diferencias temporales es más intuitiva que la de las temporarias.

— La nueva forma de cálculo se separa de la mecánica de liquidación del IS, con las implicaciones que ello conlleva.

Además de las consideraciones anteriores, se indica expresamente que ha de tenerse en cuenta que la normativa contable relativa al efecto impositivo es relativamente reciente en nuestro país y su introducción supuso un cambio radical en comparación con el reflejo contable anterior. No obstante, transcurrida ya una década, el método del efecto impositivo ha sido plenamente asimilado, no sin cierto esfuerzo, de ahí que debe ser cuidadosamente valorada la modificación de la normativa actual, máxime si este cambio no tiene efectos prácticos significativos y sí, por el contrario, presenta una mayor complejidad en los conceptos a manejar, así como en su aplicación.

Por otra parte, no puede olvidarse que el IASB no sólo asume un nuevo enfoque acerca del efecto impositivo sino que también presenta ciertas diferencias en relación con la normativa española respecto a la valoración de activos y pasivos fiscales, así como en torno a su presentación. Pues bien, el Libro Blanco no ha dejado al margen estas cuestiones puntuales que concreta en los aspectos que a continuación se presentan.

⁹ En concreto se indica: "En el Documento de Análisis de Conformidad de las NIC y las Directivas se reconoce que, si bien los países miembros han venido aplicando el método del efecto impositivo en relación con el resultado, en la práctica no existen diferencias importantes ya que se vienen recogiendo determinadas diferencias temporales en relación con partidas del balance. En el párrafo 1 se establece que el reconocimiento de activos por impuestos diferidos debe ser fundamentada en su razonable recuperabilidad. En el párrafo 2 se diferencia claramente los impuestos diferidos de las provisiones y, por último, en el párrafo 3 se obliga a distinguir entre partidas del circulante y permanentes".

1. Límites temporales en el reconocimiento de activos por impuestos diferidos

La NIC 12 establece los criterios para el reconocimiento de los activos por impuestos diferidos pero no fija un límite temporal como la normativa española, si bien ello no debe entenderse como contraria a la misma sino más bien ha de interpretarse como una concreción.

2. Desglose de los activos y pasivos por impuestos diferidos

De acuerdo con la normativa internacional, los activos y pasivos de esta naturaleza han de presentarse por separado del resto de partidas en el balance, debiendo asimismo distinguirse de los activos y pasivos por impuestos corrientes. Como es sabido, esta segregación no está contemplada en el vigente PGC, si bien, a nuestro entender, sería conveniente por cuanto que supone incorporar a las cuentas anuales una información de interés.

3. Clasificación entre el corto y el largo plazo

Según la NIC 12, cuando una empresa distingue en sus estados financieros entre partidas corrientes y a largo plazo, no debe proceder a clasificar las cuentas, activos y pasivos, por impuestos diferidos como corrientes. Tampoco está prevista esta distinción en el actual PGC, lo que, en principio, requeriría su modificación, si bien podría ser contraria a la Cuarta Directiva que establece la distinción entre los activos fijos y circulantes, aunque al respecto el Comité de Contacto sobre Directivas Contables de la UE sostiene que se pueden compatibilizar ambas normativas tal y como expresamente se ha recogido en el apartado 3 de este trabajo.

4. Compensación de activos y pasivos por impuestos diferidos

La normativa internacional contempla la posibilidad de compensar activos y pasivos por impuestos diferidos en determinadas circunstancias, opción que no tiene cabida en el marco del PGC por razón del principio de no compensación.

5. Información a presentar en la memoria

De la lectura de la NIC 12 se desprende, a nuestro entender, que esta norma es más exigente que el PGC en cuanto a la información a revelar en la memoria, de ahí que, al margen de la solución que se le dé al tema que se está tratando, este aspecto puntual sí que debería ser objeto de consideración en una próxima reforma del Plan.

Para finalizar este epígrafe, se presenta a modo de síntesis el cuadro 2, donde se realiza un esquema comparativo de la actual normativa contable española del IS frente a lo previsto en la NIC 12.

CUADRO 2
NORMATIVA CONTABLE ESPAÑOLA DEL IS VERSUS NIC 12

CONCEPTO	NORMATIVA ESPAÑOLA	NIC 12
ASPECTOS GENERALES		
Gasto devengado.	Método de la deuda basado en el resultado.	Método de la deuda basado en el balance de situación.
Diferencias permanentes.	En general no originan reflejo contable, si bien de manera excepcional se periodifican.	No dan origen a registro contable.

(Sigue.)



(Continuación.)

Deducciones y bonificaciones.	Pueden dar lugar a reflejo contable cuando no se hayan podido aplicar fiscalmente y se vayan a disfrutar en el futuro.	Igual.
Diferencias con incidencia temporal.	Diferencias temporales.	Diferencias temporarias.
Tipos de diferencias de carácter temporal.	Positivas y negativas, las primeras dan lugar a activos fiscales y las segundas a pasivos.	Deducibles e imponibles, las primeras dan lugar al nacimiento de activos fiscales y las segundas a pasivos.
Reconocimiento de activos por diferencias de carácter temporal.	Reversión en período menor a 10 años, salvo que existan impuestos diferidos por igual importe y plazo. La empresa no puede estar generando pérdidas de manera habitual.	Cuando sea probable la existencia de beneficios futuros para realizar la compensación, por lo que todos los años se deben revisar al cierre estas cuentas.
Reconocimiento de activos por bases imponibles negativas a compensar.	La pérdida fiscal debe ser consecuencia de un hecho no habitual y esperarse su aplicación en un plazo menor a diez años.	La causa de la pérdida no puede ser repetitiva y debe existir alguna evidencia de que habrá suficientes beneficios futuros para hacer la compensación, o bien tener suficientes pasivos por impuestos diferidos.
Reconocimiento de pasivos por diferencias de carácter temporal.	Reconocimiento total sin cumplir ningún requisito.	Igual.
Compensación de activos y pasivos fiscales.	No es posible por el principio contable de no compensación.	Si es posible.
VALORACIÓN		
De los activos y pasivos por tributación diferida cuando la base imponible se somete a un único tipo de gravamen.	Se debe aplicar el tipo impositivo vigente en dicho ejercicio, realizando los ajustes pertinentes si el mismo varía.	Se aplica el tipo vigente o el que esté a punto de aprobarse. Si se conoce el tipo que regirá en el momento de la reversión se empleará ese. Si hay cambios en la tasa inicial se harán los ajustes pertinentes.
De los activos y pasivos fiscales cuando existen varias tasas de gravamen sobre la base imponible.	Las empresas de reducida dimensión deben aplicar el tipo correspondiente al primer tramo de base imponible.	Se debe aplicar una tasa media.
Actualización financiera de los activos y pasivos fiscales.	No se permite.	Igual.
PRESENTACIÓN		
Distinción entre largo y corto plazo para los activos y pasivos fiscales.	Sí.	Igual.
Epígrafe específico para los activos y pasivos fiscales.	No, se recogen conjuntamente con el resto de activos y pasivos de naturaleza tributaria dentro del epígrafe "Administraciones Públicas".	Sí, se recoge en un epígrafe específico la tributación diferida por impuesto sobre beneficios.
Gasto por impuesto sobre beneficios.	Se recoge en la cuenta de pérdidas y ganancias el importe global.	Se debe recoger en el estado de resultados el gasto por impuesto sobre beneficios ligado a la actividad ordinaria.
INFORMACIÓN COMPLEMENTARIA		
Componentes del gasto por IS.	Sí.	Igual.
Importe del gasto ligado al resultado extraordinario.	No.	Sí.
Explicación de la relación entre el gasto y el resultado contable.	No.	Sí.

Fuente: Elaboración propia.

6. EFECTOS FISCALES DE LA IMPLANTACIÓN DE LAS NIC

La incorporación de las NIC en nuestro ordenamiento jurídico constituirá un acontecimiento de gran trascendencia que, por supuesto, variará según el modelo por el que se opte, pero que en cualquier caso tendrá ciertas implicaciones. Concretamente, para el asunto que nos atañe en este apartado el Libro Blanco tiene en consideración los siguientes aspectos:

a) La estructura de la cuenta de resultados prevista por el IASB presenta ciertas diferencias con respecto a la vigente cuenta de pérdidas y ganancias del PGC, lo que implicará la revisión de alguno de los preceptos de la Ley 43/1995.

b) La aplicación del criterio del “valor razonable”, bien para todos los elementos patrimoniales, bien para algunos, tendría repercusión en la base imponible si se lleva a resultados.

c) Algunos de los criterios valorativos aplicables para las participaciones en el capital de sociedades del grupo, multigrupo y asociadas, pueden originar variaciones en la base imponible.

Dejando al margen el último de los apartados anteriores dada su incidencia en un conjunto específico de sociedades, seguidamente se hace una breve síntesis de los dos primeros aspectos.

Contenido de la cuenta de resultados

De la comparación del contenido de las cuentas de resultados entre ambas normativas se ponen de manifiesto, en principio, solamente las siguientes diferencias:

— La NIC 1 contempla la posibilidad de imputar directamente al patrimonio neto, en ciertas ocasiones, partidas de gastos, ingresos, pérdidas o ganancias, con lo cual quedarían, a priori, excluidas de la base imponible. Esto que, de antemano, se podría considerar como una diferencia importante, en realidad, no lo es al estar ya prevista esta posibilidad en la propia Ley 43/1995, pues, concretamente, el art.19.3 permite esta opción de deducir los gastos imputados contablemente a reservas; sin embargo, la integración de los ingresos no está prevista en el articulado de la Ley, constituyendo, por tanto, una diferencia a solventar.

— En cuanto a los cambios en las políticas contables y en la corrección de errores previsto por la NIC 8, que también puede ser motivo de discrepancia, tampoco en realidad lo es por cuanto que el art.19.3 permite tanto la deducción de los gastos imputados en un período posterior como la inclusión en la base de los ingresos imputados en un ejercicio anterior al que contablemente corresponda (siempre y cuando con ello no se perjudique a la Administración), criterio válido también para los cambios y errores.

Aplicación del valor razonable

De acuerdo con la normativa vigente del IASB, las variaciones derivadas de la aplicación del valor razonable a los diferentes elementos patrimoniales pueden registrarse en la cuenta de resultados o imputarse al patrimonio neto según los casos, permitiéndose, incluso en ciertos supuestos, emplear una u otra alternativa. Por tanto, de mantenerse la situación actual, esto es, si no se modifica la normativa fiscal, se podrían dar las dos situaciones siguientes:

a) Si los cambios derivados de la aplicación del valor razonable se llevan a resultados, sería de aplicación lo previsto en el art.15.1 de la Ley, de tal manera que implicaría una imposición anticipada.

b) Por el contrario, si las modificaciones se imputan directamente al patrimonio neto a través de una cuenta de reservas, las mismas no intervienen en la determinación de la base imponible.



Para finalizar este apartado relativo a los posibles efectos fiscales de la implantación de las NIC es preciso hacer alusión al caso particular derivado del primer ejercicio de aplicación de estas normas. Realmente, la implantación inicial puede conllevar un ajuste en el neto ocasionado por los ingresos y gastos de ejercicios anteriores correspondientes a las variaciones en el valor contable de los elementos patrimoniales; en efecto, se pueden producir plusvalías contables de activos que, de acuerdo con el mencionado art.15.1, no influirían en la base imponible, mientras que en el caso de que se produzcan minusvalías, según el art.19.3, serían deducibles.

De todas maneras es oportuno reproducir las ideas recogidas en el Libro Blanco al respecto: *"En todo caso será necesario valorar la procedencia de someter a gravamen los ajustes a realizar para la primera aplicación de las NIC y, en su caso, la imputación temporal de los ajustes, considerándose que los previsibles cambios de la futura normativa contable deberán ser neutrales en materia de recaudación, en relación con los criterios y normas contables actualmente vigentes"*.

7. CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES DEL LIBRO BLANCO EN MATERIA DE CONTABILIDAD Y FISCALIDAD

En el caso de que nuestro país opte por aplicar las NIC más allá de lo requerido por el Reglamento comunitario, esto es, a todas las cuentas consolidadas y/o a las cuentas individuales, dichas normas no se podrán aplicar desde la óptica del IS, porque las mismas no cumplen el principio de reserva de ley. Para salvar este problema, las NIC deberían incorporarse al ordenamiento jurídico español mediante normas de carácter reglamentario que serán desarrollo de unos principios técnicos coincidentes con los principios generalmente aceptados del Código de Comercio, una vez que el mismo sea modificado para transponer la Directiva 2001/65/CE. De esta forma se cumpliría con lo requerido por el Reglamento comunitario y se respetaría el mencionado principio de reserva de ley. Además, esta propuesta de incorporación de las NIC al ordenamiento español determinaría la conservación y el fortalecimiento de nuestro Derecho contable.

A su vez, por lo que respecta a la NIC 12 en particular, se proponen desde el Libro Blanco las siguientes posturas:

a) Mantener con carácter general las normas sobre contabilización del impuesto sobre beneficios vigentes, aunque realizando las modificaciones pertinentes para hacer comparable, e incluso compatible la información elaborada por las sociedades que apliquen las NIC y la suministrada por las restantes sociedades.

b) Imponer la obligación de reconocimiento de tributación diferida en las combinaciones de negocios, así como en los restantes casos en que se puedan producir divergencias entre la base fiscal y el valor contable de activos o pasivos.

Pasando a las diferencias existentes entre el resultado contable determinado según el PGC y el que se deriva del modelo IASB, siempre que las NIC se incorporen a nuestro ordenamiento mediante una norma con rango suficiente, cabe la posibilidad de tener que modificar ciertos aspectos teniendo en cuenta la Ley 43/1995. En concreto:

a) El art. 19.3., primer párrafo, debe retocarse al objeto de incluir los ingresos imputados contablemente a reservas, por así preverlo una norma legal o reglamentaria (la futura incorporación de las normas del IASB u otras derivadas de las mismas).

b) La aplicación del valor razonable es preciso que carezca de relevancia fiscal.

c) El supuesto relativo a las participaciones en el capital y, en particular, en el de imputación de ganancias directamente a resultados cuando se aplique el procedimiento de puesta en

equivalencia, teniendo en cuenta la posible forma de articular la deducción por doble imposición económica o, al menos, la anticipación de la deducción de la cuota.

d) La primera implantación de las NIC tiene que ser regulada para que no se produzcan anticipos ni diferimientos en el pago del IS y conseguir neutralidad fiscal.

En cualquier caso, se considera que los previsibles cambios en la normativa contable futura no deben suponer modificación de la recaudación por impuestos.

Por último, en relación con la actualización de los impuestos diferidos se recomienda no realizarla debido a las dificultades que conlleva.

8. A MODO DE CONCLUSIÓN FINAL

Como punto final del trabajo se presenta, de manera resumida, la conclusión global que se quiere transmitir como reflejo de nuestra opinión acerca de la reforma en torno a las relaciones contabilidad-fiscalidad, teniendo en consideración las propuestas que al respecto presenta el Libro Blanco.

La reforma contable que tendrá que acometer España como Estado miembro de la UE va a suponer un cambio muy importante pues parece que, en general, se van a incorporar las NIC, aunque con ciertas excepciones, entre las que cabe mencionar el tema que ha sido objeto de este trabajo, dado que el Libro Blanco recomienda mantener la normativa actualmente en vigor en materia de impuesto sobre beneficios, pero introduciendo ciertas modificaciones necesarias para que la información contable elaborada según la misma sea comparable con la que se desprende de las NIC. Ahora bien, es preciso señalar que la NIC 12 y el PGC, aunque adoptan criterios de cálculo del efecto impositivo bastante diferentes, al final llegan a unos resultados prácticamente idénticos, por lo que, a nuestro entender, la conclusión a la que llega el Libro Blanco parece bastante asumible, ante las dificultades que plantearía su implantación. Además, no se puede olvidar que otros países comunitarios están siguiendo un criterio semejante al español, pues muestran bastantes reticencias a la adaptación a esta NIC 12, destacando el caso de Reino Unido que, a pesar de estar muy influido por la normativa norteamericana, a principios de este año ha comenzado a aplicar una nueva regulación contable para el impuesto sobre beneficios sin adaptarse a la mencionada norma internacional.

En definitiva, nuestra opinión es favorable a las recomendaciones propugnadas por la Comisión de Expertos para las relaciones contabilidad-fiscalidad, por ser las más razonables en la situación actual.

REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS

Legislación:

Directiva 78/660/CEE, de 25 de julio de 1978, basada en la letra g) del apartado 3 del artículo 54 del Tratado y relativa a las cuentas anuales de determinadas formas de sociedad.

Directiva 2001/65/CE, 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.

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

Ley 24/2001, de 27 de diciembre, de Medidas fiscales, administrativas y del orden social.

Real Decreto 1643/1990, de 20 de diciembre, por el que se aprueba el Plan General de Contabilidad.

Real Decreto 537/1997, de 14 de abril, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades.

Reglamento (CE) núm. 1606/2002, del Parlamento Europeo y del Consejo, de 19 de julio de 2002, relativo a la aplicación de normas internacionales de contabilidad.

Resolución de 30 de abril de 1992 del ICAC, sobre algunos aspectos de la Norma de Valoración decimosexta del Plan General de Contabilidad.

Resolución de 9 de octubre de 1997 del ICAC, sobre algunos aspectos de la Norma de Valoración decimosexta del Plan General de Contabilidad.

Resolución de 15 de marzo de 2002 del ICAC, que modifica parcialmente la Resolución de 9 de octubre de 1997, sobre algunos aspectos de la Norma de Valoración decimosexta del Plan General de Contabilidad.

Bibliografía:

ASOCIACIÓN ESPAÑOLA DE CONTABILIDAD Y ADMINISTRACIÓN DE EMPRESAS (AECA) (1991): "Impuesto sobre Beneficios", *Serie Principios Contables*, Documento núm. 9, Madrid.

– (1998): "El Impuesto sobre Beneficios en las Cuentas Consolidadas", *Serie Principios Contables*, Documento núm. 21, Madrid.

COMISIÓN EUROPEA (2000): "La estrategia de la UE en materia de información financiera: El camino a seguir", *COM (2000) 359 final*, Bruselas.

COMITÉ DE CONTACTO (1997): "Análisis de la conformidad entre la NIC 12 y las Directivas contables comunitarias", *Documento XV/7012/97 ES*, BOICAC núm. 33, marzo, pp. 158–161.

FINANCIAL ACCOUNTING STANDARDS BOARD (FASB) (1987): "Accounting for Income Tax", *Statement of Financial Accounting Standards (SFAS)* núm. 96, febrero.

- FINANCIAL ACCOUNTING STANDARDS BOARD (FASB) (1992): "Accounting for Income Tax", *Statement of Financial Accounting Standards (SFAS)* núm. 109, febrero.
- GALLEGO ÁLVAREZ, I. (1996): "Criterios establecidos por la Normativa internacional para contabilizar el Impuesto sobre Beneficios: Especial mención al SFAS 96 y 109", *Revista de Contabilidad y Tributación*, núm. 157, abril, pp. 131–164.
- GARCÍA-OLMEDO DOMÍNGUEZ, R. (1997): "Las diferencias temporarias: otro enfoque en el tratamiento contable del Impuesto sobre Beneficios", *Técnica Contable*, núm. 586, pp. 665–680.
- GARRIDO PULIDO, T.; CÁRDENAS LÓPEZ, A., y OCHOA TORRES, R. (1999): "El Impuesto sobre Beneficios en el Método de la Deuda basado en el Balance de Situación: Una introducción a la Norma Internacional de Contabilidad núm. 12", *Revista de Contabilidad y Tributación*, núm. 191, marzo, pp. 225-228.7.
- GINER INCHAUSTI, B.; MORA ENGUÍDANOS, A., y ARCE GISBERT, M. (1999): *Análisis comparado de la Normativa Contable de AECA y el IASC*, AECA, Madrid.
- INSTITUTO DE CONTABILIDAD Y AUDITORÍA DE CUENTAS (ICAC) (2000): "Informe provisional sobre el análisis comparativo de la normativa contable general española con las normas del IASB", *BOICAC* núm. 41, marzo.
- (2002): *Libro Blanco para la reforma de la contabilidad en España: Informe sobre la situación actual de la contabilidad en España y líneas básicas para abordar su reforma*, Madrid, 26 de junio de 2002.
- INTERNATIONAL ACCOUNTING STANDARD BOARD (IASB) (1996): "Impuesto sobre las Ganancias", *Norma Internacional de Contabilidad (NIC) 12* (revisada en 1996 y parcialmente modificada en 2000), London.
- LABATUT SERER, G., y MARTÍNEZ VARGAS, J. (1999): "La normativa internacional en la contabilidad del impuesto sobre beneficios", *Auditoría Pública*, núm. 16, febrero, pp. 19-26.

**DOCUMENTOS DE TRABAJO EDITADOS POR EL
INSTITUTO DE ESTUDIOS FISCALES**

2000

- 1/00 Ciudadanos, contribuyentes y expertos: Opiniones y actitudes fiscales de los españoles en 1999.
Autor: Área de Sociología Tributaria.
- 2/00 Los costes de cumplimiento en el IRPF 1998.
Autores: M.^a Luisa Delgado, Consuelo Díaz y Fernando Prats.
- 3/00 La imposición sobre hidrocarburos en España y en la Unión Europea.
Autores: Valentín Edo Hernández y Javier Rodríguez Luengo.

2001

- 1/01 Régimen fiscal de los seguros de vida individuales.
Autor: Ángel Esteban Paúl.
- 2/01 Ciudadanos, contribuyentes y expertos: Opiniones y actitudes fiscales de los españoles en 2000.
Autor: Área de Sociología Tributaria.
- 3/01 Inversiones españolas en el exterior. Medidas para evitar la doble imposición internacional en el Impuesto sobre Sociedades.
Autora: Amelia Maroto Sáez.
- 4/01 Ejercicios sobre competencia fiscal perjudicial en el seno de la Unión Europea y de la OCDE: Semejanzas y diferencias.
Autora: Ascensión Maldonado García-Verdugo.
- 5/01 Procesos de coordinación e integración de las Administraciones Tributarias y Aduaneras. Situación en los países iberoamericanos y propuestas de futuro.
Autores: Fernando Díaz Yubero y Raúl Junquera Valera.
- 6/01 La fiscalidad del comercio electrónico. Imposición directa.
Autor: José Antonio Rodríguez Ondarza.
- 7/01 Breve curso de introducción a la programación en Stata (6.0).
Autor: Sergi Jiménez-Martín.
- 8/01 Jurisprudencia del Tribunal de Luxemburgo e Impuesto sobre Sociedades.
Autor: Juan López Rodríguez.
- 9/01 Los convenios y tratados internacionales en materia de doble imposición.
Autor: José Antonio Bustos Buiza.
- 10/01 El consumo familiar de bienes y servicios públicos en España.
Autor: Subdirección General de Estudios Presupuestarios y del Gasto Público.
- 11/01 Fiscalidad de las transferencias de tecnología y jurisprudencia.
Autor: Néstor Carmona Fernández.
- 12/01 Tributación de la entidad de tenencia de valores extranjeros española y de sus socios.
Autora: Silvia López Ribas.
- 13/01 El profesor Flores de Lemus y los estudios de Hacienda Pública en España.
Autora: María José Aracil Fernández.
- 14/01 La nueva Ley General Tributaria: marco de aplicación de los tributos.
Autor: Javier Martín Fernández.
- 15/01 Principios jurídico-fiscales de la reforma del impuesto sobre la renta.
Autor: José Manuel Tejerizo López.
- 16/01 Tendencias actuales en materia de intercambio de información entre Administraciones Tributarias.
Autor: José Manuel Calderón Carrero.
- 17/01 El papel del profesor Fuentes Quintana en el avance de los estudios de Hacienda Pública en España.
Autora: María José Aracil Fernández.
- 18/01 Regímenes especiales de tributación para las pequeñas y medianas empresas en América Latina.
Autores: Raúl Félix Junquera Varela y Joaquín Pérez Huete.
- 19/01 Principios, derechos y garantías constitucionales del régimen sancionador tributario.
Autores: Varios autores.
- 20/01 Directiva sobre fiscalidad del ahorro. Estado del debate.
Autor: Francisco José Delmas González.
- 21/01 Régimen Jurídico de las consultas tributarias en derecho español y comparado.
Autor: Francisco D. Adame Martínez.
- 22/01 Medidas antielusión fiscal.
Autor: Eduardo Sanz Gadea.

- 23/01 La incidencia de la reforma del Impuesto sobre Sociedades según el tamaño de la empresa.
Autores: Antonio Martínez Arias, Elena Fernández Rodríguez y Santiago Álvarez García.
- 24/01 La asistencia mutua en materia de recaudación tributaria.
Autor: Francisco Alfredo García Prats.
- 25/01 El impacto de la reforma del IRPF en la presión fiscal indirecta. (Los costes de cumplimiento en el IRPF 1998 y 1999).
Autor: Área de Sociología Tributaria.

2002

- 1/02 Nueva posición de la OCDE en materia de paraísos fiscales.
Autora: Ascensión Maldonado García-Verdugo.
- 2/02 La tributación de las ganancias de capital en el IRPF: de dónde venimos y hacia dónde vamos.
Autor: Fernando Rodrigo Sauco.
- 3/02 A tax administration for a considered action at the crossroads of time.
Autora: M.^a Amparo Grau Ruiz.
- 4/02 Algunas consideraciones en torno a la interrelación entre los convenios de doble imposición y el derecho comunitario Europeo: ¿Hacia la "comunitarización" de los CDIs?
Autor: José Manuel Calderón Carrero.
- 5/02 La modificación del modelo de convenio de la OCDE para evitar la doble imposición internacional y prevenir la evasión fiscal. Interpretación y novedades de la versión del año 2000: la eliminación del artículo 14 sobre la tributación de los Servicios profesionales independientes y el remozado trato fiscal a las *partnerships*.
Autor: Fernando Serrano Antón.
- 6/02 Los convenios para evitar la doble imposición: análisis de sus ventajas e inconvenientes.
Autores: José María Vallejo Chamorro y Manuel Gutiérrez Lousa.
- 7/02 La Ley General de Estabilidad Presupuestaria y el procedimiento de aprobación de los presupuestos.
Autor: Andrés Jiménez Díaz.
- 8/02 IRPF y familia en España: Reflexiones ante la reforma.
Autor: Francisco J. Fernández Cabanillas.
- 9/02 Novedades en el Impuesto sobre Sociedades en el año 2002.
Autor: Manuel Santolaya Blay.
- 10/02 Un apunte sobre la fiscalidad en el comercio electrónico.
Autora: Amparo de Lara Pérez.
- 11/02 I Jornada metodológica "Jaime García Añoveros" sobre la metodología académica y la enseñanza del Derecho financiero y tributario.
Autores: Pedro Herrera Molina y Pablo Chico de la Cámara (coord.).
- 12/02 Estimación del capital público, capital privado y capital humano para la UE-15.
Autoras: M.^a Jesús Delgado Rodríguez e Inmaculada Álvarez Ayuso.
- 13/02 Líneas de Reforma del Impuesto de Sociedades en el contexto de la Unión Europea.
Autores: Santiago Álvarez García y Desiderio Romero Jordán.
- 14/02 Opiniones y actitudes fiscales de los españoles en 2001.
Autor: Área de Sociología Tributaria. Instituto de Estudios Fiscales.
- 15/02 Las medidas antielusión en los convenios de doble imposición y en la Fiscalidad internacional.
Autor: Abelardo Delgado Pacheco.
- 16/02 Brief report on direct an tax incentives for R&D investment in Spain.
Autores: Antonio Fonfría Mesa, Desiderio Romero Jordán y José Félix Sanz Sanz.
- 17/02 Evolución de la armonización comunitaria del Impuesto sobre Sociedades en materia contable y fiscal.
Autores: Elena Fernández Rodríguez y Santiago Álvarez García.
- 18/02 Transparencia Fiscal Internacional.
Autor: Eduardo Sanz Gadea.
- 19/02 La Directiva sobre fiscalidad del ahorro.
Autor: Francisco José Delmas González.
- 20A/02 Anuario Tributario de Jurisprudencia sistematizada y comentada 1999. TOMO I. Parte General. Volumen 1.
Autor: Instituto de Estudios Fiscales.
- 20B/02 Anuario Tributario de Jurisprudencia sistematizada y comentada 1999. TOMO I. Parte General. Volumen 2.
Autor: Instituto de Estudios Fiscales.
- 21A/02 Anuario Tributario de Jurisprudencia sistematizada y comentada 1999. TOMO II. Parte Especial. Volumen 1.
Autor: Instituto de Estudios Fiscales.
- 21B/02 Anuario Tributario de Jurisprudencia sistematizada y comentada 1999. TOMO II. Parte Especial. Volumen 2.
Autor: Instituto de Estudios Fiscales.
- 22/02 Medidas unilaterales para evitar la doble imposición internacional.
Autor: Rafael Cosín Ochaíta.
- 23/02 Instrumentos de asistencia mutua en materia de intercambios de información (Impuestos Directos e IVA).
Autora: M.^a Dolores Bustamante Esquivias.
- 24/02 Algunos aspectos problemáticos en la fiscalidad de no residentes.
Autores: Néstor Carmona Fernández, Fernando Serrano Antón y José Antonio Bustos Buiza.

- 25/02 Derechos y garantías de los contribuyentes en Francia.
Autor: José María Tovillas Morán.
- 26/02 El Impuesto sobre Sociedades en la Unión Europea: Situación actual y rasgos básicos de su evolución en la última década
Autora: Raquel Paredes Gómez.
- 27/02 Un paso más en la colaboración tributaria a través de la formación: el programa Fiscalis de la Unión Europea.
Autores: Javier Martín Fernández y M.ª Amparo Grau Ruiz.
- 28/02 El comercio electrónico internacional y la tributación directa: reparto de las potestades tributarias.
Autor: Javier González Carcedo.
- 29/02 La discrecionalidad en el derecho tributario: hacia la elaboración de una teoría del interés general.
Autora: Carmen Uriol Egido.
- 30/02 Reforma del Impuesto sobre Sociedades y de la tributación empresarial.
Autor: Emilio Albi Ibáñez.

2003

- 1/03 Incentivos fiscales y sociales a la incorporación de la mujer al mercado de trabajo.
Autora: Anabel Zárate Marco.
- 2/03 Contabilidad versus fiscalidad: situación actual y perspectivas de futuro en el marco del Libro Blanco de la contabilidad.
Autores: Elena Fernández Rodríguez, Antonio Martínez Arias y Santiago Álvarez García.