

# PROBLEMATICA CONTABLE DEL IMPUESTO DE SOCIEDADES. PROPUESTA DEL P.G.C.

*M<sup>a</sup> Begoña Villarroya Lequericaonandia*

**RESUMEN.**— Con la aprobación, en diciembre de 1990, el Nuevo Plan General de Contabilidad, se ha producido, entre otras, una modificación en la concepción del Impuesto sobre Beneficios que vendrá, ahora, recogido como un gasto más en la Cuenta de Pérdidas y Ganancias.

El problema de la contabilización de este gasto va a ser el cálculo de su cuantía debido a las intromisiones de la fiscalidad en la Contabilidad.

En la primera parte de este artículo se van a estudiar, de forma general, las diferencias que surgen entre ambas disciplinas y como algunas de ellas provocan la no coincidencia entre el Impuesto sobre el Beneficio como gasto y la cantidad adeudada a la Hacienda Pública por este concepto.

En la segunda parte veremos la aplicación de algunas de estas diferencias con un ejemplo práctico.

## PRIMERA PARTE

### 1. Introducción

Hasta la aprobación, en diciembre de 1990, del Plan General de Contabilidad se venía considerando la cuota a pagar del Impuesto de Sociedades como una partida más del resultado del ejercicio. A partir de este momento y basándose en la teoría de la entidad, por lo cual la empresa (entidad) es independiente de sus propietarios, el rendimiento obtenido en un período se calcula una vez deducidos todos los gastos necesarios para su consecución, entre los cuales se encuentra el Impuesto sobre Beneficios, que ahora formará parte de la Cuenta de Pérdidas y Ganancias:

_____	X _____
IMPUESTO SOBRE BENEFICIOS	a HACIENDA PUBLICA ACREEDORA
_____	X _____
PERDIDAS Y GANANCIAS	a IMPUESTO SOBRE BENEFICIOS
_____	X _____

Esta nueva forma de contabilizar el Impuesto rompe el esquema del anterior Plan General de Contabilidad de 1973:

PERDIDAS Y GANANCIAS	X	
	a	HACIENDAS PUBLICAS ACREEDORA POR CONCEPTOS FISCALES
	X	

Ahora el beneficio, después de impuestos, representa un mayor valor de los títulos en que se divide el capital ya que su reparto será ahora: para dividendos (beneficio directo para los accionistas) o autofinanciación (futuras ganancias de capital).

## 2. Contabilidad y Fiscalidad

Para calcular el resultado contable, recogido en la cuenta de Pérdidas y Ganancias, habremos computado todos los ingresos y los gastos según los principios y normas de valorización del P.G.C. Este resultado no tiene por qué ser igual al obtenido siguiendo normas fiscales ya que los ingresos y gastos contabilizados no siempre van a coincidir con los preceptuados fiscalmente, debido a los distintos objetivos perseguidos por ambas disciplinas.

Así pues, beneficio bruto contable y base imponible fiscal serán, en numerosas ocasiones, distintos, debido a las intromisiones e interferencias de las normas fiscales en el terreno contable, planteando dificultades en el desarrollo pleno y autónomo del sistema informático contable.

## 3. Diferencias entre la base imponible y el resultado contable

Al hablar del resultado contable siempre vamos a referirnos al importe bruto, es decir, antes de la consideración del impuesto como gasto. Las diferencias entre dicho resultado y la base imponible tiene su origen en:

### *I. Diferencias Permanentes:*

La contabilización de gastos y/o ingresos que fiscalmente no son, respectivamente, ni deducibles ni computables pero que además no sólo no van a formar parte del impuesto en el ejercicio sino que nunca se incluirán en el mismo, de aquí su calificación de permanentes.

### *II. Diferencias Temporales:*

La contabilización en el ejercicio de gastos y/o ingresos que siendo deducibles y computables, su deducibilidad o computabilidad no afecta (a efectos fiscales) al ejercicio sino que habrá que incluirlos en ejercicios precedentes, formando parte en aquellos del impuesto de sociedades.

Estas diferencias son calificadas como temporales ya que su deducibilidad o imputabilidad está en función del tiempo.

III. *Compensación de pérdidas impositivas de ejercicios anteriores* que podrán ser deducidas de las bases imponibles de los cinco ejercicios siguientes, en la proporción que el sujeto pasivo estime conveniente (sin sobrepasar en ningún caso estas bases).

#### 4. Estructura del impuesto sobre sociedades

Podremos determinar la base imponible y la liquidación del impuesto siguiendo el esquema siguiente:

I.-	RESULTADO CONTABLE ANTES DE IMPUESTOS .....	R.C.
II.-	DIFERENCIAS PERMANENTES .....	± D.P.
	▲ Gastos no deducibles	
	▼ Ingresos no computables.....	_____
III.-	RESULTADO CONTABLE AJUSTADO .....	R.C.A.
IV.-	DIFERENCIAS TEMPORALES .....	± D.T.
	▲ Gastos deducibles de otros ejercicios	
	▼ Ingresos computables en otros ejercicios	
	± Diferencias temporales de ejercicios anteriores.....	_____
V.-	RESULTADO FISCAL DEL EJERCICIO .....	R.F.
VI.-	COMPENSACION DE B.I. (-) DE EJERCICIOS ANTERIORES.....	- B.I.E.A.
VII.-	BASE IMPONIBLE.....	B.I.
VIII.-	TIPO DE GRAVAMEN .....	X %.
IX.-	CUOTA INTEGRAL .....	C.I.
X.-	DEDUCCIONES Y BONIFICACIONES .....	-(B+D)
XI.-	CUOTA LIQUIDA .....	C.L.
XII.-	RETENCIONES Y PAGOS A CUENTA .....	-(R. Y P.C.)
XIII.-	CUOTA DIFERENCIAL.....	C.D.

La diferencia entre el impuesto fiscal y el gasto por el impuesto sobre beneficios está en las diferencias temporales y pérdidas de ejercicios anteriores, como se puede comprobar al comparar el esquema anterior con el siguiente, en el que se indica el cálculo del gasto por impuestos:

I.-	RESULTADO CONTABLE ANTES DE IMPUESTO .....	R.C.
II.-	DIFERENCIAS PERMANENTES .....	± D.P.
III.-	RESULTADO CONTABLE AJUSTADO .....	R.C.A.
VIII.-	TIPO DE GRAVAMEN .....	X %.
IX.-	IMPUESTO BRUTO .....	I.B.
X.-	DEDUCCIONES Y BONIFICACIONES .....	-(D+B)
XI.-	IMPUESTO DEVENGADO .....	I.D.

Estas diferencias estarán contablemente recogidas en las cuentas de impuestos anticipados y diferidos (diferencias temporales) y en créditos por pérdidas a compensar del ejercicio... (las bases imponibles negativas de ejercicios anteriores).

A continuación vamos a realizar un breve estudio de las partidas que componen estos esquemas, indicando, también, alguno de los hechos más comunes que configuran estas partidas.

### *I. Resultado contable antes de impuestos:*

Es el resultado obtenido en el ejercicio económico por una sociedad, calculado en aplicación de los principios y normas de valoración contenidos en el P.G.C. y recogidos en la cuenta de Pérdidas y Ganancias.

### *II. Diferencias Permanentes:*

Está compuesto por determinadas partidas que nunca van a formar parte de la base imponible.

Nos encontramos estas diferencias en el Reglamento del Impuesto, en los artículos 91 al 155.

Nos indican, estos artículos, los ingresos e incrementos patrimoniales considerados computables y los requisitos necesarios para ello y por contraposición los que no lo son, y los gastos deducibles y sus requisitos y por lo tanto en los que no van a tener esta condición fiscal de deducibilidad.

Los ejemplos más frecuentes de gastos no deducibles son:

- Multas y sanciones sin origen contractual.
- Amortización de algunas partidas del Inmovilizado Inmaterial (Fondo de Comercio).
- Liberalidades.
- Fondos de Pensiones (las dotaciones) regulados y administrados por la propia sociedad.

En ingresos no computables, el ejemplo más frecuente es la no consideración de ingreso fiscal el incremento de patrimonio recogido en la cuenta de beneficios procedentes del Inmovilizado Material siempre que cumpla las condiciones de reinversión previstas en los artículos 146 y siguientes del Reglamento del Impuesto sobre Sociedades.

### *III. Resultado Contable Ajustado:*

Es la diferencia/adición entre el resultado contable de la cuenta de Pérdidas y Ganancias antes de impuestos y las diferencias permanentes en las que los gastos no deducibles aumentarán este resultado que se verá disminuido por los ingresos no computables.

### *IV. Diferencias Temporales:*

Se presentan, estas diferencias, en los gastos deducibles e ingresos computables cuando no existe coincidencia en las fechas de su inclusión en el resultado contable y el fiscal.

Esta no coincidencia implica que las diferencias temporales, recogidas (en un 35%) en los impuestos anticipados y diferidos, aparezcan en un ejercicio para desaparecer en ejercicios posteriores, en los que fiscalmente le corresponda.

Son muchas las causas por las que aparecen estas diferencias, siendo las más comunes las derivadas de:

1) Las amortizaciones, pueden producirse entre otros motivos:

- a) Si las amortizaciones contables no se ajustan a la tabla de coeficientes anuales de amortización de los elementos de activo. Orden del 23.II.1965.
- b) Si la sociedad goza del beneficio fiscal que representa la libertad de amortización también pueden aparecer.

2) El arrendamiento financiero, si va a ejercitarse la opción de compra se da esta diferencia, ya que fiscalmente, son las cuotas pagadas el gasto deducible y contablemente el gasto aparece en el saneamiento de gastos financieros y en las dotaciones del inmovilizado.

3) Las Provisiones (dotaciones): El caso más frecuente surge en las insolvencias, al no ajustarse las normas temporales a las fiscales, recogidas en el artículo 82.4 del Reglamento del Impuesto, en el que se permite la dotación de la provisión en función del tiempo transcurrido desde el vencimiento de la deuda.

4) Las diferencias de cambio: Contablemente se irá ajustando la deuda crédito o cuenta de tesorería a medida que varíen las cotizaciones y como contrapartida se tendrán ingresos (diferencias positivas de cambio), gastos (diferencias negativas de cambio) o ingresos diferidos (diferencias positivas en moneda extranjera).

Fiscalmente está regulado en los artículos 51 y 76 del Reglamento del Impuesto y en la Ley 5/1983 (29.VI), artículo 18 y Orden 22/3/83 (BOE. 13 de abril de 1983).

En esta legislación se recoge cómo llevar fiscalmente estas diferencias; de manera muy esquemática se puede decir que para deudas y créditos de duración inferior a un año se computarán, estas diferencias en el momento del cobro o pago, las partidas permanecerán por su valor histórico.

Para operaciones de duración superior a un año se podrá ajustar el valor contable en función del tipo de cotización al cierre del ejercicio, saldándose la diferencia con cargo a abono a resultados o a la cuenta de Inmovilizado Material financiado (hasta su entrada en funcionamiento).

Cuando esta diferencia sea superior al 5% del valor contable se podrá periodificar en el plazo que reste hasta su vencimiento o linealmente en un plazo no superior a 5 años.

5) La valoración de existencias: Fiscalmente no se permite la utilización de métodos admitidos en la contabilidad, como el LIFO, pero se admiten otros no permitidos en contabilidad, como el del Coste Medio Variable.

Debido a esto se van a producir diferencias temporales, positivas o negativas, que serán recogidas en los impuestos anticipados o diferidos.

6) Subvenciones de capital: Fiscalmente, los bienes financiados por ellas, bien no son amortizables, bien se amortizan pero imputando simultáneamente como ingresos la parte correspondiente a la subvención siempre en un plazo máximo de 10 años (artículo 87 del Reglamento del Impuesto).

Contablemente, podrán considerarse como:

- Ingresos diferidos e imputarse a resultados, según un plan sistemático previamente establecido, relacionado con las amortizaciones del activo que financien.

En este caso, podrán surgir las diferencias temporales cuando las amortizaciones se lleven a cabo en un plazo de tiempo superior a 10 años y por tanto las subvenciones sean llevadas como ingreso (beneficio) del ejercicio en este mismo plazo.

#### *V. Resultado fiscal del ejercicio:*

Es la diferencia/adición entre el resultado contable ajustado (III) y las diferencias temporales.

Las diferencias temporales aparecidas o aumentadas en el ejercicio, recogidas como impuesto anticipado y las disminuciones en las diferencias, recogidas en impuestos diferidos en ejercicios anteriores, aumentarán el resultado contable ajustado que se verá disminuido por las diferencias temporales aparecidas o aumentadas en el ejercicio, recogidas como impuesto diferido y las disminuciones de las diferencias, recogidas como impuestos anticipados en ejercicios anteriores.

#### *VI. Compensación de pérdidas de ejercicios anteriores:*

Existe la posibilidad de compensar pérdidas fiscales (bases imponibles negativas) de ejercicios anteriores, en virtud de los artículos 156 y siguientes del Reglamento del Impuesto.

Contablemente, esta posibilidad de ahorro impositivo, deberá venir acompañada de una seguridad en la posibilidad de compensación, ya que si existe incertidumbre, primará la aplicación del principio de prudencia sobre el de correlación de ingresos y gastos (principio que nos permite la compensación). Según la AECA, existirá seguridad cuando se den todas y cada una de las siguientes condiciones:

- 1<sup>a</sup>.- La pérdida ha ocurrido por una causa identificable, aislada y no periódica.
- 2<sup>a</sup>.- La sociedad ha tenido beneficios continuos durante un largo período o ha sufrido únicamente pérdidas ocasionales que han quedado totalmente compensadas con beneficios de ejercicios posteriores.
- 3<sup>a</sup>.- No existe evidencia de que se producirán acontecimientos que pudieran eliminar el derecho de compensación de pérdidas en los próximos 5 ejercicios.
- 4<sup>a</sup>.- Los beneficios futuros se estiman suficientes para absorber la pérdida compensable durante el período de compensación.

La compensación de Bases Imponibles negativas se llevará a cabo en la forma indicada en el punto 3.III de este trabajo y se contabilizarán: cargando la cuenta de «Pérdidas de Créditos a compensar de...» (4745) por el tipo de gravamen multiplicado por las Bases Imponibles el año que se produzca la pérdida.

Abonando esta cuenta en el mismo porcentaje de las Bases Imponibles que cada año decida el sujeto pasivo compensar, hasta su desaparición del balance (en 5 años).

#### *VII. Base Imponible:*

Se diferencia del resultado fiscal sólo cuando existe compensación de pérdidas, en cuyo caso estará definido por la diferencia entre el resultado fiscal del ejercicio y las Bases Imponibles compensadas.

El Reglamento del Impuesto de Sociedades, en su artículo 31.1., la define como el importe de la renta en el período de la imposición minorado en su caso por la compensación de Bases Imponibles negativas de ejercicios anteriores.

### VIII. Tipo de Gravamen:

Es el porcentaje a aplicar sobre la Base Imponible (efectos fiscales) o sobre el Resultado Contable ajustado (efectos contables).

Para el ejercicio 1991 será:

- 35% el de carácter general.
- 26% para Mutuas de seguros generales y Sociedades de Garantía Recíproca. También para Cooperativas de Crédito y Cajas Rurales.
- 20% para Cooperativas fiscalmente protegidas.
- 25% para Entidades Públicas encargadas de la gestión de la Seguridad Social, Administraciones Públicas Territoriales distintas del Estado y Comunidades Autónomas, Iglesia Católica y asociaciones confesionales no Católicas legalmente reconocidas, Montepíos y Mutualidades de Previsión Social, Cruz Roja Española, Establecimientos, Fundaciones, Asociaciones de carácter benéfico o declaradas de utilidad pública, Partidos Políticos, Centrales Sindicales, Colegios Profesionales, Organizaciones Patronales, Cámaras Oficiales y Asociaciones sin ánimo de lucro.
- 1% para instituciones de inversión colectiva.
- Para entidades no residentes en territorio español:
  - 25% de carácter general.
  - 14% en importes satisfechos a la sociedad matriz o dominante por sociedades españolas vinculadas en contraprestación de los servicios de gestión recibidos.
  - 10% para rendimientos derivados del arrendamiento o utilización de películas y campañas publicitarias.
  - 35% para los incrementos de patrimonio.
  - 4% para operaciones derivadas de reaseguro.

### IX. Cuota íntegra e impuesto bruto:

Son las cuantías resultantes de aplicar el tipo de gravamen a la Base Imponible (cuota íntegra) o sobre el Resultado contable ajustado (impuesto bruto) conforme a lo establecido en el artículo 172 del Reglamento del Impuesto y Norma 16ª de Valoración del P.G.C. respectivamente.

Las diferencias entre ambas cantidades están recogidas en las cuentas de impuestos anticipados y diferidos (por las diferencias temporales) y créditos por pérdidas a compensar del ejercicio... (por las Bases Imponibles compensadas o a compensar).

Estas dos partidas se verán disminuidas por las bonificaciones y deducciones a las que tenga derecho el sujeto pasivo.

Las bonificaciones y deducciones deberán realizarse en un orden determinado y como máximo, por el importe que se tenga en la cuota íntegra.

### X. Deducciones y Bonificaciones:

El orden a seguir es el siguiente:

- 1º.— Deducción correspondiente a la doble imposición de dividendos.

- 2<sup>o</sup>.— Deducción por doble imposición internacional.
- 3<sup>o</sup>.— Bonificaciones que en cada caso puedan corresponder.
- 4<sup>o</sup>.— Deducciones por inversión y empleo.

1<sup>o</sup>.—Deducción por doble imposición de dividendos:

Será normalmente del 50% cuando la sociedad que ha distribuido los dividendos o participaciones haya tributado efectivamente por el impuesto, pero podrá incrementarse al 100% en los casos recogidos en el artículo 137 del Reglamento del Impuesto.

2<sup>o</sup>.—Deducción por doble imposición internacional:

Se deducirá la menor de las dos cantidades siguientes:

- a) Importe efectivamente satisfecho en el extranjero.
- b) El importe que correspondería pagar en España por dichos rendimientos (íntegros).

Con las deducciones por doble imposición intersocietaria e internacional se pretende evitar la doble imposición cuando entre los ingresos del sujeto pasivo figuren algunos que hayan tributado por este impuesto en nuestro país o por un impuesto similar en el extranjero.

3<sup>o</sup>.—Bonificaciones en la cuota:

Se aplicarán estas bonificaciones sobre los rendimientos obtenidos en la realización de algunas actividades (exportación de libros, fusiones...).

4<sup>o</sup>.—Deducciones por inversiones y empleo:

A) Las primeras dependerán, en cada caso, de las inversiones realizadas en activos fijos materiales, en actividades de I+D y en operaciones relacionadas con la venta de participaciones en el capital de otras empresas.

B) La deducción por creación de empleo, es de 500.000 ptas. por cada persona/año de incremento de plantilla, salvo que el trabajador sea minusválido y contratado a tiempo indefinido, en este caso la deducción se incrementa en 200.000 ptas.

*XI. Cuota líquida e impuesto devengado:*

La cuota líquida se calcula por diferencia entre la cuota íntegra y las deducciones y bonificaciones a las que tiene derecho el sujeto pasivo.

El impuesto devengado es el gasto contable por el impuesto, que se recogerá en la cuenta 630 (Impuesto sobre Beneficios). Su saldo vendrá dado por la diferencia entre el impuesto bruto y bonificaciones y deducciones.

*XII. Retenciones y pagos a cuenta:*

Retenciones: son pagos a cuenta del impuesto sobre sociedades en los rendimientos del capital mobiliario realizados por el pagador de las retribuciones.

Normalmente se realizan retenciones del 25% del ingreso bruto.

Pagos a cuenta: son los pagos realizados por los sujetos pasivos a cuenta de los impuestos. Deberán realizarse en los primeros veinte días de abril, octubre y diciembre. El pago tendrá una cuantía del 20% de la cuota a ingresar del último ejercicio cerrado, cuyo plazo reglamentario de declaración estuviese vencido en dichas fechas.

Los pagos a cuenta tendrán la consideración de deuda tributaria a efectos de la aplicación de las disposiciones sobre infracciones y sanciones tributarias y sobre liquidación de intereses de demora.

Tanto los pagos a cuenta como las retenciones vendrán recogidas en la cuenta 473 «Hacienda Pública, retenciones y pagos a cuenta»

### *XIII. Cuota Diferencial:*

Podrá ser: a pagar o a devolver a/por la Hacienda Pública:

\* **A pagar:** importe pendiente de pago del impuesto de sociedades, calculado por diferencia entre la cuota líquida y retenciones y pagos a cuenta. Vendrá recogida en la cuenta 4752 «Hacienda Pública acreedor por el Impuesto sobre sociedades».

\* **A devolver:** cuando la cuota líquida es inferior a las retenciones y pagos a cuenta, deberá ser devuelto al sujeto pasivo el exceso sobre la cuota líquida entregado en forma de pagos a cuenta o retenciones, este exceso, vendrá recogido en la cuenta 4709 «Hacienda Pública deudor por devolución de Impuestos».

## **5. Variaciones en las cuentas de impuestos anticipados y diferidos y en los créditos impositivos**

Podrán darse estas variaciones motivadas por modificaciones en la legislación tributaria o evolución de la situación económica de la empresa.

En estos casos deberán ajustarse estas cuentas, computándose en resultados el ingreso o gasto, según corresponda, que se derive de dicho ajuste.

Estas cuentas de ajuste, al igual que sucedía con el impuesto sobre beneficios, no forman parte del resultado, antes de impuestos de la cuenta de Pérdidas y Ganancias, a efectos de calcular la base imponible del Impuesto sobre sociedades.

Son dos, las cuentas que permiten realizar los ajustes:

\* 633 «Ajustes negativos en la imposición sobre beneficios».

\* 638 «Ajustes positivos en la imposición sobre beneficios».

\* Ajustes Negativos (Se carga):

Recogeremos en esta cuenta las disminuciones del impuesto anticipado y crédito impositivo y los aumentos del impuesto diferido.

\* Ajustes Positivos (Se abona):

Recogeremos en esta cuenta los aumentos del impuesto anticipado y crédito impositivo y las disminuciones del impuesto diferido.

## SEGUNDA PARTE

**«Caso práctico de contabilización del Impuesto sobre Sociedades.»****Año 1990**

La S.A. «X» presenta a 31.XII.1990 un saldo deudor de 17.500.000 ptas. en su cuenta de Pérdidas y Ganancias antes de contabilizar el impuesto sobre beneficios.

- A efectos de su contabilización y cálculo nos proporciona la siguiente información:
- 1.- «X», S.A. ha obtenido beneficios durante los últimos 15 años.
  - 2.- El 1 de enero de este mismo ejercicio adquirió un negocio en funcionamiento, pagando 24 millones de pesetas como parte del precio del mismo en concepto de clientela... La amortización de este Fondo de Comercio se realizará en base a un estudio realizado linealmente en 8 ejercicios.
  - 3.- Tiene contabilizados 7 millones de pesetas como ingreso extraordinario (Beneficio procedente del Inmovilizado Material). El valor del Inmovilizado vendido era de 25 millones de pesetas. La empresa ha reinvertido el 2 de enero 42 millones de pesetas en la adquisición de un nuevo inmovilizado.
  - 4.- La empresa ha decidido amortizar el inmovilizado adquirido (maquinaria) de forma decreciente, según los número dígitos en 10 años, considerando un valor residual de 2 millones de ptas. A efectos fiscales el porcentaje máximo a aplicar es de 10.
  - 5.- Ha dotado en el ejercicio, provisiones por insolvencias de tráfico a dos clientes:
    - «A», S.A. debe a la empresa 4.000.000 ptas. El tiempo transcurrido desde el vencimiento de su crédito es de 8 meses.
    - «B», S.A. debe a la empresa 2.600.000 ptas. El tiempo transcurrido desde el vencimiento de su crédito es de 3 meses.
  - 6.- El tipo de gravamen a aplicar a esta empresa es el general (35%).
  - 7.- Las retenciones realizadas a la empresa «X», por sus ingresos, ascienden a 2.460.000 ptas.
  - 8.- Ha realizado pagos a cuenta del impuesto por un total de 6.000.000 ptas.
  - 9.- No hay en el balance de esta empresa cuentas de impuestos anticipados y/o diferidos procedentes de ejercicios anteriores.

**Año 1991**

- 1.- Durante este ejercicio, «X», S.A., presenta un saldo de 12.125.000 ptas. (acreedor) en su cuenta de Pérdidas y Ganancias antes del impuesto.
- 2.- En el presente ejercicio ha sido sancionada por el ayuntamiento de Madrid con una multa (sin origen contractual) de 3.100.000 ptas.
- 3.- Ha iniciado la creación de un Fondo de Pensiones que será administrado por «X», S.A. y al que anualmente dedicará un 25% de los sueldos y salarios. Los sueldos y salarios de este ejercicio han ascendido a 40.000.000 ptas.
- 4.- Tanto «A», S.A. como «B», S.A., siguen siendo consideradas por «X», S.A. como clientes de dudoso cobro.

- 5.- Con fecha 1 de enero de 1991 adquiere, mediante arrendamiento financiero, una flota de camiones en las siguientes condiciones:
  - Precio al contado en el mercado: 60.000.000 ptas.
  - Cuota mensual (IVA no incluido): 2.400.000 ptas.
  - Número de cuotas: 35.
  - La opción de compra será ejercitada el mes 36 en iguales condiciones que las mensualidades.
  - Valor residual de los camiones: 2.000.000 ptas.
  - Vida útil: 8 años.
  - La empresa realizará una amortización lineal en función de la vida útil.
- 6.- Tiene contabilizado un ingreso diferido de 500.000 ptas. (Diferencias positivas en moneda extranjera) con origen en un préstamo concedido a l/p a una empresa inglesa que ha sido aumentado en esta misma cantidad debido a un cambio de la cotización de la libra.
- 7.- Decide compensar 3.000.000 ptas. de la Base Imponible negativa del ejercicio anterior (1990).
- 8.- Respecto a bonificaciones y deducciones sólo le es posible acogerse a la deducción por inversión de la realizada en maquinaria en 1990.
- 9.- Las retenciones totales de los ingresos percibidos por «X», S.A. han ascendido a 2.220.000 ptas.
- 10.- Han efectuado pagos a cuenta del impuesto de 3.000.000 ptas.

### Año 1992

- 1- El resultado de su cuenta de Pérdidas y Ganancias ha sido de 42.000.000 ptas. de beneficio antes de impuestos.
- 2.- Tiene contabilizados por 60.000.000 ptas. los sueldos y salarios. Dentro de esta partida ha incluido 500.000 ptas. en concepto de regalos de navidad para los familiares de los empleados y 2.500.000 ptas. de dietas y gastos de representación sin justificación.
- 3.- Tiene contabilizado por 4.300.000 ptas. los servicios de profesionales independientes. El máximo legal permitido para estos servicios es de 3.700.000 ptas.
- 4.- En enero «B», S.A. es declarada en quiebra definitiva. El 5 de febrero le es comunicada a «X», S.A. la pérdida de cualquier derecho de cobro sobre este cliente. En esta fecha el saldo de «B», S.A. fue considerado como pérdida definitiva (y contabilizada como tal).
- 5.- En noviembre «X», S.A. recibió 3.000.000 ptas. como pago de la deuda contraída por «A», S.A. La diferencia fue considerada como una pérdida.
- 6.- El préstamo en moneda extranjera venció el 31 de diciembre. No se han producido modificaciones de cotización en la libra.
- 7.- «X», S.A. realizó el 2 de enero una inversión en activos fijos nuevos por un valor de 70.000.000 ptas. Por esta inversión le fue concedida una subvención de 40.000.000 ptas.

«X», S.A. traslada al resultado del ejercicio la subvención en función de la vida útil del inmovilizado adquirido; ésta está estimada en 25 años.
- 8.- La compensación de Bases Imponibles negativas de 1990 es para este ejercicio de 3.000.000 ptas.

- 9.- «X», S.A. ha cobrado durante el ejercicio unos dividendos netos de dos empresas:  
 —75.000 de «RO», S.A. (sociedad sometida al tipo de gravamen general).  
 —96.000 de «CO», S.A. (sociedad sometida al régimen de transparencia fiscal).
- 10.- De sus inversiones en el extranjero ha obtenido unos rendimientos netos de 300.000 y 60.000 ptas. en Francia y Argelia. Los impuestos sobre beneficios pagados en dichos países han sido de 140.000 ptas. en Francia y 40.000 en Argelia.
- 11.- Se ha producido un incremento en la plantilla de tres trabajadores en contrato indefinido y a jornada completa.
- 12.- Las retenciones totales de los ingresos percibidos han ascendido a 1.300.000 ptas.
- 13.- Ha efectuado pagos a cuenta del impuesto por un total de 4.000.000 ptas.
- 14.- Recientemente ha sido aprobada una ley de aplicación para 1993 en la que se modifican los tipos de gravámenes vigentes. El general pasará a ser del 40%. «X», S.A. realiza los cambios necesarios en las cuentas pertinentes a fin de ajustarse a este nuevo tipo de gravamen.

### Año 1990

		<u>DEBE</u>	<u>HABER</u>
A)			
I.-	P. Y G. (antes del impuesto) .....	17.500.000	
II.-	DIFERENCIAS PERMANENTES		
	(1) Fondo de Comercio (Amort.) .....		3.000.000
	(2) B <sup>o</sup> . procedente del Inm. Mat. ....	7.000.000	
III.-	RESULTADO CONTABLE AJUSTADO .....	21.500.000	
IV.-	DIFERENCIAS TEMPORALES		
	(3) Exceso de amortiz. en maq. ....		3.272.727
	(4) Dotación Prov. Insolvencias		
	—Cliente A.S.A. ....		3.000.000
	—Cliente B.S.A. ....		2.600.000
V.-	RESULTADO FISCAL DEL EJERCICIO .....	12.627.273	
VII.-	BASE IMPONIBLE.....	12.627.273	
VIII.-	TIPO DE GRAVAMEN (35%)		
(5) XIII.-	CUOTA DIFERENCIAL.....	4.419.545	
B)			
III.-	RESULTADO CONTABLE AJUSTADO .....	21.500.000	
VIII.-	TIPO DE GRAVAMEN (35%)		
XIII.-	IMPUESTO DEVENGADO.....	7.525.000	

C)

(6)	_____ X _____	
	4.419.545	Crédito por pérdidas a compensar en 1990.
	1.145.455	Impuesto sobre beneficios anticipados por exceso de amortización.
	1.050.000	Impuesto sobre beneficios anticipados por exceso provisión Cliente A.S.A.
	910.000	Impuesto sobre beneficios anticipados por exceso provisión Cliente B.S.A.
	8.460.000	Hacienda Pública deudora por devolución de Impuestos.
		a Impuesto sobre beneficios 7.252.000
		a Hacienda Pública retenciones y pagos a cuenta 8.460.000

**Año 1991**

	<u>DEBE</u>	<u>HABER</u>
A)		
I.-	P. Y G. ANTES DE IMPUESTOS .....	12.125.000
II.-	DIFERENCIAS PERMANENTES	
	(1) Fondo de Comercio (Amort.) .....	3.000.000
	(2) Multas .....	3.100.000
	(3) Fondos de Pensiones.....	10.000.000
III.-	RESULTADO CONTABLE AJUSTADO .....	28.225.000
IV.-	DIFERENCIAS TEMPORALES	
	(9) Exceso amort. maquinaria .....	2.545.000
	(10) Dot. Prov. Insolv. de 1990	
	—Cliente A.S.A. ....	2.000.000
	—Cliente B.S.A. ....	1.300.000
	(11) Diferencias por leasing .....	12.750.000
	(12) Diferencias por cambios de cotización.....	500.000
V.-	RESULTADO FISCAL EJERCIDO .....	15.220.000
VI.-	COMPENSACION DE B.I (-) DE 1990.....	3.000.000
VII.-	BASE IMPONIBLE.....	12.220.454
VIII.-	TIPO IMPOSITIVO (35%).....	4.277.159
IX.-	CUOTA INTEGRAL	
X.-	BONIFICACIONES Y DEDUCCIONES .....	500.000
	(14) Inversión de 1990	
XI.-	CUOTA LIQUIDA .....	3.777.159
XII.-	RETENCIONES Y PAGOS A CUENTA	
	Retenciones .....	2.220.000
	Pagos a cuenta.....	3.000.000
XIII.-	CUOTA DIFERENCIAL (A devolver) .....	1.442.841

B)

III.-	RESULTADO CONTABLE AJUSTADO .....	28.225.000
VIII.-	TIPO IMPOSITIVO (35%)	
IX.-	BENEFICIO BRUTO .....	9.878.750
X.-	BONIFICACIONES Y DEDUCCIONES .....	500.000
XI.-	BENEFICIO DEVENGADO .....	9.378.750

C)

	X	
1.442.841	Hacienda Púb. deudora por devolución Impuestos	
9.378.750	Impuesto sobre beneficios	
890.909	Impuesto sobre beneficios anticipado por exceso de amortización	
175.000	Impuesto sobre beneficios anticipado por variación en m.e.	
	a Impuesto sobre beneficios anticipado por exceso de provisión de A.S.A.	700.000
	a Impuesto sobre beneficios anticipado por exceso de provisión de B.S.A.	455.000
	a Créditos por pérdidas a compensar de 1990	1.050.000
	a Impuesto sobre beneficios diferido en leasing	4.462.500
	a Retenciones y pagos a cuenta	5.220.000
	X	

## Año 1992

	<u>DEBE</u>	<u>HABER</u>
A)		
I.-	P. Y G. ANTES DE IMPUESTOS .....	42.000.000
II.-	DIFERENCIAS PERMANENTES	
	(15) En sueldos y salarios .....	3.000.000
	(8) Fondo de pensiones .....	15.000.000
	(1) Fondo de comercio .....	3.000.000
	(16) Servicio de prof. independ. ....	600.000
III.-	RESULTADO CONTABLE AJUSTADO .....	63.600.000
IV.-	DIFERENCIAS TEMPORALES	
	(17) Leasing .....	12.750.000
	(18) Amort. de maquinaria .....	1.818.181
	(19) Diferencias de cambio .....	500.000
	(20) Cliente A.S.A. ....	1.000.000
	(21) Cliente B.S.A. ....	1.300.000
	(22) Subvenciones de capital .....	2.400.000
V.-	RESULTADO FISCAL DEL EJERCICIO .....	52.268.181
(18) VI.-	BASE IMPONIBLE NEGATIVA 1990 .....	3.000.000
VII.-	BASE IMPONIBLE .....	49.268.181
VIII.-	TIPO GRAVAMEN (35%)	

IX.- CUOTA INTEGRAL .....	17.243.863
(23) Doble imposición de dividendos .....	17.500
(24) Doble imposición internacional .....	175.000
(25) Dedución por inversión .....	1.500.000
(26) Dedución por creación empleo .....	1.500.000
XI.- CUOTA LIQUIDA .....	14.051.363
XII.- RETENCIONES Y PAGOS A CUENTA	
Retenciones .....	1.300.000
Pagos a cuenta .....	4.000.000
XIII.- CUOTA DIFERENCIA (A INGRESAR) .....	8.751.363

B)

III.- RESULTADO CONTABLE AJUSTADO .....	63.600.000
VIII.- TIPO IMPOSITIVO (35%)	
IX.- BENEFICIO BRUTO .....	22.260.000
X.- BONIFICACIONES Y DEDUCCIONES .....	3.192.500
XI.- BENEFICIO DEVENGADO .....	19.067.500

C)

	X	
19.067.500	Impuesto sobre beneficios	
840.000	Impuesto sobre beneficios anticipado por subvención.	
863.363	Impuesto sobre beneficios anticipado por exceso de amortización.	
	a Hacienda Pública Acreedora por impuesto sobre sociedades	8.751.363
	a Hacienda Pública retenciones y pagos a cuenta	5.300.000
	a Créditos por pérdidas a compensar de 1990	1.050.000
	a Impuestos sobre beneficios diferidos por leasing	4.462.500
	a Impuesto sobre beneficios anticipado por variación en m.e.	175.000
	a Impuesto sobre beneficios por exceso de provisión de A.S.A.	350.000
	a Impuesto sobre beneficios por exceso de provisión de B.S.A.	455.000
	X	

## Año 1993

CREDITO POR PERDIDAS  
A COMPENSAR DE 1990

(1990)	4.419.541	1.050.000 (1991)
		1.050.000 (1992)
<hr/>		
	2.319.545	
(▲ para 1993)	331.364	
<hr/>		
	2.650.909	

2.319.545 ——— 35%  
X ——— 40%  
X = 2.650.000

X coincide con la Base imponible que falta por compensar (40%)

331.364 CREDITOS POR PERDIDAS  
A COMPENSAR DE 1990

————— X —————  
a AJUSTES POSITIVOS EN LA  
IMPOSICION SOBRE  
BENEFICIOS (638) 331.364  
————— X —————

IMPUESTO SOBRE BENEFICIOS AN-  
TICIPADO POR EXCESO DE AMORT.

(1990)	1.145.455	
(1991)	890.909	
(1992)	636.363	
<hr/>		
	2.672.727	
(▲ para 1993)	381.818	
<hr/>		
	3.054.545	

2.672.727 ——— 35%  
Y ——— 40%  
Y = 3.054.545

Y coincide con el 40% de 7.636.363 (diferencia acumulada).(Cuadro N° 1)

381.818 IMPUESTO SOBRE BENEFICIOS ANTICIPADOS POR EXCESO DE AMORTIZACION

————— X —————  
a AJUSTES POSITIVOS EN  
LA IMPOSICION SOBRE  
BENEFICIOS (638) 381.818  
————— X —————

**IMPUESTO SOBRE BENEFICIO ANTICIPADO POR EXCESO DE PROVISION  
A.S.A.**

(1990)	1.050.000	700.000 (1991)
		350.000 (1992)

**IMPUESTO SOBRE BENEFICIO ANTICIPADO POR EXCESO DE PROVISION  
B.S.A.**

(1990)	910.000	455.000 (1991)
		455.000 (1992)

**IMPUESTO SOBRE BENEFICIO ANTICIPADO POR VARIACION DE MONEDA  
EXTRAJERA**

(1191)	175.000	175.000 (1992)
--------	---------	----------------

**IMPUESTO SOBRE BENEFICIO DIFERIDO POR LEASING**

	4.462.500 (1991)	8.925.000	35%
	4.462.500 (1992)	Z	40%
		Z = 10.200.000	
	8.925.000	10.200.000 coincide con el	
	1.275.000 (▲ para 1993)	40% de las diferencias	
	10.200.000	acumuladas por leasing.	
		(Cuadro N° 3)	

	X
1.275.000 AJUSTES NEGATIVOS EN LA IMPOSICION SOBRE BENEFICIOS (633)	
	a IMPUESTO SOBRE BENEFICIOS DIFERIDOS POR LEASING
	1.275.000
	X

IMPUESTO SOBRE BENEFICIOS ANTICIPADO POR SUBVENCIONES			
	(1992) 840.000		840.000 ——— 35%
(▲ para 1993)	120.000		T ——— 40%
	960.000		T = 960.000

960.000 coincide con el 40% de la diferencia acumulada por subvenciones.(CUADRO N<sup>o</sup> 5)

		X	
120.000	IMPUESTO SOBRE BENEFICIOS ANTICIPADO POR SUBVENCION		
	a AJUSTES POSITIVOS EN LA IMPOSICION SOBRE BENEFICIOS (638)		120.000
		X	

(1) El Fondo de Comercio nunca será amortizable a efectos fiscales (artículo 125. Rg. I) pero contablemente es de amortización obligatoria. Formará parte de las diferencias permanentes.

(2) Al reinvertir la totalidad del dinero obtenido, el ingreso extraordinario procedente en la venta de inmovilizado no será ingreso computable fiscalmente por lo que formará parte de las diferencias permanentes (artículo 146 y siguientes).

(3) Contablemente amortizaremos:

$$10/55 \times 40.000.000 = 7.272.727$$

Fiscalmente será gasto deducible:

$$1/10 \times 40.000.000 = 4.000.000$$

La cantidad amortizada es superior en 3.272.727 ptas. al gasto admitido fiscalmente, deberemos recoger este exceso en las diferencias temporales.

Al contabilizarlo aparecerá un impuesto sobre beneficio anticipado por el 35% del exceso.

Este exceso de amortización y los que se vayan produciendo en los siguientes ejercicios se irá compensando en los últimos años de amortización de la maquinaria (Ver cuadro número 1).

(4) CLIENTE A.S.A.

Fiscalmente se permite dotar una provisión del 25%, ya que el período de tiempo transcurrido desde el vencimiento de su deuda está comprendido entre 6 y 12 meses.

4.000.000 (dotación contable).- 1.000.000 (25% de 4.000.000) = 3.000.000 — Diferencia temporal.

CLIENTE B.S.A.

Fiscalmente no se permite dotar provisión ya que el período de tiempo transcurrido, desde el vencimiento de su deuda, es inferior a 6 meses: 2.600.000 — Diferencia temporal.

En función del tiempo transcurrido iremos compensando esta diferencia (Ver cuadro número 2).

Al contabilizarlo aparecerán impuestos anticipados, para los dos clientes, del 35% de 3.000.000 y del 35% de 2.600.000.

(5) Al ser la cuota íntegra negativa, no tiene derecho la empresa a bonificaciones o deducciones. Las cantidades retenidas por la hacienda pública o las entregadas a cuenta del impuesto le serán devueltas a la empresa.

(6) En crédito por pérdidas a compensar de 1990, contabilizaremos el 35% de la base imponible (negativa) de ese ejercicio.

(7) Las multas sin origen contractual nunca tendrán, fiscalmente, la consideración de gasto deducible por lo que formarán parte de las diferencias permanentes en virtud del artículo 125.e. Reglamento del Impuesto.

(8) Los fondos de pensiones creados dentro de la empresa o cuando la empresa los administre, no tendrán la consideración fiscal de gasto (su dotación del ejercicio) por lo que formará parte de las diferencias permanentes, en virtud del artículo 107.3 del R.I.

(9) Contablemente habremos amortizado:

$$9/55 \times 40.000.000 = 6.545.454$$

Fiscalmente será gasto deducible:

$$10\% \times 40.000.000 = 4.000.000$$

Se da en este ejercicio un exceso de amortización contable sobre la fiscal de 2.545.454. Este exceso deberá ser recogido en las diferencias temporales.

Se producirá un aumento en la cuenta de impuestos sobre beneficio anticipado, por exceso de amortización, del 35% de 2.545.454 (Ver cuadro número 1).

(10) CLIENTE A.S.A.

El tiempo transcurrido desde el vencimiento de su deuda está comprendido entre 18 y 24 meses. Fiscalmente podríamos dotar en el ejercicio un 50% del total (tendríamos una provisión fiscal del 75%).

CLIENTE B.S.A.

El tiempo transcurrido desde el vencimiento de su deuda está comprendido entre 12 y 18 meses. Fiscalmente podríamos dotar en el ejercicio un 50% del total (tendríamos una provisión fiscal del 50%). Ver cuadro número 2.

Se producirá una disminución de las cuentas de impuestos anticipados por exceso de provisiones para los dos clientes por el 35% 2.000.000 (ASA.) y 35% 1.300.000 (BSA).

(11) Se permite un gasto fiscal de las cuotas pagadas en el ejercicio:

$$2.400.000 \times 12 = 28.800.000$$

Contablemente habremos considerado como gasto:

- Amortización del ejercicio.....	7.250.000
- Gasto diferido trasladado al ejercicio .....	8.800.000

16.050.000

Se da una diferencia de 12.750.000 ptas. Recogeremos el 35% de esta diferencia en la cuenta de impuestos sobre beneficios diferidos por leasing (Ver cuadro número 3).

(12) Contablemente, si no se producen modificaciones posteriores en la cotización, consideraremos las 500.000 ptas. como ingreso en el próximo ejercicio en el que la

deuda que da origen a este ingreso tenga su vencimiento (al tratarse de una deuda a l/p pero ya de vencimiento a c/p).

Fiscalmente, al ser la deuda de vencimiento superior a un año, podremos considerarlo como ingreso del ejercicio: recogeremos el 35% de esta cantidad en la cuenta de impuestos sobre beneficio anticipado (Ver cuadro número 4).

(13) Se va a producir una disminución en la cuenta de créditos por pérdidas a compensar del ejercicio 1990 por el 35% de la parte de B.I. que compensamos en el ejercicio.

(14) De la maquinaria adquirida en el ejercicio anterior, por 42.000.000 ptas., decidimos no considerar como ingreso los 7.000.000 ptas. de beneficio procedente del inmovilizado vendido. Para poder no computar este ingreso la inversión en nueva maquinaria debiera ser de 32.000.000 (25.000.000 + 7.000.000).

La inversión, en activos fijos nuevos, fue de 42.000.000: podremos considerar 10.000.000 como inversión deducible en un 5% con lo que deduciremos 500.000 ptas.

(15) Formarán parte de las diferencias permanentes los regalos para los familiares y las dietas y gastos sin justificación, ya que en virtud del artículo 105.3 del Reglamento del Impuesto, estos gastos, que contablemente forman parte de los gastos de personal, fiscalmente no tienen la consideración de deducibles en sí mismos o por falta de justificación documental.

(16) No se considera gasto deducible en su totalidad, en virtud de lo previsto en el Reglamento del Impuesto (artículo 112.2): el exceso sobre el Máximo Legal permitido formará parte de las diferencias permanentes.

(17) Ver 11 y CUADRO N<sup>o</sup> 3.

(18) Contablemente habremos amortizado  $8/55 \times 40.000.000 = 5.818.181$ .

Fiscalmente será gasto deducible:  $1/10 \times 40.000.000 = 4.000.000$

Se da en el ejercicio un exceso de amortización contable sobre la fiscal; la diferencia deberá ser recogida en las diferencias temporales (Ver Cuadro número 1).

Recogeremos este exceso como un aumento en la cuenta de Impuestos Anticipados por exceso de amortización del 35% 1.818.181.

(19) Fiscalmente el ingreso lo recogimos el anterior ejercicio pero contablemente será ingreso este ejercicio ya que se produce ahora el vencimiento de la deuda que lo origina. El resultado contable ajustado se verá disminuido por esta diferencia temporal.

Contablemente reflejaremos la desaparición de la cuenta de impuesto sobre beneficios anticipado por variación en Moneda Extranjera que cargamos el anterior ejercicio.

(20) CLIENTE A.S.A.

Fiscalmente puede ser considerado un gasto del 25% de la dotación a la provisión del cliente A.S.A. (se alcanza el 100%).

El ingreso por exceso de provisión será de 4.000.000 (por la provisión creada).

La pérdida de 1.000.000 ptas.

Contablemente existe un ingreso por el exceso de provisión de 4.000.000 y la pérdida de 1.000.000.

La diferencia está en la dotación fiscal que va a provocar un abono a la cuenta de impuesto anticipado por exceso de provisión de A.S.A. en el 35% (2.600.000 - 1.300.000) (Ver cuadro número 2).

(21) CLIENTE B.S.A.

Fiscalmente tendremos un exceso de provisión de 1.300.000 (provisión fiscal), una pérdida de 2.600.000.

Contablemente tenemos un exceso de provisión de 2.600.000 (provisión contable) y una pérdida de 2.600.000.

La diferencia está en el exceso de provisión contable sobre la fiscal, esto va a provocar un abono en la cuenta de impuesto anticipado por exceso de provisión de B.S.A. en el 35% (2.600.000-1.300.000) (Ver Cuadro número 2).

(22) Contablemente trasladamos a resultados del ejercicio 1/25 de la subvención: 1.600.000 ptas., como ingreso extraordinario.

Fiscalmente el período máximo para trasladar a resultados la subvención es de 10 años: el ingreso fiscal de 4.000.000 (Ver cuadro número 5).

La diferencia 2.400.000, aumentará el resultado contable ajustado (al haber un mayor ingreso fiscal).

Recogeremos el 35% de 2.400.000 ptas., en la cuenta de impuestos anticipados por subvenciones.

(23) S.A. «RO».

Dividendo bruto =  $75.000 / 0,75 = 100.000$  ptas.

Deducción por doble imposición de dividendos:

50% 35% 100.000 = 17.500 ptas.

S.A. «CO».

Al estar sometido al régimen de transparencia fiscal, no nos da derecho a deducir.

(24) FRANCIA:

\* Ingreso Bruto:  $300.000 + 140.000 = 440.000$

- Impuesto en Francia: 140.000

- Impuesto en España (35% de 440.000) = 154.000

ARGELIA:

\* Ingreso Bruto:  $60.000 + 40.000 = 100.000$

- Impuesto en Argelia = 40.000

- Impuesto en España = 35.000

Podremos deducir la menor de las dos cantidades en cada caso, por tanto:

—Rendimientos en Francia: ..... 140.000

—Rendimientos en Argelia: ..... 35.000

175.000

(25) Podemos considerar una inversión en activos fijos nuevos de 30.000.000 (70.000.000 Inversión real, 40.000.000 subvención).

Podremos deducir un 5% de la inversión en activos fijos nuevos: 1.500.000 de deducción.

(26) Número de trabajadores nuevos: 3.

Deducción por cada nuevo trabajador: 500.000 ptas.

Deducción por creación de empleo:  $500.000 \times 3 = 1.500.000$  ptas.

**CUADRO NUMERO 1**  
**AMORTIZACION DE LA MAQUINARIA**

	90	91	92	93	94	95	96	97	98	99
CONTABLE	7.272.727	6.545.454	5.818.181	5.090.909	4.363.634	3.636.364	2.909.091	2.181.819	1.454.546	727.273
FISCAL	4.000.000	4.000.000	4.000.000	4.000.000	4.000.000	4.000.000	4.000.000	4.000.000	4.000.000	4.000.000
DIFERENC.	▲	▲	▲	▲	▲	▲	▼	▼	▼	▼
EJERCIC.	3.272.727	2.545.454	1.818.181	1.090.909	363.636	363.636	1.090.909	1.818.181	2.545.454	3.272.727
DIFEREN.										
ACUMULADA	3.272.727	5.818.181	7.636.362	8.727.271	9.090.907	8.827.271	7.636.362	5.818.181	3.272.727	—

**CUADRO NUMERO 2**

**PROVISIONES POR INSOLVENCIAS DE TRAFICO**

**CLIENTE A.S.A.**

	1990	1991	1992
DOTACION CONTABLE	4.000.000		
B°. CONTABLE			4.000.000
DOTACION FISCAL	1.000.000	2.000.000	1.000.000
B°. FISCAL			4.000.000
DIFERENCIA DEL EJERCICIO	▲ 3.000.000	▼ 2.000.000	▼ 1.000.000
DIFERENCIA ACUMULADA	3.000.000	1.000.000	

**CLIENTE B.S.A.**

	1990	1991	1992
DOTACION CONTABLE	2.600.000		
B°. CONTABLE			2.600.000
DOTACION FISCAL		1.300.000	
B°. FISCAL			1.300.000
DIFERENCIA DEL EJERCICIO	▲ 2.600.000	▼ 1.300.000	▼ 1.300.000
DIFERENCIA ACUMULADA	2.600.000	1.300.000	

**CUADRO NUMERO 3**

**ARRENDAMIENTO FINANCIERO**

	91	92	93	94	95	96	97	98
AMORTIZACION								
CONTABLE	7.250.000	7.250.000	7.250.000	7.250.000	7.250.000	7.250.000	7.250.000	7.250.000
GTOS. FINANC.								
CONTABLES	8.800.000	8.800.000	8.800.000	—	—	—	—	—
GTOS. FISCAL	28.800.000	28.800.000	26.400.000	—	—	—	—	—
AMORT. FISCAL	—	—	—	80.000	80.000	80.000	80.000	80.000
DIFERENCIA	▼	▼	▼	▲	▲	▲	▲	▲
EJERCICIO	12.750.000	12.750.000	10.350.000	7.170.000	7.170.000	7.170.000	7.170.000	7.170.000
DIFERENCIA								
ACUMULADA	12.750.000	25.500.000	35.850.000	28.680.000	21.510.000	14.340.000	7.170.000	—

### CUADRO NUMERO 4

#### DIFERENCIAS DE CAMBIO

	91	92
INGRESO CONTABLE	—	500.000
INGRESO FISCAL	500.000	—
DIFERENCIA	▲	▼
EJERCICIO	500.000	500.000
DIFERENCIA ACUMULADA	500.000	—

### CUADRO NUMERO 5

#### SUBVENCIONES

	1992	1993	1994	1995	1996
ING. CONT.	1'6 M				
ING. FISCAL	4'0 M				
DIF. EJERC.	▲ 2'4 M				
DIF. ACUMUL.	2'4 M	4'8 M	7'2 M	9'6 M	12'0 M
	1997	1998	1999	2000	2001
ING. CONT.	1'6 M				
ING. FISCAL	4'0 M				
DIF. EJERC.	▲ 2'4 M				
DIF. ACUMUL.	14'4 M	16'8 M	19'2 M	21'6 M	24'0 M
	2002	2003	2004	2005	2006
ING. CONT.	1'6 M				
ING. FISCAL	—	—	—	—	—
DIF. EJERC.	▼ 1'6 M				
DIF. ACUMUL.	22'4 M	20'8 M	19'2 M	17'6 M	16'0 M
	2007	2008	2009	2010	2011
ING. CONT.	1'6 M				
ING. FISCAL	—	—	—	—	—
DIF. EJERC.	▼ 1'6 M				
DIF. ACUMUL.	14'4 M	12'8 M	11'2 M	9'6 M	8'0 M
	2012	2013	2014	2015	2016
ING. CONT.	1'6 M				
ING. FISCAL	—	—	—	—	—
DIF. EJERC.	▼ 1'6 M				
DIF. ACUMUL.	6'4 M	4'8 M	3'2 M	1'6 M	—

## Bibliografía

*Plan general de Contabilidad* (20.XII.1990).

*Reglamentos del Impuesto sobre Sociedades* (15.X.1982).

«Publicaciones de la AECA. Serie *Principios contables*, (núms. 2, 3, 4, 7, 8, 9, 10 y 12).

Moreno Rojas, J. y Rodríguez Rodríguez, P.: «Problemática de la contabilización del Impuesto sobre Sociedades». *Revista Técnica Contable*, núm. 491. Año XLI.

«Ley de Presupuestos para 1991». *Revista de Estudios Financieros*, núm. 94.

Albi Ibáñez, E. y García Ariznavarreta, J.L.: *Sistema Fiscal Español*. Ed. Ariel.

Huguet Tolrremade, José M<sup>a</sup>.: *Todo sobre la declaración de Sociedades*. Ed. Praxis.