

ACERCAMIENTO ENTRE CONTABILIDAD Y
FISCALIDAD TRAS LA REFORMA DEL IMPUESTO
SOBRE SOCIEDADES: ¿FICCIÓN O REALIDAD?

Doc. 183/99

M^a Elena Fernández Rodríguez

ACERCAMIENTO ENTRE CONTABILIDAD Y FISCALIDAD TRAS LA REFORMA DEL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES: ¿FICCIÓN O REALIDAD?

ÍNDICE

1. INTRODUCCIÓN
2. LIQUIDACIÓN DEL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES
3. DIFERENCIAS ENTRE CONTABILIDAD Y FISCALIDAD
 - 3.1. Diferencias Permanentes
 - 3.1.1. Diferencias Permanentes Positivas
 - 3.1.2. Diferencias Permanentes Negativas
 - 3.2. Diferencias Temporales
 - 3.2.1. Diferencias Temporales Positivas
 - 3.2.2. Diferencias Temporales Negativas
4. PRINCIPALES VARIACIONES INTRODUCIDAS POR LA NUEVA NORMATIVA DEL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES
 - 4.1. Modificaciones en Diferencias Permanentes
 - 4.2. Cambios en Diferencias Temporales
5. CONCLUSIONES
6. REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS CITADAS

1. INTRODUCCIÓN

En la actualidad existe bastante independencia entre las normas de naturaleza contable y fiscal, es decir, las primeras rigen a la hora de llevar la contabilidad de la empresa y las segundas cuando hay que realizar las liquidaciones de impuestos. No obstante, en materia de Impuesto sobre Sociedades (IS) se entra en un terreno interdisciplinar, puesto que son de aplicación ambas normativas y ello origina diferencias entre ambas.

En este sentido es muy importante la novedad introducida por la última reforma en materia de IS llevada a cabo con la entrada en vigor de la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, ya que según establece en la Exposición de Motivos uno de sus objetivos primordiales es la determinación de la base imponible a partir del resultado contable, que debe ser calculado según las normas de carácter mercantil, como indica en el Artículo 10.3. Además, también dispone que los únicos ajustes a practicar sobre el resultado contable son los que expresamente establezca la normativa del IS.

La modificación que se acaba de señalar debería suponer un acercamiento fiscal a la contabilidad y, esto, se ha de traducir en una disminución de las diferencias que se ponían de manifiesto entre las disciplinas fiscal y contable antes de este cambio normativo.

Por todo lo dicho, en este trabajo se realiza un análisis de las diferencias existentes en el momento actual entre contabilidad y fiscalidad, para lo cual se hace un recorrido por la Ley del IS (LIS) así como por el Reglamento que la desarrolla (RIS), al tiempo que se contempla la normativa contable. A continuación, se comparan las discrepancias encontradas con las que se daban antes de la reforma del IS para determinar si efectivamente han disminuido, lo cual implicaría un acercamiento entre ambas disciplinas.

Finalmente, señalar que el estudio que se presenta es puramente teórico dado que es el primer paso de esta investigación, la cual ha de tener una continuación práctica para llegar a constatar si los resultados obtenidos tienen evidencia en la realidad.

2. LIQUIDACIÓN DEL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES

La liquidación del IS comprende el conjunto de operaciones necesarias para obtener la cuota diferencial, que es la cantidad a pagar a la Hacienda Pública, o bien, el importe que ésta debe devolver al sujeto pasivo o compensar en períodos siguientes. Pero el sujeto pasivo no sólo hará esta liquidación, sino que paralelamente determinará la cantidad que debe reconocer como gasto del ejercicio en concepto de IS, para lo cual sigue un esquema similar al de la liquidación del impuesto.

Dada la importancia que tiene para la empresa tanto el IS como su contabilización, son muchos los autores¹ que presentan, con distintos formatos, los dos esquemas antes mencionados, el de liquidación del impuesto y el de determinación del gasto devengado, para observar a golpe de vista, de donde pueden surgir las diferencias entre ambos. A continuación se presentan dos cuadros para recoger los esquemas indicados, el cuadro 1 que facilita la liquidación del IS y el cuadro 2 que proporciona el cálculo del impuesto devengado.

Cuadro 1: Liquidación del IS

Resultado contable antes de impuestos
+/- Diferencias permanentes
+/- Diferencias temporales
= Base imponible previa
- Bases impositivas negativas de ejercicios anteriores
= Base imponible
* Tipo de gravamen
= Cuota íntegra
- Deducciones y bonificaciones
= Cuota líquida
- Retenciones y pagos a cuenta
= CUOTA DIFERENCIAL

Cuadro 2: Cálculo del gasto devengado por IS

Resultado contable antes de impuestos
+/- Diferencias permanentes
= Resultado contable ajustado
* Tipo de gravamen
= Impuesto bruto
- Deducciones y bonificaciones
= GASTO DEVENGADO POR IS

¹ Entre otros: Jiménez Montañés y Alonso Carrillo (1996b, p. 612); Mallado Rodríguez y Correa Ruiz (1997a, p. 52); Pascual Pedreño (1996, p. 526); Trujillano Olazarri (1998, pp. 27 y 30).

Tras esquematizar las dos liquidaciones, la fiscal y la contable, se puede observar como, en general, no va a coincidir el gasto devengado por IS con la cuota líquida, que es lo que en realidad pagará el sujeto pasivo en concepto de impuesto, ya que lo que se hace en el último escalón de la liquidación fiscal es descontar los ingresos y pagos a cuenta del IS realizados a la Hacienda Pública, los cuales sirven como anticipo del pago definitivo. Los motivos por los que ambas magnitudes pueden diferir se deducen de los apartados no coincidentes en los dos cuadros previos:

- Diferencias temporales
- Bases impositivas negativas de ejercicios anteriores

De lo anterior se desprende que en el hipotético caso de que no hubiese diferencias temporales ni bases impositivas negativas de ejercicios anteriores, el gasto a contabilizar por IS coincidiría con el importe total a pagar a la Hacienda, del cual una parte ya estaría anticipado y por lo tanto reconocido contablemente como un derecho sobre la Administración Tributaria. Pero rara vez se pondrá de manifiesto tal situación y lo habitual será que los dos importes señalados sean distintos, lo cual va a tener unas implicaciones contables, vía reconocimiento de activos o pasivos fiscales derivados de tal situación.

Por lo que se refiere a los conceptos coincidentes en los dos esquemas anteriores, las diferencias permanentes, así como las deducciones y bonificaciones, también pueden tener efectos sobre la contabilidad, porque la Resolución de 9 de octubre de 1997, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas (ICAC), sobre algunos aspectos de la norma de valoración decimosexta del Plan General Contable (PGC) de 1990, la cual se dedica al IS, establece en sus normas segunda y tercera que tanto las diferencias permanentes negativas como las deducciones y bonificaciones se pueden periodificar, de manera que se deben reconocer en una cuenta de "Ingresos a distribuir en varios ejercicios" e ir llevándolas a resultados de manera proporcional a la depreciación del activo que las haya motivado. Sin embargo, las diferencias permanentes positivas como suponen un aumento del gasto devengado por IS en aplicación del principio de prudencia no se pueden diferir.

Por último, indicar que dentro de la liquidación del IS se encuadra el cálculo de la base imponible, constituyendo la fase de mayor importancia porque es el momento en

el que se produce el nexo de unión entre las disciplinas contable y fiscal, al tener que aplicar la normativa fiscal sobre un resultado contable basado en las normas mercantiles, lo cual llevará al nacimiento de diferencias.

3. DIFERENCIAS ENTRE CONTABILIDAD Y FISCALIDAD

Es muy interesante saber cuales son las principales diferencias existentes entre el ámbito contable y fiscal en materia del IS, al igual que también es importante conocer la repercusión que tales discrepancias van a tener sobre la contabilidad². Seguidamente se presenta la tipología de diferencias entre las normativas contable y fiscal:

- Diferencias Permanentes: son las que se producen por una falta de acuerdo en cuanto al concepto de determinados gastos y/o ingresos.
- Diferencias Temporales: en este caso ambas normativas coinciden en la definición de gastos y/o ingresos, sin embargo, establecen distintos momentos de imputación temporal.

A continuación, se realiza un estudio detallado de estos dos tipos de diferencias, para conocer las principales partidas que las originan, así como su reflejo contable.

3.1. DIFERENCIAS PERMANENTES

Al analizar el esquema de cálculo del gasto devengado por IS (cuadro 2), se observa como las diferencias permanentes se eliminan a la hora de calcular el resultado contable, esto va a implicar que contablemente no haya ninguna cuenta de activo ni de pasivo recogiendo derechos u obligaciones con la Hacienda Pública.

De lo anterior puede desprenderse que no van a tener reflejo contable estas diferencias, y en principio es así; sin embargo, como ya se expuso, por aplicación de la Norma 2ª de la Resolución de 9 de octubre de 1997 del ICAC, se puede presentar una

² Son muchos los autores que analizan las diferencias entre el ámbito contable y fiscal, de los cuales se puede destacar a Gómez Valls (1997, pp. 19-27), por el estudio tan esquemático y claro que realiza.

excepción cuando estas diferencias den lugar a una minoración del gasto por impuesto devengado.

Las diferencias permanentes se pueden clasificar en dos tipos, según supongan un aumento o una disminución del resultado contable antes de impuestos:

- Positivas: Cuando aumentan dicho resultado, por lo que tendrán su origen en:
 - Gastos contables que no lo son desde la óptica fiscal.
 - Ingresos fiscales no considerados como tal contablemente.
- Negativas: Aquellas que minoran el resultado, pudiendo deberse a:
 - Ingresos contables que no pueden incluirse en la base imponible.
 - Gastos fiscales que no tienen esta consideración en el ámbito contable.

3.1.1. DIFERENCIAS PERMANENTES POSITIVAS

La existencia de diferencias permanentes positivas supondrá para la empresa el pago de una mayor cantidad a la Hacienda Pública en concepto de IS, al igual que un gasto devengado por este concepto más elevado. Según las dos causas planteadas previamente se van a señalar los principales casos que se pueden presentar por estas discrepancias entre el ámbito contable y fiscal.

GASTOS CONTABLES – NO FISCALES:

El artículo 14 de la LIS señala un conjunto de gastos contables que no son fiscalmente deducibles, por lo que darán lugar a un ajuste extracontable positivo, indicándose expresamente los siguientes:

⇒ *Los que representen una retribución de los fondos propios:* contablemente las retribuciones a los fondos propios son gastos del ejercicio (por ejemplo: primas por asistencia a Juntas o regalos)³, salvo los dividendos. Sin embargo, fiscalmente no se permite la deducción de tales gastos por lo que se origina la diferencia permanente negativa.

³ Es interesante el estudio detallado realizado sobre esta cuestión por Trujillano Olazarri (1998, pp. 65-69).

- ⇒ *El gasto por IS*, contabilizado en la cuenta "(630) Impuesto sobre Beneficios", cuando presente saldo deudor.
- ⇒ *Las multas y sanciones administrativas*, así como los recargos de apremio o de presentación de declaraciones fuera de plazo; respecto a la no deducibilidad de este gasto contable, se está de acuerdo con Trujillano Olazarri (1998, p. 69), cuando señala que "parece lógico que si una empresa incumple una normativa legal y es multada, no vaya a obtener un beneficio fiscal por ello". Por otra parte, directamente ligados a estos gastos, están los intereses de demora, los cuales sí son deducibles puesto que la LIS no establece lo contrario, además, Martín Alba (1996, p. 67), justifica esta postura del legislador en la Sentencia de 26 de abril de 1990 del Tribunal Constitucional, puesto que en ella se estableció que estos intereses no son lo mismo que una sanción por una conducta ilícita, sino que están concebidos para compensar el retraso del pago de la deuda tributaria.
- ⇒ *Las pérdidas del juego*: parece lógico que este gasto no sea fiscalmente deducible, puesto que no tiene ninguna justificación desde el punto de vista de la actividad empresarial.
- ⇒ *Los donativos*: que son entregas, a título gratuito, de bienes o servicios propiedad de la empresa, que dan lugar a la contabilización de un gasto. No obstante, existen ciertas excepciones, ante las cuales se permite la deducibilidad de estas partidas, recogidas en los artículos 14.2 de la LIS y 63-66 de la Ley 30/1994, de 24 de noviembre, de Fundaciones y de incentivos fiscales a la participación privada en actividades de interés general (Alonso Alonso y Presa Leal, 1996, p. 117).
- ⇒ *Las liberalidades*: entendiendo por tales aquellos gastos en los que incurre la empresa que carecen de ánimo de lucro. Ahora bien, se puede presentar el caso de determinados gastos que, aunque a corto plazo no parezcan necesarios, sí sean convenientes para la generación de ingresos futuros; aún así, fiscalmente no está permitida su deducción (Trujillano Olazarri, 1998, p. 71).
- ⇒ *Las dotaciones a provisiones o fondos internos de pensiones*, según la Ley 8/1987, de 8 de junio, de Planes y Fondos de Pensiones⁴: en este punto hay que hacer una

⁴ Esta Ley ha sido modificada por la Ley 30/1995, de 8 de noviembre, de Ordenación y Supervisión de los Seguros Privados.

matización, puesto que como manifiestan Labatut Serer y Llombart Fuertes (1996, pp. 94-95) lo que aquí se presenta es, en general, una diferencia temporal en vez de permanente. Por ser de la misma opinión, se pospone el estudio de este gasto hasta el apartado dedicado a diferencias temporales.

⇒ *Los gastos por servicios pagados a residentes en paraísos fiscales*, salvo cuando el sujeto pasivo prueba que el gasto devengado responde a una operación o transacción efectiva, en cuyo caso son deducibles estas partidas. Además, este punto enlaza con el artículo 19.2 de la LIS, donde se establece que en las operaciones realizadas con residentes en paraísos fiscales la Administración Tributaria puede valorar por el valor normal de mercado dichas transacciones, cuando de ellas se derive una menor tributación en España. Es decir, que en el caso de que el sujeto pasivo pruebe que la operación es efectiva, será gasto fiscalmente deducible, pero su valoración puede ser objeto de revisión, según se ha expuesto. Todo esto, como recogen Salvador Cifre y Pla Vall (1998, p. 54), tiene su justificación en "el conjunto de medidas tendentes a evitar la elusión fiscal internacional mediante la interposición de sociedades".

Además, pueden darse otros gastos, distintos a los regulados expresamente en el artículo anterior que, provoquen diferencias permanentes positivas, los cuales se desarrollan a continuación:

⇒ *Gastos de ejercicios anteriores contabilizados en el actual*: el artículo 19.3 de la LIS señala que los gastos imputados a pérdidas y ganancias en un ejercicio posterior a aquel en el que hubiese procedido su imputación temporal se podrán aplicar fiscalmente en el ejercicio en el cual se hayan contabilizado, salvo que ello lleve a una menor tributación. Por tanto, los que no se puedan imputar por incumplir este requisito originarán una diferencia permanente de carácter positivo.

⇒ *Gastos contabilizados para los cuales no existe soporte documental*: se trata en este caso de aquellos gastos contabilizados, sin que exista para ellos un soporte documental adecuado o, incluso, inexistente. Aunque no sea frecuente, como establece Trujillano Olazarri (1998, pp. 75-76), puede ocurrir que por aplicación del principio de importancia relativa se hayan contabilizado varios gastos en estas circunstancias (por ejemplo, gastos de desplazamiento urbano, propinas, etc.) y llevarán al origen de una diferencia permanente positiva.

⇒ *Disminuciones de patrimonio producidas por transmisiones a título lucrativo*: por aplicación del artículo 15.2 de la LIS en estas transmisiones patrimoniales habrá que tomar como valor de la enajenación el valor de mercado del bien, lo que dará lugar a que el gasto contable no sea deducible fiscalmente.

INGRESOS FISCALES – NO CONTABLES:

⇒ *Operaciones vinculadas (sociedad vendedora)*: el origen de esta diferencia viene motivado por lo establecido en el artículo 16 de la LIS, donde se señala que en operaciones realizadas entre personas o entidades vinculadas, la Administración Tributaria puede aplicar valores de mercado cuando la valoración convenida hubiese provocado, considerando el conjunto de personas o entidades implicadas, una menor tributación en España. Ésta puede venir motivada según Palao y Banaloché (1996, p. 561), por una mayor compensación de pérdidas, para las cuales ya acabase el plazo de aplicación. Por otro lado, como indica Falcón y Telia (1998, p. 35), es destacable el hecho de que cuando la Administración aplica valores de mercado es con carácter bilateral, es decir, se ven afectadas las dos partes implicadas, lo cual por un lado favorecerá a Hacienda y por otro la perjudicará. En este punto, dedicado a ajustes positivos, sólo se contempla el caso del vendedor, el cual reconocerá contablemente un ingreso menor al que correspondería aplicando valores de mercado.

⇒ *Permutas de bienes y derechos*: Cuando el valor neto contable (VNC) de lo cedido es inferior al valor de mercado, contablemente se valora lo recibido por dicho VNC. Sin embargo, el artículo 15.2 de la LIS señala que ha de utilizarse el valor de mercado, lo cual llevará al origen de una diferencia permanente positiva⁵.

⇒ *Donaciones desde el punto de vista del donante*: cuando una empresa realiza una donación, contablemente debe dar de baja el bien que está entregando. Si se trata de un activo fijo lo saldrá por su VNC y por igual importe recogerá una pérdida en la cuenta de gastos del ejercicio correspondiente, mientras que si es un activo circulante la contabilización será diferente según su naturaleza, pero en cualquier caso surgirá una pérdida. Sin embargo, la norma fiscal señala que en estas

⁵ A este respecto existen otras opiniones, como la vertida por Labatut Serer y Llombart Fuertes (1996, p. 92), que consideran que esta diferencia se convierte en temporal cuando el elemento recibido es amortizable.

operaciones hay que aplicar valores de mercado [Art. 15.2.a) LIS], por lo que se van a producir diferencias permanentes de carácter positivo (Trujillano Olazarri, 1998, pp. 408-409).

Antes de terminar la enumeración de posibles diferencias permanentes positivas, que en ningún caso pretende ser exhaustiva, sino una recopilación de las más generales, se debe hacer alusión a la Resolución de 9 de octubre de 1997 del ICAC, puesto que por aplicación de su norma primera, dedicada al principio de prudencia, se puede llegar a una diferencia permanente positiva cuando existan diferencias temporales de dicho signo cuya reversión exceda de diez años:

⇒ *Diferencias temporales que provocan impuestos anticipados y cuyo período de reversión es mayor a 10 años:* el origen de estas diferencias temporales positivas puede ser tanto un gasto como un ingreso, lo cual se analizará posteriormente en el epígrafe dedicado a su estudio. No obstante, el hecho de que den lugar a una diferencia permanente está únicamente motivado en la aplicación de la normativa contable (en concreto, en el principio de prudencia) y no en una falta de acuerdo entre contabilidad y fiscalidad.

3.1.2. DIFERENCIAS PERMANENTES NEGATIVAS

Las diferencias permanentes negativas dan lugar a una menor cuota a pagar en concepto de IS, y así mismo a un menor gasto a contabilizar por impuesto sobre beneficios. Por ello, su presencia dará lugar a un ajuste extracontable negativo.

Al igual que en el caso de las positivas, se va a realizar un análisis de los posibles orígenes de estas diferencias a partir de las dos causas planteadas anteriormente.

INGRESOS CONTABLES – NO FISCALES:

⇒ *La cantidad contabilizada en la cuenta "(630) Impuesto sobre beneficios" cuando presente saldo acreedor:* porque así lo dispone el artículo 14.1.b) de la LIS.

⇒ *Corrección monetaria:* en el artículo 15.11 de la LIS se establece que las rentas obtenidas por enajenación de inmovilizado, material o inmaterial, deberán ser

disminuidas por la depreciación monetaria (mediante unos coeficientes correctores) producida desde el 1 de enero de 1983; es decir, con esta medida se trata de atenuar el efecto de la inflación, de manera que aquella parte del ingreso derivado de ésta no va a tributar.

Es importante destacar la problemática que se ha planteado, ligada a las amortizaciones que se han de considerar a la hora de aplicar los coeficientes correctores. Así lo entiende Querol García (1999, p. 41) cuando señala que en la Disposición adicional 9ª de la LIS se alude a amortizaciones contabilizadas; sin embargo, la Ley 12/1996, de Presupuestos Generales del Estado para 1997, cambia de criterio e indica que se utilizarán las amortizaciones que se hayan llevado como gastos fiscalmente deducibles en ejercicios anteriores (de aplicación al ejercicio 1997); pero al año siguiente, la Ley 65/1997, de Presupuestos Generales del Estado para 1998 vuelve al criterio de 1996, es decir, amortizaciones contables. En base a lo anterior, nosotros entendemos que estas variaciones de un año para otro sólo sirven para “desconcertar” a los sujetos pasivos.

⇒ *La exención por reinversión en las empresas de reducida dimensión:* aunque sólo se pretenden contemplar los casos generales, éste puede ser interesante, puesto que son bastantes las empresas de “reducida dimensión” (volumen de operaciones menor a 250 millones de ptas.) y que por lo tanto van a poder presentar esta diferencia. Esta exención, como señalan Mallado Rodríguez y Correa Ruiz (1997b, p. 50), supone un incentivo, dado que no hay que integrar en la base imponible los beneficios procedentes de la enajenación de elementos del inmovilizado material, siempre y cuando dicho importe se reinvierta en bienes análogos a los vendidos. Esta exención tiene un límite máximo de 50 millones, de manera que si el beneficio extraordinario es superior a esta cantidad, la diferencia se podría acoger a la reinversión de beneficios extraordinarios prevista para el régimen general, lo cual da lugar a una diferencia temporal y por ello será tratada más adelante.

Estas tres causas comentadas previamente no van a ser los únicos orígenes de diferencias permanentes negativas, pero sí las más generales y comunes. No obstante, a continuación se van a mencionar otras de tipo más específico y que por ello no se van a desarrollar. Entre otras, y siguiendo a Trujillano Olazarri (1998, p. 333), se pueden señalar las siguientes:

- Rentas obtenidas por entidades total o parcialmente exentas (Art. 9 y Disposición Final 1ª LIS).

- Subvenciones recibidas por Sociedades de Garantía Recíproca y de Reafianzamiento [Art. 13.2.f) LIS].
- Rentas obtenidas por la transmisión de inversiones afectas a la Obra Benéfico Social de las Cajas de Ahorro (Art. 22.2 LIS).
- Rentas obtenidas por Sociedades y Fondos de Capital-Riesgo (Art. 69 LIS) o por Sociedades de Desarrollo Industrial Regional (Art. 70 LIS) en la transmisión de determinados títulos o participaciones.
- Ayudas a la política pesquera comunitaria (Disposición Adicional 10ª LIS).
- Determinadas rentas obtenidas por Sociedades Cooperativas (Disposición Final 2ª LIS).

GASTOS FISCALES – NO CONTABLES:

No es frecuente encontrar este tipo de situación en la cual la Hacienda Pública permite aplicar un gasto que no existe desde el punto de vista contable y que, por tanto, origina una diferencia permanente negativa. Por ello, simplemente se va a hacer alusión a un caso, que además ya ha sido comentado previamente:

⇒ *Operaciones vinculadas (Sociedad compradora)*: como ya se ha explicado, estas operaciones llevan a realizar un ajuste bilateral cuando el precio pactado sea inferior al de mercado, de manera que la empresa compradora habrá reconocido un gasto contable menor al que hubiese correspondido por aplicación del valor de mercado.

Para terminar y a modo de resumen se presenta el cuadro 3 donde se recogen las principales diferencias permanentes previamente comentadas.

Cuadro 3. Principales Diferencias Permanentes

DIFERENCIAS PERMANENTES	
POSITIVAS	NEGATIVAS
<p><u>GASTOS CONTABLES - NO FISCALES</u></p> <ul style="list-style-type: none"> ➤ Retribución de los fondos propios ➤ Gasto por IS (saldo deudor) ➤ Multas y sanciones administrativas ➤ Pérdidas del juego ➤ Donativos ➤ Liberalidades ➤ Dotación a provisión para fondos internos de pensiones ➤ Servicios pagados a residentes en paraísos fiscales ➤ Gastos de ejercicios anteriores contabilizados en el actual ➤ Gastos contabilizados sin adecuado soporte documental ➤ Disminuciones patrimoniales en transmisiones lucrativas 	<p><u>INGRESOS CONTABLES – NO FISCALES</u></p> <ul style="list-style-type: none"> ➤ Gasto por IS (saldo acreedor) ➤ Corrección monetaria ➤ Exención por reinversión (empresas de reducida dimensión) ➤ Otras rentas obtenidas por: <ul style="list-style-type: none"> ⇒ Entidades total o parcialmente exentas ⇒ Sociedades de Garantía Recíproca y Reafianzamiento ⇒ Cajas de Ahorro ⇒ Sociedades y Fondos de Capital-Riesgo o Sociedades de Desarrollo Regional ⇒ Sociedades Cooperativas ⇒ Sociedades dedicadas a la pesca
<p><u>INGRESOS FISCALES – NO CONTABLES</u></p> <ul style="list-style-type: none"> ➤ Operaciones vinculadas (vendedor) ➤ Permutas de bienes y derechos ➤ Donaciones (donante) ⇒ Diferencias temporales que provocan impuestos anticipados con un plazo de reversión mayor a 10 años 	<p><u>GASTOS FISCALES – NO CONTABLES</u></p> <ul style="list-style-type: none"> ➤ Operaciones vinculadas (comprador)

3.2. DIFERENCIAS TEMPORALES

Al tratar las diferencias permanentes ya se puso de manifiesto la imposibilidad de recoger todas las posibles, pues bien, este problema aún es más palpable al estudiar las temporales porque no se pueden contemplar todos los distintos supuestos de imputación temporal. No obstante, en este apartado se realizará un estudio de las más importantes, comunes y generales.

Antes de pasar a la enumeración de dichas diferencias temporales, es conveniente realizar la siguiente clasificación de las mismas:

- Positivas: suponen un adelanto del pago por IS a la Hacienda Pública (impuestos anticipados), en relación a lo que habría que ingresar si no existiesen dichas diferencias. Por este motivo surge una cuenta de activo en el Balance de la empresa, que recoge un derecho sobre la Administración Tributaria. En cuanto a

las causas que pueden originar un anticipo del IS, como señala Fernández López (1996, p. 70), estarán motivadas únicamente por gastos contabilizados cuya imputación fiscal es posterior.

- Negativas: en este caso se produce un diferimiento en el pago (impuestos diferidos) y, por ello, surge una cuenta en el pasivo del balance para recoger la obligación fiscal derivada de estas diferencias. En concreto, se producirán estas discrepancias cuando determinados ingresos contables sean diferidos fiscalmente, o bien en los casos en que se pueda anticipar fiscalmente un gasto que aún no se haya contabilizado.

Las diferencias temporales acaban revirtiendo en ejercicios futuros, con signo contrario al de su origen, de manera que en el caso de las positivas aquello que se pagó de más inicialmente se ingresará de menos en el futuro, y en el de las negativas, las cantidades diferidas en los primeros ejercicios deberán ser satisfechas en los últimos cuando se produzca la reversión.

3.2.1. DIFERENCIAS TEMPORALES POSITIVAS

Ya se había expuesto que la causa principal de origen de estas diferencias, y por tanto de impuestos anticipados, es la existencia de gastos contabilizados pero que fiscalmente son imputados en ejercicios posteriores, los cuales son analizados a continuación:

⇒ *Amortización del inmovilizado Material:* en este caso pueden producirse diferencias temporales, puesto que la norma contable y fiscal no definen de igual manera determinadas cuestiones ligadas a este tema, como por ejemplo el significado de la amortización o la vida útil (Moreno Rojas y López Herrera, 1998, p. 600). Además, también hay divergencias en los métodos planteados por cada una de estas normativas para llevar a cabo la amortización. Todo esto llevará a que en muchas ocasiones el gasto contable no coincida con el fiscal, y cuando aquel sea mayor a éste surgirá una diferencia temporal positiva.

⇒ *Amortización del Inmovilizado Inmaterial:* en este punto, dado que contablemente hay reglas concretas de amortización para cada partida de inmovilizado inmaterial, se va a realizar el estudio individualmente, considerando aquellas partidas que pueden generar impuestos anticipados:

- *Fondo de comercio*: el artículo 11 de la LIS establece que son deducibles las dotaciones para la amortización del fondo de comercio con el límite de la décima parte de su importe, mientras que contablemente, hasta la entrada en vigor de la Ley 37/1998, de 16 de noviembre, de reforma de la Ley del Mercado de Valores, que amplía el plazo a 20 años, el límite para amortizar esta partida también era de 10 años, si bien, cuando excede de 5 debe justificarse la razón en la Memoria. Por tanto, si contablemente se amortiza en 5 años, fiscalmente surgirá una diferencia temporal que se traduce en un impuesto anticipado⁶. Pero, actualmente, también puede darse la situación contraria (impuesto diferido) si la empresa se acoge al límite de 20 años.

- *Derechos de traspaso*: la LIS en el mismo artículo prevé un período máximo de 10 años para su amortización, salvo que el contrato sea para un plazo menor. Por su parte, la norma contable señala que estos elementos deben ser amortizados dentro del período de tiempo en el cual se esperan obtener ingresos, pero con el mismo límite fijado para el fondo de comercio. Por este motivo, como es posible que surjan divergencias entre ambas normativas cuando contablemente se opte por el plazo de cinco años, lo cual dará origen a una anticipación en el pago del IS.

- *Aplicaciones informáticas*: desde la óptica contable han de ser amortizadas en cinco años, sin embargo, fiscalmente como no hay una mención expresa para este inmovilizado, es de aplicación el artículo 11.5.c) de la LIS, donde se señala que cuando estos elementos no tienen fecha cierta de extinción se pueden amortizar en 10 años. Por ello, como indica Gay Saludas (1997, p. 440), puede aparecer una diferencia temporal consistente en una anticipación del IS.

- ⇒ *Dotación a la provisión para existencias*: sólo pueden aparecer discrepancias entre la norma contable y fiscal en el caso de fondos editoriales, fonográficos y audiovisuales, ya que durante los dos primeros años en los cuales se pone en el mercado las producciones no se permite deducir este gasto (Art. 12.1 LIS). Por consiguiente, si contablemente es necesaria su dotación durante este período inicial, ante la presencia de una pérdida probable al cierre del ejercicio, surgirá una diferencia temporal positiva puesto que a partir de los dos años ya es deducible;

⁶ Para una mejor comprensión de este tema se puede consultar el ejemplo planteado por Segarra Tormo (1996, p. 159).

además, como señala González González (1996, p. 34), no es necesario probar tal depreciación.

⇒ *Dotación a la provisión para insolvencias de tráfico*: en este caso lo primero que hay que matizar es que para contabilizar esta provisión existen dos métodos posibles, el individual y el global, sin embargo, la normativa fiscal sólo contempla el primero de ellos (Art. 12.2 LIS). Además, se establecen una serie de requisitos en dicho artículo para que el gasto sea deducible fiscalmente, entre otros, que haya transcurrido un año desde el vencimiento del crédito. Sin embargo, contablemente, por aplicación del principio de prudencia, habrá que registrar dicho gasto en cuanto haya dudas sobre la solvencia del deudor; por ello será frecuente encontrar diferencias temporales positivas derivadas de este gasto.

⇒ *Dotación a la provisión para valores negociables*: al tratar esta provisión la LIS hace una distinción entre valores con cotización oficial y valores sin cotización oficial (Arts. 12.3 y 12.4). Sin embargo, contablemente, la provisión se dota siempre que el valor de mercado es inferior al contabilizado, independientemente de que coticen o no en un mercado organizado.

Seguidamente, se realiza un estudio individual de cada tipo de inversión:

- *Valores de renta variable con cotización oficial*: son deducibles las cantidades que se hayan dotado para estas inversiones; por tanto, no aparecerá ninguna diferencia.
- *Valores de renta variable sin cotización oficial*: la LIS establece que la deducción no podrá exceder de la diferencia ente el valor teórico contable al principio y al cierre del ejercicio, debiendo tenerse en cuenta las aportaciones o devoluciones de capital efectuadas en el mismo; además, este mismo criterio es de aplicación a las participaciones en empresas del grupo y asociadas. Por tanto, como establecen Labatut Serer y Llombart Fuertes (1996, pp. 95-96), si contablemente en cada ejercicio se realiza la dotación correspondiente a la depreciación, ésta será deducible⁷.
- *Valores de renta fija con cotización oficial*: en este caso la LIS establece como límite para la deducción de esta provisión la depreciación global sufrida por el

⁷ Enlazando con este tema es muy interesante el análisis realizado por Bolufer (1998, pp. 58-60), sobre el fondo comercio surgido de la adquisición de participaciones de capital o fondos propios.

conjunto de valores de estas características, mientras que como contablemente el análisis de cotizaciones se hace individualmente para cada tipo de valores, los resultados finales, contable y fiscal, lo más probable es que no coincidan, con lo cual si el gasto contable supera al fiscal surgirá un impuesto anticipado o diferido si fuese al revés.

- *Valores de renta fija sin cotización oficial:* serán deducibles las cantidades dotadas en este caso, salvo que los valores de renta fija tengan un valor cierto de reembolso; por tanto, si así ocurre, surge una diferencia temporal que supone una anticipación del IS.

⇒ *Provisiones para riesgos y gastos:* dado que son varias las provisiones que aquí se recogen, se hace necesario contemplar por separado las que provocan diferencias temporales positivas:

- *Provisión para pensiones:* surge contablemente esta provisión cuando la empresa crea un fondo interno de pensiones para cubrir gastos de personal futuros, como por ejemplo indemnizaciones. Desde el punto de vista fiscal, y por aplicación del artículo 13.3 de la LIS, no se permite deducir estos gastos hasta que se satisfagan, por lo que surgirá una diferencia temporal.
- *Provisión para impuestos:* como establece Trujillano Olazarri (1998, pp. 214-218), esta partida es una de las manifestaciones de la provisión para responsabilidades y, en general, no se va a admitir su deducibilidad fiscal, de ahí que surgirán diferencias de carácter positivo que pueden ser incluso permanentes cuando, por ejemplo, estén cubriendo una sanción.
- *Provisión para responsabilidades:* contablemente se dotará esta provisión para recoger pérdidas ciertas, o altamente probables, cuya cuantía se pueda determinar. Fiscalmente, el artículo 13.2.a) de la LIS establece que sólo serán deducibles las dotaciones relativas a responsabilidades procedentes de litigios en curso o derivadas de indemnizaciones o pagos pendientes debidamente justificados cuya cuantía no esté definitivamente establecida. Es decir, la norma fiscal no va a abarcar tantos casos como la contable, y por ello, en determinados ocasiones surgirán impuestos anticipados (Becerra Guibert, 1997, pp. 133-134).

- *Provisión para grandes reparaciones:* contablemente se recogen en esta provisión las cantidades necesarias para realizar revisiones o reparaciones de carácter periódico y extraordinario a los elementos del inmovilizado. Desde la óptica fiscal, el artículo 13.2.c) de la LIS permite la deducción de esta provisión cuando se trate de empresas que obligatoriamente han de realizar revisiones en sus flotas; sin embargo, en otro tipo de sociedades para conseguir tal deducción se requiere solicitud a la Administración de un plan para efectuar grandes reparaciones, de ahí que, si esto no se hace así, o el plan no es aprobado, surge una diferencia temporal positiva por el importe dotado en concepto de esta provisión.

3.2.2. DIFERENCIAS TEMPORALES NEGATIVAS

En este apartado se van a tratar de recoger las principales partidas que pueden originar diferencias temporales de signo negativo, las cuales implican un diferimiento en el pago del IS. Las causas de estas diferencias, como ya se había apuntado, pueden ser, bien ingresos contabilizados pero que fiscalmente se imputan en ejercicios siguientes, bien gastos que son deducibles fiscalmente en un ejercicio anterior al de su contabilización.

Seguidamente se recogen las principales diferencias temporales negativas:

- ⇒ *Libertad de amortización:* este método de amortización se traduce en un incentivo, en vez de en un procedimiento racional para recoger la depreciación sistemática (Conesa Duarte, 1997, p. 351), y consiste en poder amortizar fiscalmente de manera muy rápida. En concreto, el artículo 11.2 de la LIS recoge los elementos que se pueden acoger a ésta, pero además, hay que añadir lo previsto en el artículo 123 de la LIS, dado que aumenta el campo de aplicación de este incentivo a las empresas de reducida dimensión. Por todo lo dicho, y dado que contablemente hay que amortizar de acuerdo con la depreciación efectiva, surgen diferencias temporales negativas.
- ⇒ *Operaciones con precio aplazado:* a la hora de llevar a cabo la imputación temporal de ingresos y gastos, tanto contable como fiscalmente (Art. 19.1 LIS), se aplica el principio del devengo. No obstante, la norma fiscal plantea algunas excepciones, como es el caso de las operaciones con pago aplazado, en las

cuales es de aplicación el principio de caja salvo que el sujeto pasivo decida aplicar el de devengo. Por este motivo pueden surgir diferencias temporales negativas.

⇒ *Reinversión de beneficios extraordinarios*: siguiendo el Art. 21 de la LIS se observa el origen de una nueva diferencia temporal que surge cuando una empresa presente beneficios extraordinarios procedentes de una transmisión onerosa de elementos del inmovilizado material o inmaterial, o de valores representativos de la participación en el capital de otras empresas superior al 5%; en tales casos se puede diferir su tributación a lo largo de los 7 años siguientes, siempre y cuando dicho beneficio se reinvierta en bienes de la misma naturaleza en un período de tiempo comprendido entre el año inmediatamente anterior y los 3 siguientes. Esto se va a traducir, por tanto, en un diferimiento en el pago del IS. Pero además, como manifiesta Trujillano Olazarri (1997, pp. 192-193), esta diferencia se mezcla con la diferencia permanente cuyo origen es la corrección monetaria, que ya ha sido estudiada anteriormente. La razón es que a dicho beneficio extraordinario hay que aplicarle en primer lugar los coeficientes correctores de la inflación y, luego, la tributación diferida en siete años.

⇒ *Arrendamiento Financiero*: la regulación del leasing aparece en el artículo 128 de la LIS, donde se establece el tipo de contratos al que es de aplicación, que son aquéllos cuya duración sea como mínimo de dos años para bienes muebles, o de diez en caso de bienes inmuebles o establecimientos industriales; también se ocupa de esta cuestión el artículo 11.3 de la misma ley, pero para otro tipo de contratos distintos a los señalados previamente. Por ello, la comprensión de la norma fiscal resulta un poco compleja en este tema ya que regula dos regímenes distintos para los contratos de arrendamiento financiero. Siguiendo a Trujillano Olazarri (1998, p. 281) y a Pascual Pedreño (1998, p. 1261), se observa como los regulados en el artículo 11.3 no plantean diferencias entre la normativa contable y fiscal; sin embargo, los comprendidos en el 128, en general, provocarán impuestos diferidos, dado que la carga financiera del contrato es tanto gasto contable como fiscal, pero la amortización fiscal se calcula aplicando el doble del coeficiente de amortización según tablas⁸.

⁸ Este tema es bastante complejo, por ello son varios los autores que facilitan ejemplos para una mejor comprensión, entre otros: Jiménez Montafés y Alonso Carrillo (1996a, pp. 503-520); Tejada Ximénez de Olaso (1996, pp. 739-744); Conesa Duarte (1998, pp. 180-189); y Pascual Pedreño (1998, pp. 1263-1272).

Tras analizar las principales diferencias temporales se presentan en el cuadro 4 como resumen.

Cuadro 4. Principales Diferencias Temporales

DIFERENCIAS TEMPORALES	
POSITIVAS (Impuestos anticipados)	NEGATIVAS (Impuestos diferidos)
<ul style="list-style-type: none"> ➤ Amortización del inmovilizado material ➤ Amortización del inmovilizado inmaterial: <ul style="list-style-type: none"> ⇒ Fondo de comercio ⇒ Derechos de traspaso ⇒ Aplicaciones informáticas ➤ Dotación a la provisión de existencias ➤ Dotación a la provisión para insolvencias de tráfico ➤ Dotación a la provisión para valores negociables: <ul style="list-style-type: none"> ⇒ Valores de renta fija ⇒ Valores de renta variable sin cotización oficial ➤ Dotación a la provisión para riesgos y gastos: <ul style="list-style-type: none"> ⇒ Pensiones ⇒ Impuestos ⇒ Responsabilidades ⇒ Grandes reparaciones 	<ul style="list-style-type: none"> ➤ Libertad de amortización ➤ Operaciones con precio aplazado ➤ Reinversión de beneficios extraordinarios ➤ Arrendamiento financiero

4. PRINCIPALES VARIACIONES INTRODUCIDAS POR LA NUEVA NORMATIVA DEL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES

Tras haber analizado las diferencias entre contabilidad y fiscalidad existentes en la actualidad, a continuación se van a presentar las principales modificaciones introducidas por la última reforma del IS, tanto sobre diferencias permanentes como temporales, para comprobar si han disminuido y, por tanto, si se ha producido un acercamiento entre las dos disciplinas.

4.1. MODIFICACIONES EN DIFERENCIAS PERMANENTES

En apartados anteriores ya se han estudiado los orígenes de diferencias permanentes, tanto positivas como negativas, de manera que en este punto no se va a

repetir lo allí comentado, sino que solamente se exponen las diferencias permanentes que se daban habitualmente por aplicación de la normativa derogada que han desaparecido con la actual. De igual modo, se señalan las posibles diferencias permanentes que se recogen en la nueva normativa y que no existían en la precedente.

En cuanto a diferencias permanentes positivas que han dejado de existir se señalan las siguientes:

- ⇒ *Gastos de representación y atención a clientes*: antes no eran deducibles y, por tanto, provocaban una diferencia permanente positiva. Actualmente son deducibles, en concreto, la propia LIS habla de ellos como una excepción dentro de las liberalidades (Art.14.1.e).
- ⇒ *Amortización del fondo de comercio*: la antigua Ley señalaba que no era deducible, con lo cual se producía una diferencia permanente positiva. El tratamiento de este gasto ha sido analizado anteriormente, donde se señaló que podía originar una diferencia temporal negativa o positiva.
- ⇒ *Amortización de los derechos de traspaso*: la modificación es semejante a la vista para el gasto anterior, en cuanto que, desaparece la diferencia permanente positiva, si bien con la nueva normativa puede aparecer una diferencia temporal negativa.
- ⇒ *Saneamiento del activo*, donde se incluía amortizaciones del inmovilizado que superasen el límite establecido fiscalmente y el saneamiento del activo ficticio. En la actualidad, dado que la nueva normativa no señala nada al respecto, se entiende que dicho gasto es deducible, por lo tanto desaparece la diferencia permanente positiva cuando se sanean gastos plurianuales, mientras que se convierte en temporal en el caso de amortizaciones del inmovilizado.

De igual modo, se recoge la principal diferencia permanente negativa, que si bien se daba por aplicación de la antigua normativa, tras la aprobación de la nueva LIS ya no se produce:

- ⇒ *Exención por reinversión de beneficios extraordinarios*: el antiguo RIS establecía que, siempre y cuando se cumpliesen determinados requisitos de forma y tiempo, los beneficios extraordinarios derivados de la enajenación de activos fijos quedaban exentos de tributación y, por tanto, originaban una diferencia permanente negativa. Actualmente, lo que se permite es tributar en siete años, con lo cual dicha diferencia se ha convertido en temporal. No obstante, para las

empresas de reducida dimensión se mantiene el tratamiento anterior, como ya ha sido expuesto anteriormente.

Para terminar hay que comentar lo relativo a una diferencia permanente negativa originada por aplicación de la nueva normativa del IS como es:

⇒ *Corrección monetaria en ventas de inmovilizado*: cuyo objeto es dejar fuera de tributación aquella parte de los beneficios extraordinarios derivados de la inflación. Se trata por tanto de una diferencia permanente de signo negativo, la cual antes no existía.

De lo anterior se desprende que efectivamente se ha producido una disminución de diferencias permanentes con el cambio de normativa, algunas porque han desaparecido totalmente y otras porque se han convertido en temporales; como excepción, la corrección monetaria, que según se acaba de comentar ha dado lugar a una nueva diferencia permanente. No obstante, en conjunto se ha producido una disminución de estas diferencias, cuyo resumen se presenta en el cuadro 5.

Cuadro 5. Incidencia de la reforma sobre las diferencias permanentes

DIFERENCIA PERMANENTE	ANTES DE LA REFORMA	DESPUÉS DE LA REFORMA
Gastos de representación y atención a clientes	Diferencia Permanente Positiva	Desaparece la diferencia
Amortización del fondo de comercio	Diferencia Permanente Positiva	Puede desaparecer, o bien, convertirse en diferencia temporal
Amortización de los derechos de traspaso	Diferencia Permanente Positiva	Puede desaparecer, o bien, convertirse en diferencia temporal
Saneamiento del activo ficticio	Diferencia Permanente Positiva	Desaparece la diferencia
Saneamiento del activo (amortización del activo fijo por encima del límite fiscal)	Diferencia Permanente Positiva	Pasa a diferencia temporal
Exención por reinversión de beneficios extraordinarios	Diferencia Permanente Negativa	Pasa a diferencia temporal
Corrección monetaria en ventas de inmovilizado	No existía esta diferencia	Diferencia Permanente Negativa

La lectura que se puede hacer del cuadro anterior es que las diferencias positivas son las que más cambios han sufrido, lo cual no es extraño, puesto que había más y por consiguiente pudieron ser objeto de más variaciones. De hecho, cuando se realizó

el estudio de estas diferencias se pudo observar como la tipología de positivas superaba bastante a las negativas, de ahí que no es extraño que sean las más afectadas.

3.3. CAMBIOS EN DIFERENCIAS TEMPORALES

En primer lugar se debe señalar que estas diferencias tienen importancia para el sujeto pasivo porque suponen, según el signo de las mismas, un adelanto o un retraso en el pago del IS; sin embargo, dado que se trata solamente de un desfase temporal entre ambas normativas, llegado el momento en el cual finaliza la reversión, la empresa habrá pagado igual importe en concepto de IS, tanto desde el punto de vista contable como fiscal. Por el contrario, en el caso de las diferencias permanentes, su existencia supone para la sociedad un mayor o un menor pago en un ejercicio, pero que nunca va a tener repercusión en el futuro, motivo por el cual tienen una mayor trascendencia.

Tras la matización anterior, seguidamente se van a presentar los principales cambios introducidos por la nueva regulación del IS sobre las diferencias temporales, las cuales en algunos casos han desaparecido, mientras que en otros ha disminuido el período de tiempo de reversión en cuanto a la imputación contable y fiscal. No obstante, también se observan nuevas diferencias temporales, algunas de las cuales han sido comentadas en el apartado anterior, puesto que se trata de diferencias que antes eran permanentes y actualmente son temporales.

Considerando las diferencias temporales cuyo origen es positivo y que, por tanto, suponen una anticipación del IS, se observan las siguientes variaciones:

- *Dotación a la provisión para insolvencias de tráfico*: el principal cambio que se observa en cuanto a la posibilidad de deducción de este gasto se centra en el momento del vencimiento del crédito. En concreto, la antigua normativa permitía deducir un 25% del crédito cuando había transcurrido entre 6 y 12 meses desde el vencimiento, un 50% entre los 12 y 18 meses, un 75% entre los 18 y 24 meses y el 100% si se superaban los dos años (Art. 82.4 Ley anterior). Sin embargo, actualmente se permite la deducción del 100% cuando haya pasado un año desde el vencimiento, por lo que se acorta el período de discrepancia entre ambas normativas.

- *Dotación a la provisión para grandes reparaciones:* El artículo 13.2.d) de la LIS permite la deducción de este gasto, cuando cubre reparaciones extraordinarias en elementos distintos a buques y aeronaves. También, si tienen por objeto la cobertura de gastos de abandono de explotaciones económicas de carácter temporal. Esto, en la antigua normativa no era gasto deducible y, en consecuencia, surgía una diferencia temporal positiva, la cual ahora ya no se da.
- *Valoración de existencias por el sistema LIFO:* la antigua normativa no permitía este criterio de valoración de existencias (Art.80 anterior RIS), por consiguiente, cuando la empresa lo utilizaba contablemente se veía obligada a realizar los ajustes correspondientes, cuyo signo no se puede establecer, dado que dependerá de la evolución de los precios (Pascual Pedreño, 1996, pp. 597-598); no obstante, suponiendo el caso más normal, que es la existencia de inflación, surgía una diferencia temporal positiva. Actualmente, se admite fiscalmente cualquier criterio para valorar existencias, por tanto no hay ninguna diferencia por este concepto.
- *Diferencias negativas de cambio:* por aplicación del principio de prudencia estas diferencias se deben contabilizar como gasto del ejercicio en cuanto exista posibilidad de pérdida (Norma de Valoración 14ª del PGC). Pues bien, la anterior normativa del impuesto no permitía deducir dicho gasto mientras no recogiese la pérdida en firme, es decir, en el momento del vencimiento de la deuda o crédito (Art. 51 antiguo RIS). Esto provocaba la aparición de diferencias temporales positivas, las cuales ya han dejado de existir, puesto que la actual normativa admite el criterio contable (Labatut Serer y Llombart Fuertes, 1996, pp. 99-100).
- *Subvenciones de capital:* la normativa antigua establecía que estas subvenciones debían ser imputadas a resultados en un período no superior a diez años (Art. 87.3 antiguo RIS), mientras que contablemente el criterio de imputación se basa en la depreciación del elemento financiado, es decir, se considera la vida útil del activo. Por este motivo, cuando en el ámbito contable el período de imputación superaba los diez años surgía una diferencia temporal positiva, la cual ha desaparecido con la nueva regulación, puesto que se admite el criterio contable.

En cuanto a las de signo negativo, es decir, las que originan un diferimiento del IS, se detecta la siguiente modificación:

- *Arrendamiento financiero:* se ha expuesto en un apartado anterior que actualmente surge un impuesto diferido por esta operación, e igual consecuencia se producía por aplicación de la normativa anterior, no obstante, las diferencias actuales son menores, puesto que sólo se deben al posible exceso de amortización fiscal sobre la contable. Sin embargo, antes se permitía deducir la cuota pagada a la empresa

de leasing y, finalmente, la amortización de la opción de compra pagada al terminar el contrato.

En el caso de las diferencias temporales, lo más destacable es la desaparición de las discrepancias derivadas de la valoración de existencias y de las diferencias negativas de cambio, puesto que en los restantes casos expuestos sólo se produce un pequeño acercamiento entre las dos normativas. Además, como ya se ha comentado al principio, se ha producido una transformación de ciertas diferencias permanentes en temporales.

A continuación, se presenta el cuadro 6 donde se resumen las principales modificaciones experimentadas por las diferencias temporales tras la reforma del IS.

Cuadro 6. Incidencia de la reforma sobre las diferencias temporales

DIFERENCIA TEMPORAL	ANTES DE LA REFORMA	DESPUÉS DE LA REFORMA
Dotación a la provisión para insolvencias de tráfico	Diferencia temporal con origen positivo	Se mantiene, pero se reduce el período de reversión
Dotación a la provisión para grandes reparaciones	Diferencia temporal con origen positivo	Desaparece la diferencia
Valoración de existencias por el sistema LIFO	Diferencia temporal, con origen positivo o negativo	Desaparece la diferencia
Diferencias negativas de cambio	Diferencia temporal con origen positivo	Desaparece la diferencia
Subvenciones de capital	Diferencia temporal con origen positivo	Desaparece la diferencia
Arrendamiento financiero	Diferencia temporal con origen negativo	Se mantiene, pero en menor cuantía

Al igual que ocurría al analizar las diferencias permanentes, la variación introducida por la reforma del IS sobre las temporales es más importante para las de signo positivo. Pero también es lógica esta situación, puesto que el número de diferencias temporales que provocan impuestos anticipados es mayor al de diferencias que originan impuestos diferidos, como se observó anteriormente al realizar su estudio.

5. CONCLUSIONES

Como resumen del trabajo desarrollado se pueden extraer las siguientes conclusiones:

- Dentro de las diferencias permanentes, las que sufren mayores cambios son las de signo positivo, que al propio tiempo, eran y siguen siendo las más abundantes, lo cual es coherente con el hecho de que suponen un mayor pago a la Hacienda Pública. En concreto, dentro de las positivas dejan de existir las derivadas de gastos de representación y atención a clientes, del saneamiento del activo ficticio, de la amortización del fondo de comercio y de los derechos de traspaso (estas dos últimas pueden simplemente convertirse en temporales). Por lo que se refiere a las negativas sólo se ve afectada la motivada de la exención por reinversión, que se convierte en temporal excepto en las empresas de reducida dimensión para las cuales se mantiene la situación anterior; sin embargo, surge una nueva derivada de lo que se ha denominado "corrección monetaria", consistente en la no tributación de la parte del beneficio procedente de ventas de activos fijos causado por la inflación.
- Entrando en el estudio de las diferencias temporales, nuevamente se observa que las más afectadas son las de signo positivo, lo cual es congruente con el hecho de que son bastante numerosas, lógico también desde el punto de vista de la Administración Tributaria, dado que suponen un adelanto en el pago del IS. Concretando, los cambios más significativos que se producen son la desaparición de dos diferencias positivas anteriores, una originada por diferencias negativas de cambio y otra por la imposibilidad del empleo de método de valoración de existencias LIFO. En cuanto a las de signo negativo prácticamente se mantienen en la misma situación que antes.
- De lo anterior se desprende que la Ley 43/1995 ha beneficiado a los sujetos pasivos del IS, puesto que sobretodo han disminuido las diferencias de signo positivo, las cuales cuando son permanentes suponen un mayor pago a la Hacienda Pública y si son temporales una anticipación del impuesto. Por tanto, la caída de las primeras supondrá una menor tributación y la de las segundas el no tener que adelantar el pago del IS.

- Como conclusión final, que a su vez da respuesta a la pregunta relativa a si el acercamiento entre contabilidad y fiscalidad tras la última reforma en materia de IS es una ficción o una realidad, el estudio ha demostrado que efectivamente hay unas variaciones en las diferencias entre las disciplinas contable y fiscal tendentes, en general, a la baja, por lo que se intuye un acercamiento real entre ambas normativas. Sin embargo, hay que esperar a ver que indica la información facilitada por las empresas, para determinar si esta caída experimentada por las discrepancias contables *versus* fiscales es algo teórico, lo cual ha quedado demostrado, o efectivamente queda corroborado con los datos reales.

6. REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS CITADAS

LEGISLACIÓN

Ley 61/1978, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades.

Ley 8/1987, de 8 de junio, de Planes y Fondos de Pensiones.

Ley 30/1994, de 24 de noviembre, de Fundaciones y de incentivos fiscales a la participación privada en actividades de interés general.

Ley 30/1995, de 8 de noviembre, de Ordenación y Supervisión de los Seguros Privados.

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

Ley 12/1996, de 30 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para 1997.

Ley 65/1997, de 30 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para 1998.

Ley 37/1998, de 16 de noviembre, de reforma de la Ley 24/1988, de 28 de julio, del Mercado de Valores.

Real Decreto 2631/1982, de 15 de octubre, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades.

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.

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

BIBLIOGRAFÍA

ALONSO ALONSO, R. y PRESA LEAL, J. (1996): "Novedades más significativas de la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades", *Revista de Contabilidad y Tributación*, nº 154, enero, pp. 91-168.

BECERRA GUIBERT, I. (1997): *El cierre fiscal y contable. Ejercicio 1997*, CISS, Valencia, (4ª ed.).

BOLUFER, R. (1998): "Del resultado contable a la base imponible: la amortización del fondo de comercio", *Técnica Contable*, nº 85, enero, pp. 52-64.

- CONESA DUARTE, A. (1997):** "Análisis contable del incentivo fiscal de la libertad de amortización en la nueva Ley del Impuesto sobre Sociedades", *Técnica Contable*, nº 581, pp. 351-365.
- CONESA DUARTE, A. (1998):** "Los principios y normas contables del inmovilizado inmaterial y sus divergencias con las normas fiscales establecidas en la nueva Ley del Impuesto sobre Sociedades: especial referencia a los derechos sobre bienes en régimen de arrendamiento financiero y la actualización de balances", *Revista de Contabilidad y Tributación*, nº 180, marzo, pp. 167-214.
- FALCÓN Y TELLA, R. (1998):** "El régimen de operaciones vinculadas: análisis del artículo 16 de la Ley 43/1995 y de su desarrollo reglamentario", *Impuestos*, nº 24, diciembre, pp. 27-47.
- FERNÁNDEZ LÓPEZ, J.A. (1996):** *Contabilidad de tributos e Impuesto sobre Sociedades*, Centro de Estudios Financieros, Madrid.
- GAY SALUDAS, J.M. (1997):** El inmovilizado inmaterial en el contexto del nuevo Impuesto sobre Sociedades: Normas de valoración contables "versus" fiscales", *Técnica Contable*, nº 582, junio, pp. 431-444.
- GÓMEZ VALLS, F. (1997):** *Tratamiento contable del Impuesto sobre Sociedades*, Pirámide, Madrid.
- GONZÁLEZ GONZÁLEZ, J.M. (1996):** "Las correcciones de valor en el nuevo Impuesto sobre Sociedades", *Actualidad Financiera*, Monográfico Tributos, junio, pp. 29-35.
- JIMÉNEZ MONTAÑÉS, M.A. y ALONSO CARRILLO, I. (1996a):** "Tratamiento contable y fiscal del arrendamiento financiero: adaptación a la actual Ley del Impuesto sobre Sociedades", *Técnica Contable*, nº 571, julio, pp. 499-520.
- JIMÉNEZ MONTAÑÉS, M.A. y ALONSO CARRILLO, I. (1996b):** "Nueva Ley del Impuesto sobre Sociedades: Aspectos contables y fiscales", *Técnica Contable*, nº 572-3, agosto-septiembre, pp. 605-614.
- LABATUT SERER, G. y LLOMBART FUERTES, M. (1996):** "Diferencias permanentes y temporales por aplicación del método del efecto impositivo según la nueva Ley del Impuesto sobre Sociedades", *Técnica Contable*, nº 566, febrero, pp. 87-104.
- MALLADO RODRÍGUEZ, J.A. y CORREA RUIZ, M.C. (1997a):** "Impacto del nuevo Impuesto sobre Sociedades en los estados contables", *Actualidad Financiera*, nº 1, enero, año II, pp. 49-75.
- MALLADO RODRÍGUEZ, J.A. y CORREA RUIZ, M.C. (1997b):** "Efecto real del Capítulo XII de la Ley 43/1995, del Impuesto sobre Sociedades para las pequeñas empresas", *Técnica Contable*, nº 577, enero, pp. 45-54.
- MARTÍN ALBA, S. (1996):** "Gastos fiscales en el régimen general del Impuesto sobre Sociedades", *Revista de Contabilidad y Tributación*, nº 165, diciembre, pp. 31-74.

- MORENO ROJAS, J. y LÓPEZ HERRERA, D. (1998):** "Relaciones entre amortización contable y fiscal: especial referencia al concepto de amortización mínima", *Técnica Contable*, nº 597, septiembre, pp. 599-606.
- PALAO, C. y BANALOCHE, J. (1996):** "Operaciones vinculadas y valores de mercado después del nuevo Impuesto sobre Sociedades", *Impuestos*, tomo I, pp. 557-569.
- PASCUAL PEDREÑO, E. (1996):** *Impuesto sobre Sociedades y Contabilidad*, Lex Nova, Valladolid.
- PASCUAL PEDREÑO, E. (1998):** "El lease-back: contabilidad y fiscalidad", *Impuestos*, tomo I, pp. 1255-1272.
- QUEROL GARCÍA, M.T. (1999):** "Del resultado contable a la Base Imponible del Impuesto sobre Sociedades", *Partida Doble*, nº 96, enero, pp. 34-43.
- SALVADOR CIFRE, C. y PLA VALL, A. (1998):** *Impuesto sobre Sociedades: Régimen general y empresas de reducida dimensión*, Tirant lo blanch, Valencia.
- SEGARRA TORMO, S. (1996):** "Tratamiento fiscal del fondo de comercio en la Ley 43/95", *Gaceta Fiscal*, nº147, octubre, pp. 159-171.
- TEJADA XIMÉNEZ DE OLASO, M.C. (1996):** "Un análisis contable y fiscal de las operaciones de arrendamiento financiero", *Actualidad Financiera*, nº 8, 2ª quincena, mayo, pp. 735-747.
- TRUJILLANO OLAZARRI, E. (1997):** "Las diferencias permanentes y temporales en la nueva Ley del Impuesto sobre Sociedades", *Técnica Contable*, nº 579, marzo, pp. 185-200.
- TRUJILLANO OLAZARRI, E. (1998):** *Problemática contable y fiscal del Impuesto sobre Sociedades*, Centro de Estudios Financieros, Madrid, (3ª ed.).

FACULTAD DE CIENCIAS ECONÓMICAS Y EMPRESARIALES
RELACIÓN DE DOCUMENTOS DE TRABAJO:

- Doc. 001/88 JUAN A. VAZQUEZ GARCIA.- Las intervenciones estatales en la minería del carbón.
- Doc. 002/88 CARLOS MONASTERIO ESCUDERO.- Una valoración crítica del nuevo sistema de financiación autonómica.
- Doc. 003/88 ANA ISABEL FERNANDEZ ALVAREZ; RAFAEL GARCIA RODRIGUEZ; JUAN VENTURA VICTORIA.- Análisis del crecimiento sostenible por los distintos sectores empresariales.
- Doc. 004/88 JAVIER SUAREZ PANDIELLO.- Una propuesta para la integración multijurisdiccional.
- Doc. 005/89 LUIS JULIO TASCÓN FERNANDEZ; JOSE MANUEL DIEZ MODINO.- La modernización del sector agrario en la provincia de León.
- Doc. 006/89 JOSE MANUEL PRADO LORENZO.- El principio de gestión continuada: Evolución e implicaciones.
- Doc. 007/89 JAVIER SUAREZ PANDIELLO.- El gasto público del Ayuntamiento de Oviedo (1982-88).
- Doc. 008/89 FELIX LOBO ALEU.- El gasto público en productos industriales para la salud.
- Doc. 009/89 FELIX LOBO ALEU.- La evolución de las patentes sobre medicamentos en los países desarrollados.
- Doc. 010/90 RODOLFO VAZQUEZ CASIELLES.- Investigación de las preferencias del consumidor mediante análisis de conjunto.
- Doc. 011/90 ANTONIO APARICIO PEREZ.- Infracciones y sanciones en materia tributaria.
- Doc. 012/90 MONTSERRAT DIAZ FERNANDEZ; CONCEPCION GONZALEZ VEIGA.- Una aproximación metodológica al estudio de las matemáticas aplicadas a la economía.
- Doc. 013/90 EQUIPO MECO.- Medidas de desigualdad: un estudio analítico
- Doc. 014/90 JAVIER SUAREZ PANDIELLO.- Una estimación de las necesidades de gastos para los municipios de menor dimensión.
- Doc. 015/90 ANTONIO MARTINEZ ARIAS.- Auditoría de la información financiera.
- Doc. 016/90 MONTSERRAT DIAZ FERNANDEZ.- La población como variable endógena
- Doc. 017/90 JAVIER SUAREZ PANDIELLO.- La redistribución local en los países de nuestro entorno.
- Doc. 018/90 RODOLFO GUTIERREZ PALACIOS; JOSE MARIA GARCIA BLANCO.- "Los aspectos invisibles" del declive económico: el caso de Asturias.
- Doc. 019/90 RODOLFO VAZQUEZ CASIELLES; JUAN TRESPALACIOS GUTIERREZ.- La política de precios en los establecimientos detallistas.
- Doc. 020/90 CANDIDO PAÑEDA FERNANDEZ.- La demarcación de la economía (seguida de un apéndice sobre su relación con la Estructura Económica).
- Doc. 021/90 JOAQUIN LORENCES.- Margen precio-coste variable medio y poder de monopolio.
- Doc. 022/90 MANUEL LAFUENTE ROBLEDO; ISIDRO SANCHEZ ALVAREZ.- El T.A.E. de las operaciones bancarias.
- Doc. 023/90 ISIDRO SANCHEZ ALVAREZ.- Amortización y coste de préstamos con hojas de cálculo.

- Doc. 024/90 **LUIS JULIO TASCÓN FERNÁNDEZ; JEAN-MARC BUIGUES.**- Un ejemplo de política municipal: precios y salarios en la ciudad de León (1613-1813).
- Doc. 025/90 **MYRIAM GARCÍA OLALLA.**- Utilidad de la teorías de las opciones para la administración financiera de la empresa.
- Doc. 026/91 **JOAQUÍN GARCÍA MURCIA.**- Novedades de la legislación laboral (octubre 1990 - enero 1991)
- Doc. 027/91 **CÁNDIDO PAÑEDA.**- Agricultura familiar y mantenimiento del empleo: el caso de Asturias.
- Doc. 028/91 **PILAR SAENZ DE JUBERA.**- La fiscalidad de planes y fondos de pensiones.
- Doc. 029/91 **ESTEBAN FERNÁNDEZ SÁNCHEZ.**- La cooperación empresarial: concepto y tipología (*)
- Doc. 030/91 **JOAQUÍN LORENCE.**- Características de la población parada en el mercado de trabajo asturiano.
- Doc. 031/91 **JOAQUÍN LORENCE.**- Características de la población activa en Asturias.
- Doc. 032/91 **CARMEN BENAVIDES GONZÁLEZ.**- Política económica regional
- Doc. 033/91 **BENITO ARRUÑADA SÁNCHEZ.**- La conversión coactiva de acciones comunes en acciones sin voto para lograr el control de las sociedades anónimas: De cómo la ingenuidad legal prefigura el fraude.
- Doc. 034/91 **BENITO ARRUÑADA SÁNCHEZ.**- Restricciones institucionales y posibilidades estratégicas.
- Doc. 035/91 **NURIA BOSCH; JAVIER SUÁREZ PANDIELLO.**- Seven Hypotheses About Public Chjoice and Local Spending. (A test for Spanish municipalities).
- Doc. 036/91 **CARMEN FERNÁNDEZ CUERVO; LUIS JULIO TASCÓN FERNÁNDEZ.**- De una olvidada revisión crítica sobre algunas fuentes histórico-económicas: las ordenanzas de la gobernación de la cabecera.
- Doc. 037/91 **ANA JESÚS LÓPEZ; RIGOBERTO PÉREZ SUÁREZ.**- Indicadores de desigualdad y pobreza. Nuevas alternativas.
- Doc. 038/91 **JUAN A. VÁZQUEZ GARCÍA; MANUEL HERNÁNDEZ MUÑOZ.**- La industria asturiana: ¿Podemos pasar la página del declive?.
- Doc. 039/92 **INES RUBÍN FERNÁNDEZ.**- La Contabilidad de la Empresa y la Contabilidad Nacional.
- Doc. 040/92 **ESTEBAN GARCÍA CANAL.**- La Cooperación interempresarial en España: Características de los acuerdos de cooperación suscritos entre 1986 y 1989.
- Doc. 041/92 **ESTEBAN GARCÍA CANAL.**- Tendencias empíricas en la conclusión de acuerdos de cooperación.
- Doc. 042/92 **JOAQUÍN GARCÍA MURCIA.**- Novedades en la Legislación Laboral.
- Doc. 043/92 **RODOLFO VÁZQUEZ CASIELLES.**- El comportamiento del consumidor y la estrategia de distribución comercial: Una aplicación empírica al mercado de Asturias.
- Doc. 044/92 **CAMILO JOSÉ VÁZQUEZ ORDÁS.**- Un marco teórico para el estudio de las fusiones empresariales.
- Doc. 045/92 **CAMILO JOSÉ VÁZQUEZ ORDÁS.**- Creación de valor en las fusiones empresariales a través de un mayor poder de mercado.
- Doc. 046/92 **ISIDRO SÁNCHEZ ÁLVAREZ.**- Influencia relativa de la evolución demográfica en le futuro aumento del gasto en pensiones de jubilación.
- Doc. 047/92 **ISIDRO SÁNCHEZ ÁLVAREZ.**- Aspectos demográficos del sistema de pensiones de jubilación español.

- Doc. 048/92 **SUSANA LOPEZ ARES.-** Marketing telefónico: concepto y aplicaciones.
- Doc. 049/92 **CESAR RODRIGUEZ GUTIERREZ.-** Las influencias familiares en el desempleo juvenil.
- Doc. 050/92 **CESAR RODRIGUEZ GUTIERREZ.-** La adquisición de capital humano: un modelo teórico y su contrastación.
- Doc. 051/92 **MARTA IBAÑEZ PASCUAL.-** El origen social y la inserción laboral.
- Doc. 052/92 **JUAN TRESPALACIOS GUTIERREZ.-** Estudio del sector comercial en la ciudad de Oviedo.
- Doc. 053/92 **JULITA GARCIA DIEZ.-** Auditoría de cuentas: su regulación en la CEE y en España. Una evidencia de su importancia.
- Doc. 054/92 **SUSANA MENENDEZ REQUEJO.-** El riesgo de los sectores empresariales españoles: rendimiento requerido por los inversores.
- Doc. 055/92 **CARMEN BENAVIDES GONZALEZ.-** Una valoración económica de la obtención de productos derivados del petróleo a partir del carbón
- Doc. 056/92 **IGNACIO ALFREDO RODRIGUEZ-DEL BOSQUE RODRIGUEZ.-** Consecuencias sobre el consumidor de las actuaciones bancarias ante el nuevo entorno competitivo.
- Doc. 057/92 **LAURA CABIEDES MIRAGAYA.-** Relación entre la teoría del comercio internacional y los estudios de organización industrial.
- Doc. 058/92 **JOSE LUIS GARCIA SUAREZ.-** Los principios contables en un entorno de regulación.
- Doc. 059/92 **M^a JESUS RIO FERNANDEZ; RIGOBERTO PEREZ SUAREZ.-** Cuantificación de la concentración industrial: un enfoque analítico.
- Doc. 060/94 **M^a JOSE FERNANDEZ ANTUÑA.-** Regulación y política comunitaria en materia de transportes.
- Doc. 061/94 **CESAR RODRIGUEZ GUTIERREZ.-** Factores determinantes de la afiliación sindical en España.
- Doc. 062/94 **VICTOR FERNANDEZ BLANCO.-** Determinantes de la localización de las empresas industriales en España: nuevos resultados.
- Doc. 063/94 **ESTEBAN GARCIA CANAL.-** La crisis de la estructura multidivisional.
- Doc. 064/94 **MONTSERRAT DIAZ FERNANDEZ; EMILIO COSTA REPARAZ.-** Metodología de la investigación econométrica.
- Doc. 065/94 **MONTSERRAT DIAZ FERNANDEZ; EMILIO COSTA REPARAZ.-** Análisis Cualitativo de la fecundidad y participación femenina en el mercado de trabajo.
- Doc. 066/94 **JOAQUIN GARCIA MURCIA.-** La supervisión colectiva de los actos de contratación: la Ley 2/1991 de información a los representantes de los trabajadores.
- Doc. 067/94 **JOSE LUIS GARCIA LAPRESTA; M^a VICTORIA RODRIGUEZ URIA.-** Coherencia en preferencias difusas.
- Doc. 068/94 **VICTOR FERNANDEZ; JOAQUIN LORENCES; CESAR RODRIGUEZ.-** Diferencias interterritoriales de salarios y negociación colectiva en España.
- Doc. 069/94 **M^a DEL MAR ARENAS PARRA; M^a VICTORIA RODRÍGUEZ URÍA.-**
- Programación clásica y teoría del consumidor.

- Doc. 070/94 M^a DE LOS ÁNGELES MENÉNDEZ DE LA UZ; M^a VICTORIA RODRÍGUEZ URÍA.- Tantos efectivos en los empréstitos.
- Doc. 071/94 AMELIA BILBAO TEROL; CONCEPCIÓN GONZÁLEZ VEIGA; M^a VICTORIA RODRÍGUEZ URÍA.- Matrices especiales. Aplicaciones económicas.
- Doc. 072/94 RODOLFO GUTIÉRREZ.- La representación sindical: Resultados electorales y actitudes hacia sindicatos.
- Doc. 073/94 VÍCTOR FERNÁNDEZ BLANCO.- Economías de aglomeración y localización de las empresas industriales en España.
- Doc. 074/94 JOAQUÍN LORENCES RODRÍGUEZ; FLORENTINO FELGUEROSO FERNÁNDEZ.- Salarios pactados en los convenios provinciales y salarios percibidos.
- Doc. 075/94 ESTEBAN FERNÁNDEZ SÁNCHEZ; CAMILO JOSÉ VÁZQUEZ ORDÁS.- La internacionalización de la empresa.
- Doc. 076/94 SANTIAGO R. MARTÍNEZ ARGÜELLES.- Análisis de los efectos regionales de la terciarización de ramas industriales a través de tablas input-output. El caso de la economía asturiana.
- Doc. 077/94 VÍCTOR IGLESIAS ARGÜELLES.- Tipos de variables y metodología a emplear en la identificación de los grupos estratégicos. Una aplicación empírica al sector detallista en Asturias.
- Doc. 078/94 MARTA IBÁÑEZ PASCUAL; F. JAVIER MATO DÍAZ.- La formación no reglada a examen. Hacia un perfil de sus usuarios.
- Doc. 079/94 IGNACIO A. RODRÍGUEZ-DEL BOSQUE RODRÍGUEZ.- Planificación y organización de la fuerza de ventas de la empresa.
- Doc. 080/94 FRANCISCO GONZÁLEZ RODRÍGUEZ.- La reacción del precio de las acciones ante anuncios de cambios en los dividendos.
- Doc. 081/94 SUSANA MENÉNDEZ REQUEJO.- Relaciones de dependencia de las decisiones de inversión, financiación y dividendos.
- Doc. 082/95 MONTSERRAT DÍAZ FERNÁNDEZ; EMILIO COSTA REPARAZ; M^a del MAR LLORENTE MARRÓN.- Una aproximación empírica al comportamiento de los precios de la vivienda en España.
- Doc. 083/95 M^a CONCEPCIÓN GONZÁLEZ VEIGA; M^a VICTORIA RODRÍGUEZ URÍA.- Matrices semipositivas y análisis interindustrial. Aplicaciones al estudio del modelo de Sraffa-Leontief.
- Doc. 084/95 ESTEBAN GARCÍA CANAL.- La forma contractual en las alianzas domésticas e internacionales.
- Doc. 085/95 MARGARITA ARGÜELLES VÉLEZ; CARMEN BENAVIDES GONZÁLEZ.- La incidencia de la política de la competencia comunitaria sobre la cohesión económica y social.
- Doc. 086/95 VÍCTOR FERNÁNDEZ BLANCO.- La demanda de cine en España. 1968-1992.
- Doc. 087/95 JUAN PRIETO RODRÍGUEZ.- Discriminación salarial de la mujer y movilidad laboral.
- Doc. 088/95 M^a CONCEPCIÓN GONZÁLEZ VEIGA.- La teoría del caos. Nuevas perspectivas en la modelización económica.
- Doc. 089/95 SUSANA LÓPEZ ARES.- Simulación de fenómenos de espera de capacidad limitada con llegadas y número de servidores dependientes del tiempo con hoja de cálculo.
- Doc. 090/95 JAVIER MATO DÍAZ.- ¿Existe sobrecualificación en España?. Algunas variables explicativas.
- Doc. 091/95 M^a JOSÉ SANZO PÉREZ.- Estrategia de distribución para productos y mercados industriales.
- Doc. 092/95 JOSÉ BAÑOS PINO; VÍCTOR FERNÁNDEZ BLANCO.- Demanda de cine en España: Un análisis de cointegración.

- Doc. 093/95 M^a LETICIA SANTOS VIJANDE.- La política de marketing en las empresas de alta tecnología.
- Doc. 094/95 RODOLFO VÁZQUEZ CASIELLES; IGNACIO RODRÍGUEZ-DEL BOSQUE; AGUSTÍN RUÍZ VEGA.- Expectativas y percepciones del consumidor sobre la calidad del servicio. Grupos estratégicos y segmentos del mercado para la distribución comercial minorista.
- Doc. 095/95 ANA ISABEL FERNÁNDEZ; SILVIA GÓMEZ ANSÓN.- La adopción de acuerdos estatutarios antiadquisición.. Evidencia en el mercado de capitales español.
- Doc. 096/95 ÓSCAR RODRÍGUEZ BUZNEGO.- Partidos, electores y elecciones locales en Asturias. Un análisis del proceso electoral del 28 de Mayo.
- Doc. 097/95 ANA M^a DÍAZ MARTÍN.- Calidad percibida de los servicios turísticos en el ámbito rural.
- Doc. 098/95 MANUEL HERNÁNDEZ MUÑIZ; JAVIER MATO DÍAZ; JAVIER BLANCO GONZÁLEZ.- Evaluating the impact of the European Regional Development Fund: methodology and results in Asturias (1989-1993).
- Doc. 099/96 JUAN PRIETO; M^a JOSÉ SUÁREZ.- ¿De tal palo tal astilla?: Influencia de las características familiares sobre la ocupación.
- Doc. 100/96 JULITA GARCÍA DÍEZ; RACHEL JUSSARA VIANNA.- Estudio comparativo de los principios contables en Brasil y en España.
- Doc. 101/96 FRANCISCO J. DE LA BALLINA BALLINA.- Desarrollo de campañas de promoción de ventas.
- Doc. 102/96 ÓSCAR RODRÍGUEZ BUZNEGO.- Una explicación de la ausencia de la Democracia Cristiana en España.
- Doc. 103/96 CÁNDIDO PAÑEDA FERNÁNDEZ.- Estrategias para el desarrollo de Asturias.
- Doc. 104/96 SARA M^a ALONSO; BLANCA PÉREZ GLADISH; M^a VICTORIA RODRÍGUEZ URÍA.- Problemas de control óptimo con restricciones: Aplicaciones económicas.
- Doc. 105/96 ANTONIO ÁLVAREZ PINILLA; MANUEL MENÉNDEZ MENÉNDEZ; RAFAEL ÁLVAREZ CUESTA.- Eficiencia de las Cajas de Ahorro españolas. Resultados de una función de beneficio.
- Doc. 106/96 FLORENTINO FELGUEROSO.- Industrywide Collective Bargaining, Wages Gains and Black Labour Marketing Spain.
- Doc. 107/96 JUAN VENTURA.- La competencia gestionada en sanidad: Un enfoque contractual
- Doc. 108/96 MARÍA VICTORIA RODRÍGUEZ URÍA; ELENA CONSUELO HERNÁNDEZ.- Elección social. Teorema de Arrow.
- Doc. 109/96 SANTIAGO ÁLVAREZ GARCÍA.- Grupos de interés y corrupción política: La búsqueda de rentas en el sector público.
- Doc. 110/96 ANA M^a GULLÉN.- La política de previsión social española en el marco de la Unión Europea.
- Doc. 111/96 VÍCTOR MANUEL GONZÁLEZ MÉNDEZ.- La valoración por el mercado de capitales español de la financiación bancaria y de las emisiones de obligaciones.
- Doc. 112/96 DRA. MARIA VICTORIA RODRIGUEZ URÍA; D. MIGUEL A. LÓPEZ FERNÁNDEZ; D^{ña}. BLANCA M^a PEREZ GLADISH.- Aplicaciones económicas del Control Óptimo. El problema de la maximización de la utilidad individual del consumo. El problema del mantenimiento y momento de venta de una máquina.

- Doc. 113/96 **OSCAR RODRÍGUEZ BUZNEGO.**- Elecciones autonómicas, sistemas de partidos y Gobierno en Asturias.
- Doc. 114/96 **RODOLFO VÁZQUEZ CASIELLES; ANA M^a DÍAZ MARTÍN.**El conocimiento de las expectativas de los clientes: una pieza clave de la calidad de servicio en el turismo.
- Doc. 115/96 **JULIO TASCÓN.**- El modelo de industrialización pesada en España durante el período de entreguerras.-
- Doc. 116/96 **ESTEBAN FERNÁNDEZ SÁNCHEZ; JOSÉ M. MONTES PEÓN; CAMILO J. VÁZQUEZ ORDÁS.**- Sobre la importancia de los factores determinantes del beneficio: Análisis de las diferencias de resultados inter e intraindustriales.
- Doc. 117/96 **AGUSTÍN RUÍZ VEGA; VICTOR IGLESIAS ARGÜELLES.**- Elección de Establecimientos detallistas y conducta de compra de productos de gran consumo. Una aplicación empírica mediante modelos logit.
- Doc. 118/96 **VICTOR FERNÁNDEZ BLANCO.**- Diferencias entre la asistencia al cine nacional y extranjero en España.
- Doc. 119/96 **RODOLFO VÁZQUEZ CASIELLES; IGNACIO A. RODRÍGUEZ DEL BOSQUE; ANA M^a DÍAZ MARTÍN.**- Estructura multidimensional de la calidad de servicio en cadenas de supermercados: desarrollo y validación de la escala calsuper.
- Doc. 120/96 **ANA BELEN DEL RÍO LANZA.**- Elementos de medición de marca desde un enfoque de marketing.
- Doc. 121/97 **JULITA GARCÍA DÍEZ; CRISTIAN MIAZZO.**- Análisis Comparativo de la Información contable empresarial en Argentina y España.
- Doc. 122/97 **M^a MAR LLORENTE MARRÓN; D. EMILIO COSTA REPARAZ; M^a MONTSERRAT DIAZ FERNÁNDEZ.**- El Marco teórico de la nueva economía de la familia. Principales aportaciones.
- Doc. 123/97 **SANTIAGO ALVAREZ GARCÍA.**- El Estado del bienestar. Orígenes, Desarrollo y situación actual.
- Doc. 124/97 **CONSUELO ABELLÁN COLODRÓN.**- La Ganancia salarial esperada como determinante de la decisión individual de emigrar.
- Doc. 125/97 **ESTHER LAFUENTE ROBLIEDO.**- La acreditación hospitalaria: Marco teórico general.
- Doc. 126/97 **JOSE ANTONIO GARAY GONZÁLEZ.**- Problemática contable del reconocimiento del resultado en la empresa constructora.
- Doc. 127/97 **ESTEBAN FERNÁNDEZ; JOSE M. MONTES; GUILLERMO PÉREZ-BUSTAMANTE; CAMILO VÁZQUEZ.**- Barreras a la imitación de la tecnología.
- Doc. 128/97 **VICTOR IGLESIAS ARGÜELLES; JUAN A. TRESPALACIOS GUTIERREZ; RODOLFO VÁZQUEZ CASIELLES.**- Los resultados alcanzados por las empresas en las relaciones en los canales de distribución.
- Doc. 129/97 **LETICIA SANTOS VIJANDE; RODOLFO VÁZQUEZ CASIELLES.**- La innovación en las empresas de alta tecnología: Factores condicionantes del resultado comercial.
- Doc. 130/97 **RODOLFO GUTIÉRREZ.**- Individualism and collectivism in human resource practices: evidence from three case studies.
- Doc. 131/97 **VICTOR FERNÁNDEZ BLANCO; JUAN PRIETO RODRÍGUEZ.**- Decisiones individuales y consumo de bienes culturales en España.
- Doc. 132/97 **SANTIAGO GONZÁLEZ HERNANDO.**- Clasificación de productos de consumo y establecimientos detallistas. Análisis empírico de motivaciones y actitudes del consumidor ante la compra de productos de alimentación y droguería.

- Doc. 133/97 **VICTOR IGLESIAS ARGÜELLES.**- Factores determinantes del poder negociador en los canales de distribución de productos turísticos.
- Doc. 134/97 **INÉS RUBÍN FERNÁNDEZ.**- Información sobre operaciones con derivados en los informes anuales de las entidades de depósito.
- Doc. 135/97 **ESTHER LAFUENTE ROBLEDO; ISABEL MANZANO PÉREZ.**- Aplicación de las técnicas DEA al estudio del sector hospitalario en el Principado de Asturias.
- Doc. 136/97 **VICTOR MANUEL GONZÁLEZ MÉNDEZ; FRANCISCO GONZÁLEZ RODRÍGUEZ.**- La valoración por el mercado de capitales español de los procedimientos de resolución de insolvencia financiera.
- Doc. 137/97 **MARIA JOSÉ SANZO PÉREZ.**- Razones de utilización de la venta directa, los distribuidores independientes y los agentes por parte de las empresas químicas españolas.
- Doc. 138/97 **LUIS OREA.**- Descomposición de la eficiencia económica a través de la estimación de un sistema translog de costes: Una aplicación a las cajas de ahorro españolas.
- Doc. 139/97 **CRISTINA LOPEZ DUARTE; ESTEBAN GARCÍA CANAL.**- Naturaleza y estructura de propiedad de las inversiones directas en el exterior: Un modelo integrador basado en el análisis de costes de transacción.
- Doc. 140/97 **CRISTINA LOPEZ DUARTE; ESTEBAN GARCÍA CANAL; ANA VALDÉS LLANEZA.**- Tendencias empíricas en las empresas conjuntas internacionales creadas por empresas españolas (1986-1996).
- Doc. 141/97 **CONSUELO ABELLÁN COLODRÓN; ANA ISABEL FERNÁNDEZ SÁINZ.**- Relación entre la duración del desempleo y la probabilidad de emigrar.
- Doc. 142/97 **CÉSAR RODRÍGUEZ GUTIÉRREZ; JUAN PRIETO RODRÍGUEZ.**- La participación laboral de la mujer y el efecto del trabajador añadido en el caso español.
- Doc. 143/97 **RODOLFO VÁZQUEZ CASIELLES; ANA MARÍA DIAZ MARTÍN; AGUSTÍN V. RUIZ VEGA.**- Planificación de las actividades de marketing para empresas de servicios turísticos: la calidad como soporte de la estrategia competitiva.
- Doc. 144/97 **LUCÍA AVELLA CAMARERO; ESTEBAN FERNANDEZ SANCHEZ.**- Una aproximación a la empresa industrial española: Principales características de fabricación.
- Doc. 145/97 **ANA SUÁREZ VÁZQUEZ.**- Delimitación comercial de un territorio: Importancia de la información proporcionada por los compradores.
- Doc. 146/97 **CRISTINA LOPEZ DUARTE; ESTEBAN GARCÍA CANAL.**- La inversión directa realizada por empresas españolas: análisis a la luz de la teoría del ciclo de desarrollo de la inversión directa en el exterior.
- Doc. 147/98 **ANA BELEN DEL RIO LANZA; VICTOR IGLESIAS ARGUELLES; RODOLFO VAZQUEZ CASIELLES; AGUSTIN RUIZ VEGA.** - Metodologías de medición del valor de la marca.
- Doc. 148/98 **RAFAEL ALVAREZ CUESTA.** - La estimación econométrica de fronteras de producción: una revisión de la literatura.
- Doc. 149/98 **FERNANDO RUBIERA MOROLLO.**- Análisis univariante de las series de empleo terciario de las regiones españolas.
- Doc. 150/98 **JOSE ANTONIO GARAY GONZALEZ.**- Los gastos y los ingresos plurianuales.

- Doc. 151/98 **ISABEL GARCIA DE LA IGLESIA.**- La elección contable para los gastos de investigación y desarrollo.
- Doc. 152/98 **LUIS CASTELLANOS VAL; EMILIO COSTA REPARAZ.** - Teoría de sistemas y análisis económico: una aproximación metodológica.
- Doc. 153/98 **M^a DEL CARMEN RAMOS CARVAJAL.** - Estimación indirecta de coeficientes input-output.
- Doc. 154/98 **RODOLFO VÁZQUEZ CASIELLES; ANA MARIA DIAZ MARTIN; M^a. LETICIA SANTOS VIJANDE; AGUSTIN V. RUIZ VEGA.**- Utilidad del análisis conjunto para establecer la importancia de las estrategias de calidad en servicios turísticos: simulación de escenarios alternativos en empresas de turismo rural.
- Doc. 155/98 **SANTIAGO ALVAREZ GARCIA; ANA ISABEL GONZALEZ GONZALEZ.** - El proceso de descentralización fiscal en España, especial referencia a la Comunidad Autónoma del Principado de Asturias
- Doc. 156/98 **SANTIAGO ALVAREZ GARCIA.**- La tributación de la unidad familiar. Nuevas consideraciones sobre un antiguo problema.
- Doc. 157/98 **SUSANA LOPEZ ARES; ISIDRO SANCHEZ ALVAREZ.**- Condicionantes demográficos de la economía asturiana.
- Doc. 158/98 **CELINA GONZALEZ MIERES.**- La marca de la distribución: un fenómeno que afecta a distribuidor, fabricante y consumidor.
- Doc. 159/98 **IGNACIO DEL ROSAL FERNANDEZ.**- Análisis de la demanda agregada de electricidad en España con series temporales: un tratamiento de cointegración.
- Doc. 160/98 **JESUS ARANGO.**- Evolución y perspectivas del sector agrario en Asturias.
- Doc. 161/98 **JESUS ARANGO.**- Cronología de la construcción Europea.
- Doc. 162/98 **JULITA GARCIA DIEZ; SUSANA GAGO RODRIGUEZ.**-Programas de doctorado en contabilidad en las universidades españolas: estudio empírico.
- Doc. 163/99 **MAR ARENAS PARRA; AMELIA BILBAO TEROL; BLANCA PÉREZ GLADISH; M^a VICTORIA RODRÍGUEZ URÍA; EMILIO CERDÁ TENA (Universidad Complutense de Madrid).**- Aplicación de la programación compromiso a la gestión de hospitales públicos.
- Doc. 164/99 **M^a DEL CARMEN RAMOS CARVAJAL.**- La comarcalización de las Tablas input-output: Una primera aproximación.
- Doc. 165/99 **LUIS IGNACIO ÁLVAREZ GONZÁLEZ; RODOLFO VÁZQUEZ CASIELLES; MARÍA LETICIA SANTOS VIJANDE; ANA MARÍA DÍAZ MARTÍN.**- Orientación al mercado como cultura de negocio y conjunto de actuaciones: Un contraste metodológico para organizaciones no lucrativas.
- Doc. 166/99 **M^a JOSÉ SANZO PÉREZ.**- Funciones de los vendedores industriales de los distribuidores independientes. Una tipología realizada en el sector químico.
- Doc. 167/99 **M^a BEGOÑA ÁLVAREZ ÁLVAREZ; RODOLFO VÁZQUEZ CASIELLES; FRANCISCO J. DE LA BALLINA BALLINA; M^a LETICIA SANTOS VIJANDE.**- Evidencias empíricas de la promoción de ventas en los establecimientos detallistas.
- Doc. 168/99 **BEGOÑA GONZÁLEZ-BUSTO MÚGICA.**- La dinámica de sistemas como metodología para la elaboración de modelos de simulación.
- Doc. 169/99 **BEGOÑA GONZÁLEZ-BUSTO MÚGICA.**- Reflexiones teóricas sobre el personal sanitario en el Sistema Nacional de Salud Español.

- Doc. 170/99 YOLANDA ÁLVAREZ CASTAÑO.- Cómo alcanzar el éxito en el proceso de innovación tecnológica.
- Doc. 171/99 YOLANDA ÁLVAREZ CASTAÑO.- La organización del proceso de desarrollo de un nuevo producto.
- Doc. 172/99 RODOLFO VÁZQUEZ CASIELLES; MARÍA LETICIA SANTOS VIJANDE; ANA MARÍA DÍAZ MARTÍN; LUIS IGNACIO ÁLVAREZ GONZÁLEZ.- Estrategias de marketing: Desarrollo de investigaciones sobre orientación al mercado y marketing de relaciones.
- Doc. 173/99 SANTIAGO R. MARTÍNEZ ARGÜELLES; FERNANDO RUBIERA MOROLLÓN.- Patrones de convergencia regional en los Servicios de la Economía Española.
- Doc. 174/99 JUAN PRIETO RODRÍGUEZ; VÍCTOR FERNÁNDEZ BLANCO.- Are modern and classical music listeners the same people?
- Doc. 175/99 VÍCTOR MANUEL GONZÁLEZ MÉNDEZ; FRANCISCO GONZÁLEZ RODRÍGUEZ.- Transferencias de riqueza y efecto contagio ante crisis bancarias. Implicaciones para las relaciones banca-industria.
- Doc. 176/99 SANTIAGO ÁLVAREZ; MARÍA TERESA ÁLVAREZ.- Impuestos medio ambientales y control de la generación de residuos. ¿Hacia una reforma fiscal verde?
- Doc. 177/99 JAVIER SUÁREZ PANDIELLO.- Rationality and rent seeking in the spanish regulation of professional soccer.
- Doc. 178/99 JAVIER SUÁREZ PANDIELLO.- Determinantes políticos del gasto público en España.
- Doc. 179/99 MANUEL A. ALBUERNE GUTIÉRREZ.- Estrategia de diversificación y participación accionarial de los gestores: eficiencia supervisora VS atrincheramiento.
- Doc. 180/99 ANA SUÁRES VÁZQUEZ; JUAN A. TRESPALACIOS GUTIÉRREZ; IGNACIO A. RODRÍGUEZ DEL BOSQUE RODRÍGUEZ.- Elección de establecimientos comerciales: modelos compensatorios.
- Doc. 181/99 JOSÉ BAÑOS PINO; VÍCTOR FERNÁNDEZ BLANCO; ANA RODRÍGUEZ ÁLVAREZ.- The allocative efficiency measure by means of a distance function: the case of Spanish public railways.
- Doc. 182/99 LAURA GALGUERA GARCÍA; ANA M^a CAMBLOR PORTILLA.- Las tarjetas Milti-sponsor.
- Doc. 183/99 M^a ELENA FERNÁNDEZ RODRÍGUEZ.- Acercamiento entre contabilidad y fiscalidad tras la reforma del impuesto sobre sociedades: ¿Ficción o realidad?
- Doc. 184/99 SANTIAGO ÁLVAREZ GARCÍA; URSICINO CARRASCAL ARRANZ.- La reforma del IRPF y el tratamiento de la familia: El coste de los hijos y su compensación mediante el mínimo familiar.
- Doc. 185/99 PILAR ARBESÚ LÓPEZ.- La descentralización y la consolidación de cuentas en el ámbito local.
- Doc. 186/99 CARMEN RAMOS CARVAJAL; M^a JOSÉ PRESNO CASQUERO.- Algunas técnicas ajuste de coeficientes imput-output: Una comparación.
- Doc. 187/99 LUIS IGNACIO ÁLVAREZ GONZÁLEZ; FERNÁNDO GONZÁLEZ ASTORGA; FRANCISCO JAVIER DE LA BALLINA BALLINA.- Orientación al mercado de las empresas de distribución comercial: Aplicación al caso de la cooperación espacial de detallistas.
- Doc. 188/99 IGNACIO DEL ROSAL FERNÁNDEZ.- Los efectos sobre el bienestar de la política carbonera en España, 1989-1995.

- Doc. 189/99 **M^a BELÉN ÁLVAREZ PÉREZ.**- Reducción de problemas de agencia en las cooperativas: Mecanismos de salvaguardia.
- Doc. 190/99 **ALBERTO FONSECA PEÑA.**- Negociación y conflicto en el marco del GATT. Un caso práctico bajo el prisma de la teoría de juegos.
- Doc. 191/99 **CRISTINA LÓPEZ DUARTE; ESTEBAN GARCÍA CANAL.**- Foreign investors' choice of mode of entry: An integrative frameword.