

¿CÓMO SE CONTABILIZAN LAS PROVISIONES PARA IMPUESTOS?

De acuerdo con el principio contable de prudencia debemos ser cautos en las estimaciones y valoraciones contables que se deban realizar en condiciones de incertidumbre. Se deberán tener en cuenta todos los riesgos que tengan origen en el propio ejercicio o en anteriores, tan pronto como éstos sean conocidos, incluso si son conocidos entre la fecha de cierre de las cuentas anuales y la fecha en que éstas se formulen. En tales casos se dará cumplida información en la memoria, sin perjuicio de su reflejo, cuando se haya generado un pasivo y un gasto, en otros documentos integrantes de las cuentas anuales. Como vemos, todos estos preceptos nos acercan e incluso nos obligan a la utilización de las provisiones.

Igualmente hemos de recordar que el principio de prudencia contempla el supuesto excepcional en que los riesgos sean conocidos entre la fecha de formulación pero antes de la aprobación de las cuentas anuales. En este caso, si los riesgos afectan de forma muy significativa a la imagen fiel, las cuentas anuales deberán ser reformuladas lo que puede suponer pues la inclusión o dotación en las mismas de una provisión para impuestos antes no prevista.

¿Qué diferencia a las provisiones de otros pasivos?

Para recordar en qué se basa dicha diferencia acudiremos a la norma de registro y valoración (NRV) 15ª de la segunda parte del PGC que trata, precisamente, de las provisiones y contingencias.

Las provisiones (NRV 15ª del PGC)

De acuerdo con esta norma de registro de valoración del PGC, la empresa reconocerá como provisiones los pasivos que, cumpliendo la definición y los criterios de registro o reconocimiento contable, resulten indeterminados respecto a su importe y/o a la fecha en que se cancelarán. Por tanto, esta indeterminación es la que hace que el reconocimiento de las provisiones se enmarque o tenga como origen los aspectos que hemos visto anteriormente referentes al principio de prudencia. Es decir, determinados riesgos pueden suponer la existencia de un posible pasivo, y aunque éste sea incierto o indeterminado en los términos descritos en la NRV 15ª, deberá registrarse igualmente como tal aunque, como hemos visto, en forma de provisión para diferenciarlo de los pasivos exigibles “normales” o ciertos.

Tratamiento de la provisión para impuestos

Para esta problemática contable, el PGC tiene prevista la cuenta 141 “Provisión para impuestos”, estableciendo que en dicha cuenta se registrará el importe estimado de deudas tributarias cuyo pago está indeterminado en cuanto a su importe exacto o a la fecha en que se producirá, dependiendo del cumplimiento o no de determinadas condiciones.

Por lo que se refiere al movimiento de la cuenta es el siguiente:

- a) Se abonará por la estimación del devengo anual, con cargo a las cuentas de gasto correspondientes a los distintos componentes que las integren. En particular:
 - a1) A cuentas del subgrupo 63 por la parte de la provisión correspondiente a la cuota del ejercicio.
 - a2) A cuentas del subgrupo 66, en su caso, por los intereses de demora correspondientes al ejercicio.

a3) A la cuenta 678, en su caso, por la sanción asociada a la cuota.

a4) A la cuenta 113 por la cuota y los intereses correspondientes a ejercicios anteriores.

b) Se cargará:

b1) Cuando se aplique la provisión, es decir, cuando se convierta en un pasivo cierto, con abono a cuentas del subgrupo 47.

b2) Por el exceso de la provisión dotada, con abono a la cuenta 7951.

De todo lo anterior se desprende que la provisión para impuestos está destinada a cubrir, mediante las correspondientes estimaciones anuales, aquellas deudas tributarias originadas como consecuencia de impuestos que afecten al ejercicio de que se trate pero que su pago dependerá, finalmente del cumplimiento o no de determinadas condiciones o circunstancias que la empresa no controla totalmente, como puede ser una resolución administrativa o judicial pendiente.

Actas de Inspección

Una de las principales situaciones que pueden originar provisiones por impuestos serán aquellas en las que puedan aparecer deudas tributarias que sean consecuencia de una actuación de la Administración Tributaria como puede ser, por ejemplo, un acta de inspección.

Dicha actuación administrativa puede poner de manifiesto discrepancias significativas respecto a lo declarado por el sujeto pasivo en cuanto a la interpretación de la normativa tributaria aplicada. Por tanto, se deberá proceder a dotar la correspondiente provisión para impuestos, en aplicación del anteriormente aludido principio de prudencia, en el momento en el que, una vez iniciada la inspección o la actuación administrativa de que se trate, se observen las referidas discrepancias interpretativas de la normativa tributaria, máxime si no se está de acuerdo con la interpretación dada por la Administración y se tiene la intención de interponer el correspondiente recurso o reclamación.

De acuerdo con las definiciones y relaciones contables del PGC a que acabamos de hacer referencia, en el momento de registrar la provisión la contrapartida de los gastos correspondientes a la misma deberán registrarse atendiendo a la naturaleza de los mismos lo que supondrá separar los conceptos tributarios incluidos en la deuda tributaria total que, generalmente, serán los siguientes:

- Cuota tributaria exigida resultante de las discrepancias observadas,
- Intereses de demora aplicados, y
- Sanción tributaria que, en su caso, sea exigida por la Administración.

Ejemplo

Supongamos que una Sociedad tiene una cuota tributaria reclamada por la Administración de 50.000 euros, unos intereses de demora de 3.500 euros y una sanción de 25.000 euros. Supongamos también que de dichos importes, 40.000, 2.500 y 20.000 corresponden, respectivamente, a los referidos conceptos pero de situaciones impositivas de ejercicios anteriores. No estando de acuerdo con la interpretación dada por la Administración Tributaria, la Sociedad tiene la intención de interponer la correspondiente reclamación para hacer valer su criterio. No obstante, en tanto en cuando no conozcamos el momento ni el resultado último de dicha reclamación y por prudencia puesto que se trata de un riesgo estimado, deberemos dotar

la correspondiente provisión para impuestos y debido a que, por dicho motivo, el pasivo resulta incierto:

N.º CTA.	TÍTULO	CÀRGO	ABONO
63	Tributos	10.000,00	
669	Otros gastos financieros	1.000,00	
678	Gastos excepcionales	5.000,00	
113	Reservas voluntarias	62.500,00	
141	Provisión para impuestos		78.500,00

Supongamos, pues, que finalmente el proceso de reclamación finaliza dándole la razón a la Administración Tributaria en lo referente a la cuota reclamada pero no así en cuanto a la sanción que resulta desestimada. Por dicho motivo, el nuevo recálculo de intereses será, supongamos, de 5.000 euros puesto que el procedimiento ha alargado en el tiempo el momento en que la Administración percibirá la cuota pertinente. Por tanto, ahora el pasivo deja de ser incierto, convirtiéndose en un pasivo estricto por lo que deberemos proceder a aplicar la provisión en los términos comentados:

- Por el importe final resultante a ingresar (50.000 de cuota y 5.000 de interese):

N.º CTA.	TÍTULO	CÀRGO	ABONO
141	Provisión para impuestos	55.000,00	
47	Entidades públicas		55.000,00

- Y por el exceso de provisión:

N.º CTA.	TÍTULO	CÀRGO	ABONO
141	Provisión para impuestos	23.500,00	
7951	Exceso de provisión para impuestos		23.500,00

Naturalmente, pueden darse otros supuestos alternativos. Así, por ejemplo, si la resolución final de la reclamación planteada nos fuera del todo favorable, sólo procedería la aplicación de la totalidad de la provisión:

N.º CTA.	TÍTULO	CÀRGO	ABONO
141	Provisión para impuestos	78.500,00	
7951	Exceso de provisión para impuestos		78.500,00

En caso contrario, es decir, si la resolución final fuera íntegramente favorable a la Administración deberíamos aplicar igualmente la provisión por su importe total, debiendo registrar la diferencia que, seguramente, correspondería al mayor cálculo de los intereses de demora. Dicha diferencia correspondería nuevamente en parte a gastos financieros y en parte a reservas voluntarias en función de lo que sea imputable a ejercicios anteriores a aquél en que se haya producido la resolución final de la reclamación y lo que lo sea al propio ejercicio.

Supongamos que los intereses finales son de 6.000 euros de los que 800 corresponden al propio ejercicio y 3.500 ya han sido provisionados. Su reflejo contable sería:

N.º CTA.	TÍTULO	CÀRGO	ABONO
141	Provisión para impuestos	78.500,00	
669	Otros gastos financieros	800,00	
113	Reservas voluntarias (6.000-3.500-800)	1.700,00	
47	Entidades públicas		81.000,00

Finalmente, recordar que también se puede proceder a utilizar la provisión para impuestos en aquellos casos en los que, al cierre del ejercicio, se desconoce el importe exacto de algún tributo, como podrían ser determinadas tasas municipales del ejercicio, y se realiza una estimación sobre las mismas para seguir el principio del devengo y el criterio de correlación de ingresos y gastos. Así, cuando la entidad pública nos gire las liquidaciones y los recibos correspondientes y conozcamos los importes exactos procederemos de forma análoga a la vista en el ejemplo anterior.