

Alerta Contable

Resolución de 9 de febrero de 2016, del ICAC, por la que se desarrollan las normas de registro, valoración y elaboración de las cuentas anuales para la contabilización del Impuesto sobre Beneficios (BOE de 16 de febrero de 2016)

Seguidamente se analizan los principales aspectos recogidos en la nueva Resolución:

i. Cálculo de la base fiscal de los elementos

La base fiscal de un activo o pasivo es la valoración fiscal o el importe atribuido a dicho elemento de acuerdo con la legislación fiscal aplicable.

Este concepto, que adquiere una gran relevancia en la contabilización del gasto por Impuesto sobre Beneficios, se define en el artículo 2 de la Resolución:

- ✓ Base fiscal de un activo: es el importe que será deducible de los beneficios económicos que, a efectos fiscales, obtenga la entidad en el futuro, cuando recupere el importe en libros de dicho activo. Si tales beneficios económicos no tributan, la base fiscal del activo será igual a su importe en libros.
- ✓ Base fiscal de un pasivo: es su valor en libros menos cualquier importe que, eventualmente, sea deducible fiscalmente respecto de tal partida en periodos futuros. En el caso de ingresos de actividades ordinarias recibidos de forma anticipada. En el caso de ingresos de actividades ordinarias recibidos de forma anticipada, la base fiscal será su valor en libros menos cualquier eventual importe de ingresos de actividades ordinarias que no resulte imponible en periodos futuros.

ii. Valoración de activos y pasivos por impuesto corriente y diferido

- ✓ Los activos y pasivos por impuesto corriente se valorarán por las cantidades que se espera pagar o recuperar de la Administración tributaria, de acuerdo con la normativa vigente o aprobada y pendiente de publicación en la fecha de cierre del ejercicio.

Adicionalmente, se indica que si su vencimiento supera un año, la empresa deberá considerar el efecto financiero del aplazamiento, salvo en el caso de las retenciones y pagos a cuenta que, soportadas o realizados en un ejercicio, serán aplicados en la liquidación a practicar en el ejercicio siguiente.

- ✓ En la valoración de los activos y pasivos por impuesto diferido, la Resolución ha adoptado el criterio recogido en la Norma de Registro y Valoración 13ª del PGC, en la que se precisa que estos elementos no deben ser descontados.

Ello no obsta a que, considerando el objetivo de imagen fiel, deba informarse en la memoria acerca del “efecto financiero” en aquellos casos en que el mismo pudiera resultar relevante.

iii. Reconocimiento activos por impuesto diferido

La Resolución regula el reconocimiento de activos por impuesto diferido, aclarando que sólo se reconocerán en la medida en que resulte probable que la empresa disponga de ganancias fiscales futuras que permitan la aplicación de estos activos.

A estos efectos, se presume que se cumplen los criterios de reconocimiento en balance en

todo caso, cuando la legislación fiscal contemple la posibilidad de conversión futura de activos por impuesto diferido en un crédito exigible frente a la Administración tributaria¹.

Adicionalmente, y salvo prueba en contrario, no se considera probable que la empresa disponga de ganancias fiscales futuras en los siguientes supuestos:

- ✓ Cuando se prevea que su recuperación futura se va a producir en un plazo superior a los diez años contados desde la fecha de cierre del ejercicio, o;
- ✓ En el caso de tratarse de créditos derivados de deducciones y otras ventajas fiscales pendientes de aplicar fiscalmente por insuficiencia de cuota, cuando habiéndose producido la actividad u obtenido el rendimiento que origine el derecho a la deducción o bonificación, existan dudas razonables sobre el cumplimiento de los requisitos para hacerlas efectivas.

Respecto del derecho a compensar pérdidas fiscales se observarán las siguientes reglas:

- ✓ La obtención de un resultado de explotación negativo en un ejercicio, no impide el reconocimiento de un activo por impuesto diferido. No obstante, cuando la empresa muestre un historial de pérdidas continuas, se presumirá, salvo prueba en contrario, que no es probable la obtención de ganancias que permitan compensar las citadas bases.
- ✓ Para poder reconocer un activo debe ser probable que la empresa vaya a obtener beneficios fiscales que permitan compensar las citadas bases imponible negativas en un plazo no superior al previsto en la legislación fiscal, con el límite máximo de diez años contados desde la fecha de cierre del ejercicio, salvo prueba de que resulte probable su recuperación en un plazo mayor en aquellos casos en los que la legislación tributaria permita compensar en

plazos superiores o no establezca un límite temporal para poder practicar la compensación.

iv. Reserva de capitalización

La dotación de la reserva de capitalización permite, bajo determinadas circunstancias y límites, aplicar una reducción en la base imponible por la parte de la del beneficio que no se distribuya y sin que se establezca requisito alguno de inversión.

La Resolución establece que la reducción a practicar en la base imponible se calificará, con carácter general, como un menor impuesto corriente, por lo que no afectará a la cuantificación de los activos y pasivos por impuesto diferido, que deberán calcularse atendiendo al tipo de gravamen nominal.

En los casos de insuficiencia de base imponible, las cantidades pendientes originarán el nacimiento de una diferencia temporaria deducible con un régimen contable similar a otras que traen causa de las deducciones pendientes de aplicar por insuficiencia de cuota.

En el supuesto de que se produjese el incumplimiento de los requisitos, la empresa debería contabilizar el correspondiente pasivo por impuesto corriente.

v. Reserva de nivelación de bases imponibles

La reserva de nivelación se configura como un incentivo fiscal propio del régimen especial de empresas de reducida dimensión, que podrán reducir su base imponible positiva hasta el 10 por ciento de su importe lo que permite a la empresa diferir la tributación a la espera de que surja una base imponible negativa o a que transcurra el plazo de cinco años sin que se hayan generado pérdidas fiscales.

La Resolución precisa que, al minorarse la base imponible, podría identificarse una diferencia temporaria imponible asociada a un pasivo sin valor en libros pero con base fiscal, que traería consigo el reconocimiento de un pasivo por impuesto diferido cuya reversión

¹ Tal y como hace el artículo 130 de la LIS.

se produciría en cualquiera de los dos escenarios indicados (generación de bases imponibles negativas o transcurso del plazo).

vi. Periodificación de diferencias permanentes y otras ventajas fiscales

La Resolución aclara el régimen en materia de periodificación de diferencias permanentes y otras ventajas fiscales.

En concreto, precisa que la minoración del gasto por impuesto que deriva de la aplicación del incentivo fiscal en un ejercicio, podrá ser periodificada contabilizándose como un ingreso directamente imputado al patrimonio neto para su posterior reconocimiento en la cuenta de pérdidas y ganancias como un menor gasto por impuesto.

vii. Regímenes especiales basados en la imputación de rentas

La Resolución incorpora, entre otros, los siguientes aspectos:

- ✓ Cuando la entidad sólo impute una parte de la renta, si posteriormente se altera la proporción de la base imponible por la que tributa, se realizará, en su caso, el correspondiente ajuste en los importes de los activos y pasivos por impuesto diferido.
- ✓ El importe de las partidas de naturaleza tributaria que se imputan a los socios (activos por impuesto corriente correspondientes a la parte atribuible a los socios que soportan la imputación de la base imponible; residentes en España o no residentes con establecimiento permanente), al no ser objeto de recuperación directa por la entidad, tendrá la consideración de un gasto de naturaleza tributaria, que figurará en la partida "Otros impuestos" de la cuenta de pérdidas y ganancias. De este modo se logra que la partida correspondiente al Impuesto sobre Beneficios represente lo que, de forma estricta, son impuestos sobre las ganancias, preservándola de cualquier otro concepto impositivo que no participe de esta naturaleza.

- ✓ Las UTEs carecen de personalidad jurídica a efectos mercantiles y, por lo tanto, el Derecho Mercantil no les impone la obligación de elaborar cuentas anuales. Son los partícipes de la UTE los obligados a registrar en su balance la parte proporcional que les corresponda de los activos controlados conjuntamente, de los pasivos incurridos conjuntamente, así como de los activos afectos a la explotación conjunta que estén bajo su control y los pasivos incurridos como consecuencia del negocio conjunto, de lo que se desprende que el efecto impositivo producido en sede de las UTEs será registrado por los partícipes de las mismas.

viii. Socios o partícipes de las entidades sometidas a regímenes especiales basados en la imputación de rentas

La Resolución precisa los siguientes puntos:

- ✓ Las bases imponibles que las entidades imputen a las sociedades-socios, serán tratadas por éstas últimas como una diferencia permanente en el cálculo del gasto devengado por el Impuesto sobre Beneficios, salvo por la parte de la base imponible que en el momento de la imputación se prevea que o bien se repartirá como dividendo en el corto plazo o previsiblemente revertirá en el corto plazo por enajenación de las participaciones, reflejándose en estos casos como una diferencia temporal.

No obstante lo anterior, existe una opción según la cual los socios podrán reflejar, en su caso, la base imponible imputada por la entidad "transparente" como una diferencia temporal, aplicando los criterios generales establecidos en el PGC y en la Resolución y teniendo presente el principio de uniformidad; de forma que elegida una opción ésta se mantenga en el tiempo y respecto a las distintas entidades en régimen de transparencia fiscal en que pudieran participar.

- ✓ El importe de los elementos tributarios que se “transparentan” (activos por impuesto corriente) se tratarán contablemente como una minoración del Impuesto sobre Beneficios devengado en el ejercicio.
- ✓ Los partícipes de las UTEs registrarán en sus cuentas anuales:
 - Los activos, pasivos, ingresos y gastos de la UTE de acuerdo con la Norma de Registro y Valoración 20ª del PGC, relativa a Negocios Conjuntos, y
 - El efecto impositivo derivado de la integración de los citados elementos de acuerdo con las normas generales contenidas en la Resolución, teniendo en cuenta respecto a las imputaciones que conlleve la aplicación de la transparencia fiscal las circunstancias que se den en la UTE.

ix. Régimen de consolidación fiscal

La Resolución describe los criterios a seguir para identificar las diferencias temporarias cuando una sociedad tributa en el régimen especial de consolidación fiscal y recoge los criterios ya manifestados por el ICAC en la consulta 5 del BOICAC nº 89.

Por otro lado, la Resolución aclara que si como consecuencia de las relaciones jurídico-privadas entre las sociedades del grupo fiscal el reparto de la carga tributaria no coincidiera con el que resulta de la aplicación de los criterios de la Resolución, la diferencia para cada sociedad se trataría de acuerdo con la realidad económica de la operación.

De acuerdo con lo anterior, un reparto de la deuda tributaria del grupo que no atendiera a los criterios de contribución a la generación de la misma de las entidades que lo componen, podría suponer un traspaso patrimonial entre ellas.

Así, si la sociedad dominante aumenta su carga tributaria en beneficio de una sociedad dependiente, podría entenderse que se trata de una aportación de capital de la primera a la segunda -registrándose, por tanto, como un

mayor valor de la participación-. Si, por el contrario, la carga tributaria disminuye podría entenderse que se produce una distribución de dividendos.

x. Gasto por Impuesto sobre Beneficios en las sucursales o negocios conjuntos en el extranjero

Cuando una empresa española desarrolla una actividad en el extranjero a través de una sucursal (establecimiento permanente), desde un punto de vista estrictamente contable, es preciso tener en cuenta que la sucursal es parte integrante de la empresa española.

Atendiendo a lo anterior, en las cuentas anuales de esta última se deben recoger las operaciones y los elementos patrimoniales de la sucursal, incluido el efecto impositivo.

La contabilización del gasto por Impuesto sobre Beneficios relacionado con las sucursales o negocios en el extranjero, con moneda funcional distinta a la de la tributación, se realizará teniendo en cuenta las diferencias que surgen por la variación del tipo de cambio. Dichas diferencias se originarán porque el valor contable de los activos y pasivos no monetarios esté contabilizado al tipo de cambio histórico, mientras que su base fiscal se referirá al tipo de cambio de cierre.

El efecto impositivo de estas diferencias se contabilizará en la cuenta de pérdidas y ganancias.

xi. Contenido de la memoria

La Resolución reproduce el contenido de la Nota 12ª “Situación fiscal” de la memoria del PGC, a la vez que se introduce la necesidad de revelar nueva información.

Como ejemplos de nueva información, podemos señalar, la relativa a estimaciones relativas al tipo de gravamen medio esperado en el ejercicio de reversión, regímenes especiales, régimen de consolidación fiscal, tributos en el extranjero o criterios de periodificación de diferencias permanentes.

Esta Alerta Contable contiene, exclusivamente, información de carácter general y no constituye, ni pretende constituir, asesoramiento jurídico alguno sobre las materias contenidas en ella. Cualquier decisión o actuación basada en su contenido deberá ser objeto del adecuado asesoramiento profesional.

ABREVIATURAS

BOE: Boletín Oficial del Estado.

BOICAC: Boletín Oficial del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas.

ICAC: Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas.

LIS: Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades.

PGC: Plan General de Contabilidad aprobado por el Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre.

Resolución 1997: Resolución de 9 de octubre de 1997, del ICAC, sobre algunos aspectos de la norma de valoración decimosexta del PGC.

UTE: Unión Temporal de Empresas.

GTA VILLAMAGNA
ABOGADOS

C/ Marqués de Villamagna
núm. 3, 6^a Madrid 28001

www.gtavillamagna.com