

SECCIÓN DE CONTABILIDAD

NOTA SOBRE LA RESOLUCIÓN DEL ICAC DE 9 DE FEBRERO DE 2016: NORMAS DE REGISTRO, VALORACIÓN Y ELABORACIÓN DE LAS CUENTAS ANUALES PARA LA CONTABILIZACIÓN DEL IS

INTRODUCCIÓN

En el BOE del 9 de febrero de 2016 se ha publicado la Resolución del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas (ICAC), por la que se desarrollan las normas de registro, valoración y elaboración de las cuentas anuales para la contabilización del Impuesto sobre Sociedades.

Esta Resolución establece los criterios para contabilizar el gasto por impuesto sobre beneficios, mediante el desarrollo de la Norma de Registro y Valoración 13ª del Plan General de Contabilidad, que sigue basándose en el método de la deuda pero mediante el enfoque del balance. Asimismo, se recogen y aclaran los criterios incluidos en las diversas consultas que sobre esta materia han sido publicadas en el Boletín del ICAC.

La Resolución deroga la de 9 de octubre de 1997, que había sido emitida bajo el Plan General de Contabilidad anterior a 2008, que seguía un sistemática diferente (enfoque de la cuenta de pérdidas y ganancias).

ENTRADA EN VIGOR

Esta Resolución entró en vigor el 10 de febrero de 2016, si bien su aplicación afecta a todos los ejercicios iniciados a partir del 1 de enero de 2015, por lo que será de aplicación en la elaboración de las cuentas anuales correspondientes al ejercicio 2015.

OBJETO

La Resolución tiene por objeto desarrollar los criterios sobre contabilización del gasto por impuesto sobre beneficios regulados en el PGC, el PGC de PYMES y las Normas para la Formulación de las Cuentas Anuales Consolidadas.

En consecuencia, la resolución es de aplicación obligatoria para todas las empresas, cualquiera que sea su forma jurídica, que deban aplicar dichas normas, tanto en la formulación de las cuentas anuales individuales como, en su caso, en la elaboración de las cuentas consolidadas.

DEFINICIONES

En la Resolución se establecen las definiciones que sustentan el enfoque de balance, según se muestran a continuación:

- **Impuestos sobre beneficios:** son aquellos impuestos directos, ya sean nacionales o extranjeros, que se liquidan a partir de un resultado empresarial calculado de acuerdo con las normas fiscales que sean de aplicación.

Cuando dicho cálculo no se realice en función de las transacciones económicas reales, sino mediante la utilización de signos, índices y módulos objetivos, no se aplicará la parte de esta resolución que corresponda al impuesto diferido, sin perjuicio de que cuando estos procedimientos se apliquen sólo parcialmente en el cálculo del impuesto o en la determinación de las rentas, puedan surgir activos o pasivos por impuesto diferido.

- **Gasto (ingreso) por impuesto sobre beneficios:** comprenderá la suma de la parte correspondiente al gasto (ingreso) por el impuesto corriente y la parte correspondiente al gasto (ingreso) por el impuesto diferido.
 - i. **Gasto (ingreso) por impuesto corriente:** cancelación de las retenciones y pagos a cuenta así como con el reconocimiento de los pasivos y activos por impuesto corriente.

El impuesto corriente es la cantidad que satisface la empresa como consecuencia de las liquidaciones fiscales del impuesto o impuestos sobre el beneficio relativas a un ejercicio. Las deducciones y otras ventajas fiscales en la cuota del impuesto, excluidas las retenciones y pagos a cuenta, así como las

pérdidas fiscales compensables de ejercicios anteriores y aplicadas efectivamente en éste, darán lugar a un menor importe del impuesto corriente.

Las Bases Imponibles Negativas que no se puedan compensar de este modo y queden pendientes para su compensación en ejercicios futuros pueden dar lugar al reconocimiento de un activo por impuesto diferido, siempre que se cumplan los requisitos establecidos en la Resolución.

- ii. **Gasto (ingreso) por impuesto diferido**: reconocimiento y cancelación de los pasivos y activos por impuesto diferido, así como, en su caso, reconocimiento e imputación a la cuenta de pérdidas y ganancias del ingreso directamente imputado al patrimonio neto que pueda resultar de la contabilización de aquellas deducciones y otras ventajas fiscales que tengan la naturaleza económica de subvención.

- **Activos y pasivos por impuesto corriente**: si la cantidad ya pagada, correspondiente al ejercicio presente y a los anteriores, excediese del impuesto corriente por esos ejercicios, el exceso se reconocerá como un activo. Por el contrario, el impuesto corriente se reconocerá como un pasivo en la medida en que esté pendiente de pago. En definitiva, refleja las cantidades a pagar o devolver como consecuencia de la presentación de las declaraciones de impuestos del propio ejercicio.

- **Activos por impuesto diferido**: son las cantidades del impuesto o impuestos sobre el beneficio a recuperar en ejercicio futuros, relacionadas con:
 - i. Las diferencias temporarias deducibles;

 - ii. El derecho a compensar las pérdidas fiscales; y

 - iii. Las deducciones y otras ventajas fiscales no utilizadas, que queden pendientes de aplicar fiscalmente.

Los activos por impuesto diferido no constituyen un derecho de cobro frente a la Administración tributaria.

- **Pasivos por impuesto diferido**: son las cantidades a pagar en el futuro por la empresa como consecuencia de las liquidaciones fiscales del impuesto o impuestos sobre el beneficio, relacionadas con las diferencias temporarias imponibles.

- **Diferencias temporarias**: son aquéllas derivadas de la diferente valoración, contable y fiscal, atribuida a los activos, pasivos y determinados instrumentos de patrimonio propio de la empresa, en la medida en que tengan incidencia en la carga fiscal futura.

Las diferencias temporarias se producen normalmente, por la existencia de diferencias temporales entre la base imponible y el resultado contable total antes de impuestos, cuyo origen se encuentra en los diferentes criterios temporales de imputación empleados para determinar ambas magnitudes y que, por tanto, revierten en periodos subsiguientes.

Las diferencias temporarias también pueden surgir en una combinación de negocios o en el reconocimiento inicial de activos y pasivos, si su valor contable difiere del atribuido a efectos fiscales.

Las diferencias temporarias se clasifican en:

- i. **Diferencias temporarias imponibles**, que son aquellas que darán lugar a mayores cantidades a pagar o menores cantidades a devolver por impuestos en ejercicios futuros, normalmente a medida que se recuperen los activos o se liquiden los pasivos de los que se derivan. Se corresponden con ajustes positivos a la base imponible del Impuesto sobre Sociedades.
 - ii. **Diferencias temporarias deducibles**, que son aquellas que darán lugar a menores cantidades a pagar o mayores cantidades a devolver por impuestos en ejercicios futuros, normalmente a medida que se recuperen los activos o se liquiden los pasivos de los que se derivan. Se corresponden con ajustes negativos de carácter temporal en la base imponible del Impuesto sobre Sociedades.
- **Diferencias permanentes**: son las diferencias entre el importe neto de los ingresos y gastos totales del ejercicio y la base imponible que no se identifican como diferencias temporarias.
 - **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.

La 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.

La 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, la base fiscal será su valor en libros menos cualquier eventual importe de ingresos de actividades ordinarias que no resulte imponible en periodos futuros.

Puede existir algún elemento que tenga base fiscal aunque carezca de valor contable y por lo tanto no figure reconocido como un activo o un pasivo en el balance; en particular, esto podría ocurrir cuando se reconozcan ingresos y gastos cuya tributación y deducibilidad, respectivamente, se produce en un momento posterior a su reconocimiento contable, y cuyo registro no origina el nacimiento o la variación de valor en una diferencia temporaria de otro elemento del balance. En estos casos surgirá una diferencia temporaria de acuerdo con los términos y condiciones establecidos en la presente resolución.

Cuando la base fiscal de un activo o un pasivo no resulte evidente, como podría ser el caso si la base fiscal depende de la forma en que se espere recuperar o liquidar el mismo, para calcular la base fiscal se deberá considerar el principio en que se fundamenta la resolución; esto es, que la empresa debe reconocer un pasivo (activo) por impuesto diferido, siempre que la recuperación o liquidación del importe en libros de un activo o pasivo vaya a generar futuros pagos fiscales mayores (menores) que los que resultarían si tales recuperaciones o liquidaciones no tuvieran consecuencias fiscales, sin perjuicio de las excepciones y límites temporales regulados en la propia resolución.

- **Ganancia (pérdida) fiscal o base imponible:** es el resultado del ejercicio de una entidad, calculado de acuerdo con las reglas establecidas por la normativa fiscal aplicable. La ganancia fiscal puede surgir de la posibilidad de aprovechar oportunidades de planificación fiscal.
- **Resultado contable total o ingresos y gastos totales:** es el resultado económico de una entidad (ganancia o pérdida), calculado de acuerdo con las reglas contables por diferencia entre todos los ingresos y gastos del ejercicio, independientemente de la agrupación del patrimonio neto en la que se hayan reconocido.

- **Oportunidades de planificación fiscal:** son acciones que la entidad puede emprender, dentro del marco legal, para crear o incrementar ganancias fiscales en un determinado ejercicio, a través de la aplicación de las diferentes opciones o alternativas ofrecidas por la normativa fiscal, antes de que prescriba la posibilidad de deducir una pérdida fiscal u otro crédito por operaciones anteriores, o para diferir beneficios a efectos fiscales.

ACTIVOS Y PASIVOS POR IMPUESTO CORRIENTE

El impuesto corriente del ejercicio y de los ejercicios anteriores, se reconocerá como un pasivo en la medida en que esté devengado a efectos fiscales y pendiente de pago. En caso contrario, si la cantidad ya pagada, correspondiente al ejercicio presente y a los anteriores, excediese del impuesto corriente por esos ejercicios, el exceso se reconocerá como un activo.

En caso de que la empresa tribute en alguna jurisdicción que permita la devolución de cuotas satisfechas en ejercicios anteriores a causa de una pérdida fiscal en el ejercicio presente, el importe a cobrar por la devolución de cuotas satisfechas en ejercicios anteriores se reconocerá como un activo por impuesto corriente.

Asimismo, cuando la legislación fiscal establezca la posibilidad de convertir activos por impuesto diferido en un crédito exigible frente a la Administración tributaria, también se reconocerá un activo por impuesto corriente, cuando se cumplan los requisitos previstos a tal efecto por la norma fiscal.

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

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

ACTIVOS Y PASIVOS POR IMPUESTO DIFERIDO

Reconocimiento de activos por Impuesto diferido

En aplicación del principio de prudencia sólo se reconocerán activos por impuesto diferido en la medida en que resulte probable que la empresa disponga de ganancias fiscales futuras que permitan la aplicación de estos activos. En todo caso se considerará que concurre esta circunstancia cuando la legislación fiscal contemple la posibilidad de conversión futura de activos por impuesto diferido en un crédito exigible frente a la Administración tributaria, respecto a los activos susceptibles de conversión.

Sin perjuicio de lo anterior, no se reconocerá un activo por impuesto diferido cuando la diferencia temporaria deducible haya surgido por el reconocimiento inicial de un activo o pasivo en una transacción que no es una combinación de negocios y además, en la fecha en que se realizó la operación, no afectó ni al resultado contable ni a la base imponible del impuesto. Además, tampoco se reconocerán los posteriores cambios en el activo por impuesto diferido que no se haya registrado inicialmente (por ejemplo, a medida que, en su caso, se amortice el inmovilizado).

La Resolución generaliza, para aquellos Impuestos diferidos que no estén cubiertos por las reglas de los párrafos anteriores, el criterio emitido por el ICAC para las Bases Imponibles Negativas en su consulta 10 del BOICAC número, 80, de diciembre de 2009, al establecer que, salvo prueba en contrario, **no se considera probable que la empresa disponga de ganancias fiscales futuras** en los siguientes supuestos:

- i. 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, al margen de cuál sea la naturaleza del activo por impuesto diferido.
- ii. 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.

Para el caso concreto de existir el derecho a compensar **Bases Imponibles Negativas** la Resolución establece las siguientes reglas:

- i. 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.

- ii. 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 será 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.

En todo caso, el plan de negocio empleado por la empresa para realizar sus estimaciones sobre las ganancias fiscales futuras deberá ser acorde con la realidad del mercado y las especificidades de la entidad.

Por el contrario, será probable que se disponga de ganancias fiscales futuras en cuantía suficiente para poder recuperar los activos por impuesto diferido, siempre que existan diferencias temporarias imponibles en cuantía suficiente, relacionadas con la misma autoridad fiscal, y referidas al mismo sujeto pasivo, cuya reversión se espere:

- i. En el mismo ejercicio fiscal en el que se prevea reviertan las diferencias temporarias deducibles; o
- ii. En ejercicios en los que una pérdida fiscal, surgida por una diferencia temporaria deducible, pueda ser compensada con ganancias anteriores o posteriores.

Al evaluar si la entidad tendrá suficientes ganancias fiscales en ejercicios futuros, se han de excluir las partidas imponibles que procedan de diferencias temporarias deducibles que se esperan en ejercicios futuros.

En aquellos casos en los que la entidad tenga registrado un activo como consecuencia de un fondo de comercio surgido de una combinación de negocios, si el importe en libros es menor que su base fiscal, la diferencia dará lugar a un activo por impuesto diferido que se reconocerá como parte de la contabilización de la combinación si se cumplen los requisitos establecidos anteriormente para el reconocimiento de activos por impuesto diferido.

En la fecha de cierre de cada ejercicio, la empresa reconsiderará la contabilización de todos los activos por impuesto diferido. Por lo tanto, en ese momento, la empresa dará de baja un activo reconocido con anterioridad si ya no resulta probable su recuperación, o registrará cualquier activo de esta naturaleza no reconocido previamente, siempre que resulte probable que la empresa disponga de ganancias fiscales futuras en cuantía suficiente que permitan su aplicación y se cumplen las demás reglas.

En particular, si un activo por impuesto diferido no fue objeto de registro contable porque se previó su recuperación futura en un plazo superior a los diez años, y no fue posible refutar la presunción que permitiese su reconocimiento, ni concurrían alguna de las circunstancias previstas anteriormente, deberá ser objeto de registro contable en el primer ejercicio en que el plazo de reversión futura no exceda los diez años contados desde la fecha de cierre del ejercicio, o se produzca alguna de las situaciones contempladas anteriormente.

En el caso de combinaciones de negocios, y salvo que resulte de aplicación la norma sobre subsanación de errores contables del Plan General de Contabilidad, cuando en la contabilización inicial de la combinación no se reconocieron separadamente activos por impuesto diferido de la empresa adquirida, por no cumplir los criterios de reconocimiento, y posteriormente proceda reconocer dichos activos, se actuará de la forma siguiente:

- i. Los activos por impuesto diferido que se reconozcan dentro del periodo de valoración inicial de la combinación de negocios, y que procedan de nueva información sobre hechos y circunstancias que existían en la fecha de adquisición, reducirán, en su caso, el importe en libros del fondo de comercio relacionado con esa adquisición. Si el importe en libros de ese fondo de comercio es nulo, cualquier activo por impuesto diferido se deberá reconocer como un aumento de la diferencia negativa.
- ii. Los activos por impuesto diferido que se reconozcan después del citado periodo de valoración, o dentro del periodo de valoración pero que traigan causa de hechos o circunstancias que no existían en la fecha de adquisición, no darán lugar a ajustes en el importe en libros del fondo de comercio o de la diferencia negativa, debiendo reconocerse en resultados, o si la norma lo requiere, directamente en el patrimonio neto.

Reconocimiento de pasivos por Impuesto diferido

La Resolución establece que, con carácter general, se reconocerá un pasivo por impuesto diferido por todas las diferencias temporarias imponibles, a menos que éstas hubiesen surgido de:

- iii. **El reconocimiento inicial de un fondo de comercio.** Sin embargo, los pasivos por impuesto diferido relacionados con un fondo de comercio, se registrarán siempre que no hayan surgido de su reconocimiento inicial. Por lo tanto, cuando la legislación tributaria establezca la deducibilidad de las pérdidas por deterioro del fondo de comercio o de la amortización sistemática, independientemente de la imputación contable, si en periodos posteriores surgen diferencias temporarias, los pasivos por impuesto diferido se reconocen en relación con esta parte del fondo de comercio.
- iv. **El reconocimiento inicial de un activo o pasivo en una transacción que no es una combinación de negocios y además, en la fecha en que se realizó la operación, no afectó ni al resultado contable ni a la base imponible del impuesto.** Además, tampoco se reconocerán los posteriores cambios en el pasivo por impuesto diferido que no se haya registrado inicialmente (por ejemplo, a medida que, en su caso, se amortice el activo).

Únicamente a estos efectos, las participaciones en el patrimonio neto de otras empresas no constituyen en sí mismas un negocio. Sin embargo, cuando el elemento se adquiera entregando a cambio instrumentos de patrimonio propio, la aplicación de esta dispensa en ningún caso puede originar un incremento en el patrimonio neto de la sociedad por un importe superior al valor razonable del elemento patrimonial, una vez deducido el efecto fiscal.

Valoración de activos y pasivos por impuesto diferido

Los activos y pasivos por impuesto diferido se valorarán según los tipos de gravamen esperados en el momento de su reversión, según la normativa que esté vigente o aprobada y pendiente de publicación en la fecha de cierre del ejercicio, y de acuerdo con la forma en que racionalmente se prevea recuperar o pagar el activo o el pasivo.

La normativa fiscal puede establecer que, dependiendo de la forma en que la entidad vaya a recuperar (liquidar) el importe en libros de un activo (pasivo) o de la vinculación de la tributación de las ganancias fiscales a la distribución o no de dividendos, se vean afectadas alguna o ambas de las siguientes circunstancias:

- i. El tipo de gravamen nominal a aplicar cuando la entidad recupere o liquide el importe en libros del activo o pasivo.
- ii. La base fiscal del activo o pasivo.

En tales casos, la entidad procederá a medir los activos y los pasivos por impuesto diferido utilizando la tasa y la base fiscal que sean coherentes con la forma en que espere recuperar o pagar la partida correspondiente.

Cuando de conformidad con la normativa aplicable exista una tarifa del impuesto sobre beneficios con diferentes tipos de gravamen, los activos y pasivos por impuesto diferido se valorarán utilizando el tipo medio de gravamen esperado para el momento de la reversión. El tipo medio de gravamen esperado en el ejercicio de reversión es el resultado de dividir la cuota íntegra esperada por la base imponible esperada para dicho ejercicio. En la determinación de la base imponible esperada se incluirán los activos y pasivos que revertirán en el ejercicio, teniendo en cuenta la forma en que racionalmente se prevean recuperar, así como los activos y pasivos que se esperen reconocer. La cuota íntegra esperada será el resultado de aplicar a la base imponible esperada los diferentes tipos de gravamen esperados.

No obstante lo anterior, cuando de conformidad con el principio de importancia relativa, el efecto del cálculo del tipo de gravamen esperado en la valoración de los activos y pasivos por impuesto diferido no sea relevante cuantitativa o cualitativamente, o el conjunto de estimaciones a realizar introduzcan un alto grado de incertidumbre, se podrán valorar dichos activos y pasivos utilizando el tipo medio de gravamen del ejercicio en que se reconocen.

En su caso, la modificación de la legislación tributaria (en especial la modificación de los tipos de gravamen) y la evolución de la situación económica de la empresa dará lugar a la correspondiente variación en el importe de los pasivos y activos por impuesto diferido.

Los activos y pasivos por impuesto diferido no deben ser descontados.

PERIODIFICACIÓN DE DIFERENCIAS PERMANENTES Y OTRAS VENTAJAS FISCALES

La minoración del gasto por impuesto que surge de las diferencias permanentes y las deducciones y otras ventajas fiscales aplicadas 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, sobre una base sistemática y racional de forma correlacionada con los gastos vinculados a dichas diferencias permanentes y deducciones y otras ventajas fiscales, de acuerdo con los criterios de imputación establecidos en la norma de registro y valoración en materia de «Subvenciones, donaciones y legado recibidos» del PGC.

IMPUESTOS EXTRANJEROS DE NATURALEZA SIMILAR AL IS

Los gastos devengados por impuestos sobre beneficios en regímenes fiscales extranjeros que tengan la misma naturaleza que el impuesto sobre sociedades español, teniendo en cuenta en todo caso los «convenios sobre doble imposición», se registrarán de igual manera que el gasto devengado por impuesto sobre sociedades en España.

En este caso, si la **renta obtenida en el extranjero estuviera exenta de gravamen en España**, la base fiscal de los elementos patrimoniales afectos a la sucursal o negocio en el extranjero será la resultante de aplicar la legislación tributaria del país en el que se desarrolle la actividad.

En tal caso, la renta positiva obtenida en el extranjero se calificará como una diferencia permanente a los efectos de contabilizar el gasto por impuesto sobre beneficios, y los créditos fiscales por la generación de rentas negativas se contabilizarán aplicando el tipo de gravamen esperado según la legislación tributaria del citado país.

Por otra parte, si la **renta obtenida en el extranjero no estuviera exenta de gravamen en España**, también habrá que considerar el efecto impositivo derivado de la diferencia entre el valor en libros y la base fiscal (española) de los elementos patrimoniales afectos a dicha actividad. En caso de renta negativa, solo podrá reconocerse un activo por impuesto diferido aplicando el tipo de gravamen esperado según la legislación tributaria española, cuando sea probable que la entidad vaya a cumplir los requisitos previstos en la citada normativa para que nazca el derecho a la compensación de las pérdidas fiscales.

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.

Cuando la moneda funcional de la sucursal o negocio en el extranjero difiera del euro, será preciso reconocer la correspondiente diferencia de conversión, neta del efecto impositivo.

Para el registro del gasto por impuesto sobre beneficios que deba contabilizarse en la cuenta de pérdidas y ganancias, o directamente en el patrimonio neto, se podrán utilizar, respectivamente, la cuenta 635. Impuesto sobre beneficios extranjero y 832. Impuesto sobre beneficios extranjero, diferenciando entre el impuesto corriente y el diferido, cuyo movimiento será similar al previsto en el Plan General de Contabilidad para la cuenta 630 y 830, realizándose los desgloses necesarios en las cuentas de contrapartida.

PROVISIONES Y CONTINGENCIAS DERIVADAS DEL IMPUESTO SOBRE BENEFICIOS

La Resolución establece que con carácter general, las obligaciones presentes de naturaleza fiscal, se deriven o no de un acta de inspección, deberán ocasionar en el ejercicio en que surjan el reconocimiento de una provisión por el importe estimado de la deuda tributaria. Esta provisión se registrará con cargo a los conceptos de gasto correspondientes a los distintos componentes que la integran.

El registro de las provisiones se realizará teniendo como referencia los modelos de la cuenta de pérdidas y ganancias contenidos en la tercera parte del PGC, de acuerdo con lo siguiente:

- i. La cuota del impuesto sobre sociedades del ejercicio se contabilizará como un gasto en la partida 17 «Impuesto sobre beneficios». A tal efecto se podrá emplear la cuenta 633. «Ajustes negativos en la imposición sobre beneficios» contenida en la cuarta parte del Plan General de Contabilidad.
- ii. Los intereses correspondientes al ejercicio en curso se contabilizarán como un gasto financiero, que figurará en la partida «Gastos financieros» de la cuenta de pérdidas y ganancias.
- iii. Los intereses y las cuotas correspondientes a todos los ejercicios anteriores se contabilizarán mediante un cargo en una cuenta de reservas cuando habiendo procedido el registro de la citada provisión en un ejercicio previo, éste no se hubiese producido. Por el contrario, si el reconocimiento o los ajustes en el

importe de la provisión se efectúan por cambio de estimación (consecuencia de la obtención de información adicional, de una mayor experiencia o del conocimiento de nuevos hechos), se cargará a cuentas del subgrupo 63 por el importe que corresponde a la cuota y a cuentas del subgrupo 66 por los intereses de demora, correspondan éstos al ejercicio o a ejercicios anteriores.

- iv. La sanción producirá un gasto de naturaleza excepcional, que se contabilizará mediante la cuenta 678. «Gastos excepcionales».

Los excesos que se puedan poner de manifiesto en la provisión a que se ha hecho referencia, supondrán un cargo en la misma con abono a los conceptos de ingreso que correspondan; en concreto, los excesos que se produzcan en relación con el concepto de gasto por impuesto sobre sociedades, supondrán una reducción en la partida «Impuesto sobre beneficios» de la cuenta de pérdidas y ganancias, para lo que se podrá emplear la cuenta 638. «Ajustes positivos en la imposición sobre beneficios»; por su parte, los excesos que se produzcan en relación con el concepto de intereses correspondientes al ejercicio o a ejercicios anteriores darán lugar a un abono en cuentas del subgrupo 76; por último, los excesos que se puedan poner de manifiesto en relación con el concepto de sanción, figurarán en la partida «Ingresos excepcionales».

REGÍMENES ESPECIALES DE TRIBUTACIÓN

Regímenes especiales basados en la imputación de rentas

El registro contable del efecto impositivo en las entidades que tributan, total o parcialmente, aplicando un régimen que se base en la imputación de la renta generada a los socios o partícipes de estas entidades, se realizará de acuerdo con las normas generales contenidas en la Resolución, sin perjuicio de las especificidades concretas que se comentarán a continuación.

Cuando la entidad solo 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. Tanto el gasto o el ingreso por impuesto corriente como diferido, se inscribirán en la cuenta de pérdidas y ganancias. No obstante, en los siguientes casos los activos y pasivos por impuesto corriente y diferido tendrán como contrapartida las que a continuación se indican:

- i. Si se relacionasen con una transacción o suceso que se hubiese reconocido directamente en una partida del patrimonio neto, se reconocerán con cargo o abono a dicha partida.
- ii. Si hubiesen surgido a causa de una combinación de negocios, se reconocerán como los demás elementos patrimoniales del negocio adquirido, salvo que constituyan activos o pasivos de la adquirente, en cuyo caso, su reconocimiento o baja no formará parte de la combinación de negocios. El gasto por impuesto corriente que se ponga de manifiesto como consecuencia de la anulación de la participación previa en la sociedad adquirida, se inscribirá en la cuenta de pérdidas y ganancias.

El importe de los activos por impuesto corriente (cantidades retenidas, pagos fraccionados e ingresos a cuenta) que las entidades puedan reconocer así como, en los casos en que estas entidades sean socios de otras sociedades sometidas a regímenes basados en la imputación de rentas, de las cuotas satisfechas por estas últimas imputadas a la entidad, que supere la cantidad resultante de minorar la cuota íntegra del impuesto en las deducciones y bonificaciones que correspondan, al no ser objeto de recuperación directa por la sociedad en la parte atribuible a los socios que deban soportar la imputación de la base imponible, tendrá la consideración de un gasto de naturaleza tributaria, que figurará en la partida «Otros impuestos» de la cuenta de pérdidas y ganancias.

En las uniones temporales de empresas (UTE,s), de acuerdo con los criterios establecidos en la norma de registro y valoración sobre «Negocios conjuntos» del PGC, los partícipes registrarán en su balance la parte proporcional que les corresponda, en función de su porcentaje de participación, 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 las UTE,s será registrado por los partícipes de las mismas.

A los efectos del registro contable del impuesto sobre beneficios en las entidades que tributan, total o parcialmente, aplicando un régimen que se base en la imputación de la renta generada a los socios o partícipes de estas entidades, se desarrolla la cuenta del PGC número 632.

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

El registro contable del efecto impositivo en los socios o partícipes de las entidades que tributen aplicando un régimen que se base en la imputación fiscal de la renta, se realizará de acuerdo con las normas generales contenidas en la resolución, sin perjuicio de las especificidades concretas recogidas a continuación.

Las bases imponibles que las entidades imputen a las sociedades-socios, serán tratadas por éstas, en el ejercicio que fiscalmente resulten imputables, como una diferencia permanente en el cálculo del gasto devengado por 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 temporaria.

No obstante lo anterior, los socios podrán reflejar, en su caso, la base imponible imputada por la entidad como una diferencia temporaria, de modo uniforme, de manera que elegida una opción ésta se mantenga en el tiempo y respecto a las distintas entidades en que pudieran participar.

Los activos por impuesto corriente (retenciones, pagos fraccionados, ingresos a cuenta y cuotas satisfechas) imputados a los socios, procedentes de la entidad se tratarán contablemente como una minoración del impuesto sobre beneficios devengado en el ejercicio.

Los partícipes de las uniones temporales de empresas registrarán el efecto impositivo derivado de la integración de los distintos activos, pasivos, ingresos y gastos de la unión temporal de empresas de acuerdo con las normas generales contenidas en la resolución, teniendo en cuenta las circunstancias que se den en la unión temporal de empresas.

Régimen de consolidación fiscal

El gasto devengado por impuesto sobre beneficios que debe aparecer en la cuenta de pérdidas y ganancias de una sociedad, individualmente considerada, que tribute en régimen de consolidación fiscal, se determinará teniendo en cuenta, además de los parámetros a considerar en caso de tributación individual, los siguientes:

- i. Las diferencias permanentes y temporarias producidas como consecuencia de la eliminación de resultados derivada del proceso de determinación de la base imponible consolidada.
- ii. Las deducciones y bonificaciones que corresponden a cada sociedad del grupo fiscal en el régimen de los grupos de sociedades; a estos efectos, las deducciones y bonificaciones se imputarán a la sociedad que realizó la actividad u obtuvo el rendimiento necesario para obtener el derecho a la deducción o bonificación fiscal.

Para el cálculo del gasto por impuesto sobre beneficios y demás magnitudes relacionadas con el efecto impositivo de cada una de las sociedades que tributen en el régimen de consolidación fiscal se aplicarán las siguientes reglas:

i. **Diferencias temporarias:**

Si como consecuencia de la eliminación de resultados para la determinación de la base imponible consolidada, se produce un diferimiento en el reconocimiento por el grupo de resultados en tanto no estén realizados frente a terceros o, en su caso, en las correcciones valorativas correspondientes a la inversión en el capital de una sociedad del grupo, surgirá para la sociedad que tuviera contabilizado dicho resultado, o deterioro de valor, una diferencia de carácter temporal, cuyo registro contable se realizará de acuerdo con las normas generales.

ii. **Bases imponibles negativas:**

Si a una sociedad del grupo a efectos fiscales, teniendo en cuenta lo indicado anteriormente, le corresponde en el ejercicio un resultado fiscal negativo, equivalente a una base imponible negativa, y el conjunto de sociedades que forman el grupo compensa la totalidad o parte del mismo en la declaración consolidada del Impuesto sobre beneficios, la contabilización del efecto impositivo se realizará de la forma siguiente:

- a. Por la parte del resultado fiscal negativo compensado, surgirá un crédito y débito recíproco, entre la sociedad a la que corresponde y la sociedad que lo compensa.
- b. Por la parte del resultado fiscal negativo no compensado por las sociedades del grupo, la sociedad a la que corresponde contabilizará un

activo por impuesto diferido si se espera razonablemente que el grupo fiscal en su conjunto vaya a generar en el futuro ganancias fiscales, de acuerdo con la norma general.

Cuando se trate de bases imponibles negativas producidas con anterioridad a la tributación consolidada, a los requisitos generales para el reflejo contable del crédito fiscal derivado de las mismas, habrá que añadir que el grupo a efectos fiscales pueda compensarlas.

El crédito impositivo como consecuencia de la compensación fiscal de pérdidas se calculará aplicando las reglas generales contenidas en la resolución.

c. Deducciones, bonificaciones, retenciones e ingresos a cuenta:

- Las deducciones y bonificaciones de la cuota del impuesto sobre beneficios afectarán al cálculo del impuesto devengado en cada sociedad por el importe efectivo de las mismas que sea aplicable en el régimen de los grupos de sociedades y no por el importe, inferior o superior, que correspondería a cada sociedad en régimen de tributación individual.
- A los efectos del párrafo anterior, las deducciones y bonificaciones de la cuota aplicadas en el régimen de los grupos de sociedades se imputarán a aquellas sociedades que hayan realizado la actividad u obtenido el rendimiento que las originan.
- Los importes de los ingresos a cuenta del impuesto sobre beneficios, incluidas las retenciones, se imputarán a la sociedad que efectivamente los haya soportado.
- Si como consecuencia de lo anterior, la suma de deducciones y bonificaciones aplicadas a una sociedad produce una «cuota» con importe negativo, se tendrá en cuenta dicho importe para determinar el crédito o débito recíproco entre dicha sociedad y el grupo fiscal.

Los activos por impuesto diferido serán objeto de registro contable en los términos generales establecidos en la resolución, y siempre que puedan hacerse efectivos por el conjunto de las sociedades que forman el grupo configurado a efectos del régimen de consolidación fiscal del impuesto sobre sociedades.

Si como consecuencia de las relaciones jurídico-privadas entre las sociedades del grupo fiscal, el reparto de la carga tributaria no coincide con el que resulta de la aplicación de la resolución, la diferencia para cada sociedad se tratará de acuerdo con la realidad económica de la operación.

CRITERIOS SIMPLIFICADOS

Empresas en las que todas las diferencias «temporarias» son «temporales»

Cuando todas las diferencias temporarias al inicio y cierre del ejercicio hayan sido originadas por diferencias temporales entre la base imponible y el resultado contable antes de impuestos, el gasto (ingreso) por impuesto diferido se podrá valorar directamente mediante la suma algebraica de las cantidades siguientes, cada una con el signo que corresponda:

- i. Los importes que resulten de aplicar el tipo de gravamen apropiado al importe de cada una de las diferencias indicadas, reconocidas o aplicadas en el ejercicio, y a las bases imponibles negativas a compensar en ejercicios posteriores, reconocidas o aplicadas en el ejercicio;
- ii. Los importes de las deducciones y otras ventajas fiscales pendientes de aplicar en ejercicios posteriores, reconocidas o aplicadas en el ejercicio, así como, en su caso, por el reconocimiento e imputación a la cuenta de pérdidas y ganancias del ingreso directamente imputado al patrimonio neto que pueda resultar de la contabilización de aquellas deducciones y otras ventajas fiscales en la cuota del impuesto que tengan una naturaleza económica asimilable a las subvenciones;
- iii. Los importes derivados de cualquier ajuste valorativo de los pasivos o activos por impuesto diferido, normalmente por cambios en los tipos de gravamen o de las circunstancias que afectan a la eliminación o reconocimiento posteriores de tales pasivos o activos.

También en este caso particular, el gasto (ingreso) total por el impuesto sobre beneficios comprenderá la parte relativa al impuesto corriente y la parte correspondiente al impuesto diferido calculado de acuerdo con lo expresado en este caso.

Empresario individual

En el caso de empresarios individuales no deberá lucir ningún importe en la rúbrica correspondiente al impuesto sobre beneficios. A estos efectos, al final del ejercicio las retenciones soportadas y los pagos fraccionados del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas deberán ser objeto del correspondiente traspaso a la cuenta del titular de la empresa.

Régimen simplificado de las microempresas

El gasto por impuesto sobre beneficios de las microempresas definidas como tales en el artículo 4 del Real Decreto 1515/2007, de 16 de noviembre, por el que se aprueba el PGC de PYMES y los criterios contables específicos para microempresas, se contabilizará en la cuenta de pérdidas y ganancias por el importe que resulte de las liquidaciones fiscales del impuesto sobre sociedades relativas al ejercicio. A tal efecto, al cierre del ejercicio, el gasto contabilizado por los importes a cuenta devengados, deberá aumentarse o disminuirse en la cuantía que proceda, registrando la correspondiente deuda o crédito frente a la Hacienda Pública.

CUENTAS ANUALES CONSOLIDADAS

Diferencias temporarias en consolidación

El reflejo contable del impuesto sobre sociedades consolidado se realizará considerando como diferencias temporarias las existentes entre el valor en cuentas consolidadas de un elemento y su base fiscal. Por lo tanto, si en la consolidación se modifican o incorporan valores, el importe de tales diferencias temporarias puede verse afectado. Esto podría ocurrir principalmente como consecuencia de las homogeneizaciones y eliminaciones de resultados, de las plusvalías y minusvalías por aplicación del método de adquisición, del reconocimiento del fondo de comercio de consolidación, y en el caso de que el valor en cuentas consolidadas atribuible a la participación en una sociedad dependiente, multigrupo o asociada sea diferente a su valor en cuentas individuales.

Homogeneización, eliminaciones de resultados e incorporación de plusvalías y minusvalías por la aplicación del método de adquisición

El efecto impositivo de las diferencias temporarias derivadas de homogeneizaciones, eliminaciones de resultados y los ajustes al valor razonable de los activos y pasivos identificables por aplicación del método de adquisición se contabilizará de acuerdo con los criterios generales previstos en esta resolución. Por tanto, solo se reconocerán

activos por impuesto diferido en la medida en que sea probable la existencia de ganancias fiscales que permitan la aplicación de estos activos.

Las homogeneizaciones y eliminaciones de resultados de la consolidación originarán diferencias temporarias si dan lugar a un ajuste en el valor de un activo o pasivo sin que se realice una corrección similar a efectos fiscales. En ese caso, surgirán activos o pasivos por impuesto diferido que no habrán sido reconocidos en las cuentas anuales individuales.

Las homogeneizaciones y eliminaciones de resultados de la consolidación también podrán requerir la anulación, total o parcial, de un activo o pasivo por impuesto diferido reconocido en cuentas anuales individuales, si el ajuste reduce o anula una diferencia entre el valor contable y la base fiscal de un elemento patrimonial, lo que ocurrirá, entre otras situaciones, cuando las sociedades tributen en base consolidada.

Del mismo modo, la eliminación de la corrección valorativa de la inversión en las sociedades del grupo podrá dar lugar, en función del tratamiento fiscal de la operación y el régimen de tributación elegido, al reconocimiento de un pasivo por impuesto diferido o a la eliminación del activo por impuesto diferido que, en su caso, hubiera sido reconocido en las cuentas anuales individuales de la sociedad dominante.

Para la valoración de los activos y pasivos por impuesto diferido, por causa de las diferencias temporarias derivadas de eliminaciones de resultados se utilizará el tipo impositivo de la sociedad que ha contabilizado dicho resultado en sus cuentas anuales individuales, es decir, el correspondiente a la sociedad transmitente interna.

La consolidación de sociedades con moneda funcional distinta a la de la tributación será realizada 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 deberá ser incorporado mediante ajustes de homogeneización en el caso de que no haya sido recogido en las cuentas anuales individuales.

Los ajustes al valor razonable de los activos identificables adquiridos y pasivos asumidos como consecuencia de la aplicación inicial del método de adquisición pueden generar diferencias temporarias, que, en caso de que hayan de ser reconocidas, afectarán al valor inicial del fondo de comercio de consolidación, o de la diferencia negativa de consolidación, según proceda.

Fondo de comercio de consolidación

En el reconocimiento inicial, el valor contable del fondo de comercio de consolidación será superior a la base fiscal, cuando una parte, o su totalidad, no sea deducible. En este caso, no se reconocerá el pasivo por impuesto diferido asociado a dicha diferencia.

Sin embargo, los pasivos por impuesto diferido relacionados con un fondo de comercio, se registrarán siempre que no hayan surgido de su reconocimiento inicial.

Si en el reconocimiento inicial del fondo de comercio su valor contable es inferior a su base fiscal, se reconocerá el activo por impuesto diferido correspondiente en la medida en que sea probable la obtención de ganancias fiscales futuras que permitan su aplicación. Dicho reconocimiento se realizará como parte de la contabilización inicial de la adquisición, afectando por tanto, al valor inicial del fondo de comercio.

El efecto impositivo que pueda surgir de la diferencia negativa de consolidación será tratado de acuerdo con las normas generales para el registro de las diferencias temporarias.

Diferencias entre el valor consolidado de una participada y su base fiscal

La diferencia entre la base fiscal de una participación en una sociedad dependiente, multigrupo o asociada y su valor contable consolidado constituirá una diferencia temporaria en cuentas consolidadas cuando pueda dar lugar a importes impositivos o deducibles al enajenarse dicha inversión o revertir la diferencia temporaria por pérdidas o deterioro.

A estos efectos, se considerará como valor contable consolidado:

- i. En el caso de participaciones en dependientes consolidadas por integración global: el valor de los activos y pasivos de la sociedad dependiente reconocidos en el balance consolidado, deducida la participación de socios externos.
- ii. En el caso de sociedades consolidadas por integración proporcional: el valor neto de los activos y pasivos de la entidad consolidada reconocidos en el balance consolidado.
- iii. En el caso de sociedades consolidadas por puesta en equivalencia: el saldo de la cuenta donde se recoge dicha participación.

La diferencia entre el valor contable consolidado de una participación y su base fiscal surgirá principalmente como consecuencia del efecto conjunto que se deriva de:

- i. La existencia de resultados acumulados generados desde la fecha de adquisición por la participada,
- ii. Deducciones fiscales asociadas a la inversión, y
- iii. La diferencia de conversión.

Dichas diferencias se compensarán a medida que converja el valor contable y la base fiscal, lo que tendrá lugar, entre otros casos, por el reparto de dividendos, la venta de la participación, pérdidas acumuladas de la participada, o la reversión del saldo de la diferencia de conversión.

Estas diferencias se valorarán de acuerdo con los criterios generales previstos en la Resolución, es decir, se contabilizarán por la cantidad que se espera pagar o recuperar de la autoridad fiscal, teniendo en cuenta las consecuencias fiscales que se derivarían de la forma en que la empresa espera recuperar dichas inversiones.

Las diferencias temporarias reguladas en este artículo no se reconocerán en los siguientes supuestos:

- i. En el caso de diferencias imponibles, si la inversora puede controlar el momento de la reversión de la diferencia y además es probable que tal diferencia no revierta en un futuro previsible.
- ii. En el caso de diferencias deducibles, si se espera que dicha diferencia no revierta en un futuro previsible o no sea probable que la empresa disponga de ganancias fiscales futuras en cuantía suficiente.

Los activos y pasivos por impuesto diferido anteriores se reconocerán utilizando la partida o partidas que correspondan, atendiendo a su origen, ya sean pérdidas y ganancias, reservas, ajustes valorativos, diferencias de conversión u otra partida.

Reconocimiento posterior de activos fiscales adquiridos

Salvo cuando resulte de aplicación la norma sobre subsanación de errores contables, si en la fecha de adquisición no se reconocieron separadamente activos por impuesto diferido de la empresa adquirida, por no cumplir los criterios de reconocimiento, y posteriormente proceda reconocer dichos activos, se actuará de la forma siguiente:

- i. Los activos por impuesto diferido adquiridos que se reconozcan dentro del periodo de valoración inicial de la combinación de negocios, y que procedan de nueva información sobre hechos y circunstancias que existían en la fecha de

adquisición, reducirán el importe en libros de cualquier fondo de comercio relacionado con esa adquisición. Si el importe en libros de ese fondo de comercio es nulo, cualquier activo por impuesto diferido que permanezca deberá reconocerse en la partida «Diferencia negativa en combinaciones de negocios».

- ii. Los activos por impuesto diferido que se reconozcan después del citado periodo de valoración, o dentro del periodo de valoración pero que traigan causa de hechos o circunstancias que no existían en la fecha de adquisición, no darán lugar a ajustes en el importe en libros del fondo de comercio o de la diferencia negativa, debiendo reconocerse en resultados, o si la norma lo requiere, directamente en el patrimonio neto.