

Resolución de 9 de febrero de 2016 del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, 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)

RICAC Impuesto sobre beneficios

CAPÍTULO I

Disposiciones Generales

Artículo 1. Objeto y ámbito de aplicación

Artículo 2. Definiciones

CAPÍTULO II

Activos y pasivos por impuesto corriente

Artículo 3. Reconocimiento

Artículo 4. Valoración

CAPÍTULO III

Activos y pasivos por impuesto diferido

Artículo 5. Reconocimiento de activos por impuesto diferido

Artículo 6. Reconocimiento de pasivos por impuesto diferido

Artículo 7. Valoración de activos y pasivos por impuesto diferido

RICAC Impuesto sobre beneficios

CAPÍTULO IV

Periodificación de diferencias permanentes y otras ventajas fiscales

Artículo 8. Periodificación de diferencias permanentes y otras ventajas fiscales

CAPÍTULO V

Regímenes especiales de tributación

Artículo 9. Regímenes especiales basados en la imputación de rentas

Artículo 10. Socios o partícipes de las entidades sometidas a regímenes especiales basados en la imputación de rentas

Artículo 11. Régimen de consolidación fiscal

CAPÍTULO VI

Impuestos extranjeros de naturaleza similar al impuesto sobre sociedades

Artículo 12. Impuestos extranjeros de naturaleza similar al impuesto sobre sociedades

RICAC Impuesto sobre beneficios

CAPÍTULO VII

Cuentas anuales consolidadas

Artículo 13. Diferencias temporarias en consolidación

Artículo 14. Homogeneización, eliminaciones de resultados e incorporación de plusvalías y minusvalías por la aplicación del método de adquisición

Artículo 15. Fondo de comercio de consolidación

Artículo 16. Diferencias entre el valor consolidado de una participada y su base fiscal

Artículo 17. Reconocimiento posterior de activos fiscales adquiridos

CAPÍTULO VIII

Provisiones y contingencias derivadas del impuesto sobre beneficios

Artículo 18. Provisiones y contingencias derivadas del impuesto sobre beneficios

RICAC Impuesto sobre beneficios

CAPÍTULO IX Criterios simplificados

Artículo 19. Empresas en las que todas las diferencias “temporarias” son “temporales”

Artículo 20. Empresario individual

Artículo 21. Régimen simplificado de las microempresas

CAPÍTULO X Normas de elaboración de las cuentas anuales

Artículo 22. Normas de elaboración de las cuentas anuales

Artículo 1. Objetivo y ámbito de aplicación

1. La resolución tiene por objeto desarrollar los criterios sobre contabilización del gasto por impuesto sobre beneficios regulados en el Plan General de Contabilidad, el Plan General de Contabilidad de Pequeñas y Medianas Empresas y las Normas para la Formulación de las Cuentas Anuales Consolidadas.

2. En consecuencia, esta 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.

Artículo 2. Definiciones

1. 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.

Método de la deuda - Enfoque de balance

Gasto por impuesto

Artículo 2. Apto 2. Gasto (ingreso) por impuesto sobre beneficios: comprenderá la parte relativa al gasto (ingreso) por el impuesto corriente y la parte correspondiente al gasto (ingreso) por el impuesto diferido.

El gasto (ingreso) por impuesto corriente se corresponderá con la cancelación de las retenciones y pagos a cuenta así como con el reconocimiento de los pasivos y activos por impuesto corriente.

El gasto (ingreso) por impuesto diferido se corresponderá con el reconocimiento y la cancelación de los pasivos y activos por impuesto diferido, 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 que tengan la naturaleza económica de subvención.

Activos y pasivos por impuesto diferido

5. Activos por impuesto diferido: son las cantidades del impuesto o impuestos sobre el beneficio a recuperar en ejercicio futuros, relacionadas con:

- a) Las diferencias temporarias deducibles;
- b) El derecho a compensar las pérdidas fiscales; y
- c) 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.

6. 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

7. Diferencia temporaria: 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:

- a) 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.

- b) 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.

Base fiscal

9. 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 esta 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.

EJEMPLO- EFECTO IMPOSITIVO

Las cuentas anuales del ejercicio 2015 de la sociedad X se muestran a continuación. Para contabilizar el efecto impositivo se dispone de estos datos:

A. Contable: la sociedad ha optado por seguir el PGC-Pymes.

B. Fiscal:

1. La sociedad tributa en el régimen especial de empresas de reducida dimensión.
2. El inmovilizado material se adquirió al inicio del ejercicio 2014 por un importe de 20.000 u.m. Su vida útil es de 10 años pero la empresa se acoge a un incentivo fiscal de amortización acelerada y decide aplicar un coeficiente de amortización del 20%.
3. En el ejercicio 2015 la sociedad ha contabilizado una pérdida por deterioro en relación con un crédito comercial que no será fiscalmente deducible hasta que no transcurran 3 meses a contar desde el cierre del ejercicio.

4. La sociedad ha contabilizado una provisión por un importe de 700 u.m. en el ejercicio 2015 que será fiscalmente deducible cuando se haga efectivo el desembolso.
5. La sociedad ha recibido en el año 2015 un dividendo de 500 u.m. de una filial participada al 100%, que cumple los requisitos para calificarse como renta exenta.
6. En la partida servicios exteriores de la cuenta de pérdidas y ganancias del ejercicio 2015 se han contabilizado gastos no deducibles a efectos fiscales por importe de 90 u.m.
7. La sociedad ha recibido al cierre del ejercicio 2015 una subvención de capital para financiar un inmovilizado intangible por un importe de 2.000 u.m.
8. La sociedad decide aplicar en el ejercicio 2015 los nuevos incentivos fiscales aprobados por la Ley 27/2014, de 27 de noviembre. En consecuencia, reduce la base imponible en el 10% de su importe en concepto de reserva de nivelación y en otro 10% del incremento de los fondos propios en concepto de reserva de capitalización.
9. En el ejercicio 2014 el tipo de gravamen aplicado fue del 25%. En el ejercicio 2015% la sociedad aplica un tipo de gravamen del 28% y disfruta de una deducción en cuota de 50 u.m. Las retenciones y pagos a cuenta del año 2015 han ascendido a 310 u.m.
10. En el ejercicio 2016 y siguientes, el tipo de gravamen será del 25%.

BALANCE 2015

ACTIVO	2015	2014
Inmovilizado material	16.000	18.000
Inmovilizado intangible	2.500	1.000
Inversión E ^a grupo	1.200	1.200
Activos por impuesto diferido	200	
Existencias	4.600	3.500
Clientes	2.500	2.000
Tesorería	1.664,8	1.212,5
TOTAL	28.664,8	26.912,5
PATRIMONIO NETO Y PASIVO		
Capital	3.000	3.000
Reservas (Legal 169; Voluntarias 600)	769	---
Resultado del ejercicio	3.545,8	1.687,5
Subvención de capital	1.500	
Provisiones a largo plazo	700	---
Deudas con entidades de crédito	15.000	20.000
Pasivo por impuesto diferido	1.575	500
Proveedores	1.800	1.500
Anticipos de clientes	300	---
Deudas con las Administraciones Públicas	475	225
TOTAL	28.664,8	26.912,5

CUENTA DE PÉRDIDAS Y GANANCIAS 2015

	2015	2014
Importe neto cifra de negocios	22.010	19.000
Aprovisionamientos	-10.000	-9.500
Gasto de personal	-2.500	-2.300
Servicios exteriores	-1.700	-1.400
Amortización	-2.500	-2.500
RESULTADO EXPLOTACIÓN	5.310	3.300
Gastos financieros	-1.000	-1.050
Ingresos financieros	500	---
RESULTADO FINANCIERO	-700	-1.050
RESULTADO ANTES DE IMPUESTOS	4.610	2.250
Gastos por impuesto sobre beneficios	-1.064,2	-562,5
RESULTADO NETO DEL EJERCICIO	3.545,8	1.687,5

Estado total de cambios en el patrimonio neto 2015

	Capital	Reservas	Resultado	Subv.	Total
A. Saldo, final del año 2013	3.000				3.000
B. Saldo ajustado, inicio del año 2014	3.000				3.000
I. Rtdo. de la cuenta de P y G			1.687,5		1.687,5
II. Ingresos y gastos reconocidos en el patrimonio neto					
III. Operaciones con socios o propietarios					
IV. Otras variaciones del patrimonio neto					
C. Saldo, final del año 2014	3.000		1.687,5		4.687,5
D. Saldo ajustado, inicio del año 2015	3.000		1.687,5		4.687,5
I. Rtdo. de la cuenta de P y G			3.545,8		3.545,8
II. Ingresos y gastos reconocidos en el patrimonio neto				1.500	1.500
II. Operaciones con socios o propietarios			-918,5		-918,5
III. Otras variaciones del patrimonio neto		769	-769		0
E. Saldo, final del año 2015	3.000	769	3.545,8	1.500	8.814,8

APLICACIÓN DEL RESULTADO	2014
Resultado neto	1.687,5
A Reserva legal (10%)	-169
A Reserva voluntaria	-600
A Dividendo a pagar	-918,5
Incremento reservas 2014	600

APLICACIÓN DEL RESULTADO	2015
Resultado neto	3.545,8
A Reserva legal (10%)	-355
A Reserva de capitalización	-60
A Reserva de nivelación	-300
A Reserva voluntaria	-1,920,8
A Dividendo a pagar	-920
Incremento reservas 2015	2.737,8

Liquidación fiscal PERIODO 2015	2015
Rtdo. Antes de impuestos	4.610
Amortización acelerada (Art. 103 Lis)	-2.000
Deterioro de clientes no deducible (Art. 13.1)	+100
Dotación provisión no deducible (Art. 14.3)	+700
Dividendo exento (Art. 21.1)	-500
Servicios exteriores no deducibles (Art. 15.c y e)	90
BASE IMPONIBLE PREVIA	3.000
Reserva nivelación (10% x 3.000)	-300
Reserva de capitalización (10% x 600)	-60
BASE IMPONIBLE AJUSTADA	2.640
Cuota íntegra (28%)	739,2
Deducciones	50
Cuota líquida	689,2
Retenciones y pagos a cuenta	310
Líquido a ingresar	379,2

Registro contable 2015

Nº Cta		DEBE	HABER
129	Resultado del ejercicio	1.687,5	
112	Reserva legal		169
113	Reserva voluntaria		600
526	Dividendo activo a pagar		918,5

Nº Cta		DEBE	HABER
6300	Gasto por impuesto corriente	689,2	
473	HP retenciones y pagos a cuenta		310
4752	HP, acreedora por impuesto sobre sociedades		379,2

Nº Cta		DEBE	HABER
6301	Gasto por impuesto diferido	375	
130	Subvención de capital	500	
474	Activos por impuesto diferido	200	
479	Pasivos por impuesto diferido		1.075

CONCLUSIÓN

Total gasto por impuesto = 1.564,2

a) Gasto por impuesto corriente = 689,2

b) Gasto por impuesto diferido = 875

b.1) P y G = 375

b.2) Directa. PN = 500

Clasificación:

-Corriente

-Diferido

a) Total gasto por impuesto P y G = 1.064,2

a.1) Corriente = 689,2

a.2) Diferido = 375

b) Total gasto por impuesto Directa. PN = 500

Clasificación
en función
del resultado

CONCILIACIÓN DEL IMPORTE NETO DE INGRESOS Y GASTOS DEL EJERCICIO CON LA BASE IMPONIBLE DEL IMPUESTO SOBRE BENEFICIOS

	Cuenta de Pérdidas y Ganancias		Ingresos y gastos directamente imputados al patrimonio neto		Reservas		Total
Saldo de ingresos y gastos del ejercicio	3.545,8		1.500				5.045,8
	Aumentos (A)	Disminuciones (D)	(A)	(D)	(A)	(D)	
Impuesto sobre Sociedades	1.064,2		500				1.564,2
Diferencias permanentes	90	-560					-470
Diferencias temporarias:							
. con origen en el ejercicio	800	-2.300		-2.000			-3.500
. con origen en ejercicios anteriores							
Compensación de bases imponibles negativas de ejercicios anteriores							
Base imponible (resultado fiscal)							2.640

CONCLUSIÓN

ACTIVO

$VL > BF \Rightarrow PID$

$VL < BF \Rightarrow AID$

PASIVO E INGRE.DIF.

$VL > BF \Rightarrow AID$

$VL < BF \Rightarrow PID$

Donde:

VL = Valor en libros

BF = Base fiscal

PID = Pasivo por impuesto diferido

AID = Activo por impuesto diferido

IMPUESTOS DIFERIDOS 2014

ACTIVO	Valor en libros	Base fiscal	DTI	DTD	PID	AID
Inmovilizado material	18.000	16.000	2.000		500	
Inmovilizado intangible	1.000	1.000				
Inversión E ^a grupo	1.200	1.200				
Existencias	3.500	3.500				
Clientes	2.000	2.000				
Tesorería	1.212,5	1.212,5				
PASIVO						
Deudas con entidades de crédito	20.000	20.000				
Proveedores	1.500	1.500				
Deudas con las Administraciones Públicas	225	225				
TOTAL			2.000		500	

IMPUESTOS DIFERIDOS 2015

ACTIVO	Valor en libros	Base fiscal	DTI	DTD	PID	AID
Inmovilizado material	16.000	12.000	4.000		1.000	
Inmovilizado intangible	2.500	2.500				
Inversión Eª grupo	1.200	1.200				
Existencias	4.600	4.600				
Clientes	2.500	2.600		100		25
Tesorería	1.664,8	1.664,8				
PASIVO						
Reserva nivelación	0	300	300		75	
Subvención capital	0	2.000	2.000		500	
Provisiones largo plazo	700	0		700		175
Deudas con entidades de crédito	15.000	15.000				
Proveedores	1.800	1.800				
Anticipo clientes	300	300				
Deudas con las Administraciones Públicas	475	475				
TOTAL 2015			6.300	800	1.575	200
TOTAL 2014			2.000		500	
Gasto por impuesto diferido					1.075	-200
Variación AID – PID = 875						

Enfoque simplificado

Artículo 19. 1. Empresas en las que todas las diferencias "temporarias" son "temporales"

1.1. 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:

- a) 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;
- b) 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;
- c) 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.

1.2. 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.

Enfoque simplificado

Operación	Dif. Temporal P y G	Dif. Temporal Directa. PN	TOTAL
Amortización acelerada	-2.000		-2.000
Reserva nivelación	-300		-300
Deterioro clientes no deducible	+100		+100
Provisión no deducible	+700		+700
Subv. Capital		-2.000	-2.000
TOTAL	-1.500	-2.000	-3.500
GASTO IMPUESTO DIFERIDO (25%)	375	500	875

Artículo 21. 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 Plan General de Contabilidad de pequeñas y medianas empresas 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.

Art. 4 RD 1515/2007, de 16 de noviembre. Ámbito de aplicación.

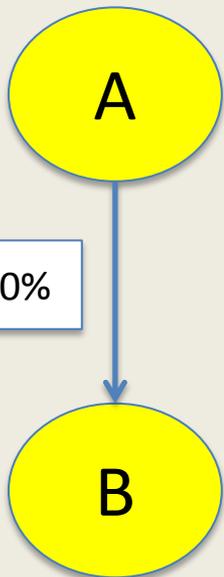
Las empresas que habiendo optado por aplicar el Plan General de Contabilidad de Pymes, durante dos ejercicios consecutivos reúnan, a la fecha de cierre de cada uno de ellos, al menos dos de las siguientes circunstancias:

- a) Que el total de las partidas del **activo no supere el millón de euros.**
- b) Que el importe neto de su **cifra anual de negocios no supere los dos millones de euros.**
- c) Que el número medio de **trabajadores empleados durante el ejercicio no sea superior a diez.**

EJEMPLO – Efecto impositivo de un instrumento de patrimonio

La sociedad A adquiere el 100% de las participaciones de la sociedad B al inicio del ejercicio 20X0 por 10.000 u.m. La diferencia entre el precio de adquisición y los fondos propios de B en esa fecha se atribuye a un fondo de comercio.

Se pide: analizar el efecto impositivo en los siguientes escenarios considerando que las sociedad A y B tributan en el régimen individual.



SOCIEDAD B		Caso a)	Caso b)
	1-1-20X0	31-12-20X3	31-12-20X3
Capital	3.000	3.000	3.000
Reservas	4.000	8.000	1.000
P y G	1.000	5.000	- 1.000
Total Fondos propios	8.000	16.000	3.000
SOCIEDAD A		Caso a)	Caso b)
Inversión en B	10.000	10.000	10.000
<Deterioro de valor>			<7.000>

Caso a)

Artículo 21 de la LIS: en caso de posterior enajenación la renta contable (diferencia entre VL y VR) se declara exenta.

VL = 10.000

BF = ¿...?

A priori podría pensarse que la base fiscal de la inversión es su valor razonable, circunstancia que originaría el reconocimiento de un activo por impuesto diferido.

No obstante, en el grupo de trabajo se consideró que lo más oportuno sería interpretar que la base fiscal coincide con el valor en libros de la inversión, y que la renta exenta que se obtenga en un futuro se calificará como una diferencia permanente. Al razonar de esta manera, con carácter general, la solución contable no se ve alterada en función de cuál sea el mecanismo elegido por la norma fiscal para evitar la doble imposición de la renta.

Caso b)

Artículo 13.2.b) de la LIS: el deterioro no es deducible cuando se registra. Lo será en caso de baja de la inversión.

VL = 3.000

BF = 10.000



DTD = 7.000

Cuando la reversión de la diferencia solo tenga incidencia en la carga fiscal futura en caso de baja (como sería el caso, con carácter general, de las inversiones en instrumentos de patrimonio), la cuestión debatida fue si tal suceso, la expectativa de enajenar la inversión, debía ser el único a considerar para, en su caso, reconocer el correspondiente activo por impuesto diferido aplicando los requisitos generales de la resolución, a pesar de que la diferencia temporaria podría modificarse por efecto de la reversión del deterioro (por ejemplo, ante un cambio en la tasa de descuento o el aumento de la renta operativa de la dependiente). La mayoría del grupo de trabajo estimó que en esta operación el único escenario a considerar debía ser la baja del activo porque, como se ha indicado, la reversión de la diferencia por causa de la recuperación del valor contable no sería relevante para mostrar la imagen fiel de la carga fiscal futura.

Diferencia temporaria en un instrumento de patrimonio propio

"NIC-UE 12. 68A En algunas jurisdicciones fiscales, la entidad puede obtener una deducción fiscal (esto es, un importe que es deducible para la determinación de la base imponible) asociada con una remuneración pagada en forma de acciones, en opciones sobre acciones o en otros instrumentos de patrimonio de la propia entidad. El importe de esa deducción fiscal podría diferir del gasto de la remuneración asociada acumulada, y también podría surgir en un ejercicio posterior. Por ejemplo, en algunas jurisdicciones, la entidad podría reconocer un gasto por el consumo de los servicios recibidos de un empleado como contrapartida por las opciones sobre acciones concedidas, de acuerdo con la NIIF 2 Pagos basados en acciones, y no recibir la deducción fiscal hasta que las opciones sobre acciones sean ejercitadas, de forma que la valoración de la deducción fiscal se base en el precio que tengan las acciones de la entidad en la fecha de ejercicio.

68B Igual que sucede con los costes de investigación, discutidos en el párrafo 9 y el apartado (b) del párrafo 26 de esta Norma, la diferencia entre la base fiscal de los servicios recibidos de los empleados hasta la fecha (que es el importe que las autoridades fiscales permitirán como deducción en futuros periodos), y el importe en libros de valor nulo, será una diferencia temporaria deducible que dará lugar a un activo por impuestos diferidos. Si el importe que las autoridades fiscales permitirán deducir en ejercicios futuros no se conociese al final del ejercicio, deberá estimarse a partir de la información disponible al término del ejercicio. Por ejemplo, si el importe que las autoridades fiscales permitirán deducir en ejercicios futuros depende del precio de las acciones de la entidad en una fecha futura, la valoración de la diferencia temporaria deducible deberá basarse en el precio de las acciones de la entidad al finalizar el ejercicio.

68C Como se ha señalado en el párrafo 68A, el importe de la deducción fiscal (o de la deducción fiscal futura estimada, valorada de acuerdo con el párrafo 68B) podría diferir del gasto por remuneraciones acumuladas correspondiente. El párrafo 58 de la Norma requiere que los impuestos corrientes y diferidos se reconozcan como ingreso o gasto, y se incluyan en el resultado del ejercicio, salvo y en la medida en que procedan de (a) una transacción o suceso que se reconoce, en el mismo ejercicio o en otro diferente, fuera del resultado, o (b) una combinación de negocios. Si el importe de la deducción fiscal (o deducción fiscal futura estimada) excediese del importe del gasto por remuneraciones acumuladas correspondientes, esto indicaría que la deducción fiscal se relaciona no sólo con el gasto por remuneraciones, sino también con una partida del patrimonio neto. En esta situación, el exceso del impuesto corriente o diferido asociado se reconocerá directamente en el patrimonio neto.”

Además, la NIC-UE 12, en relación con el objetivo de la Norma señala lo siguiente: “Esta Norma exige que las entidades contabilicen las consecuencias fiscales de las transacciones y otros sucesos de la misma manera que contabilizan esas mismas transacciones o sucesos económicos. Así, los efectos fiscales de transacciones y otros sucesos que se reconocen en el resultado del ejercicio se registran también en los resultados. **Para las transacciones y otros sucesos reconocidos fuera del resultado (ya sea en otro resultado global o directamente en el patrimonio neto), cualquier efecto impositivo relacionado también se reconoce fuera del resultado (ya sea en otro resultado global o directamente en el patrimonio neto)”.**

EJEMPLO - Diferencia temporaria de un instrumento de patrimonio propio

Al inicio del ejercicio 20X0 la sociedad A acuerda con sus trabajadores un plan de retribución con las siguientes características:

1. Se entregará un número determinado de acciones a cada empleado que dentro de 2 años permanezca en la empresa.
2. El valor razonable del acuerdo en la fecha de concesión es de 10.000 u.m.
3. Al cierre del ejercicio 20X0 se estima que todos los trabajadores continuaran en la empresa dentro de 1 año y que el valor razonable de las acciones que se entregarán es de 12.000 u.m.
4. Al cierre del ejercicio 20X0 el resultado contable es de 4.000 u.m.
5. Al cierre del ejercicio 20X1 se entregan los instrumentos de patrimonio. En esa fecha su valor razonable es de 13.000 u.m.
6. De acuerdo con la legislación fiscal, los gastos de personal relacionados con planes de remuneración basados en instrumentos de patrimonio son deducibles en la fecha de entrega de los instrumentos por un importe equivalente al valor razonable de las acciones en esa fecha*.

La sociedad A tributa a un tipo de gravamen del 25% y el resultado contable antes de impuestos en el ejercicio 20X1, ha sido de 15.000 u.m.

PRECISIÓN*: En el ejemplo se analiza un supuesto teórico. Conforme a la vigente redacción del artículo 14.6 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, la deducibilidad de los planes de retribución basados en instrumentos de patrimonio propio se ciñe al gasto del personal contabilizado, y en consecuencia no surgirá diferencia temporaria alguna en los instrumentos de patrimonio.

Registro contable

NºCta	Por el reconocimiento del gasto de personal al cierre del ejercicio 20X0	DEBE	HABER
6450	Retribuciones al personal liquidados con instrumentos de patrimonio	5.000	
1111	Resto de instrumentos de patrimonio neto		5.000

Liquidación fiscal	20X0
Rtdo. Contable antes de impuestos	4.000
Ajustes:	
+ Gasto deducible en un periodo posterior	5.000
Base imponible	9.000
Cuota íntegra (25%)	2.250

NºCta	Por el reconocimiento del impuesto corriente	DEBE	HABER
630	Impuesto corriente	2.250	
4752	HP acreedora, por impuesto sobre sociedades		2.250

N°Cta	Por el reconocimiento del impositivo diferido	DEBE	HABER
4740	Activos por diferencias temporarias deducibles	1.500	
6301	Impuesto diferido		1.250*
1111	Resto de instrumentos de patrimonio neto		250**

* $1.500 = 0,25 \times (12.000/2) =$ AID asociado a la deducibilidad fiscal del gasto contabilizado (contable 5.000; fiscal 6.000)

**De forma alternativa cabría tratar este componente formando parte de la Diferencia temporaria contabilizada en la cuenta de pérdidas y ganancias o bien como una diferencia permanente en la fecha en que se entreguen las acciones y limitar el reconocimiento del AID a 1.250 u.m.

N°Cta	Por el reconocimiento del gasto de personal al cierre del ejercicio 20X1	DEBE	HABER
6450	Retribuciones al personal liquidados con instrumentos de patrimonio	5.000	
1111	Resto de instrumentos de patrimonio neto		5.000

N°Cta	Por la entrega a los trabajadores de los instrumentos de patrimonio propio (acciones) al cierre del ejercicio 20X1	DEBE	HABER
1111	Resto de instrumentos de patrimonio neto	10.000	
100	Capital social		10.000

Liquidación fiscal	20X1
Rtdo. Contable antes de impuestos	15.000
Ajustes:	
- Gasto contabilizado en el periodo anterior	- 5.000
- Exceso de gasto fiscal sobre gasto contable	- 3.000
Base imponible	7.000
Cuota íntegra (25%)	1.750

N°Cta	Por el reconocimiento del impuesto corriente	DEBE	HABER
6300	Impuesto corriente	2.500	
1111	Resto de instrumentos de patrimonio neto		500
4752	HP acreedora, por impuesto sobre sociedades		1.750

Ingreso/"Crédito" por impuesto corriente (FP) = $0,25 \times (13.000 - 10.000) = 750$

* La calificación de la operación como un negocio de "aportación" podría plantear dudas sobre la naturaleza del impuesto sobre beneficios como un gasto.

N°Cta	Por el reconocimiento del impositivo diferido	DEBE	HABER
6301	Impuesto diferido	1.250	
1111	Resto de instrumentos de patrimonio neto	250	
4740	Activos por diferencias temporarias deducibles		1.500

Resultado Contable = 15.000

Gasto por Impuesto = 3.750
 - Corriente = 2.500
 - Diferido = 1.250

Incremento FP por diferencia Contable/Fiscal = 500 => ¿Reclasificar a reservas?

Consulta 6 BOICAC n° 102, junio 2015

Tratamiento contable de la aprobación de un convenio de acreedores en un procedimiento concursal, en el que no se fijan intereses para la deuda remanente

Respuesta: una sociedad inmersa en un concurso de acreedores ha recibido el convenio por el cual se acuerda una quita del 50 por 100 de la deuda y el resto a pagar en 5 años, sin intereses. El consultante pregunta el tratamiento contable de esta operación. Sobre el tratamiento contable de esta operación este Instituto se ha pronunciado en la consulta número 1 publicada en el BOICAC número 76. En dicha consulta se indica que la contabilización del efecto de la aprobación del convenio con los acreedores se reflejará en las cuentas anuales del ejercicio en que se apruebe judicialmente siempre que de forma racional se prevea su cumplimiento, y que la empresa pueda seguir aplicando el principio de empresa en funcionamiento. A tal efecto el deudor, en aplicación de la norma de registro y valoración en materia de baja de pasivos financieros, realizará un registro en dos etapas: primero analizará si se ha producido una modificación sustancial de las condiciones de la deuda para lo cual descontará los flujos de efectivo de la antigua y de la nueva empleando el tipo de interés inicial, para posteriormente, en su caso (si el cambio es sustancial), registrar la baja de la deuda original y reconocer el nuevo pasivo por su valor razonable (lo que implica que el gasto por intereses de la nueva deuda se contabilice a partir de ese momento aplicando el tipo de interés de mercado en esa fecha; esto es, el tipo de interés incremental del deudor o tasa de interés que debería pagar en ese momento para obtener financiación en moneda y plazo equivalente a la que ha resultado de los términos en que ha sido aprobado el Convenio). En la memoria de las cuentas anuales deberá incluirse toda la información significativa sobre la situación concursal en la que se encuentre la empresa, al objeto de que aquéllas, en su conjunto, reflejen la imagen fiel de su patrimonio, la situación financiera y los resultados.

Ejemplo

La sociedad "Z" declara en concurso de acreedores ha recibido el convenio por el cual se acuerda una quita del 50 por 100 de la deuda y el resto a pagar en 5 años (5 pagos de 10.000 u.m cada uno), sin intereses. El coste amortizado de la deuda ascienda a 100.000 u.m y su valor razonable a 40.000.

Registro contable

En la fecha de aprobación del convenio	DEBE	HABER
Deudas	60.000	
Ingreso financiero		60.000

En la fecha de aprobación del convenio	DEBE	HABER
Gasto por impuesto diferido (25% x 60.000)	15.000	
Pasivo por impuesto diferido		15.000

PRECISIÓN: para obtener el valor razonable de la deuda en la fecha de la cancelación será preciso actualizar los pagos pendientes al tipo de interés incremental de la sociedad.

$$40.000 = \frac{10.000}{(1+i)} + \frac{10.000}{(1+i)^2} + \dots + \frac{10.000}{(1+i)^5}$$

Considerando que dicho interés sea el 7,93%, el cuadro de amortización contable de la deuda remanente será el que se muestra a continuación.

	Capital vivo				Capital vivo
Periodo	inicio	Intereses	Anualidad	Reembolso	final
1	40.000,00	3.172,40	10.000,00	6.827,60	33.172,40
2	33.172,40	2.630,90	10.000,00	7.369,10	25.803,30
3	25.803,30	2.046,46	10.000,00	7.953,54	17.849,76
4	17.849,76	1.415,66	10.000,00	8.584,34	9.265,43
5	9.265,43	734,84	10.000,00	9.265,16	0,00
		10.000,27			

Artículo 11. LIS. *Imputación temporal. Inscripción contable de ingresos y gastos*

13. El ingreso correspondiente al registro contable de quitas y esperas consecuencia de la aplicación de la Ley 22/2003, de 9 de julio, Concursal, se imputará en la base imponible del deudor a medida que proceda registrar con posterioridad gastos financieros derivados de la misma deuda y hasta el límite del citado ingreso.

No obstante, en el supuesto de que el importe del ingreso a que se refiere el párrafo anterior sea superior al importe total de gastos financieros pendientes de registrar, derivados de la misma deuda, la imputación de aquel en la base imponible se realizará proporcionalmente a los gastos financieros registrados en cada período impositivo respecto de los gastos financieros totales pendientes de registrar derivados de la misma deuda.

EJEMPLO. Límite a la deducibilidad de gastos financieros

A los efectos de calcular la liquidación del Impuesto sobre sociedades del ejercicio 200X de la sociedad A se conoce la siguiente información:

- La cuenta de pérdidas y ganancias de la sociedad A, antes de impuestos, es la que se muestra en el Anexo I, y la sociedad ha realizado pagos a cuenta por importe de 325 u.m a lo largo del periodo impositivo.
- Los ingresos financieros proceden del reparto de dividendos de la sociedad B, en la que la sociedad A participa en un 10%.
- En relación con los gastos financieros se conoce que:
 - . 400 u.m proceden de la financiación otorgada por otra sociedad del grupo (art. 42 del CdC) por la venta de una filial.
 - . 200 u.m proceden de la actualización de una provisión que la sociedad A ha dotado para cubrir una responsabilidad.

ANEXO I (cifras en miles de euros)	31-12-200X
1. Importe neto de la cifra de negocios	5.500
4. Aprovisionamientos	<1.750>
6. Gastos de personal	<400>
7. Otros gastos de explotación	<300>
8. Amortización del inmovilizado	<500>
9. Imputación de subvenciones de inmov no fina. y otras	250
11. Deterioro y resultado por enajenación inmovilizado	150
RESULTADO DE EXPLOTACIÓN	2.950
12. Ingresos financieros	100
13. Gastos financieros	<2.100>
16. Deterioro y resultado por enajenación de instru.financ.	600
RESULTADO FINANCIERO	<1.400>
RESULTADO ANTES DE IMPUESTOS	1.550
17. Impuesto sobre beneficios	---
RESULTADO DEL EJERCICIO	---

EJEMPLO. Límite a la deducibilidad de gastos financieros

RTDO. EXPLOTA.	2.950
Ajustes:	
+ Amortización	500
- Subvenciones	<250>
+ Dividendos	100
Bº OPERATIVO	3.300
Límite 30% x 3.300	990 < 1.000

GASTOS FINANC.COTBLE	<2.100>
Ajustes:	
+ Finac. grupo	400
+ LÍMITE (30% Bº OPE)	500
(2.100-200-400) – 1.000	
GASTOS FINANC. FISCAL	<1.200>

	FISCAL
RESULTADO ANTES DE IMPUESTOS	1.550
AJUSTES:	
+ Gastos financieros no deducibles	900
BASE IMPONIBLE	2.450
Cuota líquida/Gasto por impuesto corriente (30%)	735
Retenciones y pagos a cuenta	<325>
Cuota a pagar	410

Registro contable

N°Cta	Reconocimiento del impuesto corriente	DEBE	HABER
6300	Impuesto corriente	735	
473	HP retenciones y pagos a cuenta		325
4752	HP acreedora por IS		410
TOTAL		735	735

N°Cta	Reconocimiento del impuesto diferido	DEBE	HABER
4740	Activos por diferencias temporarias deducibles	150	
6301	Impuesto diferido		150
TOTAL		150	150

Activos por diferencias temporarias deducibles = $500 \times 30\% = 150$
Gasto IS = Impuesto corriente + Impuesto diferido = 585

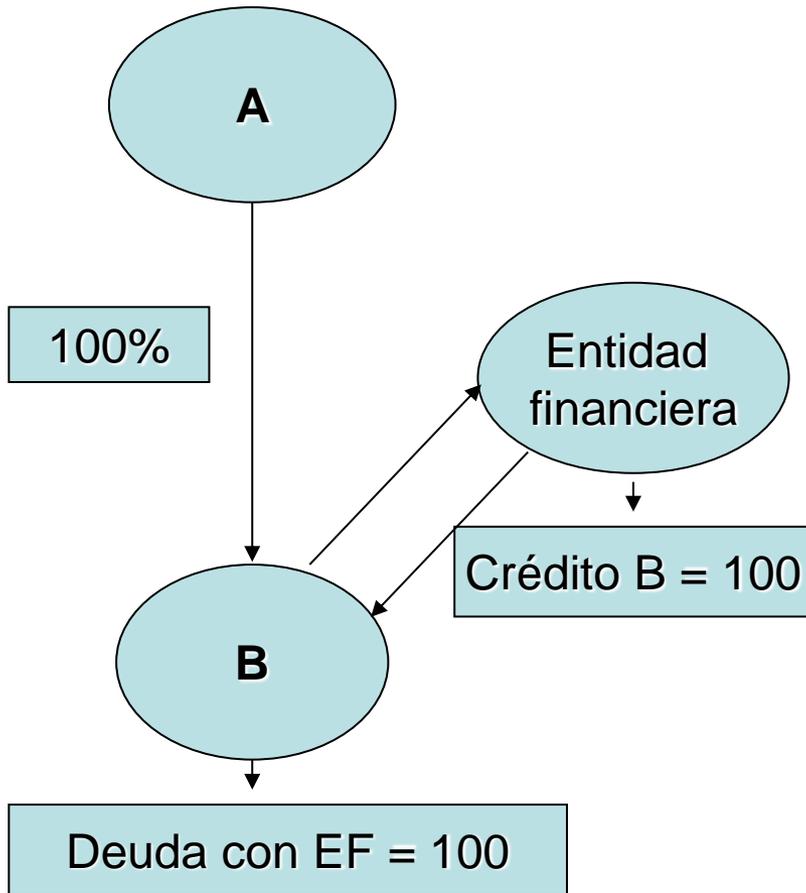
ANEXO I (cifras en miles de euros)	31-12-200X
1. Importe neto de la cifra de negocios	5.500
4. Aprovisionamientos	<1.750>
6. Gastos de personal	<400>
7. Otros gastos de explotación	<300>
8. Amortización del inmovilizado	<500>
9. Imputación de subvenciones de inmov no fina. y otras	250
11. Deterioro y resultado por enajenación inmovilizado	150
RESULTADO DE EXPLOTACIÓN	2.950
12. Ingresos financieros	100
13. Gastos financieros	<2.100>
16. Deterioro y resultado por enajenación de instru.financ.	600
RESULTADO FINANCIERO	<1.400>
RESULTADO ANTES DE IMPUESTOS	1.550
17. Impuesto sobre beneficios	<585>
RESULTADO DEL EJERCICIO	865

Art. 301TRLSC Aumentos por compensación de deudas

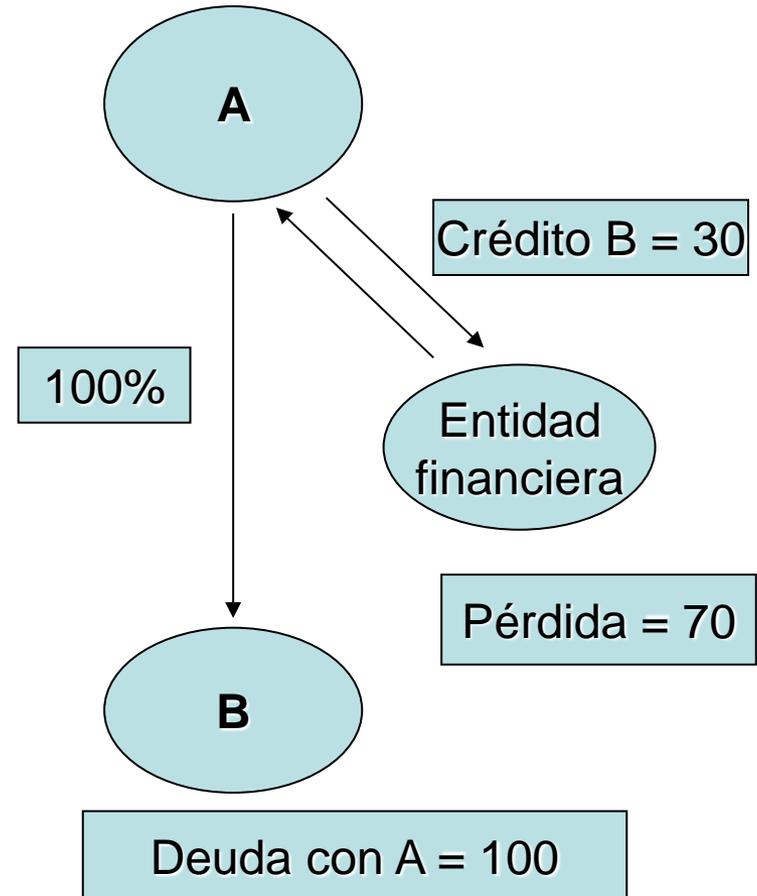
Artículo 301. Aumento por compensación de créditos.

1. Cuando el aumento del capital de la sociedad de responsabilidad limitada se realice por compensación de créditos, éstos habrán de ser totalmente líquidos y exigibles. Cuando el aumento del capital de la anónima se realice por compensación de créditos, al menos, un veinticinco por ciento de los créditos a compensar deberán ser líquidos, estar vencidos y ser exigibles, y el vencimiento de los restantes no podrá ser superior a cinco años.
2. Al tiempo de la convocatoria de la junta general se pondrá a disposición de los socios en el domicilio social un informe del órgano de administración sobre la naturaleza y características de los créditos a compensar, la identidad de los aportantes, el número de participaciones sociales o de acciones que hayan de crearse o emitirse y la cuantía del aumento, en el que expresamente se hará constar la concordancia de los datos relativos a los créditos con la contabilidad social.
3. En la sociedad anónima, al tiempo de la convocatoria de la junta general se pondrá también a disposición de los accionistas en el domicilio social una certificación del auditor de cuentas de la sociedad que, acredite que, una vez verificada la contabilidad social, resultan exactos los datos ofrecidos por los administradores sobre los créditos a compensar. Si la sociedad no tuviere auditor de cuentas, la certificación deberá ser expedida por un auditor nombrado por el Registro Mercantil a solicitud de los administradores.
4. En el anuncio de convocatoria de la junta general, deberá hacerse constar el derecho que corresponde a todos los socios de examinar en el domicilio social el informe de los administradores y, en el caso de sociedades anónimas, la certificación del auditor de cuentas, así como pedir la entrega o el envío gratuito de dichos documentos.
5. El informe de los administradores y, en el caso de las sociedades anónimas, la certificación del auditor se incorporará a la escritura pública que documento la ejecución del aumento. ⁴⁸

Consulta número 5 del BOICAC número 79/SEPTIEMBRE 2009



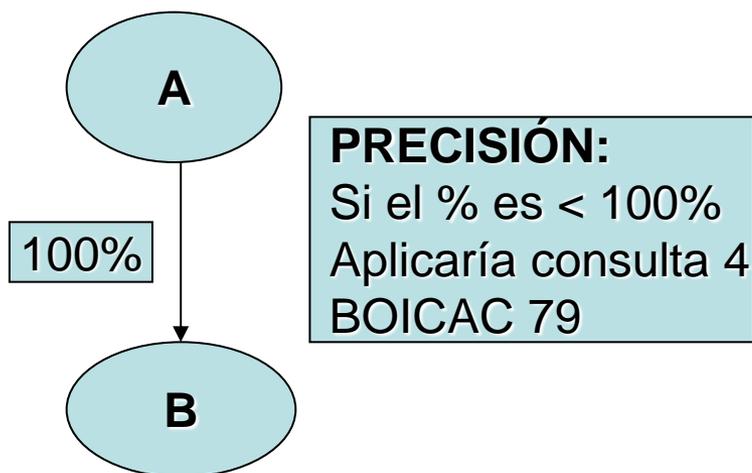
La sociedad B atraviesa dificultades y no puede pagar su deuda



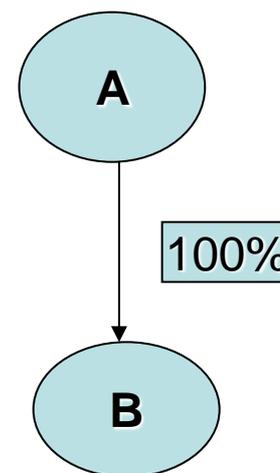
La sociedad A adquiere el crédito a la EF por 30

Se plantean dos alternativas de cancelación del crédito/débito

Condonación



Ampliación de capital por compensación



Sociedad A:

30 Part. B a/ Crédito 30

Sociedad B:

100 Deuda a/ Otras aportaciones (PN) 30
a/ Ingreso financiero 70

Sociedad A:

30 Part. B a/ Crédito 30

Sociedad B:

100 Deuda a/ Cs + P. emisión (PN) 30
a/ Ingreso financiero 70

Algunas aclaraciones sobre estos acuerdos

MERCANTIL: de acuerdo con el literal del art. 301 de la LSC el aumento de capital se realiza por el coste amortizado de la deuda. En nuestro ejemplo, 100 u.m.

CONTABLE: la operación de aportación se contabiliza por el Valor razonable de la deuda. En nuestro ejemplo, 30 u.m. Para conciliar el registro contable con el aumento de capital mercantil sería preciso, en su caso, reconocer una reserva negativa por importe de 70 u.m (prima de emisión negativa).

FISCAL: art. 17.2. LIS. Las operaciones de aumento de capital o fondos propios por compensación de créditos se valorarán fiscalmente por el importe de dicho aumento desde el punto de vista mercantil, con independencia de cuál sea la valoración contable.

Art. 17.4. Se valorarán por su valor de mercado los siguientes elementos patrimoniales:

- a) Los transmitidos o adquiridos a título lucrativo. No tendrán esta consideración las subvenciones.
- b) Los aportados a entidades y los valores recibidos en contraprestación, salvo que resulte de aplicación el régimen previsto en el Capítulo VII del Título VII de esta Ley o bien que resulte de aplicación el apartado 2 anterior.

FISCAL: 5. En los supuestos previstos en las letras a), b), c) y d) del apartado anterior, la entidad transmitente integrará en su base imponible la diferencia entre el valor de mercado de los elementos transmitidos y su valor fiscal. No obstante, en el supuesto de aumento de capital o fondos propios por compensación de créditos, la entidad transmitente integrará en su base imponible la diferencia entre el importe del aumento de capital o fondos propios, en la proporción que le corresponda, y el valor fiscal del crédito capitalizado.

CONCLUSIONES (con los datos del ejemplo):

1. La sociedad B aumentaría CS por 100 u.m y reconocería una Reserva negativa y un ingreso por valor de 70 u.m. El ingreso no tributaría.
2. En la sociedad A el crédito aportado se valorará a efectos fiscales en 100 u.m. La sociedad A integrará en la base imponible 70 u.m. ¿La base fiscal de las acciones será de 100 u.m. y el valor en libros de 30 u.m. Surge un AID ($25\% \times 70$)? Más bien parece que no. Que el valor fiscal de la inversión es de 30 u.m.
3. La entidad financiera tiene una pérdida contable y fiscal de 70 u.m.

Artículo 3. Reconocimiento (activos y pasivos por impuesto corriente)

1. 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.
2. 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.
3. 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.

Artículo 4. Valoración (activos y pasivos por impuesto corriente)

1. 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.

2. 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, soportadas o realizados en un ejercicio, serán aplicados en la liquidación a practicar en el ejercicio siguiente.

PRECISIÓN: en la consulta 2 DEI "BOICAC" nº 87 se aclara que los créditos y débitos frente a las Administraciones públicas no son instrumentos financieros. Sin embargo, de lo anterior no cabe inferir que estos activos y pasivos deban reconocerse por el coste.

PRECISIÓN: Con el objetivo de identificar claramente las operaciones en las que cabría distinguir el componente financiero, parece razonable excluir de la actualización las retenciones y pagos a cuenta que, soportadas o realizados en un ejercicio, serán aplicados en la liquidación a practicar en el ejercicio siguiente.

PRECISIONES

En principio, cualquier aplazamiento de la deuda tributaria, tiene que ser previamente reconocido mediante resolución, que ponga fin al correspondiente expediente administrativo, y en la cual quedará reflejado el interés de demora o legal, según proceda. Adicionalmente, para calcular el efecto financiero en este caso, dada la singularidad del crédito tributario, la forma de proceder sería la siguiente:

a) En caso de haberse fijado el coste del aplazamiento en el oportuno expediente administrativo, el gasto financiero se calcularía a partir de la citada tasa sin que por lo tanto quepa sustituir la misma por el coste incremental de la empresa (esto es, considerando su propio riesgo de crédito).

b) En los supuestos excepcionales en los que no se haya fijado un coste por el aplazamiento, de acuerdo con lo indicado más arriba, la operación se debería contabilizar como un préstamo a tipo de interés cero; en tal caso, y en línea con el criterio que se ha fijado para operaciones de similar naturaleza, el valor actual de la deuda se calcularía a partir del interés de demora existente en la fecha de finalización del periodo de ingreso voluntario, sin que proceda revisar en el futuro la citada tasa de descuento.

Artículo 5. Reconocimiento de activos por impuesto diferido

1. De acuerdo con el 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.
2. 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).

3. Salvo prueba en contrario, no se considera probable que la empresa disponga de ganancias fiscales futuras en los siguientes supuestos:

a) 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.

b) 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.

4. Adicionalmente, en relación con el derecho a compensar pérdidas fiscales se observarán las siguientes reglas:

a) 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.

b) 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.

5. 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.

PRECISIÓN

La principal novedad que introduce la resolución en este punto es la revisión del límite temporal de diez años al que debe extenderse el análisis sobre la recuperación de todos los activos por impuesto diferido (Consulta 10 BOICAC 80 de diciembre de 2009), que si bien se mantiene como un referente para los ejercicios iniciados a partir del 1 de enero de 2015, podrá superarse en los supuestos en que la empresa aporte una clara evidencia de la recuperación de sus activos por impuesto diferido en un plazo temporal superior.

El plazo se fija por la naturaleza incierta de los activos por impuestos diferidos y con el objetivo de evitar que en las cuentas anuales se recojan partidas de dudosa efectividad que por lo tanto no cumplan el criterio de reconocimiento de los activos regulado en el Código de Comercio. En este sentido cabe advertir que, con carácter general, la presunción solo podrá refutarse en situaciones en las que por el tipo de sector en el que opere la empresa exista una posibilidad de determinar con fiabilidad el comportamiento de los beneficios fiscales o en aquellas que se encuentren en una senda de beneficios recurrentes.

6. 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:

a) En el mismo ejercicio fiscal en el que se prevea reviertan las diferencias temporarias deducibles; o

b) 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.

PRECISIÓN: si la legislación fiscal no estableciese un límite temporal para poder realizar la compensación de BIN,s, y la empresa tuviera reconocidos en el balance pasivos por impuesto diferido con un plazo de reversión indeterminado, los activos por impuesto diferido con un plazo de recuperación superior a los diez años se podrán reconocer por un importe equivalente a los pasivos por impuesto diferido.

7. Si el importe en libros del fondo de comercio que surge en una combinación de negocios 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 previstos en los párrafos anteriores.

8. 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 en el apartado 6, 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 en el apartado 6.

9. 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:

a) 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.

b) 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.

Ejemplo. Fusión entre dos sociedades controladas por un conjunto de personas físicas que actúan en concierto.

Las sociedades B y C forman un grupo de los previstos en la NECA 13ª del PGC al estar participadas por varias personas físicas que actúan conjuntamente. Al inicio del ejercicio X0 el balance de situación de ambas sociedades, a modo de síntesis, es el que se muestra a continuación.

SOCIEDAD B					
ACTIVO	VC	VR	PN Y PASIVO	VC	VR
Activo	600	1.000	Capital	150	---
			Reservas	180	---
			Pasivo	270	270
Total	600	1.000		600	270

SOCIEDAD C					
ACTIVO	VC	VR	PN Y PASIVO	VC	VR
Activo	400	450	Capital	100	---
			Reservas	280	---
			Pasivo	20	20
Total	400	700		400	20

En esa fecha, los socios de las sociedades B y C acuerdan la absorción de C por B. Adicionalmente se conoce que el valor razonable (neto del efecto impositivo) de las sociedades B y C es de 2.000 u.m. y 500 u.m., respectivamente.

Las sociedades B y C tributan al 25%.

Registro contable:

Al margen de cuál sea la opción de tributación que se elija, régimen general o régimen especial, la valoración de los activos y pasivos de la sociedad C en las cuentas individuales de la sociedad B será el valor contable previo que tenían los elementos patrimoniales en las cuentas individuales de la sociedad transmitente. En consecuencia, el asiento de fusión en la sociedad B (sin considerar el efecto impositivo), mostraría los siguientes saldos:

Por el reconocimiento inicial en B	Debe	Haber
Activos	400	
Pasivos		20
Fondos propios ("Capital + Prima de emisión")		380

a) La operación se acoge al régimen fiscal especial.

Si la operación tributa en el régimen especial, la sociedad transmitente (C) no integra en la base imponible la renta de la operación (diferencia entre el VR del negocio y su valor en libros), y los elementos patrimoniales conservan a efectos fiscales el precio de adquisición y la antigüedad que tenían en la citada sociedad.

En consecuencia, en tal caso, el criterio contable de registro, antes y después de impuestos, no difiere porque la base fiscal de los elementos coincide con su valor en libros.

b) La operación se acoge al régimen general.

En tal caso, en la extinción de la sociedad C se genera una renta, por diferencia entre el valor de mercado de los elementos transmitidos y su valor fiscal o en libros (si este último y la base fiscal de los activos netos coincide), que será objeto de gravamen y liquidación por la propia sociedad C, antes de traspasar el patrimonio a la sociedad B.

De acuerdo con los datos del enunciado, este importe se calculará como sigue:

Valor de mercado de los elementos transmitidos (neto del efecto impositivo) = 500

Valor en libros = 380

Diferencia = 120 (neta del efecto impositivo; ó 160 antes de impuestos)

- Plusvalía activo = 37,5 (50 – 12,5)
- Fondo de comercio = 82,5 (110 – 27,5)

Por lo tanto, la renta que se genera en la sociedad C será igual a 160 u.m. y el impuesto corriente 40 u.m. (160 x 0,25 ó lo que es lo mismo 12,5 + 27,5).

El registro contable, una vez considerado el impuesto corriente pagado por C, será similar al indicado más arriba:

Por el reconocimiento inicial en B	Debe	Haber
Activos (400 – 40)	360	
Pasivos		20
Fondos propios ("Capital + Prima de emisión")		340

Por el reconocimiento inicial en B del AID	Debe	Haber
AID (0,25 x (50 + 110))	40	
Prima de emisión		40

PRECISIÓN: en todo caso el reconocimiento de AID está sujeto a los requisitos generales regulados en la RICAC sobre esta cuestión. En particular, a la presunción de no recuperación con las ganancias fiscales que se obtengan en un plazo superior a los 10 años.

Ejemplo. Fusión entre dos filiales participadas de manera directa al 100% por la sociedad dominante.

Las sociedades B y C forman un grupo de los previstos en la NECA 13ª del PGC al estar participadas al 100% por la sociedad A. El precio de adquisición de B y C ha sido de 630 u.m. y 500 u.m., respectivamente. La compra se produjo al inicio del ejercicio X0, cuando el balance de situación de ambas sociedades, a modo de síntesis, era el que se muestra a continuación.

SOCIEDAD B (1-1-20X0)					
ACTIVO	VC	VR	PN Y PASIVO	VC	VR
Activo	600	1.000	Capital	150	---
			Reservas	180	---
			Pasivo	270	270
Total	600	1.000		600	270

SOCIEDAD C (1-1-20X0)					
ACTIVO	VC	VR	PN Y PASIVO	VC	VR
Activo	400	450	Capital	100	---
			Reservas	280	---
			Pasivo	20	20
Total	400	700		400	20

Al inicio del ejercicio X5, la sociedad A acuerda la absorción de la sociedad C por la sociedad B. En esa fecha, el balance de situación de ambas sociedades, a modo de síntesis, es el que se muestra a continuación.

SOCIEDAD B (1-1-X5)					
ACTIVO	VC	VR	PN Y PASIVO	VC	VR
Activo	820	2.500	Capital	150	---
			Reservas	400	---
			Pasivo	270	270
Total	820	2.500		820	270
SOCIEDAD C (1-1-X5)					
ACTIVO	VC	VR	PN Y PASIVO	VC	VR
Activo	700	1.000	Capital	100	---
			Reservas	580	---
			Pasivo	20	20
Total	700	1.000		700	50

Adicionalmente se conoce que en esa fecha el valor razonable de la sociedad C es 1.055 u.m. (neto del efecto impositivo).

PRECISIÓN: la composición de este valor razonable puede descomponerse como sigue: fondos propios (700 – 20) + plusvalías activo netas del efecto impositivo (300 – 75) + fondo de comercio neto del efecto impositivo (200 – 50) = 680 + 225 + 150 = 1.055 u.m.

Las sociedades A, B y C tributan al 25%.

Registro contable:

Al margen de cuál sea la opción de tributación que se elija, régimen general o régimen especial, la valoración de los activos y pasivos de la sociedad C en las cuentas individuales de la sociedad B, en principio, será el valor contable consolidado que tenían los elementos patrimoniales en las cuentas consolidadas de la sociedad A.

En consecuencia, dichos valores (antes de considerar el efecto fiscal de la operación), mostrarían los siguientes saldos:

Valores del negocio C en las cuentas consolidadas de la sociedad A	Importe
+ Activos (700 + 50)	750
+ Fondo de comercio	82,5
- Pasivos	20
- PID	12,5
Valor consolidado neto	800

PRECISIÓN: por motivos de simplicidad se ha considerado que las plusvalías adquiridas (50) están asociadas a elementos no depreciables. Partiendo de esta simplificación puede apreciarse como el valor consolidado del negocio se corresponde con el precio de adquisición pagado por la sociedad A más las reservas generadas por la sociedad C. En el supuesto de que los activos fuesen depreciables, el valor consolidado se habría visto minorado en el importe de las amortizaciones contabilizadas a los exclusivos efectos de las cuentas consolidadas; en tal caso, el PID también se habría reducido en la parte proporcional.

a) La operación se acoge al régimen fiscal especial.

a.1.) Registro en la sociedad absorbente. Sociedad B.

Si la operación tributa en el régimen especial, la sociedad transmitente (C) no integra en la base imponible la renta que se genera en la operación (diferencia entre el VR del negocio y su valor en libros; o en términos fiscales, valor de mercado de los elementos patrimoniales y su valor fiscal), y los elementos patrimoniales conservan a efectos fiscales el precio de adquisición y la antigüedad que tenían en la citada sociedad.

No obstante, el criterio contable de registro difiere del atribuido a efectos fiscales. Mientras que la base fiscal de los elementos seguirá coincidiendo con el valor en libros (asumiendo que valor en libros y valor fiscal no difiere), la sociedad B reconocerá los activos y pasivos de C por el valor del negocio en las cuentas consolidadas, lo que supone revalorizar dichos elementos hasta el importe pagado por la sociedad A en la fecha de adquisición.

A modo de resumen, el asiento sería el siguiente:

Por el reconocimiento inicial en B	Debe	Haber
Fondo de comercio	82,5	
Activos	750	
Pasivos		20
PID		12,5
Fondos propios ("Capital + Prima de emisión")*		800

***PRECISIÓN:** la operación podría acogerse a las simplificaciones previstas en el art.52.1 LME en cuyo caso no sería preciso emitir acciones. La contrapartida del asiento sería P.emisión.

a.2.) Registro en el socio. Sociedad A.

La sociedad A recibe acciones de la sociedad B con una base fiscal y antigüedad equivalente a la de los títulos entregados (acciones de la sociedad C). Por lo tanto, a pesar de que las acciones entregadas tienen un valor razonable de 1.055 u.m., que tiene que ser coincidente con el de las acciones recibidas, el valor fiscal que se atribuye a los nuevos títulos es de 500 u.m. En definitiva, la sociedad A no integra en la base imponible la renta que genera la operación.

Por su parte, el PGC no aborda de manera expresa cómo reconocer las acciones recibidas en el socio. No obstante, sobre este particular se han publicado dos consultas en el BOICAC 85 con soluciones no del todo coincidentes.

En la consulta 11 se analiza de forma expresa el tratamiento en el socio, para las operaciones de fusión y escisión, en donde se remite al régimen general en materia de canje de valores y, en concreto el criterio incluido en la consulta 6 del BOICAC 74. De acuerdo con el criterio expresado en esta consulta el socio contabilizaría la operación como una permuta no comercial.

Por el reconocimiento de las acciones recibidas en A y la baja de la inversión en C	Debe	Haber
Inversión B	500	
Inversión C		500

En aplicación de esta consulta valor contable coincide con base fiscal y por lo tanto no surge diferencia temporal alguna ni impuesto diferido.

Sin embargo, no es menos cierto que la operación presenta evidentes analogías con el canje de valores regulado en la consulta 3 de ese mismo BOICAC, en la que en aplicación de la regla establecida en la NRV 21ª.2.1 del PGC, se indica que el aportante del negocio (en ese caso, un paquete de acciones que otorga el control sobre otra sociedad) debe valorar las acciones recibidas por el valor consolidado del negocio aportado y reconocer la contrapartida en una cuenta de reservas.

Pues bien, de seguir este criterio en el caso que nos ocupa la solución en forma de asiento sería la siguiente:

Por el reconocimiento de las acciones recibidas en A y la baja de la inversión en C	Debe	Haber
Inversión B	800	
Inversión C		500
Reservas		300

Además, como la base fiscal de las acciones recibidas es inferior a su valor contable, en principio, surgiría una diferencia temporaria imponible de 75 u.m. ($300 \times 0,25$). No obstante, en la medida que la sociedad A pudiera acogerse a la regulación prevista para evitar la doble imposición (exención de la renta art. 21 LIS), consideramos que este pasivo no debería reconocerse.

b) La operación se acoge al régimen general.

b.1.) Registro en la sociedad absorbente. Sociedad B.

En tal caso, en la extinción de la sociedad C se genera una renta. De acuerdo con los datos del enunciado, este importe se calculará como sigue:

Valor razonable de la sociedad (neto del efecto impositivo) = 1.055

Valor en libros = 680

Diferencia = 375 (neta del efecto impositivo; ó 500 antes de impuestos)

- Plusvalía activo = 225 (300 – 75)
- Fondo de comercio = 150 (200 – 50)

Por lo tanto, la renta que se genera en la sociedad C será igual a 500 u.m. y el impuesto corriente 125 u.m. (500 x 0,25 ó lo que es lo mismo 75 + 50).

Pues bien, en este caso, la sujeción a gravamen de las plusvalías en la sociedad C habrá originado el pago de un impuesto corriente y la modificación de la base fiscal de los elementos patrimoniales. En particular, el registro del efecto impositivo de la disolución (sin liquidación) de la sociedad C que hubiera procedido en las cuentas consolidadas de la sociedad A sería el siguiente:

Por el efecto impositivo de la extinción de la sociedad C	Debe	Haber
Impuesto corriente (gasto)	125	
PID	12,5	
Impuesto diferido (ingreso)		12,5
Tesorería		125

Por lo que desde la perspectiva del asiento de fusión en la sociedad B, el incremento en los fondos propios de B se verá afectado por el impacto neto del efecto fiscal en las cuentas anuales consolidadas (12,5 – 125), y mostrará la siguiente composición:

Inversión = 500

Renta generada por la sociedad B = 300

Impacto neto del efecto fiscal = 12,5 – 125

Total = 687,5

Por el reconocimiento inicial en B	Debe	Haber
Fondo de comercio (82,5)	82,5	
Activos (750 – 125)	625	
Pasivos		20
Fondos propios (“Capital + Prima de emisión”) (800 – 125 + 12,5)		687,5

Adicionalmente, la cuestión a dilucidar es si procede reconocer el AID asociado a la plusvalía del activo y, en su caso, al fondo de comercio por el que la sociedad C ha tributado. Nótese que una vez que dichas plusvalías y FC se han incluido en la base imponible de la sociedad transmitente parece razonable que la norma fiscal considere su valor de mercado como precio de adquisición a efectos fiscales en la adquirente, sin perjuicio de que carezcan de valor contable o de que por imperativo de la NRV 21ª.2 su valor contable sea inferior a su valor razonable. En nuestra opinión la respuesta a la pregunta es positiva, y la contrapartida a emplear debería ser una cuenta de reservas.

En este caso, las diferencias temporarias se calcularían como sigue:

	Valor en libros	Base fiscal	DTD	AID
Plusvalía activo	50	300	250	62,5
Fondo de comercio	82,5	200	117,5	29,37
Total				91,87

En aplicación del citado criterio, el registro contable sería el siguiente:

Por el reconocimiento inicial en B del AID asociado a la operación	Debe	Haber
AID	91,87	
Reservas (Prima de emisión)		91,87

PRECISIÓN: el distinto tratamiento de las diferencias temporarias imponibles (la del fondo de comercio no se reconoce como un PID), origina a su vez un tratamiento asimétrico en el registro contable de la fusión. Mientras que la plusvalía del activo se contabiliza por 50 u.m. (importe bruto) el fondo de comercio se contabiliza por 82,5 (importe neto del efecto impositivo inicial; $110 - 27,5$).

b.2.) Registro en el socio. Sociedad A.

La sociedad A recibe acciones de la sociedad B con un valor fiscal equivalente a su valor de mercado (o razonable). En tal caso, la baja de la inversión en C origina una renta por diferencia entre el valor de mercado de los títulos que se entregan y su valor fiscal (o contable si este último coincide con aquel): Ganancia fiscal = $1.055 - 500 = 555$, que sin embargo no se integra en la base imponible.

Como se ha indicado más arriba, el PGC no aborda de manera expresa cómo reconocer las acciones recibidas en el socio. Al respecto caben dos posibles interpretaciones:

En aplicación de consulta 11/BOICAC 85, el socio contabilizaría la operación como una permuta no comercial.

Por el reconocimiento de las acciones recibidas en A y la baja de la inversión en C	Debe	Haber
Inversión B	500	
Inversión C		500

Además sería preciso reconocer el impuesto diferido. La base fiscal de las acciones recibidas es 1.055 u.m y el valor en libros 500, lo que pone de manifiesto una diferencia temporaria deducible de 555 u.m. y el correspondiente AID por valor de 138,75 u.m. ($0,25 \times 555$).

Por el reconocimiento del efecto impositivo	Debe	Haber
AID	138,75	
Reservas		138,75

PRECISIÓN: dado el contexto de la operación, podría ser razonable que la contrapartida fuese una cuenta de reservas. No obstante, a diferencia de la solución que se indica a continuación, nótese que en el presente caso el canje de valores no implica apunte alguno a las reservas y que por lo tanto tal vez cabría sostener que el criterio aplicable debería ser el que rige con carácter general; contabilizar el gasto/ingreso por impuesto sobre beneficios en la cuenta de pérdidas y ganancias.

Por otro lado, en aplicación de la consulta 3/BOICAC 85, el socio contabilizaría la operación como un canje de valores.

Por el reconocimiento de las acciones recibidas en A y la baja de la inversión en C	Debe	Haber
Inversión B	779,37*	
Inversión C		500
Reservas		279,37

* Valor consolidado del negocio considerando el efecto impositivo = 687,5 + 91,87

Además sería preciso reconocer el impuesto diferido. La base fiscal de las acciones recibidas es 1.055 u.m y el valor en libros 779,37, lo que pone de manifiesto una diferencia temporaria deducible de 275,63u.m. y el correspondiente AID por valor de 68,9u.m. ($0,25 \times 275,63$).

Por el reconocimiento del efecto impositivo	Debe	Haber
AID	68,9	
Reservas		68,9

PRECISIÓN: en todo caso el reconocimiento de AID está sujeto a los requisitos generales regulados en la RICAC sobre esta cuestión. En particular, a la presunción de no recuperación con las ganancias fiscales que se obtengan en un plazo superior a los 10 años.

Ejemplo. Fusión entre dominante y dependiente participada de manera directa al 100%.

Las sociedades A y B forman un grupo de los previstos en la NECA 13ª del PGC. La sociedad A posee el 100% de las participaciones de B, cuyo precio de adquisición fue de 500 u.m. La compra se produjo al inicio del ejercicio X0, cuando el balance de situación de B, a modo de síntesis, era el que se muestra a continuación.

SOCIEDAD B (1-1-20X0)					
ACTIVO	VC	VR	PN Y PASIVO	VC	VR
Activo	400	450	Capital	100	---
			Reservas	280	---
			Pasivo	20	20
Total	400	700		400	20

Al inicio del ejercicio X5, la sociedad A acuerda la absorción de la sociedad B. En esa fecha, el balance de B es el que se muestra a continuación.

SOCIEDAD B (1-1-X5)					
ACTIVO	VC	VR	PN Y PASIVO	VC	VR
Activo	700	1.000	Capital	100	---
			Reservas	580	---
			Pasivo	20	20
Total	700	1.000		700	50

Adicionalmente se conoce que en esa fecha el valor razonable de la sociedad B es 1.055 u.m. (neto del efecto impositivo).

PRECISIÓN: o lo que es lo mismo, considerando los datos del enunciado la composición de este valor razonable puede descomponerse como sigue: fondos propios (700 - 20) + plusvalías activo netas del efecto impositivo (300 - 75) + fondo de comercio neto del efecto impositivo (200 - 50) = 680 + 225 + 150 = 1.055 u.m.

Las sociedades A y B tributan al 25%.

Registro contable:

Al margen de cuál sea la opción de tributación que se elija, régimen general o régimen especial, la valoración de los activos y pasivos de la sociedad B en las cuentas individuales de la sociedad A, en principio, será el valor contable consolidado que tenían los elementos patrimoniales en las cuentas consolidadas de esta última.

a) La operación se acoge al régimen fiscal especial.

a.1.) Registro en la sociedad absorbente. Sociedad A.

Si la operación tributa en el régimen especial, la sociedad transmitente (B) no integra en la base imponible la renta que se genera en la operación (diferencia entre el VR del negocio y su valor en libros; o en términos fiscales, valor de mercado de los elementos patrimoniales y su valor fiscal), y los elementos patrimoniales conservan a efectos fiscales el precio de adquisición y la antigüedad que tenían en la citada sociedad.

Adicionalmente, cuando la entidad adquirente participa en el capital o en los fondos propios de la entidad transmitente en, al menos un 5 por ciento, no se integrará en la base imponible de aquella la renta positiva o negativa derivada de la anulación de la participación.

Renta derivada de anular la participación = $1.055 - 500 = 555$ u.m.

No obstante, el criterio contable de registro difiere del atribuido a efectos fiscales. Mientras que la base fiscal de los elementos seguirá coincidiendo con el valor en libros (asumiendo que valor en libros y valor fiscal no difiere), la sociedad A reconocerá los activos y pasivos de B por el valor del negocio en las cuentas consolidadas, lo que supone revalorizar dichos elementos hasta el importe pagado por la sociedad A en la fecha de adquisición.

A modo de resumen, el asiento sería el siguiente:

Por el reconocimiento inicial en A	Debe	Haber
Fondo de comercio	82,5	
Activos	750	
Pasivos		20
PID		12,5
Inversión en B		500
Reservas A		300

a.2.) Régimen transitorio. Disposición transitoria vigésima séptima LIS.

No obstante lo dispuesto en el art. 78 de la LIS, cuando la entidad adquirente participa en el capital o en los fondos propios de la entidad transmitente en, al menos un 5 por ciento, el importe de la diferencia entre el valor fiscal de la participación y los fondos propios que se corresponda con el porcentaje de participación adquirido en un periodo impositivo que, en el transmitente, se hubiera iniciado con anterioridad a 1 de enero de 2015 se imputará a los bienes y derechos adquiridos, aplicando el método de integración global establecido en el artículo 46 del Código de Comercio y demás normas de desarrollo, y la parte de aquella diferencia que no hubiera sido imputada será fiscalmente deducible de la base imponible, con el límite anual máximo de la veintava parte de su importe, siempre que se cumplan los criterios regulados en la DT 27ª de la LIS.

$$\text{Diferencia} = 500 - 680 = -180$$

En consecuencia, la solución no varía respecto al caso analizado en la letra anterior porque no es posible atribuir un valor fiscal superior a los elementos patrimoniales de la sociedad B (hasta el coste consolidado).

b) La operación se acoge al régimen general.

En tal caso, en la extinción de la sociedad B se genera una renta, por diferencia entre el valor de mercado de los elementos patrimoniales de la sociedad B y su valor fiscal (o en libros si este último y la base fiscal de los activos netos coincide), que se integra en la base imponible y liquida por la propia sociedad B, antes de traspasar el patrimonio a la sociedad A.

Pues bien, en este caso, la sujeción a gravamen de las plusvalías en la sociedad B habrá originado el pago de un impuesto corriente y la modificación de la base fiscal de los elementos patrimoniales.

Desde la perspectiva del asiento de fusión en la sociedad A, el reflejo sería el siguiente:

	Debe	Haber
Por el reconocimiento inicial en A		
Fondo de comercio	82,5	
Activos (750 - 125)	625	
Pasivos		20
Inversión en B		500
Reservas A (300 - 125 + 12,5)		187,5

Adicionalmente, la cuestión a dilucidar es si procede reconocer el AID asociado a la plusvalía del activo y, en su caso, al fondo de comercio por el que la sociedad B ha tributado. Nótese que una vez que dichas plusvalías y FC se han incluido en la base imponible de la sociedad transmitente parece razonable que la norma fiscal considere su valor de mercado como precio de adquisición a efectos fiscales en la adquirente, sin perjuicio de que carezcan de valor contable o de que por imperativo de la NRV 21ª.2 su valor contable sea inferior a su valor razonable. En nuestra opinión la respuesta a la pregunta es positiva, y la contrapartida a emplear debería ser una cuenta de reservas.

En este caso, las diferencias temporarias se calcularían como sigue:

	Valor en libros	Base fiscal	DTD	AID
Plusvalía activo	50	300	250	62,5
Fondo de comercio	82,5	200	117,5	29,37
Total				91,87

Y el registro contable sería el siguiente:

	Debe	Haber
Por el reconocimiento inicial en A del AID asociado a la operación		
AID	91,87	
Reservas (Prima de emisión)		91,87

Art. 6. Reconocimiento de pasivos por impuesto diferido

1. En general, se reconocerá un pasivo por impuesto diferido por todas las diferencias temporarias imponibles, a menos que éstas hubiesen surgido de:

a) Del 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.

b) 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).

2. A estos exclusivos efectos, las participaciones en el patrimonio neto de otras empresas no constituyen en sí mismas un negocio. Sin embargo, cuando el elemento se adquiriera 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.

PRECISIÓN: Con el objetivo de aclarar el tratamiento contable de esta dispensa, en la RICAC se han incluido las siguientes precisiones:

a) Que la fecha en que se tiene que apreciar si la operación afectó al resultado contable y fiscal es la fecha en que se realizó la operación.

b) Que la diferencia temporaria que no ha tenido efectos en el reconocimiento inicial, tampoco los tendrá en un momento posterior.

c) Que, a estos exclusivos efectos, las participaciones en el patrimonio neto de otras empresas no constituyen en sí mismas un negocio, y,

d) Que cuando el elemento se adquiriera entregando a cambio instrumentos de patrimonio propio, la aplicación de la 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.

Ejemplo. Dispensa en el reconocimiento de un PID en un canje de valores (consulta 3 del BOICAC nº 72, de enero de 2008)

La sociedad "M" recibe a título de aportación no dineraria acciones representativas del 60% de los derechos de voto de la sociedad "J". Los datos relevantes a los efectos del reconocimiento y valoración de la operación en las cuentas anuales de la sociedad "M" son los siguientes:

- Valor razonable de las acciones recibidas: 15.000 u.m.
- Base fiscal de las acciones en la sociedad transmitente: 10.000 u.m.
- A la valoración inicial de la adquisición le es aplicable la NRV 9ª.2.5 del PGC, en cuya virtud las acciones se valoran al coste, que equivaldrá al valor razonable de la contraprestación entregada.
- Las sociedades que participan en la operación se acogen al régimen fiscal especial regulado en el Capítulo VIII del Título VII de la LIS.
- La sociedad "M" está sujeta a un tipo de gravamen del 25%.

Registro contable:

Considerando que la base fiscal de las acciones es de 10.000 u.m., el valor razonable de los instrumentos aportados se debería determinar en función de esta contingencia y por lo tanto, en principio, ese importe sería de 13.750 u.m. (o un importe superior, por ejemplo, 14.000 u.m, si se considera el componente financiero en la valoración del pasivo fiscal).

Nótese que por imperativo de la norma mercantil, es nula la creación de participaciones sociales y la emisión de acciones que no respondan a una efectiva aportación patrimonial a la sociedad. En particular, en las sociedades anónimas, y salvo en los casos de dispensa regulados en la propia norma, las aportaciones no dinerarias deben ser objeto de un informe elaborado por un experto independiente que contendrá la valoración de la aportación, expresando los criterios utilizados y si se corresponde con el valor nominal y, en su caso, con la prima de emisión de las acciones que se emitan como contrapartida. De la regulación prevista para las sociedades de responsabilidad limitada también se infiere la obligación de que el aumento en el capital de la sociedad adquirente guarde relación con el valor "real" de la aportación realizada. En consecuencia, si se toma ese valor (neto del efecto fiscal), la dispensa en el reconocimiento del PID no perjudica la efectividad de la aportación patrimonial a la sociedad.

Por el reconocimiento del canje de valores en la sociedad "M"	Debe	Haber
Inversión en "J"	14.000	
Fondos propios (Capital + Prima de emisión)		14.000

Sin perjuicio de lo indicado, en el supuesto de que la reversión del PID solo se produjese como consecuencia de la baja de la inversión, este suceso estuviese bajo el control de la entidad y además fuese probable que tal reversión no se produjese en un futuro previsible, porque la tenedora calificase la adquisición como una inversión estratégica, tal vez cabría sostener que el efecto del PID en la valoración de las acciones fuese insignificante y, en consecuencia, que el valor razonable de los instrumentos de patrimonio recibidos es de 15.000 u.m.

Ejemplo. Dispensa en el reconocimiento de un PID en la adquisición de una inversión inmobiliaria

La sociedad "H" absorbe a la sociedad "Z" (que no tiene la calificación de empresa del grupo, en el sentido de la NECA 13^a) cuyo único activo es un inmueble que destina al alquiler de oficinas. La sociedad "H" tiene previsto continuar con esa actividad. Los datos relevantes a los efectos del reconocimiento y valoración de la operación en las cuentas anuales de "H" son los siguientes:

- Valor razonable del inmueble: 15.000 u.m.
- Base fiscal del inmueble en la sociedad transmitente: 10.000 u.m.
- Las sociedades que participan en la operación se acogen al régimen fiscal especial regulado en el Capítulo VIII del Título VII de la LIS.
- La sociedad "H" está sujeta a un tipo de gravamen del 25%.

Nota previa: independientemente de la norma contable que resulte de aplicación, por imperativo de la Ley mercantil (Ley 3/2009, de 3 de abril, de modificaciones estructurales de las sociedades mercantiles) el número de acciones de "H" que deben entregarse a los antiguos accionistas de la sociedad "Z" deberá calcularse en función de los valores reales de las sociedades que participan en la operación.

a) El inmueble que se adquiere no cumple la definición de "negocio".

En tal caso resultará aplicable la NRV 2ª.1.4 del PGC 2007 y el inmueble se reconocerá por su valor razonable. Respecto al efecto impositivo, cabría aplicar la dispensa prevista para el registro inicial de un activo en una transacción que no es una combinación de negocios y además no afecta ni al resultado contable ni a la base imponible del impuesto.

A la vista de estos antecedentes y considerando que la base fiscal del inmueble es de 10.000 u.m., parece racional considerar que para cuantificar el aumento en los fondos propios de la sociedad adquirente el valor razonable del activo se determine en función de esta contingencia y que por lo tanto, en principio, sea de 13.750 u.m. (o un importe superior, por ejemplo, 14.000 u.m, si se considera el componente financiero en la valoración del pasivo fiscal). En consecuencia, si se toma ese valor (neto del efecto fiscal), la dispensa en el reconocimiento del PID no perjudica la efectividad de la aportación patrimonial a la sociedad.

Por el reconocimiento del inmueble	Debe	Haber
Inversión inmobiliaria	14.000	
Fondos propios (Capital + Prima de emisión)		14.000

b) El inmueble que se adquiere cumple la definición de “negocio”.

En tal caso resultará aplicable la NRV 19ª del PGC 2007, el inmueble se reconocerá por su valor razonable y el pasivo por impuesto diferido por su valor nominal (sin descuento financiero). Respecto al efecto impositivo, no cabría aplicar la dispensa prevista para el registro inicial de un activo porque la transacción se ha calificado como una combinación de negocios.

En consecuencia, si el inmueble se califica como negocio el registro contable de la operación será como sigue:

Por el reconocimiento del inmueble	Debe	Haber
Inversión inmobiliaria	15.000	
Fondo de comercio	500	
Fondos propios (Capital + Prima de emisión)		14.000
PID		1.500

PRECISIONES

En el artículo 7 se dispone que los 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; para concluir indicando que los pasivos por impuesto diferido no deben ser descontados.

De lo anterior se infiere un régimen especial de reconocimiento y valoración de los PID que constituye la interpretación sobre el tratamiento contable de las deudas por impuesto diferido dentro del marco general de las provisiones o pasivos no financieros.

Con ello se cierra el paso a otros posibles planteamientos que, a falta de esta referencia expresa, cabría plantearse como por ejemplo si cabe reconocer un pasivo por impuesto diferido, en cuentas anuales individuales, por el fondo de comercio implícito en una inversión estratégica en una empresa del grupo cuando la legislación fiscal contemple su deducibilidad/amortización, o el efecto impositivo asociado a las subvenciones de capital recibidas por entidades deficitarias cuya cancelación rara vez originará una salida de recursos. En los casos que se han indicado, se deberán reconocer los correspondientes pasivos por impuesto diferido.

Ejemplo. Reconocimiento de un PID en relación con un fondo de comercio implícito

La sociedad A posee el 100% del capital de la sociedad B. La inversión se ha adquirido al inicio del ejercicio 20X0 por 100.000 u.m. cuando el patrimonio neto de la sociedad B era de 80.000 u.m. La diferencia hasta el precio de adquisición se identifica con un fondo de comercio.

La ley fiscal permite deducir esa diferencia de la base imponible en veinte años siguiendo un criterio lineal sin necesidad de inscripción contable del gasto. Las cantidades deducidas ajustan el valor fiscal de la inversión.

La sociedad A tributa al 25% y en el ejercicio 20X0 el resultado antes de impuesto ha sido de 40.000 u.m.

Registro contable:

Precio adquisición	100.000
Patrimonio neto	80.000
Fondo de comercio	20.000

Liquidación fiscal	20X0
Rtdo. Contable	40.000
- Incentivo fiscal	-1.000
Base imponible	39.000
Cuota (25%)	9.750

Nº Cta		DEBE	HABER
6300	Gasto por impuesto corriente	9.750	
4752	HP, acreedora por impuesto sobre sociedades		9.750

Nº Cta		DEBE	HABER
6301	Gasto por impuesto diferido	250	
479	Pasivos por diferencias temporarias imponibles 25% x 1.000		250

Ejemplo. Reconocimiento de un PID en una entidad deficitaria

La sociedad A ha recibido una subvención de capital de 100.000 u.m. al cierre del ejercicio 20X0. La subvención ha financiado un inmovilizado con una vida útil de 20 años.

En esa fecha la sociedad ha acumulado bases imponibles negativas por importe de 80.000 u.m. y solo había reconocido en el activo del balance como créditos fiscales el 60% por haber considerado que el resto se recuperarán con las ganancias fiscales a obtener a partir del undécimo año desde la fecha de cierre.

Registro contable:

Nº Cta	Asiento resumen de la operación	DEBE	HABER
22x	Inmovilizado	100.000	
130	Subvenciones oficiales de capital		75.000
479	Pasivos por diferencias temporarias imponibles 25% x 100.000		25.000

Crédito adicional a reconocer = $80.000 \times 40\% \times 25\% = 8000$

Nº Cta		DEBE	HABER
4745	Crédito por pérdidas a compensar del ejercicio	8.000	
6301	Gasto por impuesto diferido		8.000

PRECISIÓN

Al hilo del análisis del reconocimiento de diferencias temporarias imponibles, en el registro inicial de un activo o un pasivo, en el párrafo 23 de la NIC-UE 12 se analiza el ejemplo de los instrumentos financieros compuestos y se indica lo siguiente:

"(...) el emisor de un instrumento financiero compuesto (por ejemplo un bono convertible) procederá a clasificar el componente de pasivo del instrumento como un pasivo financiero, y el componente de capital como una partida del patrimonio neto. En algunos países, la base fiscal del componente de pasivo es igual al importe inicial en libros de la suma de los componentes de pasivo y patrimonio. La diferencia temporaria imponible aparecerá al registrar, ya desde el momento inicial, el componente de pasivo y el de patrimonio del instrumento por separado. Por tanto, la excepción establecida en el párrafo 15(b) no será aplicable. En consecuencia, la entidad procederá a reconocer el correspondiente pasivo por impuestos diferidos. Según el párrafo 61A, el impuesto diferido se carga directamente al importe en libros del componente de patrimonio neto. Según el párrafo 58, los cambios posteriores en el valor del pasivo por impuestos diferidos se reconocerán, en el resultado, como gastos (ingresos) por impuestos diferidos."

En la RICAC no se ha incluido ninguna referencia a este supuesto porque el razonamiento que se emplea en la norma internacional no resultar del todo evidente.

Esto es, si bien parece oportuno reconocer un PID en el supuesto de que la norma fiscal solo reconozca como deducible el gasto financiero contractual (y no el de mercado, que será el que deba contabilizarse), nótese que la diferencia temporaria surgiría en el reconocimiento inicial de un pasivo y, en consecuencia, parece que procedería aplicar el motivo de dispensa (por no tratarse de una combinación de negocios y no afectar la operación ni al resultado contable ni a la base imponible).

Art.7. Valoración de activos y pasivos por impuesto diferido

1. 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.

2. 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:

- a) El tipo de gravamen nominal a aplicar cuando la entidad recupere o liquide el importe en libros del activo o pasivo.
- b) 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.
(...)

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

PRECISIÓN

Este criterio está en línea con la regulación incluida en los párrafos 51 a 52B de la NIC-UE 12 y los ejemplos que se recogen en la norma internacional abordan exclusivamente ambos casos: diferente tipo de gravamen (en términos nominales) o diferente base fiscal.

No obstante, la incidencia de las diferencias temporarias en la carga fiscal futura también queda condicionada por los restantes elementos tributarios que conforman en última instancia la tributación efectiva, como posibles reducciones en la base imponible asociadas a incrementos en los fondos propios.

Es decir, a la hora de cuantificar el efecto fiscal de una operación resulta equivalente:

- a) Declarar la renta exenta,
- b) Aplicar un tipo de gravamen del cero por ciento, y
- c) Otorgar una deducción por un importe equivalente a la cuota íntegra.

Deducción por reinversión Vs menor tipo de gravamen en caso de baja de balance y reinversión

La sociedad "J" adquiere un inmovilizado en virtud de una combinación de negocios que se acoge al régimen fiscal especial. Los datos relevantes a los efectos del registro contable son los siguientes:

Valor en libros = 100 u.m

Base fiscal = 60 u.m.

Hipótesis 1

El impuesto sobre sociedades se configura como un tributo sintético que no diferencia la tributación en función de la procedencia de la renta, pero que contempla una deducción en la cuota íntegra del 20% de la plusvalía obtenida en la enajenación del inmovilizado, a condición de que el activo haya estado en funcionamiento al menos durante 3 ejercicios desde la fecha de adquisición, y que la contraprestación recibida se reinvierta en activos de naturaleza similar. El tipo de gravamen general es del 30%.

Si la empresa tuviera la intención de enajenar el inmovilizado la diferencia temporaria imponible de 40 u.m daría lugar a un PID de 12 u.m ($40 \times 30\%$). Sin embargo, considerando el efecto conjunto de la deducción, en caso de que se produjese la enajenación del activo, la tributación efectiva de la DTI sería solo de 4 u.m ($12 - 20\% \times 40$).

Hipótesis 2

El impuesto sobre sociedades se configura como un tributo analítico que diferencia la tributación en función de la procedencia de la renta. En particular, todos los rendimientos tributan al 30% salvo las plusvalías obtenidas en la enajenación del inmovilizado que tributan al 10%, a condición de que el activo haya estado en funcionamiento al menos durante 3 ejercicios desde la fecha de adquisición, y que la contraprestación recibida se reinvierta en activos de naturaleza similar.

Si la empresa tuviera la intención de enajenar el inmovilizado, bajo este planteamiento, la diferencia temporaria imponible de 40 u.m daría lugar a un PID de 4 u.m ($40 \times 10\%$).

¿Considera que en ambos casos el PID debería ser de 4 u.m.?

En caso de que la respuesta fuese afirmativa, nótese que en la hipótesis 1, ello supondría considerar el tipo de interés efectivo aplicable a esa renta.

No obstante, también cabría sostener que la base fiscal del activo es superior a la vista de cómo se ha configurado la tributación o del principio general en que se base el cálculo del gasto por impuesto sobre beneficios en los casos en que la determinación de la base fiscal resulta compleja; al objeto de aclarar el tratamiento contable del efecto impositivo de esta operación tal vez podría sostenerse que cuando la ventaja fiscal se vincule a la inversión, cabría realizar el razonamiento que se ha formulado, pero no así cuando se vincule a la renta del ejercicio en cuyo caso los AID y PID en todo caso deben cuantificarse en función del tipo de gravamen nominal.

RESERVA DE CAPITALIZACIÓN (art.25 LIS)

Esta regulación se concreta en la posibilidad de reducir la base imponible del impuesto en un 10 por ciento del importe del incremento de los fondos propios (que traigan causa de la renta generada por la empresa), siempre que se cumplan los siguientes requisitos:

a) Que el importe del incremento de los fondos propios de la entidad se mantenga durante un plazo de 5 años desde el cierre del período impositivo al que corresponda esta reducción, salvo por la existencia de pérdidas contables en la entidad.

b) Que se dote una reserva por el importe de la reducción, que deberá figurar en el balance con absoluta separación y título apropiado y será indisponible durante el plazo previsto en la letra anterior.

El incumplimiento de estos requisitos dará lugar a la regularización de las cantidades indebidamente reducidas, así como de los correspondientes intereses de demora.

En ningún caso, el derecho a la reducción podrá superar el importe del 10 por ciento de la base imponible positiva del período impositivo previa a esta reducción, a la integración a que se refiere el artículo 11.12 de la LIS y a la compensación de bases imponibles negativas.

No obstante, en caso de insuficiente base imponible para aplicar la reducción, las cantidades pendientes podrán ser objeto de aplicación en los 2 años inmediatos y sucesivos al cierre del periodo impositivo en que se haya generado el derecho a la reducción, conjuntamente con la reducción que pudiera corresponder, en su caso, por aplicación de lo dispuesto en este artículo en el período impositivo correspondiente, y con el límite previsto en el párrafo anterior.

La cuestión a dilucidar es cómo afecta esta reserva al tratamiento contable de las diferencias temporarias.

Solución:

La reserva de capitalización se tratará como un **menor impuesto corriente**. Además, en los casos de insuficiencia de base imponible, las cantidades pendientes originarían el nacimiento de una diferencia temporaria deducible con un régimen contable similar a las que traen causa de las deducciones pendientes de aplicar por insuficiencia de cuota. Por último, en el supuesto de que se produjese el incumplimiento de los requisitos la empresa debería contabilizar el correspondiente pasivo por impuesto corriente.

RESERVA DE NIVELACIÓN (art.105 LIS)

a) Las entidades que puedan aplicar el régimen especial de empresas de reducida dimensión y apliquen el tipo de gravamen del 25%, podrán minorar su base imponible positiva hasta el 10 por ciento de su importe (incluso en el ejercicio en que concluya el ciclo de 5 años que se describe en la letra b)).

b) Las cantidades que se hubieran minorado se adicionarán a la base imponible de los períodos impositivos que concluyan en los 5 años inmediatos y sucesivos a la finalización del período impositivo en que se realice dicha minoración, siempre que el contribuyente tenga una base imponible negativa, y hasta el importe de la misma. El importe restante se añadirá a la base imponible del período impositivo correspondiente a la fecha de conclusión del referido plazo.

c) El contribuyente deberá dotar una reserva por el importe de la minoración, que será indisponible hasta el periodo impositivo en que se produzca la adición a la base imponible de la entidad. La reserva deberá dotarse con cargo a los beneficios del ejercicio en que se realice la minoración en base imponible. En caso de no poderse dotar esta reserva, la minoración estará condicionada a que la misma se dote con cargo a los primeros resultados positivos de ejercicios siguientes respecto de los que resulte posible realizar esa dotación.

Solución:

En este caso, desde un punto de vista estrictamente contable, 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 se produciría en cualquiera de los dos escenarios regulados por la ley fiscal (generación de bases imponibles negativas o transcurso del plazo de cinco años sin incurrir en pérdidas fiscales).

Efecto impositivo de las inversiones inmobiliarias adquiridas en una combinación de negocios

En relación con los activos no depreciables valorados a valor razonable regulados en la NIC-UE 16 (terrenos), en los párrafos 51B a 51E de la NIC-UE 12, se establece una presunción que admite la prueba en contrario en el sentido de que: *"(...) si la normativa fiscal especifica un tipo impositivo aplicable al importe tributable derivado de la venta de un activo que sea diferente del tipo impositivo aplicable al importe gravable que se deriva del uso del activo, será ese otro tipo el que se aplique en la valoración del activo o pasivo por impuestos diferidos asociado al activo no depreciable."*

En particular, respecto a las inversiones inmobiliarias, en el párrafo 51C se precisa que la presunción se considerará refutada: *"(...) si la inversión inmobiliaria es depreciable y se mantiene en el marco de un modelo de negocio cuyo objetivo consista en consumir esencialmente todos los beneficios económicos incorporados a la inversión inmobiliaria a lo largo del tiempo, en lugar de mediante la venta."*

El PGC 2007 no ha establecido el criterio de valoración por el valor razonable para el inmovilizado, pero tal vez se podría llegar a una situación similar en el registro inicial de una combinación de negocios.

Deducción por reversión de medidas temporales. Disposición transitoria trigésima séptima de la LIS

El artículo 7 de la Ley 16/2012, de 27 de diciembre, por la que se adoptan diversas medidas tributarias dirigidas a la consolidación de las finanzas públicas y al impulso de la actividad económica, estableció para determinadas entidades un límite de deducción del 70 por ciento en la base imponible de la amortización contable del inmovilizado material, intangible y de las inversiones inmobiliarias durante los periodos impositivos iniciados en los años 2013 y 2014. La amortización que no resultase fiscalmente deducible se deduciría de forma lineal en los diez años siguientes u opcionalmente en la vida útil del elemento patrimonial, a partir del primer periodo impositivo que se iniciase dentro del 2015.

Esta deducibilidad diferida habrá dado lugar al reconocimiento de los correspondientes activos por impuesto diferido, valorados inicialmente mediante la aplicación, en su caso, del tipo de gravamen general del 30 por ciento. En principio, la aprobación de un tipo de gravamen general del 25 por ciento en la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, supondría una reducción del importe de los activos por impuesto diferido y en definitiva una menor deducibilidad final de esos gastos.

No obstante, la regulación contenida en la disposición transitoria trigésima séptima de la citada ley, que otorga una deducción en la cuota, parece haberse aprobado con la finalidad de preservar la neutralidad de la reforma fiscal en lo que concierne a la deducibilidad de esos gastos. Esto es, con este régimen transitorio parece garantizarse la reversión de la diferencia temporaria con un tipo de gravamen nominal del 30 por ciento en la medida que con la ventaja fiscal aprobada se compensa la menor deducibilidad del gasto.

Del mismo modo, la disposición transitoria trigésima séptima prevé un régimen transitorio para conservar la tributación efectiva de los contribuyentes que se hubieran acogido a la actualización de balances prevista en el artículo 9 de la Ley 16/2012, de 27 de diciembre. En este caso, como en el anterior, la deducción en la cuota íntegra aprobada permitirá una deducibilidad en la revisión de la base fiscal de los activos, para el conjunto de la operación, a un tipo de gravamen nominal del 30 %. En consecuencia, los activos por impuesto diferido asociados a estas operaciones no deberán corregirse porque la regulación fiscal ha previsto una deducibilidad de la operación, en su conjunto, equivalente a la que tenían antes de aprobarse la reducción del tipo de gravamen.

Ejemplo. Activo por impuesto diferido. Límite a la amortización contable fiscalmente deducible (artículo 7 de la Ley 16/2012)

La sociedad "H" tiene contabilizado en su balance al inicio del ejercicio 2013 un inmovilizado con un Valor neto contable de 50.000 u.m. y una vida útil remanente de 5 años. En los ejercicios 2013 y 2014 solo puede deducir el 70% del gasto contable en concepto de amortización.

El importe no deducido en esos ejercicios se integrará en la base imponible de forma lineal a partir del primer periodo impositivo que se inicie en el año 2015.

Año	Gasto Contable	Gasto Fiscal	VNC	Base Fiscal	Dif. Temp. Acumulada	AID (30%)
2013	10.000	7.000*	40.000	43.000	3.000	900
2014	10.000	7.000*	30.000	36.000	6.000	1.800
2015	10.000	12.000	20.000	24.000	4.000	1.200
2016	10.000	12.000	10.000	12.000	2.000	600
2017	10.000	12.000	0	0	0	0

*7.000 = 10.000 x 70%

El tipo de gravamen nominal pasa a ser el 28 % en el 2015 y el 25 % a partir del 2016. La deducción prevista por la DT 37ª es del 2 %, para el 2015, y del 5 %, para el resto de años, de las cantidades que se integren en la base imponible del período impositivo derivadas de la amortización no deducible en los ejercicios anteriores. De acuerdo con este criterio, el importe de la deducción será el siguiente:

Año	Importe que se integra en la BI	(a) Importe de la deducción	(b) AID previo (28%-25%)	Efecto fiscal neto en cuota (a)+(b)	Efecto fiscal neto en cuota (t/g 30%)	AID (28%-25%) + Deducción
2013						
2014			1.560*			1.800
2015	-2.000	40	560	-600	-600	1.200
2016	-2.000	100	500	-600	-600	600
2017	-2.000	100	500	-600	-600	0
Total		240		1.800	1.800	

* Importe teórico del AID (en ausencia de la DT 37ª) considerando la reducción de tipos de gravamen aprobada por la LIS $(2.000 \times 0,28) + (4.000 \times 0,25) = 560 + 1.000 = 1.560$

CONCLUSIÓN: el efecto conjunto de la deducción y de la reducción en el tipo de gravamen en la tributación efectiva preserva la neutralidad de la reforma fiscal para determinados AID (se conserva la deducibilidad de estos activos fiscales) y, por lo tanto, el valor del AID contabilizado al cierre del ejercicio 2014 por importe de 1.800 u.m, en principio, no debería ser corregido.

Registro contable:

Considerando un Rtdo. Antes de impuestos de 5.000

Liquidación fiscal PERIODO 2015	2015
Rtdo. Antes de impuestos	5.000
Integración amortización no deducible (2013 – 2014)	-2.000
BASE IMPONIBLE	3.000
Cuota íntegra (28%)	840
Deducciones	40
Cuota líquida	800
Retenciones y pagos a cuenta	---
Líquido a ingresar	800

Nº Cta		DEBE	HABER
6300	Gasto por impuesto corriente	800	
4752	HP, acreedora por impuesto sobre sociedades		800

Nº Cta		DEBE	HABER
6301	Gasto por impuesto diferido	600	
474	Activos por impuesto diferido		600

CONCILIACIÓN DEL IMPORTE NETO DE INGRESOS Y GASTOS DEL EJERCICIO CON LA BASE IMPONIBLE DEL IMPUESTO SOBRE BENEFICIOS

	Cuenta de Pérdidas y Ganancias		Ingresos y gastos directamente imputados al patrimonio neto		Reservas		Total
	Aumentos (A)	Disminuciones (D)	(A)	(D)	(A)	(D)	
Saldo de ingresos y gastos del ejercicio	4.200						4.200
Impuesto sobre Sociedades	800						800
Diferencias permanentes							
Diferencias temporarias: . con origen en el ejercicio . con origen en ejercicios anteriores		-2.000					-2.000
Compensación de bases imponibles negativas de ejercicios anteriores							
Base imponible (resultado fiscal)							5.000

Bonificación por rentas obtenidas en Ceuta o Melilla y bonificación por prestación de servicios públicos locales

Las bonificaciones sobre la cuota íntegra reguladas en los artículos 33 y 34 de la LIS también inciden en la carga fiscal futura con un efecto similar al que resultaría de gravar a un tipo reducido las rentas generadas en esos territorios o por las entidades públicas que presten dichos servicios.

En concreto, el artículo 33 regula la bonificación por rentas obtenidas en Ceuta o Melilla del siguiente modo:

"1. Tendrá una bonificación del 50 por ciento, la parte de cuota íntegra que corresponda a las rentas obtenidas en Ceuta o Melilla por entidades que operen efectiva y materialmente en dichos territorios (...)

2. Se entenderá por rentas obtenidas en Ceuta o Melilla aquellas que correspondan a actividades que determinen en dichos territorios el cierre de un ciclo mercantil con resultados económicos (...)"

Por su parte, el artículo 34 regula la bonificación por prestación de servicios públicos como sigue:

"Tendrá una bonificación del 99 por ciento la parte de cuota íntegra que corresponda a las rentas derivadas de la prestación de cualquiera de los servicios comprendidos en el apartado 2 del artículo 25 o en el apartado 1.a), b) y c) del artículo 36 de la Ley 7/1985, de 2 de abril, Reguladora de las Bases del Régimen Local, de competencias de las entidades locales territoriales, municipales y provinciales, excepto cuando se exploten por el sistema de empresa mixta o de capital íntegramente privado.

La bonificación también se aplicará cuando los servicios referidos en el párrafo anterior se presten por entidades íntegramente dependientes del Estado o de las comunidades autónomas."

En tal caso, si los activos y pasivos por impuesto diferidos de dicha entidad son valorados conforme a las reglas generales incluidas en la NRV 13ª del PGC y la NIC-UE 12 (considerando exclusivamente la base fiscal y el tipo de gravamen nominal), las cuentas anuales no estarían reflejando la imagen fiel de la carga imponible o deducible de la entidad.

Por ello, en tales casos, la interpretación correcta del principio general que rige los criterios en materia de efecto impositivo desarrollados en la Resolución requeriría valorar los citados activos y pasivos en función de los tipos de gravamen bonificados (12,5% y 0,25%, respectivamente), siempre y cuando la entidad desarrolle exclusivamente las actividades cuyas rentas gozan del incentivo fiscal, o por otro medio la legislación tributaria exigiese una afectación exclusiva de los elementos patrimoniales de la entidad a las citadas actividades.

Art. 8. Periodificación de diferencias permanentes y otras ventajas fiscales

1. 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 Plan General de Contabilidad.

2. Para efectuar la periodificación el PGC estipula las cuentas 1370. «Ingresos fiscales por diferencias permanentes a distribuir en varios ejercicios» y 1371. «Ingresos fiscales por deducciones y bonificaciones a distribuir en varios ejercicios», contenidas en el apartado del patrimonio neto, A-2) Ajustes por cambio de valor, III. Otros, del modelo normal de Balance, cuyo movimiento es el siguiente:

a) Se abonarán, al cierre del ejercicio, con cargo a las cuentas 834. «Ingresos fiscales por diferencias permanentes» y 835. «Ingresos fiscales por deducciones y bonificaciones».

b) Se cargarán, al cierre del ejercicio, por la parte imputada en el ejercicio a pérdidas y ganancia, a las cuentas 836. «Transferencia de diferencias permanentes» y 837. «Transferencia de deducciones y bonificaciones».

Ejemplo. Periodificación de diferencia permanente

La sociedad A adquiere al cierre del ejercicio 20X0 un inmovilizado por un importe de 100.000 u.m (vida útil 5 años). De acuerdo con la norma fiscal, la sociedad A tiene derecho a reducir su base imponible en el 10% de la inversión realiza con la obligación de dotar una reserva por el mismo importe. El resultado antes de impuestos del periodo ha sido de 30.000 u.m.

La sociedad A tributa al 25% en el impuesto que graba los beneficios.

Registro contable

Liquidación fiscal	20X0
Rtdo. Contable	30.000
- Incentivo fiscal	-10.000
Base imponible	20.000
Cuota (25%)	5.000

Registro contable Sociedad A	Debe	Haber
Gasto por impuesto corriente	5.000	
Pasivo por impuesto corriente		5.000

Registro contable Sociedad A	Debe	Haber
Gasto por impuesto diferido (6301)	5.000	
Ingresos fiscales a distribuir en varios ejercicios (1370)		5.000

Balance a 31-12-20X0			
Inmovilizado	100.000	Fondos propios	
		Ajustes por cambios de valor (...)	
		III. Otros	5.000

Ejercicio 20X1

Registro contable Sociedad A	Debe	Haber
Amortización	20.000	
Amortización acumulada		20.000

Registro contable Sociedad A	Debe	Haber
Ingresos fiscales a distribuir en varios ejercicios (1370)	1.000	
Gasto por impuesto diferido (6301)		1.000

Balance a 31-12-20X1			
Inmovilizado	80.000	Fondos propios	
		Ajustes por cambios de valor (...)	
		III. Otros	4.000

Art. 9. Regímenes especiales basados en la imputación de rentas

1. Se aplican las reglas generales de la RICAC considerando las siguientes especialidades.
2. 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. Estos ajustes se contabilizarán de acuerdo con los criterios generales regulados en el artículo 22, apartado 2.
3. 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.

4. 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 Plan General de Contabilidad, 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.

5. 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 Plan General de Contabilidad número 632 cuya denominación es:

632. «Entidades transparentes, efecto impositivo».

6320. «Importes a cuenta no recuperables por entidades transparentes»

6323. «Ajustes negativos en la imposición en entidades transparentes».

6328. «Ajustes positivos en la imposición en entidades transparentes».

Ejemplo. AIE participada en un 60% por un residente y en un 40% por un no residente sin establecimiento permanente

Las sociedades "N" y "E" constituyen una AIE en el ejercicio 200X en una proporción 60/40 aportando, respectivamente, 60 u.m. y 40 u.m. En consecuencia, los activos netos al inicio del ejercicio en la entidad "transparente" son de 100 u.m. En este primer periodo impositivo, los datos relevantes a los efectos del registro contable han sido los siguientes:

- Resultado contable AIE: 20 u.m.
- Ajuste positivo (deterioro no deducible): 5 u.m.
- Ajuste negativo (amortización acelerada): 10 u.m.
- Base imponible: $20 + 5 - 10 = 15$ u.m.
- Retenciones: 1 u.m.
- Ingresos a cuenta: 0,3 u.m (atribuible solo a la renta que tributa en la AIE)
- El tipo de gravamen es del 25%

De acuerdo con el art. 43 de la LIS, la AIE solo tributará por el 40% de la renta generada. El 60% de los elementos tributarios se imputarán al socio residente. En consecuencia, los AID y PID que deben lucir en las cuentas anuales de la AIE se limitarán al 40%.

Registro contable:

- Por la tributación de la AIE (40%)

$$\text{Cuota íntegra} = 0,25 \times 0,4 \times 15 = 1,5$$

$$\text{Deuda tributaria} = 1,5 - (0,4 \times 1) - 0,3 = 0,8$$

Por el reconocimiento del impuesto corriente (40%)	Debe	Haber
Gasto por impuesto corriente	1,5	
Retenciones y pagos a cuenta		0,7
Pasivo por impuesto corriente		0,8

$$\text{Activo por impuesto diferido} = 0,25 \times 0,4 \times 5 = 0,5$$

$$\text{Pasivo por impuesto diferido} = 0,25 \times 0,4 \times 10 = 1$$

Por el reconocimiento del impuesto diferido (40%)	Debe	Haber
Gasto por impuesto diferido	0,5	
AID	0,5	
PID		1

- Por la imputación (transparencia) de rentas (60%)

Por la imputación al socio residente de las retenciones que no se recuperan en la AIE (60%)	Debe	Haber
(6320) Importe a cuenta no recuperables por entidades transparentes	0,6	
Retenciones y pagos a cuenta		0,6

Cuenta de Pérdidas y ganancias	200X
17. Impuestos sobre beneficios	-2
18. Otros impuestos (6320)	-0,6

Cabría plantearse si este apunte debe realizarse, en todo caso, al cierre del ejercicio 200X, o si por el contrario se ve condicionado por la opción temporal de imputación por la que se hayan decantado los socios: en el mismo periodo impositivo (se contabilizaría en el 200X) o en el periodo impositivo siguiente (en cuyo caso la baja se reconocería en el ejercicio 200X+1).

La imputación de la base imponible positiva al socio residente, no genera apunte alguno en la AIE. La diferencia entre resultado contable y gasto por impuesto que luce en sus cuentas anuales se calificará como una diferencia permanente.

Si en el ejercicio siguiente se modifica el porcentaje de participación de los socios en la AIE, pasando a una proporción 50/50, de acuerdo con el criterio incluido en la RICAC procedería realizar el siguiente apunte:

$$\text{Aumento en el AID} = 0,25 \times 0,1 \times 5 = 0,125$$

$$\text{Aumento en PID} = 0,25 \times 0,1 \times 10 = 0,25$$

Por el reconocimiento de la variación en los AID y PID (10%)	Debe	Haber
Gasto por impuesto diferido	0,125	
AID	0,125	
PID		0,25

Ejemplo. UTE participada en un 60% por un residente y en un 40% por un no residente sin establecimiento permanente

La UTE no tiene obligación mercantil de elaborar cuentas anuales. Esto es, la UTE es parte integrante del patrimonio del partícipe, formando con este una entidad jurídica que informa. En consecuencia, el registro del efecto impositivo, y de la propia operativa de la UTE, se reconocerá en las cuentas anuales de las empresas que participen en la misma.

Sin perjuicio de lo anterior, la UTE en todo caso vendrá obligada a cumplir con las obligaciones formales que le pueda imponer la norma fiscal en su condición de sujeto pasivo del impuesto, dentro de las cuales lógicamente se incluye la llevanza de contabilidad con el objetivo de identificar claramente los conceptos necesarios para gravar la renta generada por estas entidades. Adicionalmente, la UTE deberá tributar por la renta atribuida al socio no residente.

Art. 10. Socios o partícipes de las entidades sometidas a regímenes especiales basados en la imputación de rentas

1. Se aplican las reglas generales de la RICAC considerando las siguientes especialidades.
2. 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.
3. 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.

4. 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, pudiendo emplear para ello la cuenta 638. «Ajustes positivos en la imposición sobre beneficios», con cargo a la cuenta 4732. «Hacienda Pública, deudora con entidades transparentes», que se abrirá dentro de la cuenta 473. «Hacienda Pública, retenciones y pagos a cuenta».

5. 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 esta resolución, teniendo en cuenta las circunstancias que se den en la unión temporal de empresas.

PRECISIONES

De conformidad con el artículo 46 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, las imputaciones se efectuarán a las personas o entidades que posean los derechos económicos inherentes a la cualidad de socio o de empresa miembro el día de la conclusión del período impositivo de la entidad sometida a este régimen, en la proporción que resulte de los estatutos de la entidad.

La imputación se efectuará:

- 1) Cuando los socios o empresas miembros sean entidades sometidas a este régimen, en la fecha de finalización del periodo impositivo de la entidad sometida a este régimen.
- 2) En los demás supuestos, en el siguiente período impositivo, salvo que se decida hacerlo de manera continuada en la misma fecha de finalización del periodo impositivo de la entidad sometida a este régimen. La opción se manifestará en la primera declaración del impuesto en que haya de surtir efecto y deberá mantenerse durante tres años.

Ejemplo. AIE participada en un 60% por un residente y en un 40% por un no residente

A continuación se analiza la solución del ejemplo desde la perspectiva del socio.

- Por la imputación (transparencia) de la base imponible (60%)

Importe de la Base imponible correspondiente al ejercicio 200X que se transparenta: $0,6 \times (20 + 5 - 10) = 9$ u.m

Hipótesis 1 (la base se imputa en el mismo periodo impositivo)

En el socio de la AIE, en principio, la "inversión" en el capital de la AIE se contabiliza como un instrumento de patrimonio por su coste: 60 u.m.

La imputación de la base imponible positiva origina que, en el futuro, los posteriores dividendos o participaciones en beneficios no tributen. Del mismo modo, si el socio transmite su inversión, el precio de adquisición se incrementaría, a efectos fiscales, en el importe de los beneficios que, sin efectiva distribución, se hubieran imputado al mismo.

De lo indicado parece inferirse que, una vez imputada la renta, la base fiscal de la inversión es superior a su valor en libros y, en consecuencia, surge una diferencia temporaria* deducible cuya reversión se producirá si: se distribuyen los beneficios, se transmite la inversión o se generan bases imponibles negativas en los ejercicios siguientes.

$$\text{AID} = 0,25 \times 9 = 2,25$$

Nota*:En la solución se asume la hipótesis de que la sociedad califica la diferencia como temporaria (en ejercicio de la opción u obligatoriamente).

Por la imputación de la BIP en el ejercicio 200x (60%)	Debe	Haber
AID	2,25	
Gasto por impuesto diferido		2,25

PRECISIONES:

- 1)** Para calcular el impuesto corriente en el socio se tendrá en cuenta la citada BIP, así como la imputación de activos por impuesto corrientes que no recupera la AIE.
- 2)** En la RICAC, por motivos de simplicidad, también se prevé tratar la imputación de BIP como una diferencia permanente.

Hipótesis 2 (la base se imputa en el periodo impositivo siguiente)

En principio, hasta que no se produce la imputación, la base fiscal de la inversión no se modifica y, por lo tanto, no cabría identificar diferencia temporaria alguna.

Sin embargo, si la “opción de imputación” tiene la naturaleza fiscal de diferimiento o aplazamiento de una renta ya imputada o atribuida, al cierre del ejercicio 200X el socio ha incurrido en una obligación tributaria (existe una imposición diferida). Por ello, cabría sostener que existe un pasivo que no figura reconocido en el balance pero cuya base fiscal coincide con el importe de la tributación diferida. Adicionalmente, una vez identificada la citada diferencia temporaria imponible, también parece razonable concluir que esta circunstancia originaría a su vez una diferencia entre la base fiscal y el valor en libros de la inversión, lo que llevaría a contabilizar el correspondiente activo por impuesto diferido.

Por la imputación de la BIP en el ejercicio 200X (60%)	Debe	Haber
AID	2,25	
PID		2,25

PRECISIÓN: nótese que si se opta por imputar las rentas en el siguiente periodo impositivo, en el ejercicio 200X lógicamente no se contabilizaría gasto por impuesto corriente.

- **Por la imputación (transparencia) del activo por impuesto corriente que no recupera la AIE (60%)**

Importe del activo por impuesto corriente que se transparenta: $0,6 \times 1 = 0,6$

Por la imputación de las retenciones que no recupera la AIE (60%)	Debe	Haber
Activo por impuesto corriente	0,6	
Gasto por impuesto corriente		0,6

Cabría plantearse si este apunte debe realizarse, en todo caso, al cierre del ejercicio 200X, o si por el contrario se ve condicionado por la opción temporal de imputación por la que se hayan decantado los socios: en el mismo periodo impositivo (se contabilizaría en el 200X) o en el periodo impositivo siguiente (en cuyo caso se reconocería en el ejercicio 200X+1).

PRECISIONES

Desde un punto de vista estrictamente contable, la entidad que opta por diferir la imputación de una ganancia fiscal en la base imponible del ejercicio siguiente, al cierre del ejercicio, ya ha incurrido en una obligación presente para cuya cancelación se espera que se produzca una salida de recursos y, en consecuencia, debería contabilizar el correspondiente pasivo. Del mismo modo, en caso de que la renta fuese negativa parece adecuado contabilizar el crédito fiscal siempre y cuando se cumplan las condiciones incluidas en la resolución.

Las agrupaciones de interés económico, a diferencia de las uniones temporales de empresas, sí que gozan de personalidad jurídica a efectos mercantiles y, por lo tanto, están obligadas a llevar contabilidad. Lo anterior supone que la participación de los socios en el patrimonio neto de la agrupación deba seguir, con carácter general, un tratamiento análogo al previsto en el PGC para las inversiones en el patrimonio neto de las sociedades de capital sin que por lo tanto la imputación fiscal de la renta implique su imputación contable en las cuentas individuales de los socios, dado que el método de la participación solo es aplicable en determinados casos a los efectos de formular las cuentas anuales consolidadas.

Ejemplo. UTE participada en un 60% por un residente y en un 40% por un no residente.

El socio residente integrará en sus cuentas anuales los distintos activos, pasivos, ingresos y gastos de la UTE de acuerdo con lo dispuesto en la NRV 20ª del PGC, y contabilizará el efecto impositivo siguiendo 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 en relación con las diferencias que en su caso puedan existir entre el resultado contable y el resultado fiscal, así como entre el impuesto sobre sociedades a pagar y el gasto por dicho impuesto.

La NRV 20ª. Negocios conjuntos del PGC aclara que si el negocio conjunto elabora estados financieros a efectos del control de su gestión, se podrá operar integrando los mismos en las cuentas anuales individuales de los partícipes en función del porcentaje de participación y sin perjuicio de que debe registrarse conforme a lo previsto en el artículo 28 del Código de Comercio. Dicha integración se realizará una vez efectuada la necesaria homogeneización temporal, atendiendo a la fecha de cierre y al ejercicio económico del partícipe, la homogeneización valorativa en el caso de que el negocio conjunto haya utilizado criterios valorativos distintos de los empleados por el partícipe, y las conciliaciones y reclasificaciones de partidas necesarias.

- Por la integración de las operaciones realizadas por la UTE (60%)

Suponiendo que los ingresos y gastos de la UTE han sido de 70 u.m y 50 u.m, la integración de los elementos de la UTE en las cuentas anuales del partícipe originará el siguiente apunte (de acuerdo con el art. 28.2 del CdC esta integración debe realizarse como mínimo por trimestre):

Por la integración de los saldos de la UTE (60%)	Debe	Haber
Activos (60 + 12)*	72	
Gastos por naturaleza (50 x 0,6)	30	
Ingresos por naturaleza (70 x 0,6)		42
Cuenta corriente con UTE		60

*Formando parte de este activo se integrará la parte proporcional que corresponda al partícipe de los activos por impuesto corriente de la UTE (básicamente, retenciones; en nuestro ejemplo: $0,6 \times 1 = 0,6$ u.m).

PRECISIÓN:

1) Nótese que la UTE, en lo que respecta a la base imponible atribuida al socio no residente, tendrá que presentar la correspondiente liquidación tributaria (el efecto patrimonial sería equivalente a lo visto en relación a la AIE; pasivo por impuesto corriente de 1,1 y cancelación de retenciones y pagos a cuenta por 0,7) que sin embargo carece de relevancia a los efectos que aquí nos ocupan.

2) Por motivos de simplicidad en la resolución del ejercicio se asume que la participación declarada 60/40 afecta por igual a todos los activos, pasivos, ingresos y gastos de la UTE. No obstante, en puridad, de conformidad con la NRV 20ª del PGC, el partícipe en una explotación o en activos controlados de forma conjunta registrará en su balance la parte proporcional que le corresponda, en función de su porcentaje de participación, de los activos controlados conjuntamente y de los pasivos incurridos conjuntamente, así como los activos afectos a la explotación conjunta que estén bajo su control y los pasivos incurridos como consecuencia del negocio conjunto. Asimismo reconocerá en su cuenta de pérdidas y ganancias la parte que le corresponda de los ingresos generados y de los gastos incurridos por el negocio conjunto, así como los gastos incurridos en relación con su participación en el negocio conjunto, y que de acuerdo con lo dispuesto en este Plan General de Contabilidad deban ser imputados a la cuenta de pérdidas y ganancias.

Hipótesis 1 (la base se imputa en el mismo periodo impositivo)

- Por el reconocimiento del impuesto corriente

Nota: por razones de simplicidad se asume que la única renta que ha obtenido el partícipe en el ejercicio 200X es la que procede de la UTE.

Base imponible: $20 + 5 - 10 = 15$ u.m.

Cuota íntegra = $0,25 \times 0,6 \times 15 = 2,25$

Deuda tributaria = $2,25 - (0,6 \times 1) = 1,65$

Por el reconocimiento del impuesto corriente (60%)	Debe	Haber
Gasto por impuesto corriente	2,25	
Retenciones y pagos a cuenta		0,6
Pasivo por impuesto corriente		1,65

- Por el reconocimiento del impuesto diferido

Activo por impuesto diferido = $0,25 \times 0,6 \times 5 = 0,75$

Pasivo por impuesto diferido = $0,25 \times 0,6 \times 10 = 1,5$

Por el reconocimiento del impuesto diferido (60%)	Debe	Haber
Gasto por impuesto diferido	0,75	
AID	0,75	
PID		1,5

PRECISIÓN: el reconocimiento de los AID y PID se ha realizado en proporción a la participación en la UTE. La NRV 20ª del PGC también contempla la posibilidad de que uno de los partícipes aporte a la UTE activos (al 100%) e incluso que asuma determinados gastos o incurra en obligaciones en un porcentaje distinto al indicado. En tal caso, parece lógico considerar que la determinación de la base imponible también se configurará a partir de esas cuotas de reparto.

Hipótesis 2 (la base se imputa en el periodo impositivo siguiente)

- **Por la integración de las operaciones realizadas por la UTE (60%)**

PRECISIÓN: La solución no varía. El ejercicio de la opción fiscal no altera la integración contable que en todo caso debe realizarse en el ejercicio 200X.

- **Por el reconocimiento del impuesto corriente**

En la medida que la tributación se difiere al ejercicio 200X+1, al cierre del ejercicio 200X no procede realizar apunte alguno.

- **Por el reconocimiento del impuesto diferido**

Activo por impuesto diferido = $0,25 \times 0,6 \times 5 = 0,75$

Pasivo por impuesto diferido = $0,25 \times 0,6 \times 10 = 1,5$

Por el reconocimiento del impuesto diferido (60%)	Debe	Haber
Gasto por impuesto diferido	0,75	
AID	0,75	
PID		1,5

Adicionalmente, cabría plantearse el reconocimiento de un PID por causa de la diferencia temporaria imponible que nace de la propia opción por la tributación diferida.

Por el reconocimiento del impuesto diferido (60%)	Debe	Haber
Gasto por impuesto diferido	2,25	
PID		2,25

De tal suerte que el gasto por impuesto diferido, ($0,75 + 2,25 = 3$), se corresponda con el 25% del resultado contable ($12 = 60\% \times 20$) que se ha integrado en las cuentas del partícipe.

Art. 11. Régimen de consolidación fiscal

1. 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:

a) Las diferencias permanentes y temporarias producidas como consecuencia de la eliminación de resultados derivada del proceso de determinación de la base imponible consolidada.

b) 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.

2. 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:

a) Diferencias temporarias

b) Bases imponibles negativas

c) Deducciones, bonificaciones, retenciones e ingresos a cuenta

3. Los activos por impuesto diferido serán objeto de registro contable en los términos previstos en el artículo 5, 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.

4. 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 esta norma, la diferencia para cada sociedad se tratará de acuerdo con la realidad económica de la operación.

5. Los créditos y débitos recíprocos consecuencia de las operaciones descritas en el apartado 2, letras b) y c), anteriores, así como los generados, en su caso, para cada sociedad por el reparto realizado de la carga tributaria, se podrán contabilizar, según el plazo de vencimiento, en las siguientes cuentas:

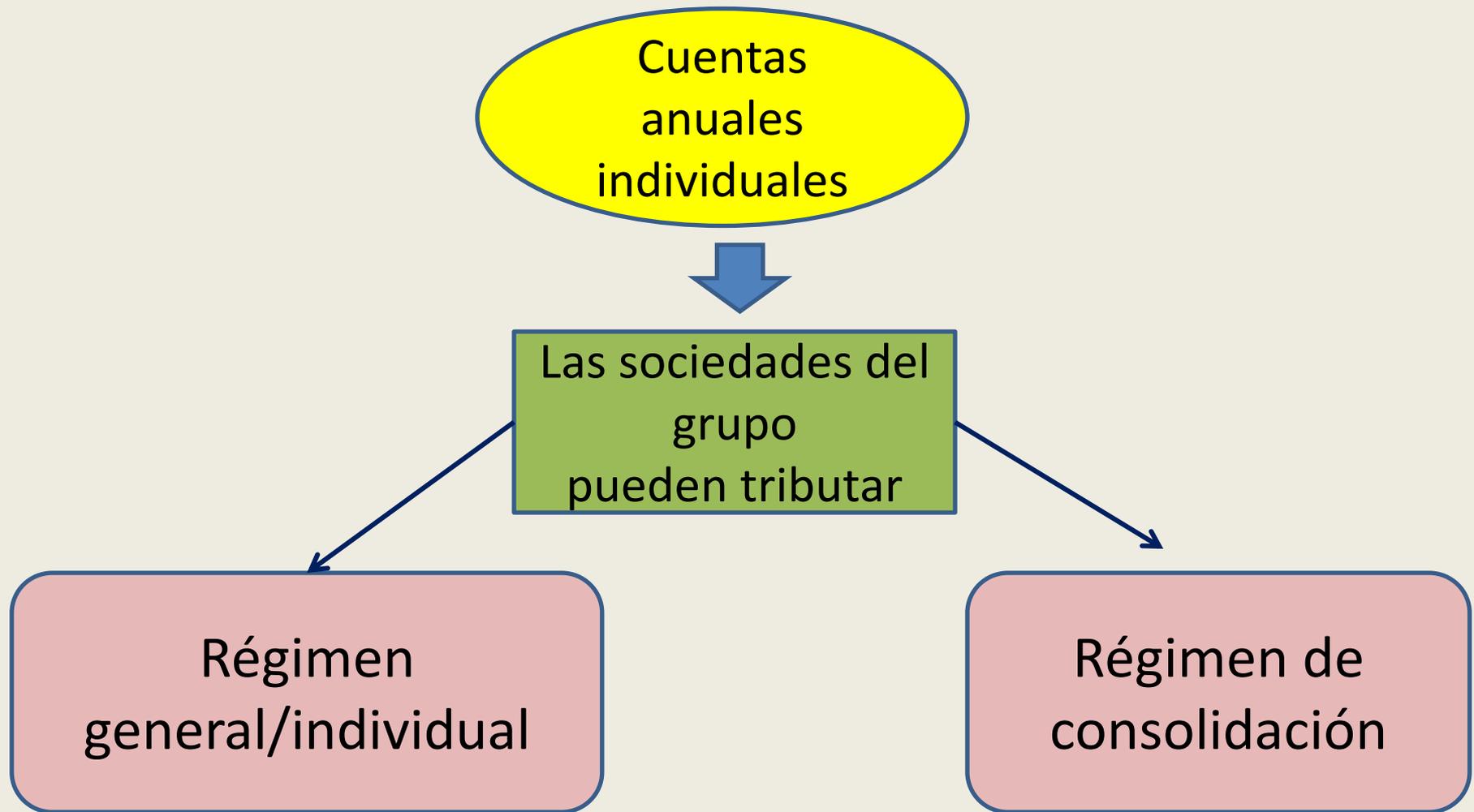
1638. Otras deudas a largo plazo con partes vinculadas por efecto impositivo.

2428. Créditos a largo plazo a partes vinculadas por efecto impositivo.

5138. Otras deudas a corto plazo con partes vinculadas por efecto impositivo.

5328. Créditos a corto plazo a partes vinculadas por efecto impositivo.

El efecto impositivo en la contabilidad de los grupos de empresa



Régimen general/individual

En las cuentas anuales individuales la pertenencia a un grupo carece de trascendencia



Cuentas consolidadas



El beneficio que se elimina, por el que se ha tributado, motiva el reconocimiento de un “activo por impuesto diferido”

Régimen de consolidación fiscal

En las cuentas anuales individuales la pertenencia a un grupo SI tiene trascendencia



El beneficio que se elimina para determinar la base imponible motiva el reconocimiento de un pasivo



Cuentas consolidadas



El beneficio que se elimina, por el que NO se ha tributado, motiva la baja del “pasivo por impuesto diferido” que se había reconocido en las cuentas individuales.

Régimen de consolidación fiscal

Implicaciones en las cuentas anuales individuales

La definición de grupo fiscal es distinta a la de grupo contable

¿Cuál es el objetivo de la RICAC?

Con carácter general, la base imponible se calcula por agregación de las BI individuales, +/- eliminaciones e incorporaciones de resultados intragrupo, - compensación de bases imponibles negativas.

El sujeto pasivo es la sociedad dominante.

Esta circunstancia implica que desde un punto de vista contable la deuda/créditos de las restantes empresas del grupo no sea frente a la Hacienda Pública, sino frente a la sociedad dominante.

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, pudiendo utilizar para ello las cuentas siguientes:

- 4748. Activo por impuesto diferido por operaciones «intra-grupo» y otras.
- 4798. Pasivos por diferencias temporarias imponibles por operaciones «intra-grupo» y otras.

Ejemplo. Eliminación de Beneficios en una transacción interna entre empresas del grupo fiscal.

- Las sociedades A y B, forman un grupo fiscal.
- El beneficio antes de impuestos de ambas sociedades es:
 - Sociedad A..... 1.000 u.m.
 - Sociedad B..... 800 u.m.
- La sociedad B, en el año 20X0, vende un activo a la sociedad A con un beneficio de 100 u.m. Al cierre del ejercicio, el activo no ha salido del grupo.
- En el año 20X1, la sociedad A vende el activo a terceros con un beneficio de 200 u.m.
- El beneficio antes de impuestos de ambas sociedades es:
 - Sociedad A..... 1.200 u.m
 - Sociedad B..... 900 u.m

Ejercicio 20X0

Liquidación fiscal Sociedad A	Importe
Resultado contable antes de impuestos	1.000
Ajustes	---
Base imponible	1.000
Cuota (30%)	300

Liquidación fiscal Sociedad B	Importe
Resultado contable antes de impuestos	800
Ajustes:	---
- Negativo: eliminación de resultado	<100>
Base imponible	700
Cuota (30%)	210

Asientos Sociedad A	DEBE	HABER
Impuesto corriente	300	
Créditos con sociedades del grupo	210	
HP acreedor por conceptos fiscales		510
TOTAL	510	510

Asientos Sociedad B	DEBE	HABER
Impuesto corriente	210	
Impuesto diferido	30	
Pasivos por impuestos diferidos		30
Deudas con sociedades del grupo		210
TOTAL	240	240

LIQUIDACIÓN FISCAL

FORMA DE TRIBUTACIÓN	GENERAL	RÉGIMEN DE CONSOLIDACIÓN FISCAL
SOCIEDAD A	300	300
SOCIEDAD B	240	210
AGREGADO	540	510

GASTO DEVENGADO

FORMA DE TRIBUTACIÓN	GENERAL	RÉGIMEN DE CONSOLIDACIÓN FISCAL
SOCIEDAD A	300	300
SOCIEDAD B	240	240
AGREGADO	540	540

Ejercicio 20X1

Liquidación fiscal Sociedad A	Importe
Resultado contable antes de impuestos	1.200
Ajustes	---
Base imponible	1.200
Cuota (30%)	360

Liquidación fiscal Sociedad B	Importe
Resultado contable antes de impuestos	900
Ajustes:	---
- Positivo: incorporación de resultado	100
Base imponible	1.000
Cuota (30%)	300

Asientos Sociedad A	DEBE	HABER
Impuesto corriente	360	
Créditos con sociedades del grupo	300	
HP acreedor por conceptos fiscales		660
TOTAL	660	660

Asientos Sociedad B	DEBE	HABER
Impuesto corriente	300	
Pasivos por impuestos diferidos	30	
Impuesto diferido		30
Deudas con sociedades del grupo		300
TOTAL	330	330

LIQUIDACIÓN FISCAL

FORMA DE TRIBUTACIÓN	GENERAL	RÉGIMEN DE CONSOLIDACIÓN FISCAL
SOCIEDAD A	360	360
SOCIEDAD B	270	300
AGREGADO	630	660

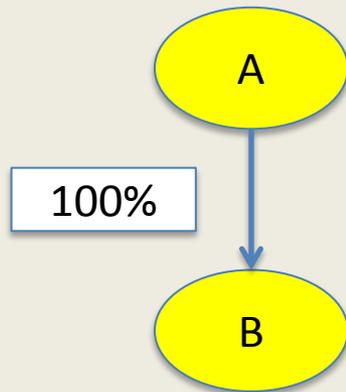
GASTO DEVENGADO

FORMA DE TRIBUTACIÓN	GENERAL	RÉGIMEN DE CONSOLIDACIÓN FISCAL
SOCIEDAD A	360	360
SOCIEDAD B	270	270
AGREGADO	630	630

Ejemplo. Eliminación de corrección valorativa a efectos fiscales

La sociedad A participa en el 100% del capital de la sociedad B. El precio de adquisición de la inversión ha sido de 100 u.m.

El resultado antes de impuestos (coincidente con la Base imponible) de las sociedades del grupo en el ejercicio X0 es el que se muestra a continuación:



	X0
Sociedad A	-10
Sociedad B	-30
Total	-40

Al cierre del ejercicio los activos netos de B son de 70 u.m (antes de considerar el efecto impositivo). Las sociedades A y B forman un grupo fiscal que tributa al 25%.

1ª Hipótesis. La sociedad B espera recuperar la pérdida con la renta generada por la propia sociedad B.

Registro contable Sociedad B	Debe	Haber
AID	7,5	
Gasto por Impuesto diferido		7,5

En tal caso, la sociedad A no debería contabilizar deterioro alguno porque es previsible que el importe recuperable de la inversión supere el precio de adquisición de 100 u.m.

Cuentas anuales consolidadas

VL de la inversión en B = 77,5

Base fiscal = 100

Como la pérdida no se ha aprovechado por la matriz tal vez cabría plantearse el reconocimiento en CC de un AID.

Art.16.4 RICAC. No procede el reconocimiento 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.

A tal efecto, el único hito a considerar sería la baja de la inversión.

2ª Hipótesis. La sociedad B espera recuperar la pérdida con la renta generada por la propia sociedad A.

Registro contable Sociedad B	Debe	Haber
AID	7,5	
Gasto por Impuesto diferido		7,5

En tal caso, la sociedad A puede plantearse reconocer el deterioro de valor. Si se reconoce en la sociedad A un deterioro de 22,5 surgiría una diferencia temporaria deducible.

VL de la inversión en B = 77,5
Base fiscal = 100

Como la pérdida no se ha aprovechado por la matriz tal vez cabría plantearse el reconocimiento en CI de un AID. A tal efecto, el único hito a considerar sería la baja de la inversión.

Cuentas anuales consolidadas

En primer lugar es preciso contabilizar la eliminación del deterioro de valor.

VL de la inversión en B = 77,5

Base fiscal = 100

Como la pérdida no se ha aprovechado por la matriz tal vez cabría plantearse el reconocimiento en CC de un AID.

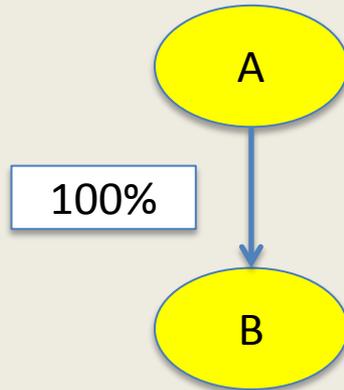
PRECISIÓN: este AID es el mismo que se ha podido reconocer en CI en la sociedad A.

Art.16.4 RICAC. No procede el reconocimiento 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. A tal efecto, el único hito a considerar sería la baja de la inversión.

Ejemplo. Eliminación de corrección valorativa a efectos fiscales.Bis

La sociedad A participa en el 100% del capital de la sociedad B. El precio de adquisición de la inversión ha sido de 100 u.m.

El resultado antes de impuestos (coincidente con la Base imponible) de las sociedades del grupo en el ejercicio X0 es el que se muestra a continuación:



	X0
Sociedad A	30
Sociedad B	-30
Total	0

Al cierre del ejercicio los activos netos de B son de 70 u.m (antes de considerar el efecto impositivo). Las sociedades A y B forman un grupo fiscal que tributa al 25%.

Al margen de las hipótesis que se planteen sobre la renta que generará en el futuro la sociedad B, si las sociedades tributan en el régimen de consolidación fiscal procederá el siguiente registro contable.

Registro contable Sociedad A	Debe	Haber
Gasto por Impuesto corriente	7,5	
Deuda con empresas del grupo (B)		7,5

Registro contable Sociedad B	Debe	Haber
Crédito con empresas del grupo (A)	7,5	
Gasto por impuesto corriente		7,5

1ª Hipótesis. La sociedad A estima que no procede reconocer un deterioro de valor por la inversión en la sociedad B.

Cuentas anuales consolidadas

VL de la inversión en B = 77,5

Base fiscal = 100

Como la pérdida se ha aprovechado por la matriz no procede reconocer AID a la vista de lo previsto en el art.62.2 LIS y el art.16.4 RICAC.

2ª La sociedad A estima que procede reconocer un deterioro de valor por la inversión en la sociedad B.

Registro contable Sociedad A	Debe	Haber
Pérdida por deterioro	22,5	
Deterioro de valor		22,5

Cuentas anuales individuales

Si se reconoce en la sociedad A un deterioro de 22,5 surgiría una diferencia temporaria deducible.

VL de la inversión en B = 77,5

Base fiscal = 100

Pero como la pérdida se ha aprovechado por la matriz no procedería reconocer un AID (art.62.2 LIS).

Cuentas anuales consolidadas

En primer lugar se elimina el deterioro. Después, como la pérdida se ha aprovechado por la matriz no procede reconocer AID a la vista de lo previsto en el art.62.2 LIS y el art.16.4 RICAC.

Bases imponibles negativas

1.º 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 lo previsto en el artículo 5 de esta resolución. A estos efectos se puede utilizar la cuenta 4749. Crédito por pérdidas a compensar en régimen de declaración consolidada del ejercicio.

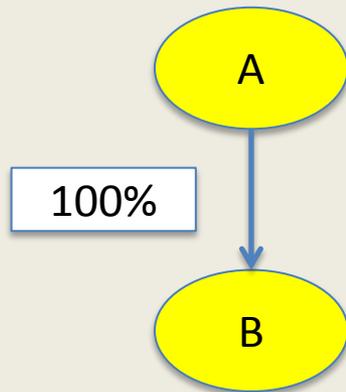
2.º Cuando se trate de bases imponibles negativas producidas con anterioridad a la tributación consolidada, a los requisitos para el reflejo contable del crédito fiscal derivado de las mismas, establecidos en el artículo 5, habrá que añadir que el grupo a efectos fiscales pueda compensarlas.

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

Ejemplo. Tratamiento de las BIN,s de la sociedad dependiente que no se compensan por insuficiencia de ganancias fiscales en las otras sociedades del grupo

La sociedad A participa en el 100% del capital de la sociedad B.

El resultado antes de impuestos (coincidente con la Base imponible) de las sociedades del grupo en el ejercicio X0 es el que se muestra a continuación:



	X0
Sociedad A	60.000
Sociedad B	-70.000
Total	-10.000

Las sociedades A y B forman un grupo fiscal que tributa al 25%.

Registro contable:

Ejercicio X0

Registro contable Sociedad A	Debe	Haber
Gasto por Impuesto corriente	15.000	
Deuda con empresas del grupo (B)		15.000

Registro contable Sociedad B	Debe	Haber
Crédito con empresas del grupo (A)	15.000	
Crédito fiscal (AID)*	2.500	
Gasto por impuesto corriente		15.000
Gasto por impuesto diferido		2.500

***PRECISIÓN:** la sociedad que ha incurrido en pérdidas fiscales sólo debería reconocer un crédito frente a otra sociedad del grupo, con carácter general, la sociedad dominante, en la medida que la base imponible negativa haya sido objeto de compensación en la liquidación del impuesto. En caso contrario, el crédito frente a la Hacienda Pública debería lucir en las cuentas anuales de la sociedad que ha generado las pérdidas fiscales.

Ejemplo. Tratamiento contable de los acuerdos intra-grupo de reparto de la carga tributaria

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.

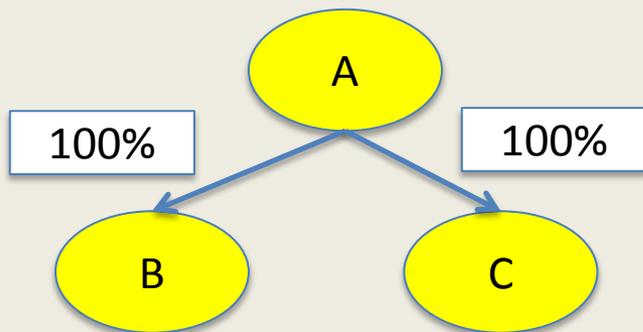
Un “reparto” de la deuda tributaria constituye una condonación de un crédito o un pago o un cobro sin contraprestación, y dado que la NRV 18^a.2, en consonancia con la definición de ingreso del Marco Conceptual del PGC, rechaza la posibilidad de que entre la sociedad y el socio pueda existir como causa del negocio la mera liberalidad, la diferencia entre la carga tributaria de cada sociedad, de acuerdo con la norma, y la que se pacta, se registrará como sigue.

Si la sociedad dominante aumenta su carga tributaria, se registrará, como un mayor valor de la participación, si la disminuye, como una distribución de dividendos. En el caso de la sociedad dependiente, si reduce su carga tributaria, se registrará como una aportación de socios, y si la aumenta, como una disminución de reservas.

Ejemplo. Compensación de BIN,s cuando las sociedades tributan en el Régimen de consolidación fiscal-criterio para identificar el sentido de las relaciones recíprocas entre las empresas del grupo fiscal (BIN en una sociedad y ganancias fiscales en otras empresas del grupo)

La sociedad A participa en el 100% del capital de las sociedades B y C.

El resultado antes de impuestos de las sociedades del grupo en el ejercicio X0 es el que se muestra a continuación:



	X0
Sociedad A	100.000
Sociedad B	-60.000
Sociedad C	50.000

Las sociedades A, B y C forman un grupo fiscal que tributa al 25%.

Registro contable:

Si las sociedades tributan en el régimen de consolidación fiscal, de acuerdo con el artículo 62 de la LIS, a modo de esquema, la base imponible se determina sumando:

- a) Las bases imponibles individuales correspondientes a todas y cada una de las entidades integrantes del grupo fiscal,
- b) Las eliminaciones de resultados generados en operaciones internas,
- c) Las incorporaciones de las eliminaciones practicadas en los periodos anteriores,
- d) Las cantidades correspondientes a la reserva de capitalización prevista en el artículo 25 de la LIS, que se referirá al grupo fiscal. No obstante, la dotación de la reserva se realizará por cualquiera de las entidades del grupo.
- e) La compensación de bases imponibles negativas del grupo fiscal,
- f) La compensación de bases imponibles negativas pendientes de compensar por cualquier entidad en el momento de su integración en el grupo fiscal, con el límite del 70% de la base imponible individual de la propia entidad.

En consecuencia, si las sociedades tributan en el régimen de consolidación fiscal, la liquidación del impuesto sobre sociedades será la siguiente.

Liquidación fiscal	Sociedad A	Sociedad B	Sociedad C	Total
Resultado contable antes de impuestos	100.000	-60.000	50.000	90.000
Ajuste: (...)				
Base imponible*	100.000	-60.000	50.000	90.000
Cuota (25%)				22.500

*Por motivos de simplicidad se ha prescindido de aplicar la reducción por la reserva de capitalización y cualquier otro ajuste de los descritos en el artículo 62 de la LIS.

Y el registro contable en las respectivas sociedades será el siguiente:

Alternativa 1. Las relaciones recíprocas solo surgen entre la sociedad dominante (que actúa como representante del grupo fiscal y autoliquida el impuesto) y las dependientes.

Registro contable Sociedad A	Debe	Haber
Gasto por impuesto corriente	25.000	
Crédito con empresas del grupo* (C)	12.500	
Deuda con empresas del grupo** (B)		15.000
HP acreedora por conceptos fiscales		22.500

* Por el impuesto corriente que le hubiera correspondido pagar a la sociedad C surgirá un crédito y débito recíproco entre la sociedad dominante y la sociedad C.

** Por la parte del resultado fiscal que se ha podido minorar en las bases imponibles negativas generadas por la sociedad B surgirá un crédito y débito recíproco entre la sociedad dominante y la sociedad B.

Registro contable Sociedad B	Debe	Haber
Crédito con empresas del grupo*	15.000	
Gasto por Impuesto corriente**		15.000

*Crédito con la sociedad A en tanto que representante del grupo fiscal.

**Nótese que en este caso el gasto por impuesto a reconocer sería corriente.

Registro contable Sociedad C	Debe	Haber
Gasto por Impuesto corriente	12.500	
Deuda con empresas del grupo*		12.500

*Deuda con la sociedad A en tanto que representante del grupo fiscal.

Alternativa 2. Las relaciones recíprocas surgen entre la sociedad a la que corresponde la BIN individual o en la que surge el derecho a la deducción y las sociedades que ven reducida su tributación (teórica individual) en términos proporcionales.

Registro contable Sociedad A	Debe	Haber
Gasto por impuesto corriente	25.000	
Crédito con empresas del grupo* (C)	7.500	
Deuda con empresas del grupo** (B)		10.000
HP acreedora por conceptos fiscales		22.500

* Por el impuesto corriente que le hubiera correspondido pagar a la sociedad C surgirá un crédito y débito recíproco entre la sociedad dominante y la sociedad C.

** Por la parte del resultado fiscal que se ha podido minorar en las bases imponibles negativas generadas por la sociedad B surgirá un crédito y débito recíproco entre la sociedad dominante y la sociedad B.

Registro contable Sociedad B	Debe	Haber
Crédito con empresas del grupo*	10.000	
Crédito con empresas del grupo**	5.000	
Gasto por Impuesto corriente		15.000

*Frente a la sociedad A en proporción a la parte de la BIN que compensa esta última.

**Frente a la sociedad C en proporción a la parte de la BIN que compensa esta última.

Registro contable Sociedad C	Debe	Haber
Gasto por impuesto corriente	12.500	
Deuda con empresas del grupo*		7.500
Deuda con empresa del grupo**		5.000

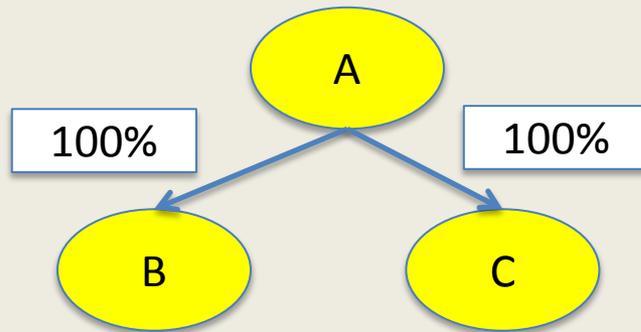
*Deuda con la sociedad A en tanto que representante del grupo fiscal.
 $Deuda = 25\% \times (50.000 - (60.000 \times (50.000/150.000))) = 25\% \times (50.000 - 20.000) = 7.500$

**Deuda frente a la sociedad B por la parte proporcional de la BIN generada por esta última que compensa la sociedad C.

Ejemplo. Compensación de BIN,s cuando las sociedades tributan en el Régimen de consolidación fiscal-criterio para identificar el sentido de las relaciones recíprocas entre las empresas del grupo fiscal (BIN en dos sociedades y ganancias fiscales en otra empresa del grupo)

La sociedad A participa en el 100% del capital de las sociedades B y C.

El resultado antes de impuestos de las sociedades del grupo en el ejercicio X0 y X1 es el que se muestra a continuación:



	X1	X0
Sociedad A	20.000	50.000
Sociedad B	-50.000	-100.000
Sociedad C	-50.000	-100.000

Las sociedades A, B y C forman un grupo fiscal que tributa al 25%.

En los ejercicios X0 y X1 la sociedad A opta por compensar las bases imponible negativas generadas por la sociedad B. Al inicio del ejercicio X2 la sociedad C deja de formar parte del grupo fiscal.

Registro contable:

Ejercicio X0

Registro contable Sociedad A	Debe	Haber
Gasto por Impuesto corriente	12.500	
Deuda con empresas del grupo (B)		12.500

Registro contable Sociedad B	Debe	Haber
Crédito con empresas del grupo (A)	12.500	
Crédito fiscal (AID)*	12.500	
Gasto por impuesto corriente		12.500
Gasto por impuesto diferido		12.500

* El registro corresponde a la sociedad que ha incurrido en las pérdidas fiscales, en la medida que la BIN no es compensada por el grupo.

Registro contable Sociedad C	Debe	Haber
Crédito fiscal (AID)*	25.000	
Gasto por impuesto diferido		25.000

* El registro corresponde a la sociedad que ha incurrido en las pérdidas fiscales, en la medida que la BIN no es compensada por el grupo.

Ejercicio X1

Registro contable Sociedad A	Debe	Haber
Gasto por Impuesto corriente	5.000	
Deuda con empresas del grupo (B)		5.000

Registro contable Sociedad B	Debe	Haber
Crédito con empresas del grupo (A)	5.000	
Crédito fiscal (AID)	7.500	
Gasto por impuesto corriente		5.000
Gasto por impuesto diferido		7.500

Registro contable Sociedad C	Debe	Haber
Crédito fiscal (AID)*	12.500	
Gasto por impuesto diferido		12.500

* El registro corresponde a la sociedad que ha incurrido en las pérdidas fiscales, en la medida que la BIN no es compensada por el grupo.

Al inicio del ejercicio X2, cuando la sociedad C deja de formar parte del grupo fiscal es preciso cuantificar las BIN que podrá compensar en sus futuras declaraciones individuales. A tal efecto, de acuerdo con el artículo 74 y 75 de la LIS, el derecho a la compensación de bases imponibles negativas del grupo fiscal pendientes de compensar lo asumirá cada una de las entidades en la proporción que hubiesen contribuido a su formación.

En esa fecha, las BIN pendientes de compensar son las siguientes:

$$\text{Sociedad B} = - 100.000 - 50.000 + 70.000 = - 80.000$$

$$\text{Sociedad C} = - 100.000 - 50.000 = -150.000$$

Sobre el reparto del importe total de - 230.000 u.m cabría realizar dos posibles interpretaciones:

a) El reparto se realiza en proporción a las BIN existentes en la fecha en que la sociedad C deja de formar parte del grupo fiscal, en cuyo caso se le asignarían la totalidad de BIN que ha generado. Bajo esta hipótesis, la contabilidad de la sociedad B no debería soportar ajuste alguno.

b) El reparto se realiza en proporción a las BIN generadas durante la pertenencia al grupo, independientemente de que hayan sido o no compensadas. Bajo esta segunda hipótesis, la sociedad C solo podría compensar 115.000 u.m de BIN, lo que podría requerir un ajuste en las relaciones recíprocas acordadas inicialmente en el seno del grupo pues en caso contrario la discrecionalidad de la sociedad A en el momento de identificar las BIN que se compensan podría alterar la situación patrimonial de las sociedades dependientes.

PRECISIÓN: la relación jurídica descrita, en tanto subsista el grupo fiscal o una entidad siga formando parte del mismo, surgirá en función de los acuerdos que a tal efecto se establezcan en el seno del grupo, en ausencia de otro criterio derivado de la norma fiscal.

Deducciones, bonificaciones, retenciones e ingresos a cuenta

1.º 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.

2.º 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.

3.º Los importes de los ingresos a cuenta del impuesto sobre beneficios, incluidas las retenciones, se imputarán a la sociedad que efectivamente los haya soportado.

4.º 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.

Art. 12. Impuestos extranjeros de naturaleza similar al impuesto sobre sociedades

1. 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.

2. 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.

3. 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.

4. 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.

5. 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.

6. 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.

Ejemplo. Efecto impositivo de una sucursal en el extranjero

Al cierre del ejercicio 200X, la sociedad A (sociedad española cuya moneda funcional y de presentación es el euro) constituye una sucursal en el extranjero adquiriendo activos en moneda local (ml) y asumiendo pasivos en la misma moneda por importe de 100 u.m y 80 u.m, respectivamente. En esa fecha el tipo de cambio es 1 euro = 1,4 ml. En consecuencia, el balance de la sucursal en el extranjero a 31-12-200X, en moneda local (moneda funcional y de tributación) y moneda de presentación mostrará los siguientes saldos:

BALANCE		
31-12-200X 1euro=1,4 ml (T/c cierre)	Moneda local/funcional/ tributación	Moneda presentación
Activo	100	71,42
Pasivo	80	57,14
Patrimonio "aportado"	20	14,28

Operaciones del ejercicio 200X+1

Al cierre del ejercicio siguiente, el balance y la cuenta de pérdidas y ganancias de la sucursal en el extranjero muestran los siguientes saldos:

BALANCE		
31-12-200X+1 1euro=1,2 ml (T/c cierre)	Moneda local/funcional/ tributación	Moneda presentación
Activo	110	91,66
Pasivo	85	70,83
Patrimonio		
- Patrimonio "aportado"	20	14,28
- Resultado	5	3,84
- Diferencia de conversión*		2,71

*Dif.conversión antes de considerar el efecto impositivo = $(91,66 - 70,83) - (14,28 + 3,84) = 2,71$

O lo que es equivalente:

$$\text{Dif.conversión} = \left(\frac{20}{1,2} - \frac{20}{1,4} \right) + \left(\frac{5}{1,2} - \frac{5}{1,3} \right) = 2,71$$

CUENTA DE P y G		
31-12-200x+1 1euro=1,3 ml (T/c de la operación/medio; art.61 NOFCAC)	Moneda local/funcional/ tributación	Moneda presentación
Ingresos	12	9,23
Gastos	6	4,62
Impuesto sobre beneficios (corriente)	1	0,77
Resultado	5	3,84

La Diferencia de conversión es una categoría singular de ingreso o gasto cuya base fiscal imponible o deducible debería analizarse de manera aislada del conjunto de los elementos patrimoniales de los que trae causa, en la medida que su transferencia a la cuenta de pérdidas y ganancias solo se producirá, con carácter general, en caso de enajenación del negocio en su conjunto. Es decir, si bien la diferencia de conversión surgen de comparar el contravalor de los activos netos a tipo de cambio de cierre y el patrimonio aportado/generado a tipo de cambio histórico, no cabe duda que la baja individual de los elementos patrimoniales en la sucursal y el registro de otro elemento (en ambos casos, en la misma moneda), no introduce modificaciones sustanciales desde un punto de vista económica que justifiquen la reclasificación a la cuenta de pérdidas y ganancias de la empresa española de la Diferencia de conversión (asociada a ese elemento) acumulada en el patrimonio neto.

Por el contrario, en el supuesto que se enajenase la sucursal, la transferencia de la Diferencia de conversión sí que resulta relevante desde la perspectiva de la imagen fiel con el objetivo de identificar el componente financiero (Diferencia de cambio) de la renta que surja en la desinversión.

Esto es, desde la perspectiva de la tributación en España, la diferencia de conversión sería un ingreso pendiente de imputar a la cuenta de pérdidas y ganancias que, en consecuencia, acumularía una tributación latente ($25\% \times 2,71$) que se hará efectiva como consecuencia de la enajenación o cese del negocio, salvo que se le pudiera extender la exención regulada en el art.22 de la LIS.

De lo anterior se infiere que el efecto impositivo (que podríamos denominar indirecto o desde la perspectiva de la tributación en España; similar al que se regula en el artículo 72 de las NFCAC) asociado a la Diferencia de conversión no surge en sentido estricto de la comparación entre el valor en libros y la base fiscal de todos y cada uno de los elementos patrimoniales de la sucursal, sino de la variación de valor que se contabiliza directamente en el patrimonio neto de la empresa española una vez aplicado el procedimiento de conversión. En nuestro ejemplo, un ingreso que pone de manifiesto un pasivo sin valor en libros pero con base fiscal, salvo exención fiscal, y que originaría el reconocimiento del correspondiente PID.

Por lo tanto, el efecto impositivo de la sucursal en las cuentas anuales individuales de la sociedad española (considerando que la renta obtenida en el extranjero cumple los requisitos para calificarse como exenta por el art. 22 de la LIS) mostrará dos impactos:

- Gasto por impuesto corriente (6350): 0,77
- Gasto por impuesto diferido (8351): $0,25 \times 2,71 = 0,68$ (salvo que la renta se declare exenta en caso de baja de la inversión).

PRECISIÓN: en los supuestos excepcionales en que la renta obtenida por la sucursal en el extranjero no estuviera exenta en España, adicionalmente, sería preciso contabilizar como un segundo hecho económico el efecto impositivo (corriente y diferido) de la tributación en España. Para ello, parece razonable considerar que las magnitudes de balance y cuenta de pérdidas y ganancias a considerar a efectos fiscales fuesen las derivadas del proceso de conversión a euros de los saldos expresados en moneda funcional.

Ejemplo. Efecto impositivo de una sucursal en el extranjero (cuando la moneda de tributación difiere de la moneda funcional)

Al cierre del ejercicio 200X, la sociedad A (sociedad española cuya moneda funcional es el euro) constituye una sucursal en el extranjero (con moneda funcional euro) adquiriendo activos en moneda local (ml) y asumiendo pasivos en la misma moneda por importe de 100 u.m y 80 u.m, respectivamente. En esa fecha el tipo de cambio es 1 euro = 1,4 ml. En consecuencia, el balance de la sucursal en el extranjero a 31-12-200X, en moneda local (moneda de tributación) mostrará los siguientes saldos:

BALANCE		
31-12-200X 1euro=1,4 ml (T/c cierre)	Moneda local/tributación	Moneda funcional (euro)
Activo	100	71,42
No monetario = $70/1,4 = 50$		
Monetario = $30/1,4 = 21,42$		
Pasivo	80	57,14
Monetario = $80/1,4 = 57,14$		
Patrimonio "aportado"	20	14,28

Operaciones del ejercicio 200X+1

Al cierre del ejercicio siguiente, el balance y la cuenta de pérdidas y ganancias de la sucursal en el extranjero muestran los siguientes saldos:

BALANCE		
31-12-200X+1 1euro=1,2 ml (T/c cierre)	Moneda local/tributación	Moneda funcional (euro)
Activo	110	84,16
No monetario = $63/1,4 = 45$ Monetario = $47/1,2 = 39,16$		
Pasivo	85	70,83
Monetario = $85/1,2 = 70,83$		
Patrimonio		
- Patrimonio "aportado"	20	14,28
- Resultado	5	-0,95*

*Obtenido por diferencia entre activos netos y patrimonio aportado.

CUENTA DE P y G		
31-12-200x+1 1euro=1,3 ml (T/c de la operación/medio; art.61 NOFCAC)	Moneda local/tributación	Moneda funcional (euro)
Ingresos	16	12,31
Gastos -Amortización = $7/1,4 = 5$ -Otros = $3/1,3 = 2,31$	-10	-7,31
Diferencia de cambio		-5,18*
Impuesto sobre beneficios (corriente)	-1	-0,77
Resultado	5	-0,95

*Obtenido por diferencia entre ingresos y gastos convertidos a tipo de cambio de la transacción (salvo amortización calculada a tipo de cambio histórico) y resultado.

Además se conoce que la renta obtenida en el extranjero está exenta de tributación en España.

Es preciso considerar que cuando la moneda de tributación (en la que se valoran los activos y pasivos a efectos fiscales y, en consecuencia, se determina la renta fiscal) difiere de la moneda funcional (moneda de elaboración de las cuentas anuales y, en consecuencia, de cálculo del resultado contable), el valor en libros de los activos y pasivos no monetarios (calculados en moneda funcional) diferirá de su base fiscal y, por lo tanto, salvo dispensa, procederá reconocer los correspondientes AID y PID.

Pues bien, de acuerdo con lo indicado, al cierre del ejercicio 200X+1 se identifica una diferencia temporaria en el activo no monetario que se calcula como sigue:

$$\text{Valor en libros} = 63/1,4 = 45$$

$$\text{Base fiscal} = 63/1,2 = 52,5$$

Que originará el reconocimiento de un AID aplicando a la citada diferencia el tipo de gravamen local.

Ejemplo. Dividendo que se grava en origen y que la matriz contabiliza como una recuperación de la inversión

La sociedad "M" adquiere una inversión (100%) en el extranjero desembolsado 77 u.m. En la fecha de adquisición los fondos propios de la filial muestran la siguiente composición: capital 50 u.m. y reservas 30 u.m. La legislación tributaria del país extranjero grava el reparto de dividendos con una retención del 10%, que la empresa "M" no puede recuperar. Una vez realizada la inversión, la sociedad "M" acuerda el reparto de las reservas. En aplicación de la NRV 9ª.2.8 del PGC la operación debe contabilizarse en España como una recuperación de la inversión.

Registro contable:

Por el reconocimiento del "dividendo"	Debe	Haber
Tesorería (30 x 0,9)	27	
Inversión		27

Alternativamente, cabría plantearse esta otra solución:

Por el reconocimiento del "dividendo"	Debe	Haber
Tesorería (30 x 0,9)	27	
Otros tributos	3	
Inversión		30

PRECISIÓN: Pues bien, en principio, considerando que desde una perspectiva económica racional la tributación latente debería haberse descontado del precio pagado por la inversión, lo más razonable podría ser contabilizar la baja de la inversión en el importe recibido, neto de la retención soportada en origen.

PRECISIÓN: si el reparto del dividendo se tuviese que contabilizar como un ingreso, por haberse generado la renta que se reparte con posterioridad a la fecha de adquisición, la sociedad "M" contabilizaría el ingreso financiero por el importe bruto, y la retención en origen se reconocería como un gasto por impuesto corriente de naturaleza similar al impuesto sobre sociedades español.

CAPÍTULO VII

Cuentas anuales consolidadas

Artículo 13. Diferencias temporarias en consolidación

Artículo 14. Homogeneización, eliminaciones de resultados e incorporación de plusvalías y minusvalías por la aplicación del método de adquisición

Artículo 15. Fondo de comercio de consolidación

Artículo 16. Diferencias entre el valor consolidado de una participada y su base fiscal

Artículo 17. Reconocimiento posterior de activos fiscales adquiridos

Ejemplo.- Consolidaciones posteriores (con subvenciones y ajustes por cambios de valor en la sociedad dependiente.)

El 31-12-200x la sociedad A adquiere el 70% de las acciones de la sociedad B por 20.000 u.m. En la fecha de adquisición, el VR de la patente de la sociedad B es de 14.000 u.m. El tipo impositivo es del 30%. La subvención está vinculada a la patente que se amortiza en 20 años.

Se pide: Calcular las magnitudes contables derivadas de la consolidación, sabiendo que los balances de A y B relevantes a estos efectos son los que se muestran a continuación.

Sociedad A (31-12-200x+2)			
Participación en B	20.000	Capital	15.000
Otro activo	48.500	Reservas	2.500
		P y G	2.800
		Deudas	48.200
Total Activo	68.500	Total PN y Pasivo	68.500

Sociedad B (31-12-200x)			
Patente	10.000	Capital	5.000
Otro activo	13.000	Reservas	10.000
		Subvenciones	3.500
		Pasivo I.Dif.	1.500
		Deudas	3.000
Total Activo	23.000	Total PN y Pasivo	23.000

Sociedad B (31-12-200x+2)			
Patente	9.000	Capital	5.000
Otro activo	22.400	Reservas	11.000
		P y G	4.200
		Ajustes	1.400
		Subvenciones	3.150
		Pasivo I.Dif.	1.950
		Deudas	4.700
Total Activo	31.400	Total Pasivo	31.400

Las cuentas de pérdidas y ganancias del ejercicio 200x+2 de las sociedad A y B muestran los siguientes saldos:

Sociedad A	200x+2
Cifra de negocios	8.000
Aprovisionamientos	<3.000>
Amortización	<1.000>
Resultado explotación	4.000
Resultado antes de impuestos	4.000
Impuesto sobre sociedades	<1.200>
Resultado del ejercicio	2.800

Sociedad B	200x+2
Cifra de negocios	7.000
Aprovisionamientos	<750>
Amortización	<500>
Imputación Subvención	250
Resultado explotación	6.000
Resultado antes de impuestos	6.000
Impuesto sobre sociedades	<1.800>
Resultado del ejercicio	4.200

Los estados de ingresos y gastos reconocidos del ejercicio 200x+2 de las sociedad A y B muestran los siguientes saldos:

Sociedad A	200x+2
A) Resultado ordinario del ejercicio	2.800
B) I y G imputados	---
C) Total transferencias	---
D) Total de I y G reconocidos	2.800

Sociedad B	200x+2
A) Resultado ordinario del ejercicio	4.200
I. AFDV	2.000
VII. Efecto impositivo	<600>
B) I y G imputados	1.400
IX. Subvenciones	<250>
XIII. Efecto impositivo	75
C) Total transferencias	<175>
D) Total de I y G reconocidos	5.425

Cálculo del FC

	Valor contable	Valoración de activos y pasivos
Patente	10.000	14.000 x 0,7
Otro activo	13.000	13.000 x 0,7
Total activo	23.000	27.000 x 0,7
<Deudas>	<3.000>	<3.000> x 0,7
<Pasivo fiscal diferido>	<1.500>	<1.500> x 0,7
<Pasivo fiscal diferido consolidación>		<1.200> x 0,7
Total pasivo	-----	<5.700> x 0,7
VR de los activos netos (70%)	-----	14.910
Contraprestación 20.000 €	-----	20.000
Fondo de comercio	-----	5.090

Socios externos

Se valoran por el VR en la fecha de adquisición más la parte proporcional que les corresponda en la variación del PN el Grupo.

$$1.- \text{VR Fecha adquisición} = 30\% \times 21.300 = 6.390$$

2.- Variación PN ajustado por las transferencias a P y G y otros ajustes.

	Capital	Reservas	P y G	Ajsutes	Subvenciones
200x+2	5.000	11.000	4.200	1.400	3.150
Ajustes		-315	-315		350
200x	-5.000	-10.000			-3.500
Diferencia	0	685	3.885	1.400	0

$$\text{ISE} = 6.390 + 30\% (685 + 3.885 + 1.400) = 8.181$$

Eliminación Subvención	DEBE	HABER
Reservas B	175	
P y G B	175	
Subvención		350
TOTAL	350	350

Eliminación Inversión P. Neto	DEBE	HABER
Patente	4.000	
FC	5.090	
Capital B	5.000	
Reservas B	10.000	
Subvención	3.500	
Participación en B		20.000
Impuesto diferido		1.200
Socios externos		6.390
TOTAL	27.590	27.590

Amortización de la plusvalía	DEBE	HABER
Reservas B	140	
P y G B	140	
Pasivo impuesto diferido	120	
A.A. Inmoviliz. Intangible		400
TOTAL	400	400

Amortización de la plusvalía (ajuste de P y G)	DEBE	HABER
Amortización del Inmovilizado intangible	200	
Impuesto sobre beneficios		60
Saldo de P y G		140
TOTAL	200	200

Asignación de las reservas y otros ajustes	DEBE	HABER
Reservas B (11.000 – 10.000 – 175 - 140)	685	
Ajustes por cambios de valor (1.400 x 30%)	420	
Reservas en Sociedades Consolidada (RSC) (70% x 685)		479,5
ISE (30% x 685) + 420		625,5
TOTAL	1.105	1.105

Reparto del resultado	DEBE	HABER
P y G B (4.200 – 175 - 140)	3.885	
P y G Consolidada (70% x 3.885)		2.719,5
ISE (30% x 3.885)		1.165,5
TOTAL	3.885	3.885

BALANCE CONSOLIDADO (31-12-x+2)

Activo		PN y Pasivo	
A) Activo no corriente	17.690	A) Patrimonio neto	32.660
I. Inmovilizado intangible.	17.690	A-1) Fondos propios	23.499
1. FC de consolidación.	5.090	I. Capital	15.000
2. Otro inmovilizado intangible	12.600	III. Reservas	2.979,5
		VI. Resultado del ejercicio atribuido a la sociedad dominante	5.519,5
		A-2) Ajustes por cambios de valor.	980
		II. Otros ajustes por c.v.	980
		A-4) Socios externos	8.181
B) Activo corriente	70.900	B) Pasivo no corriente	55.930
		II. Deudas a largo plazo	52.900
		IV. Pasivos por impuestos diferidos	3.030
Total	88.590	Total	88.590

$$2.979,5 = 2.500 + \text{RSC (479,5)}$$

$$5.519,5 = 6.685 - \text{P y G ISE (1.165,5)}$$

Cuenta de pérdidas y ganancias consolidada

	A	B	A + B	Ajustes	Consol.
Cifra de negocios	8.000	7.000	15.000		15.000
Aprovisionamientos	- 3.000	-750	-3.750		-3.750
Amortización	- 1.000	-500	-1.500	-200	-1.700
Imputación de subvención		250	250	-250	---
Resultado explotación	4.000	6.000	10.000		9.550
Resultado antes de impuestos	4.000	6.000	10.000		9.550
Impuesto sobre sociedades	- 1.200	-1.800	-3.000	75 + 60	-2.865
Resultado del ejercicio	2.800	4.200	7.000	- 315	6.685

La cuenta de pérdidas y ganancias consolidada del ejercicio 200x+2 de las sociedad A y B muestra los siguientes saldos:

	200x+2
A) Operaciones continuadas	
1. Importe neto de la cifra de negocios	15.000
4. Aprovisionamientos	-3.750
8. Amortización del inmovilizado	-1.700
A.1) Resultado de explotación	9.550
A.3) Resultado antes de impuestos	9.550
22. Impuesto sobre beneficios	-2.865
A.4) Resultado del ejercicio procedente de operaciones continuadas	6.685
A.5) Resultado consolidado del ejercicio	6.685
Resultado atribuido a la sociedad dominante	5.477,5
Resultado atribuido a socios externos	1.207,5

ECPN (Estado de ingresos y gastos consolidados reconocidos)

	A	B	A + B	Ajustes	Consol.
A) Resultado ordinario del ejercicio	2.800	4.200	7.000	-315	6.685
I. AFDV		2.000	2.000		2.000
VII. Efecto impositivo		-600	-600		-600
B) I y G imputados		1.400	1.400		1.400
IX. Subvenciones		-250	-250	250	
XIII. Efecto impositivo		75	75	-75	
C) Total transferencias		-175	-175	175	
D) Total de I y G reconocidos	2.800	5.425	8.225	-140	8.085

**ECPN (Estado de ingresos y gastos consolidados reconocidos)
a 31-12-200x+2**

	31-12-200x+2
A) Resultado ordinario del ejercicio	6.685
I. AFDV	2.000
VII. Efecto impositivo	-600
B) I y G imputados	1.400
C) Total transferencias	
D) Total I y G reconocidos	8.085
Total ingresos y gastos atribuidos a la sociedad dominante	6.499,5
Total ingresos y gastos atribuidos a los socios externos	1.585,5

$$1.585,5 = 30\% \times (3.885 + 1.400)$$

Consulta 3 BOICAC nº 101, marzo 2015

Tratamiento en las cuentas consolidadas de un pasivo contabilizado por un valor superior a su valor razonable. Ajustes del método de adquisición.

Respuesta: La sociedad consultante es la sociedad Holding española de un grupo multinacional. Con carácter previo al año 2007, la consultante participa en el 100% de una sociedad operativa española. En ese año, adquiere a un tercero otro negocio radicado en España desembolsando por la totalidad de las participaciones 1 euro. Además, como parte del mismo acuerdo, la consultante adquiere un préstamo participativo que la vendedora/prestamista había concedido al negocio. El crédito se adquiere por su valor razonable que es significativamente inferior al coste amortizado por el que el pasivo figura contabilizado en el negocio adquirido. En el año 2008, la consultante acuerda la fusión de las dos sociedades dependientes (los dos negocios), que se instrumentaliza mediante la absorción del segundo por el primero. En el escrito de consulta se informa que la absorbente no emitió acciones ni amplió capital, sino que, por el contrario, registro una reserva negativa por un importe significativo. El préstamo participativo se registró en la absorbente por el valor en libros por el que lucía en la transmitente.

La consulta versa sobre el tratamiento contable del préstamo participativo en las cuentas consolidadas del subgrupo español, en los siguientes escenarios: a) En el supuesto de que la sociedad Holding acuerde mantener el préstamo hasta su repago en el vencimiento (al cierre del ejercicio 2016), circunstancia que pondría de manifiesto el reconocimiento de un ingreso en las cuentas individuales de la Holding por un importe equivalente al descuento con el que se ha adquirido el pasivo, o b) En el supuesto de que la sociedad Holding acuerde el vencimiento anticipado del préstamo mediante su aportación al patrimonio neto de la filial por compensación de créditos, lo que originaría el reconocimiento de un ingreso en la sociedad dependiente por diferencia entre el valor razonable del préstamo y su coste amortizado. En particular se pregunta si de acuerdo con los criterios establecidos en las NFCAC, el ingreso que se registre en las cuentas individuales de la sociedad Holding o la sociedad dependiente, según los casos, ha de ser objeto de eliminación y, por lo tanto, no ha de reconocerse en las cuentas consolidadas del subgrupo español.

Consulta 3 BOICAC nº 101, marzo 2015

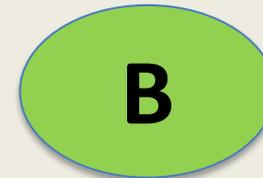
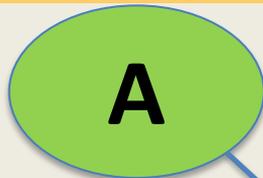
Respuesta:

(...) en relación con el caso que nos ocupa, cabe inferir dos conclusiones preliminares: a) En primer lugar, que los activos identificables adquiridos y pasivos asumidos de la sociedad dependiente, con carácter general, se valorarán por su valor razonable en la fecha de adquisición, y b) En las consolidaciones posteriores, a los efectos de calcular la renta generada por la entidad que informa, si algún elemento patrimonial es objeto, a efectos de la formulación de las cuentas anuales consolidadas, de un ajuste de valor, la amortización, pérdidas por deterioro y resultados de enajenación o baja en balance, se calcularán, en las cuentas anuales consolidadas, sobre la base de su valor ajustado. Un razonamiento similar cabría sostener en relación con la renta financiera de los activos y pasivos contabilizados al coste o coste amortizado. Por lo tanto, sin perjuicio de que en las cuentas anuales individuales el tratamiento contable del préstamo participativo no se ve condicionado por el hecho de que la sociedad haya sido enajenada a un nuevo socio, desde la perspectiva de las cuentas consolidadas de la sociedad adquirente esta circunstancia sí que resulta relevante, porque de acuerdo con lo indicado el precio de adquisición del pasivo debe ser su valor razonable en la fecha de adquisición. Por ello, y entrando en el fondo de la cuestión que se plantea, en cualquiera de las dos hipótesis que se han suscitado, tanto en la consolidación inicial, como en las posteriores, cabe concluir que la cuenta de pérdidas y ganancias consolidada no recogerá renta alguna como consecuencia de las operaciones que se han descrito, esto es, ni por el devengo ordinario del interés ni por la baja del pasivo. Por el contrario, del mismo modo que a los exclusivos efectos de las cuentas consolidadas y en aplicación del método de adquisición se reconoce la amortización de las plusvalías adquiridas, en el caso que nos ocupa también será preciso eliminar el descuento con el que se ha adquirido el pasivo, a medida que se produzca su devengo en forma de ingreso en la sociedad dominante, o cuando se contabilice por razón de la baja del préstamo en la sociedad dependiente. Adicionalmente, en aplicación del artículo 41 de las NFCAC, también deberán eliminarse las partidas recíprocas o intragrupo que se han descrito.

Ejemplo

Al cierre del ejercicio 20X0 la sociedad A adquiere por 1 u.m. las acciones de la sociedad C. Como parte del mismo acuerdo, la sociedad A adquiere un préstamo participativo que luce en el pasivo de la sociedad C. El coste amortizado de la deuda es de 400 u.m y su precio de adquisición 250 u.m. La sociedad transmitente de las acciones y del préstamo es el antiguo socio de C, la sociedad B.

Registro contable



 1 Acciones
 250 Crédito a Tesorería 251

 251 Tesorería
 199 Pérdida a/ Acciones 50
 a/ Crédito 400

Balance Sociedad C			
Activos	130	Capital	50
		Rtdos.negativos	<320>
		Préstamo partip.	400

Cuantas anuales individuales de la sociedad A

Se devengará un ingreso de 150 u.m (Dif. 400 valor de reembolso y 250 precio de adquisición).

Si se acuerda una ampliación de capital por compensación de deuda también se pondrá de manifiesto este ingreso por diferencia entre el valor de reembolso de la deuda y su valor razonable.

Cuantas anuales consolidadas de la sociedad A

El ingreso de 150 u.m se anula porque el precio de adquisición del pasivo es de 250 u.m.

Desde la perspectiva de la entidad que informa (grupo), no existe renta.)

Eliminación Inversión / Patrimonio neto

Asiento de agregación	DEBE	HABER
Activo C	130	
Rtdos.negativos	320	
Capital C		50
Préstamo participativo		400

$$FC = \text{Contraprestación} - VR (\text{Activos} - \text{Pasivos}) = 1 - (130 - 250) = 121$$

Asiento de eliminación	DEBE	HABER
Capital C	50	
Fondo de comercio	121	
Préstamo participativo	150	
Rtdos.negativos		320
Inversión en C		1

Eliminación de crédito y débito recíproco

Asiento de eliminación	DEBE	HABER
Préstamo participativo (400 – 150)	250	
Crédito C		250

Art. 18. Provisiones y contingencias derivadas del impuesto sobre beneficios

1. 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.

2. La provisión a la que hace referencia el número anterior o, en su caso, si se trata de importes determinados, la deuda con la Hacienda Pública, se registrará con cargo a los conceptos de gasto correspondientes a los distintos componentes que la integran.

La citada provisión figurará en la partida 4. «Otras provisiones» del epígrafe I «Provisiones a largo plazo» de la agrupación B) «Pasivo no corriente» del balance o en una partida de la agrupación C) Pasivo corriente, del epígrafe II «Provisiones a corto plazo» si el vencimiento de esta provisión es inferior al año; en su caso, la mencionada deuda, si tiene un vencimiento inferior a un año figurará en la partida 6. «Otras deudas con las Administraciones Públicas» del epígrafe C.V «Acreedores comerciales y otras cuentas a pagar» del pasivo del balance, mientras que si la deuda con la Hacienda Pública tuviese un vencimiento superior a un año, figurará en la partida «Administraciones públicas a largo plazo» que se creará al efecto en el epígrafe B.II «Deudas a largo plazo» del pasivo.

3. El registro de las operaciones que se derivan del apartado anterior, se realizarán teniendo como referencia los modelos de la cuenta de pérdidas y ganancias contenidos en la tercera parte del Plan General de Contabilidad, de acuerdo con lo siguiente:

a) 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.

b) 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.

c) 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.

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

4. 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».

PRECISIONES

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, la correspondiente dotación a la provisión por el importe estimado de la deuda tributaria.

A tal efecto cabría aclarar que en ningún caso resultará aceptable justificar la ausencia de registro de una obligación por la eventualidad de que se produzca o no una comprobación administrativa, ni tampoco calificar la obligación como remota cuando surja una discrepancia como consecuencia de la citada comprobación o inspección, o a raíz de los criterios mantenidos por las Administraciones Públicas o por los Tribunales de Justicia sobre hechos de similar naturaleza a los que se refiere la obligación.

Otro aspecto relacionado con lo anterior es el criterio a seguir cuando la empresa ingresa la cantidad reclamada por la Hacienda Pública y posteriormente recurre la decisión administrativa y, en particular, si el citado desembolso debe contabilizarse como un activo de naturaleza fiscal, en la medida que se considere probable su recuperación, o como un gasto. Pues bien, el desembolso se debería contabilizar en balance cuando su recuperación sea probable, al objeto de que la decisión sobre el ingreso en efectivo u otorgamiento de un aval por la cantidad reclamada no repercuta en el patrimonio neto de la entidad que informa.

CAPÍTULO IX

Criterios simplificados

Artículo 19. Empresas en las que todas las diferencias «temporarias» son «temporales».

Artículo 20. Empresario individual.

Artículo 21. Régimen simplificado de las microempresas.

CAPÍTULO X
Normas de elaboración de las
cuentas anuales

Artículo 22. Normas de elaboración de las cuentas anuales.

Ejemplo. Subsanción de error contable

En el ejercicio 201X la sociedad B advierte la existencia de un error contable cometido en el ejercicio anterior. La sociedad dejó de amortizar un elemento patrimonial en 220 u.m.

Adicionalmente se conoce que el balance, la cuenta de pérdidas y ganancias y el estado de cambios en el patrimonio neto, antes de contabilizar la subsanción del error, muestran los siguientes saldos.

Sociedad B	201X	201X-1
Activo	30.000	29.500
Total Activo	30.000	29.500
Capital social	10.000	10.000
Reservas	2.000	985
Resultado del ejercicio	1.400	1.015
Deudas	16.600	17.500
Total PN y Pasivo	30.000	29.500

Cuenta de pérdidas y ganancias

Sociedad B	201X	201X-1
Cifra de negocios	3.500	3.000
Aprovisionamientos	<1.000>	<1.200>
Gastos de personal	<200>	<300>
Servicios exteriores	<50>	<30>
Amortización	<250>	<20>
Resultado explotación	2.000	1.450
Resultado antes de impuestos	2.000	1.450
Impuesto sobre sociedades	<600>	<435>
Resultado del ejercicio	1.400	1.015

Estado de cambios en el patrimonio neto

	Capital	Reservas	Resultado	Total
A. Saldo, final del año 201X-2	10.000	500	485	10.985
II. Ajustes por errores 201X-2 y anteriores				
B. Saldo ajustado, inicio del año 201X-1	10.000	500	485	10.985
I. Total ingresos y gastos reconocidos			1.015	1.015
II. Operaciones con socios o propietarios				
III. Otras variaciones del patrimonio neto		485	<485>	
C. Saldo, final del año 201X-1	10.000	985	1.015	12.000
II. Ajustes por errores 201X-1				
D. Saldo ajustado, inicio del año 201X	10.000	985	1.015	12.000
I. Total ingresos y gastos reconocidos			1.400	1.400
II. Operaciones con socios o propietarios				
III. Otras variaciones del patrimonio neto		1.015	<1.015>	
E. Saldo, final del año 201X	10.000	2.000	1.400	13.400

Registro contable en 201X

N°Cta	Subsanación del error	DEBE	HABER
113	Reservas	220	
28X	Amortización acumulada del I.M		220
TOTAL		220	220

Impuesto sobre sociedades:

- Base imponible: $2.000 - 220 = 1.780$ u.m
- Cuota = 534 u.m
- Impuesto corriente = 534 u.m
- Impuesto "diferido" = $0,3 \times 220 = 66$ u.m

N°Cta	Subsanación del error	DEBE	HABER
6300	Impuesto corriente	534	
6301	Impuesto diferido	66	
4752	HP acreedora por conceptos fiscales		534
113	Reservas		66
TOTAL		600	600

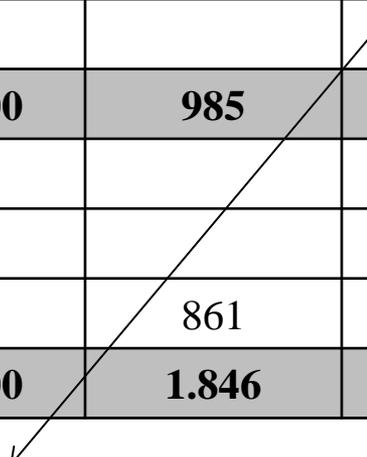
Después del ajuste, las cuentas anuales mostrarán estos saldos:

Balance	201X	201X-1
Activo	29.780	29.280
AID		66
Total Activo	29.780	29.280
Capital social	10.000	10.000
Reservas	1.846	985
Resultado del ejercicio	1.400	861
Deudas	16.534	17.500
Total PN y Pasivo	29.780	29.280

Cuenta de pérdidas y ganancias	201X	201X-1
Cifra de negocios	3.500	3.000
Aprovisionamientos	<1.000>	<1.200>
Gastos de personal	<200>	<300>
Servicios exteriores	<50>	<30>
Amortización	<250>	<240>
Resultado explotación	2.000	1.230
Resultado antes de impuestos	2.000	1.230
Impuesto sobre sociedades	<600>	<369>
Resultado del ejercicio	1.400	861

Estado de cambios en el patrimonio neto

	Capital	Reservas	Resultado	Total
A. Saldo, final del año 201X-2	10.000	500	485	10.985
II. Ajustes por errores 201X-2 y anteriores				
B. Saldo ajustado, inicio del año 201X-1	10.000	500	485	10.985
I. Total ingresos y gastos reconocidos			1.015	1.015
II. Operaciones con socios o propietarios				
III. Otras variaciones del patrimonio neto		485	<485>	
C. Saldo, final del año 201X-1	10.000	985	1.015	12.000
II. Ajustes por errores 201X-1			<154>	
D. Saldo ajustado, inicio del año 201X	10.000	985	861	11.846
I. Total ingresos y gastos reconocidos			1.400	1.400
II. Operaciones con socios o propietarios				
III. Otras variaciones del patrimonio neto		861	<861>	
E. Saldo, final del año 201X	10.000	1.846	1.400	13.246


 Ajuste (neto del efecto impositivo) = <220> + 66 = 154

CONCLUSIÓN

El adecuado tratamiento contable de la rectificación de un error contable es el previsto en la NRV 22^a y en la consulta 3 publicada en el Boletín del ICAC nº 86, de junio de 2011, independientemente de cuál sea el procedimiento seguido a tal efecto, esto es, al margen de que la subsanación del error venga acompañada de la reformulación de las cuentas anuales del ejercicio afectado por el error, o de cualquier otra declaración en tal sentido de los administradores de la sociedad dependiente.

¿PREGUNTAS?

D. Juan Manuel Pérez Iglesias.

Subdirector General de Normalización y Técnica Contable.

Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas.

Ministerio de Economía y Competitividad. Gobierno de España.

www.juanmanuel.perez@icac.mineco.es

Tlf: 91.389.56.25