

Proyecto de Resolución del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas por la que se dictan normas de registro, valoración y elaboración de las cuentas anuales para la contabilización del Impuesto sobre beneficios

I

El Plan General de Contabilidad (PGC) aprobado por el Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre, recoge en su Segunda Parte las normas de registro y valoración que desarrollan los principios contables y otras disposiciones contenidas en la primera parte relativa al Marco Conceptual de la Contabilidad. Esta Resolución constituye el desarrollo reglamentario de los criterios de registro y valoración para contabilizar el gasto por impuesto sobre beneficios.

A tal efecto, la Disposición final tercera del Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre, habilita al Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas (ICAC) a aprobar, mediante resolución, normas de obligado cumplimiento que desarrollen el citado Plan y sus normas complementarias, en particular, en relación con las normas de registro y valoración, y las normas de elaboración de las cuentas anuales.

Del mismo modo, la Disposición final primera del Real Decreto 1515/2007, de 16 de noviembre, por el que se aprueba el Plan General de Contabilidad de Pequeñas y Medianas Empresas (PGC-PYMES) y los criterios contables específicos para microempresas, establece lo siguiente:

"Los desarrollos normativos del Plan General de Contabilidad que se aprueben en virtud de las habilitaciones recogidas en las disposiciones finales del Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre, por el que se aprueba el Plan General de Contabilidad, serán de aplicación obligatoria para las empresas que apliquen el Plan General de Contabilidad de Pymes.

En caso de existir algún aspecto diferenciado para las Pequeñas y Medianas Empresas, en dichos desarrollos normativos se hará expresa mención a esta circunstancia."

Por último, la Disposición final tercera del Real Decreto 1159/2010, de 17 de septiembre, por el que se aprueban las Normas para la Formulación de las Cuentas Anuales Consolidadas (NFCAC), expresa: *"El Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas podrá aprobar, mediante resolución, normas de obligado cumplimiento que desarrollen este texto y, en su caso, las adaptaciones que se aprueben al amparo de lo dispuesto en los apartados anteriores."*

De acuerdo con lo anterior, se hace necesario establecer una norma que aclare los criterios que, con carácter general, deben ser tenidos en cuenta para contabilizar el gasto por impuesto sobre beneficios, partiendo de lo establecido en el PGC y en la Resolución de 9 de octubre de 1997, de este Instituto, sobre algunos aspectos de la norma de valoración decimosexta del Plan General de Contabilidad aprobado en el año 1990 (PGC 90).

II

La contabilización del Impuesto sobre Beneficios en el PGC 90 seguía el método de la deuda y el enfoque de la cuenta de pérdidas y ganancias; sistema basado en las diferencias, temporales/permanentes, entre el resultado contable y la base imponible.

A partir de este planteamiento, y de acuerdo con el principio de devengo, se debía imputar a cada ejercicio el gasto por impuesto sobre beneficios que correspondía al mismo en función del resultado contable antes de impuestos y no del importe de la cuota líquida que correspondía a la Hacienda Pública por ese ejercicio. Es decir, el impuesto sobre beneficios devengado a efectos contables no tenía que coincidir necesariamente con el Impuesto sobre Sociedades a pagar, ya que éste se determina teniendo en cuenta, entre otros criterios fiscales, los de imputación temporal de ingresos y gastos, que en ocasiones difieren de los contables.

Para poder conciliar los dos parámetros anteriores, la norma de valoración decimosexta del PGC 90 establecía que en el caso de que en un ejercicio se originasen "diferencias" entre la base imponible del Impuesto sobre Sociedades y el resultado contable antes de impuestos, se debía proceder a su análisis para determinar si dichas diferencias revertirían o no en el futuro, lo que originaría, en su caso, la existencia de diferencias temporales o permanentes, respectivamente.

Cuando existían diferencias temporales entre el resultado contable antes de impuestos y la base imponible del Impuesto sobre Sociedades, el importe a pagar del citado tributo en un ejercicio, incluidas retenciones y pagos a cuenta, era inferior o superior al gasto devengado por dicho impuesto; la diferencia entre ambas magnitudes, si tenía un interés cierto con respecto a la carga fiscal futura, daba lugar en el primer caso a un impuesto diferido, mientras que si el impuesto a pagar era superior al gasto devengado, se registraba contablemente un impuesto anticipado.

Estos conceptos fueron desarrollados por este Instituto en la Resolución de 30 de abril de 1992 sobre algunos aspectos de la norma de valoración decimosexta del PGC 90, y posteriormente en la Resolución de 9 de octubre de 1997 (en adelante RICAC 97) para dar respuesta a la necesidad surgida por la entrada en vigor el 1 de enero de 1996 de la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades (LIS). La RICAC 97 fue parcialmente revisada en el año 2002 con el objetivo de aclarar el régimen tributario aplicable a la reinversión de beneficios extraordinarios, incorporado en la LIS por la Ley 24/2001, de 27 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social.

Adicionalmente, a raíz del proceso de acercamiento de la normativa europea en materia contable a los pronunciamientos del IASB (International Accounting Standards Board), el ICAC, mediante la contestación a determinadas consultas, interpretó que en algunas operaciones de adquisición, consideradas en su conjunto, podían surgir impuestos anticipados o diferidos (en concreto, en las operaciones de fusión y canje de valores) tomando como referencia el modelo normativo internacional, pero dentro del marco contable definido por el PGC 90.

Para los ejercicios iniciados a partir del 1 de enero de 2008, el registro y valoración del gasto por impuesto sobre beneficios regulado en la norma de registro y valoración 13ª. Impuestos sobre beneficios (NRV 13ª) del PGC 2007, sigue basándose en el método de la deuda pero emplea una sistemática diferente; el denominado "enfoque de balance". Por ello es necesario establecer los criterios para contabilizar el gasto por impuesto sobre beneficios siguiendo la nueva metodología, mediante el desarrollo de la NRV 13ª del PGC y, al mismo tiempo, recoger y aclarar los criterios incluidos en las consultas sobre la materia publicadas en el Boletín de este Instituto (BOICAC).

III

La Resolución se divide en diez normas:

- Primera. Definiciones
- Segunda. Activos y pasivos por impuesto corriente
- Tercera. Activos y pasivos por impuesto diferido
- Cuarta. Periodificación de diferencias permanentes y otras ventajas fiscales
- Quinta. Regímenes especiales de tributación
- Sexta. Impuestos extranjeros de naturaleza similar al impuesto sobre sociedades
- Séptima. Cuentas anuales consolidadas
- Octava. Provisiones y contingencias derivadas del impuesto sobre beneficios
- Novena. Criterios simplificados
- Décima. Normas de elaboración de las cuentas anuales

La Norma Primera recoge las definiciones en que se sustenta el "enfoque de balance". A tal efecto, se diferencia entre gasto/ingreso por impuesto corriente (cantidad a pagar a la Hacienda Pública en cada ejercicio, del que formarán parte las diferencias permanentes del PGC 90) y el gasto/ingreso por impuesto diferido. El gasto o ingreso total por impuesto sobre beneficios será la suma algebraica de ambos conceptos, que sin embargo deben cuantificarse de forma separada.

En este contexto, los impuestos diferidos e impuestos anticipados pasan a denominarse, respectivamente, pasivos y activos por impuesto diferido, para cuyo cálculo resulta fundamental el concepto de base fiscal de un elemento patrimonial, que se define en el punto 9 de la Norma Primera de la Resolución como sigue:

"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, para 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 se reconocerá 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, por ejemplo, cuando 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 impuestos diferidos, 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."

Considerando lo novedoso y la relevancia de este concepto a los efectos de comprender el denominado "enfoque de balance", el grupo de trabajo encargado de elaborar un documento que sirviese de base para redactar la presente Resolución considero conveniente incluir en la exposición de motivos algunos casos que permitiesen ejemplificar la forma en que debería calcularse la base fiscal de los elementos que integran las cuentas anuales.

Así, en relación con la base fiscal de un activo podría citarse el de un inmovilizado con un precio de adquisición de 100 u.m y una amortización acumulada de 40 u.m. En el supuesto de que en virtud de un incentivo fiscal ya se hubieran deducido 80 u.m, la base fiscal del activo sería de 20 u.m. Otro supuesto podría ser el de un crédito comercial que se ha reconocido empleando como contrapartida un ingreso que se ha integrado en la base imponible; como el cobro del importe no tendrá consecuencias fiscales el valor en libros del activo coincide con su base fiscal.

Respecto a los pasivos, básicamente, la norma diferencia entre la base fiscal de las deudas, financieras o no financieras, y los anticipos de clientes (ingresos de actividades ordinarias recibidos de forma anticipada). Así, en el caso de una deuda con una entidad de crédito cuyo pago carece de consecuencias fiscales cabría concluir que la base fiscal es equivalente al valor en libros, y en el supuesto de una provisión, contabilizada reconociendo un gasto que será deducible cuando se cancele el pasivo, la base fiscal sería nula. En el supuesto de los anticipos de clientes, en la medida que el importe recibido se incorpore a la base imponible cuando se produzca el devengo del ingreso, como resulta habitual, la base fiscal del anticipo coincidiría con su valor en libros.

Al hilo de la definición de base fiscal, en la Norma Primera, apartado 9, párrafo cuarto, también se afirma que 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. El inciso que se recoge a continuación en la Norma, que no se incluye en la NIC-UE 12, pone de relieve la proximidad entre los enfoques de "balance" y de la "cuenta de pérdidas y ganancias" en aquellos casos en que el valor en libros del elemento patrimonial es nulo, pero su base fiscal (deducible o imponible) no lo es (por ejemplo, sería el caso de una subvención de capital cuyo reconocimiento origina un pasivo sin valor en libros cuya base fiscal imponible es el importe que tributará en un futuro, a medida que se produzca la reclasificación del "ingreso" a la cuenta de pérdidas y ganancias); no obstante, con el objetivo de preservar el "enfoque de balance" se indica que si la contabilización del ingreso o gasto cuya eficacia fiscal se difiere, a su vez, origina una diferencia temporaria en otro activo o pasivo (por ejemplo, en caso de amortización, deterioro o provisión no deducibles), el análisis del efecto impositivo no puede deslindar los dos impactos y contabilizarlos por separado sino que deben ser tratados de forma conjunta considerando exclusivamente el efecto impositivo del activo o pasivo cuyo valor en libros se ha modificado sin efecto fiscal.

En conexión con este punto también se analizó la "Diferencia de conversión" como una categoría singular de ingreso o gasto cuya base fiscal imponible o deducible debería tratarse 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.

A partir del concepto "Base fiscal" se define a su vez el de "Diferencia temporaria" como 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. En el caso de que el

valor en libros y la base fiscal de los elementos patrimoniales coincida, y en ausencia de bases imponibles negativas y de deducciones u otras ventajas fiscales pendientes de aplicar a efectos fiscales, el resultado contable futuro calculado a partir del valor en libros de los citados elementos será un buen estimador de la base imponible del impuesto correspondiente a dichos ejercicios.

Sin embargo, cuando dichos conceptos no coincidan y, en consecuencia, surjan diferencias temporarias, será preciso reconocer activos y pasivos por impuestos diferidos, para que el balance de la empresa cumpla con el objetivo de mostrar la imagen fiel de la carga fiscal futura.

Sea como fuere, en algunos casos la calificación de una diferencia como temporaria o permanente puede no resultar del todo clara. Y una vez calificada como temporaria, el análisis sobre el reconocimiento de un activo por impuesto diferido también puede resultar complejo.

En este sentido, en el grupo de trabajo se debatió sobre el efecto impositivo de las inversiones en instrumentos de patrimonio valorados al coste, cuando la renta que surja de la posterior enajenación se declare exenta (en la medida que se corresponda con ganancias acumuladas por la participada), en los términos regulados en el artículo 21 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades (LIS). A priori podría pensarse que la base fiscal de la inversión es el coste más la parte proporcional de las ganancias acumuladas, 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 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; a saber, el vigente régimen de exención o el precedente que consistía en incorporar a la base imponible la ganancia fiscal y en otorgar una deducción en la cuota por los dividendos o plusvalías en la medida que trajesen causa de una renta que ya hubiese sido gravada.

En este contexto, también se analizó el caso de todos aquellos activos cuyas correcciones de valor solo tienen efectos fiscales en el ejercicio en que el elemento se da de baja. Hasta esa fecha, tanto el gasto como la reversión de la corrección valorativa no se integran en la base imponible, pero en la medida que la norma fiscal sí que las considerará en un futuro (cuando se produzca la baja del activo del balance), cabe concluir que la diferencia descrita entre valor en libros y la base fiscal es temporaria. Sin embargo, 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.

Otro aspecto que se deliberó en el grupo de trabajo fue el alcance del concepto diferencia temporaria de un instrumento de patrimonio propio. La NIC-UE 12 no incluye una referencia similar para los instrumentos de patrimonio de la empresa (sin perjuicio de lo que más adelante se indica respecto a los planes de retribución),

tal vez por considerar que el efecto impositivo que pudiera identificarse en un instrumento de patrimonio propio, en todo caso debería analizarse desde la perspectiva del activo o pasivo del que traiga causa. Sin embargo, no es menos cierto que en determinados supuestos las NIIF-UE abordan algunas transacciones que pudieran llevar a dicha identificación, como por ejemplo la regulada en los párrafos 68A, B y C de la NIC-UE 12.

La conclusión del grupo de trabajo fue que pueden ser limitados, si es que existen, los supuestos de diferencias temporarias asociadas a instrumentos de patrimonio propio en sentido estricto. Tal vez podría ser el caso de las que traen causa de los planes de retribución a los empleados basados en instrumentos de patrimonio, si la norma fiscal condicionase la deducibilidad del gasto a la entrega de los instrumentos de patrimonio y el gasto fiscalmente deducible no coincidiese con el gasto contabilizado.

En el grupo de trabajo se llegó a la conclusión de que la diferente valoración contable y fiscal de los hechos descritos justificaría, por ejemplo, reconocer un activo por impuesto diferido, en caso de que el valor razonable del acuerdo fuese superior al gasto contabilizado. La cuestión más debatida fue si la contrapartida del activo debía ser el resultado del ejercicio, por vincularse la diferencia temporaria a un activo sin valor en libros, u otra partida de los fondos propios, a modo de singular negocio de "aportación", en el supuesto de que la diferencia se asociase al instrumento de patrimonio propio en sentido estricto.

Sobre este particular, si bien una mayoría del grupo de trabajo consideró que la naturaleza del impuesto sobre beneficios como un tributo que afecta a la renta de la sociedad hacía más aconsejable contabilizar un ingreso en la cuenta de pérdidas y ganancias como contrapartida del activo fiscal, finalmente se ha decidido seguir el criterio internacional que se ha descrito, en línea con la previsión de la NRV 13ª del PGC en este punto sobre la existencia de diferencias asociadas a instrumentos de patrimonio propio, que sin embargo, dado lo excepcional del caso, no se considera adecuado desarrollar en la parte dispositiva de la Resolución.

En la Norma Segunda se tratan los activos y pasivos por impuesto corriente. Lo más destacable de esta materia en comparación con el contenido del PGC es la precisión de que cuando la legislación fiscal establezca la posibilidad de convertir activos por impuesto diferido en un crédito exigible frente a la Administración tributaria, este derecho se reconocerá como un activo por impuesto corriente solo cuando se cumplan los requisitos previstos a tal efecto por la norma fiscal. Hasta ese momento, la empresa mostrará el correspondiente activo por impuesto diferido en los términos que más adelante se indicarán.

El otro aspecto debatido fue si los activos y pasivos por impuesto corriente debían ser actualizados y, en caso de que la respuesta fuese afirmativa, qué tasa de descuento sería preciso considerar.

Pues bien, de la lectura conjunta del PGC (en cuya quinta parte se infiere la obligatoriedad de actualizar los anticipos de clientes a largo plazo), de las Resoluciones aprobadas en su desarrollo, y de la contestación a diversas consultas publicadas en el BOICAC se pone de manifiesto la necesidad de identificar el componente financiero implícito en algunas operaciones (no genuinamente financieras), a pesar de las incertidumbres sobre tipo de interés y plazo de cobro o reembolso.

En esta misma línea de identificar el hecho real y el monetario, siempre que sea significativo, la reciente NIIF 15 en materia de reconocimiento de ingresos también

establece, bajo determinadas condiciones, la obligatoriedad de identificar el componente financiero implícito en los anticipos entregados por los clientes.

A la vista de lo anterior, la Norma Segunda de la RICAC expresa que 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, pero si su vencimiento supera el año también se indica que habrá que considerar el efecto financiero del aplazamiento.

Sea como fuere, la repercusión práctica de este criterio debería ser limitada porque, en principio, cualquier aplazamiento de la deuda tributaria debería venir precedida de la resolución del preceptivo expediente administrativo y de la exigencia del correspondiente 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.

Adicionalmente, 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.

Por último, cabe recordar que en la consulta 2 publicada en el BOICAC nº 87, de septiembre de 2011, se aclara que los créditos y débitos frente a las Administraciones públicas no son instrumentos financieros (porque no cumplen la definición de instrumento financiero). Sin embargo, de lo anterior no cabe inferir que estos activos y pasivos deban reconocerse por el "coste". Por el contrario, cuando el efecto financiero del aplazamiento sea significativo, parece razonable que estos activos y pasivos deban contabilizarse por su valor actual en los términos que se ha indicado.

Cuestión distinta es la valoración de los activos y pasivos por impuestos diferidos que se regula en la Norma Cuarta de la Resolución, y en donde no se puede fijar un criterio diferente al recogido en la NRV 13ª.3 del PGC, que dispone que estos elementos no deben ser descontados, lo cual no impide considerar el "efecto financiero" en aquellos casos en que pudiera resultar relevante desde la perspectiva del objetivo de imagen fiel.

En este sentido, la actualización de los activos y pasivos por impuestos diferidos ha sido una cuestión ampliamente debatida y que a menudo ha recibido un tratamiento contable ecléctico por su naturaleza especial.

Para quienes se han mostrado a favor, la incertidumbre en cuando a su vencimiento y tasa de descuento no es óbice para sostener la conveniencia de valorar estos elementos patrimoniales por su valor actual, si se parte de un enfoque individual para cada elemento (activo y pasivo) en el que se considere que los pasivos, tarde o temprano, formarán parte de las ganancias fiscales futuras (salvo evolución desfavorable del negocio) y, en consecuencia, supondrán un desembolso en efectivo para hacer frente a una deuda con la Hacienda Pública, y que los activos podrán ser empleados, tarde o temprano, a modo de unidades de crédito, para reducir o compensar la citada deuda (salvo evolución desfavorable del negocio).

Además, estos elementos patrimoniales, en principio, parece que deberían encuadrarse o formar parte de la pieza separada que constituyen las provisiones y contingencias. En este contexto, los pasivos por impuestos diferidos deberían ser descontados y los activos solo deberían ser reconocidos cuando su realización fuese prácticamente cierta o segura, lo que en algunos casos mitigaría el debate sobre su posible descuento financiero.

Sin embargo, los activos y pasivos por impuesto diferido no constituyen en sentido estricto partidas independientes que puedan analizarse de manera aislada como los instrumentos financieros valorados al coste amortizado, ni tampoco elementos contingentes de la misma naturaleza que los regulados en la norma sobre provisiones y contingencias. Por el contrario, el tratamiento de unos y otros necesariamente debe tener en cuenta su naturaleza de rentas fiscales más o menos eventuales o probables a integrar, con signo positivo o negativo, en una futura base imponible (como tampoco cabe ignorar, a los efectos del descuento, el criterio de valoración de la partida de la que traigan causa, esto es, si a su vez ha sido o no cuantificada en términos de valor actual). Además, la incertidumbre sobre cuándo se produce la mencionada integración es una cuestión de grado, en función de la partida de que se trate.

En este punto, y a la vista de los aspectos controvertidos que se han expuesto, las soluciones que han adoptado los diferentes marcos normativos en materia contable han ido variando, sin perjuicio de que hoy en día se sostenga con carácter general la no actualización de estos saldos, como se dispone de forma expresa en la NIC-UE 12 y en la NRV 13ª del vigente PGC (a diferencia del anterior Plan de 1990 donde este criterio no se recogía de manera literal).

Sin embargo, cuando el efecto de la no actualización de estos saldos pudiera tener un impacto relevante desde la perspectiva de la imagen fiel que deben suministrar las cuentas anuales, aspecto que requiere poder apreciar con claridad el efecto financiero, la empresa debería informar de esta circunstancia en la memoria, por imperativo del artículo 34 del Código de Comercio, e indicar cuál sería el impacto en el resultado y el patrimonio neto de la entidad en el supuesto de haberse actualizado los citados saldos para tener en cuenta el valor temporal del dinero.

En la Norma Tercera se analiza el reconocimiento de los activos y pasivos por impuestos diferidos. En relación con los activos, la NRV 13ª del PGC, en su apartado 2.3, dispone que de acuerdo con el principio de prudencia solo 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 la Resolución, en desarrollo de este criterio, se identifica un caso especial para el que se presume, en todo caso, que los activos por impuesto diferidos serán recuperados; en concreto, cuando la legislación fiscal contemple la posibilidad de conversión futura de activos por impuesto diferido en un crédito exigible frente a la Administración tributaria.

Esto es, la normativa tributaria parece haber configurado un régimen fiscal de "garantía" para la recuperación de unos determinados activos por impuestos diferidos, que antes de la aprobación del citado régimen fiscal, con carácter general, formaban parte de bases imponibles negativas generadas por deterioros de valor, siempre y cuando se cumplan determinados requisitos; los que fije la norma tributaria. Por lo tanto, desde una perspectiva estrictamente contable, esos activos, los que haya identificado la norma tributaria como idóneos, o cualificados para la conversión, cabría presumir que cumplen en todo caso los criterios de reconocimiento en balance pero que de ello no cabe inferir que pasen a calificarse como activos por impuesto corriente, porque el crédito frente a la Hacienda Pública solo nacerá cuando, en tiempo y forma, se cumplan los requisitos previstos en la norma fiscal.

Los activos por impuestos diferidos que no están incluidos en el alcance de la garantía seguirán el régimen general regulado en el PGC y que ya fue objeto de interpretación por parte de este Instituto en la consulta 10 del BOICAC nº 80, de diciembre de 2009, para el caso particular de los créditos fiscales por bases imponibles negativas. De acuerdo con la citada consulta, cuyo criterio se ha reproducido en la Resolución, en líneas generales, 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.

Además, para poder reconocer un activo debe ser probable que la empresa vaya a obtener beneficios fiscales que permitan compensar las 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 en aquellos casos en los que la legislación tributaria permita compensar en plazos superiores, salvo clara evidencia de lo contrario o de que la entidad tenga pasivos por impuestos diferidos (asimilables a estos efectos a las ganancias fiscales) con los que compensar las bases imponibles negativas, a no ser que el plazo de reversión del citado pasivo supere el plazo previsto por la legislación fiscal para compensar dichas bases. En consecuencia, si la legislación fiscal no estableciese un límite temporal para poder realizar la citada compensación, 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.

A continuación, en el mismo apartado se aclara que 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. Este podría ser el caso de una pérdida por deterioro no deducible hasta que se produzca un determinado hito. Pues bien, a los efectos de evaluar si existirán ganancias fiscales en el momento en que resulte fiscalmente deducible (y poder así reconocer un activo por impuesto diferido), parece que la norma excluye la base imponible que a su vez traiga causa de un "ajuste positivo" por razón de otro gasto no deducible, como podría ser el caso de una provisión contabilizada en el ejercicio en que el deterioro resulte deducible, porque a su vez este último traerá consigo el registro de un activo por impuesto diferido siempre y cuando sea probable la obtención de ganancias fiscales futuras.

Sobre la conveniencia de extender el límite de los diez años a los restantes activos por impuestos diferidos, esto es, a los que traigan causa de diferencias temporarias deducibles o de bonificaciones o deducciones u otras ventajas fiscales pendientes de aplicar, en el grupo de trabajo se debatieron dos opiniones.

Por un lado, la que sostenía que el supuesto de hecho que ahora se analizaba difería del caso en que la empresa incurre en pérdidas y, por lo tanto, la regla debería ceñirse a la probabilidad en la obtención de ganancias fiscales, sin que fuese correcto mantener el límite de diez años para estos activos del mismo modo que en otras normas no se limita el horizonte temporal a la hora de estimar el importe recuperable de otros elementos patrimoniales.

Y por otro, la que recomendaba mantener el citado umbral por considerar que la legislación tributaria se encuentra en proceso de cambio y adaptación casi constante y que en algunos casos es imposible para la empresa predecir de forma razonable la evolución de su situación económica a muy largo plazo; en este contexto, no se podía entender probable la realización futura de las diferencias temporarias deducibles y la de otros activos por impuestos diferidos cuando se prevea que su reversión o cancelación se realizará en un período de tiempo excesivamente prolongado.

A la vista de los argumentos que se han aportado, y sobre la base de la naturaleza incierta de los activos por impuestos diferidos, en la Resolución se ha considerado conveniente mantener el límite de diez años como una presunción de la proyección económica futura de los activos por impuestos diferidos que sin embargo admite la prueba en contrario, en caso de clara evidencia de recuperación en un plazo superior, 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.

Con ello, adicionalmente se consigue concretar aspectos hoy por hoy indeterminados o sometidos a juicio tanto en la NIC-UE 12 como en las NFCAC en relación con las inversiones en sociedades dependientes, negocios conjuntos o asociadas, donde el reconocimiento de un activo por impuesto diferido por causa de una diferencia temporaria deducible se condiciona al hecho de que se “espere” que la diferencia revierta (con efectos fiscales), además de que sea probable que la entidad disponga de ganancias fiscales en un futuro para poder compensar dicho importe.

Otro aspecto analizado en el marco de los criterios de reconocimiento de activos y pasivos por impuestos diferidos, ha sido el tratamiento del efecto impositivo en las operaciones de reorganización de negocios entre empresas del grupo.

Las operaciones reguladas en los apartados 2 y 3 de la NRV 21^a. Operaciones entre empresas del grupo, que de manera agrupada podrían catalogarse como operaciones de reestructuración bajo control común se caracterizan porque el objeto de la transacción es un negocio, pero a diferencia del criterio general regulado en la NRV 19^a. Combinaciones de negocios (valor razonable), el registro contable en el adquirente se realiza por el valor contable consolidado del grupo superior radicado en España, o por el valor contable previo en las cuentas individuales del transmitente, según los casos.

La NRV 21^a, apartados 2 y 3, no detalla de manera expresa cómo tratar el efecto impositivo que pudiera surgir en estas operaciones, cuando se adquiere un negocio, en el supuesto de que la base fiscal de los elementos patrimoniales difiera del valor contable por el que deben ser reconocidos. Con carácter general, la única referencia que se efectúa es que la diferencia que pudiera surgir entre el valor de los activos netos adquiridos y, en su caso, el capital y la prima de emisión que se emita, o la participación que se da de baja (en el caso de fusión dominante-dependiente) se contabilice en una partida de reservas.

Por su parte, la NRV 13ª del PGC, cuando regula las dispensas en el reconocimiento de activos y pasivos por impuestos diferidos alude a dos supuestos: el pasivo asociado al reconocimiento inicial de un fondo de comercio, y; los activos y pasivos por impuestos diferidos asociados a diferencias temporarias que hayan surgido por el reconocimiento inicial de un activo o pasivo en una transacción que no sea una combinación de negocios y además no afectó ni al resultado contable ni a la base imponible del impuesto.

Las operaciones de reestructuración bajo control común no constituyen en puridad combinaciones de negocios, o por lo menos, desde la perspectiva de las cuentas anuales individuales la opción elegida en el PGC no ha sido tratarlas como tales. En consecuencia, tal vez se podría sostener la tesis de que en estas operaciones no cabe reconocer el impuesto diferido que pudiera identificarse en el registro inicial en la medida que la operación se corresponde con el literal de la dispensa regulada en la NRV 13ª (diferencias temporarias que hayan surgido por el reconocimiento inicial de un activo o pasivo ...).

Sin embargo, dejando al margen el criterio contable para valorar el negocio en el adquirente, no cabe duda que estas operaciones presentan muchas similitudes con las combinaciones de negocios genuinas (un conjunto de elementos patrimoniales adquiridos en bloque entregando como contraprestación instrumentos de patrimonio propio o contabilizando como contrapartida un aumento en los fondos propios), en particular, la singular sucesión universal que se produce entre las sociedades que participan en la operación y que, ante el cambio en el valor en libros o en la base fiscal de los elementos patrimoniales, pone de manifiesto el nacimiento de las correspondientes diferencias temporarias.

Por ello, y porque la regla general que rige en materia de efecto impositivo es el reconocimiento de todo activo por impuesto diferido (con sujeción a los límites previstos) y pasivo por impuesto diferido, en el grupo de trabajo se consideró adecuado aclarar que en estas operaciones se deben reconocer los activos y pasivos por impuesto diferido que pudieran surgir en el reconocimiento inicial empleando como contrapartida una cuenta de reservas.

El uso de una partida de reservas y no la de fondo de comercio o diferencia negativa tendría por objetivo preservar los valores derivados de la aplicación de la NRV 21ª, apartados 2 y 3, que podrían verse alterados en caso contrario sin que existan motivos que justifiquen esta modificación. En este sentido se ha tenido en cuenta que el fondo de comercio contabilizado en las cuentas consolidadas guarda relación con la base fiscal de los elementos patrimoniales del negocio, pero que la modificación en las bases fiscales derivadas de su transmisión es un aspecto que afecta exclusivamente a las citadas bases fiscales pero no al valor en libros de los elementos patrimoniales que integran el negocio (cuyo valor se conserva) ni a la contraprestación pagada (en los casos en los que ésta exista; adviértase que en algunos casos, como sucede con las denominadas fusiones y escisiones especiales la sociedad adquirente no está obligada a emitir capital para entregar acciones o participaciones a cambio del negocio recibido).

En el apartado 2 de la Norma Tercera 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.

Como se ha indicado más arriba, de lo anterior se infiere un régimen especial de reconocimiento y valoración de los pasivos por impuesto diferido, 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.

El registro inicial de un elemento patrimonial en una transacción que no es una combinación de negocios y además no afectó ni al resultado contable ni a la base imponible del impuesto, es uno de los supuestos de dispensa previstos en la Norma Tercera de la Resolución, en desarrollo del criterio en el mismo sentido regulado en la NRV 13ª del PGC y la NIC-UE 12.

Con el objetivo de aclarar el tratamiento contable de esta dispensa, aplicable por ejemplo en el caso de aportaciones no dinerarias de elementos patrimoniales que no constituyen un negocio, 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 adquiera 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.

Sobre la valoración de los activos y pasivos por impuestos diferidos, en la Norma Tercera, apartado 2, se indica que 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 a aplicar cuando la entidad recupere o liquide el importe en libros del activo (pasivo); b) La base fiscal del activo (pasivo).

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

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 (en este sentido considérese el nuevo régimen previsto en el art. 25 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades (LIS), que introduce la denominada "Reserva de capitalización"), o a la compensación anticipada de futuras bases imponibles negativas (sería el caso del nuevo régimen previsto en el art. 105 de la LIS, que introduce la denominada "Reserva de nivelación de bases imponibles"), determinadas bonificaciones (por ejemplo, las reguladas en los artículos 33 y 34 de la LIS) o deducciones en la cuota (por ejemplo, la deducción por reversión de medidas temporales regulada en la Disposición transitoria trigésima séptima de la LIS).

Es decir, a la hora de cuantificar el efecto fiscal de una operación resulta equivalente declarar la renta exenta, aplicar un tipo de gravamen del cero por ciento u otorgar una deducción por un importe equivalente a la cuota íntegra.

Sin perjuicio de lo anterior, en la Norma Tercera, apartado 2 de la Resolución, en línea con la norma internacional de referencia, se aclara que los activos y pasivos por impuesto diferido se valorarán según los tipos de gravamen esperados (nominales) 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 (donde los aspectos a considerar, en principio, son exclusivamente el tipo de gravamen y la base fiscal).

A mayor abundamiento se indica que cuando de conformidad con la normativa aplicable exista una tarifa del impuesto sobre beneficios con diferentes tipos de gravamen, los activos y pasivos por impuesto diferido se valorarán utilizando el tipo medio de gravamen esperado para el momento de la reversión.

No obstante, dada la complejidad del enfoque de balance en este punto (unido al hecho de que en muchos casos la propia base fiscal de los elementos no resulta del todo evidente), el grupo de trabajo consideró necesario explicar algunos aspectos novedosos de la LIS que tal vez pudieran arrojar dudas sobre la correcta interpretación de estas reglas.

Así, por ejemplo, en el artículo 25 de la LIS se regula la reserva de capitalización como una de las novedades del Impuesto sobre Sociedades para los periodos impositivos iniciados a partir del 1 de enero de 2015, que se concreta en la posibilidad de reducir la base imponible del impuesto en un porcentaje de los beneficios retenidos en la empresa bajo los términos y condiciones que la ley establece. El incumplimiento de estos requisitos dará lugar a la regularización de las cantidades indebidamente reducidas, así como de los correspondientes intereses de demora.

Pues bien, a la vista de su configuración legal, se consideró adecuado que la reducción en la base imponible se tratase como un menor impuesto corriente y seguir cuantificando los activos y pasivos por impuestos diferidos al tipo de gravamen nominal (frente a la alternativa que se analizó de asimilar el incentivo fiscal a una tributación en escala y, por lo tanto, considerar el tipo medio de tributación como tasa para valorar los activos y pasivos por impuesto diferido). 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.

Otra de las novedades de la LIS es la reserva de nivelación de bases imponibles. La reserva de nivelación se configura como un incentivo fiscal del régimen especial de empresas de reducida dimensión para las entidades que apliquen el tipo de gravamen del 25%, que podrán minorar su base imponible positiva hasta el 10% de su importe lo que permite a la empresa diferir la tributación a la espera de que surja una base imponible negativa o a que transcurra el plazo de cinco años sin que se hayan generado pérdidas fiscales.

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). Además, en la medida que la reducción solo es posible en caso de bases imponibles positivas, y que transcurrido el plazo de 5 años sin obtener ganancias fiscales es preciso adicionar a la base imponible los importes previamente deducidos, en la exposición de motivos se indica que los impuestos diferidos deben calcularse aplicando el tipo general de gravamen del 25%, a pesar de que el incentivo fiscal origine una tributación efectiva del 22,5% en los ejercicios en que pueda practicarse la reducción si posteriormente se generen pérdidas fiscales antes de que transcurra el plazo de cinco años.

Siguiendo con los aspectos relacionados con la valoración de activos y pasivos por impuestos diferidos, en la Resolución se indica que estos elementos patrimoniales 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.

De acuerdo con el artículo 29 de la LIS, el tipo general de gravamen será del 25% (para los períodos impositivos que se inicien dentro del año 2015, el tipo de gravamen se fija en el 28%; Disposición transitoria trigésima cuarta), esto supone una bajada del tipo nominal que hasta la fecha era del 30%. La nueva LIS se publicó en el BOE el 28 de noviembre de 2014 y entró en vigor el 1 de enero de 2015.

Por lo tanto, para las empresas cuyo ejercicio económico coincida con el año natural, el efecto del cambio de tipo de gravamen ha tenido que contabilizarse en las cuentas anuales correspondientes al ejercicio 2014. Todo ello, sin perjuicio de lo que a continuación se indica sobre la deducción por reversión de medidas temporales regulada en la 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% en la base imponible de la amortización contable del inmovilizado material, intangible y de las inversiones inmobiliarias durante los períodos 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 período 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%. En principio, y como

se ha indicado más arriba, la aprobación de un tipo de gravamen general del 25% en la nueva LIS 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 LIS, 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% 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 impuestos diferidos 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.

Por último, en el grupo de trabajo también se analizó el adecuado tratamiento contable, en particular, su valoración, de los activos y pasivos por impuestos diferidos asociados a explotaciones económicas cuyas rentas fuesen objeto de las bonificaciones sobre la cuota íntegra reguladas en los artículos 33 y 34 de la LIS, por cuando este incentivo también incide en la carga fiscal futura con un efecto similar al que resultaría de gravar a un tipo reducido las rentas generadas en esos territorios (Ceuta y Melilla) o por las entidades públicas que presten dichos servicios (determinados servicios públicos locales).

En particular, se llegó a la conclusión de que las rentas que tengan derecho a una de estas bonificaciones obtenidas por una entidad que aplique el tipo de gravamen general de 25% estarán tributando, *de facto*, a un tipo de gravamen del 12,5% y 0,25%, respectivamente. 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, se consideró que 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, 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.

En la Norma Quinta se tratan las particularidades asociadas al tratamiento contable del efecto impositivo en las entidades que tributan en un régimen basado en la imputación fiscal de las rentas a los socios o partícipes; en la vigente LIS reúne estas características, el régimen especial de tributación de las agrupaciones de interés económico, españolas y europeas, y de uniones temporales de empresas.

Desde un punto de vista estrictamente contable y en lo que concierne a la entidad que imputa sus rentas, en la Resolución se asumen los criterios publicados en el antecedente del año 1997 y se aclaran tres aspectos:

a) Cuando la entidad solo impute una parte de la renta (si los socios son no residentes sin establecimiento permanente, la entidad tributa de acuerdo con las reglas generales y, en consecuencia, no se transparentan rentas), 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 impuestos diferidos.

b) El importe de los elementos tributarios que se "transparentan" (activos por impuesto corriente en la parte atribuible a los socios que soportan la imputación de la base imponible; residentes en España o no residentes con establecimiento permanente), al no ser objeto de recuperación directa por la sociedad, tendrá la consideración de un gasto de naturaleza tributaria, que figurará en la partida "Otros impuestos" de la cuenta de pérdidas y ganancias, para de este modo lograr que la partida correspondiente al impuesto sobre beneficios represente lo que de forma estricta son impuestos sobre las ganancias, y preservarla de cualquier otro concepto impositivo que no participe de esta naturaleza.

c) Las uniones temporales de empresas carecen de personalidad jurídica a efectos mercantiles y, por lo tanto, el Derecho mercantil no les impone la obligación de elaborar cuentas anuales, sin perjuicio de las obligaciones impuestas por la norma fiscal en su condición de sujetos pasivos. Son los partícipes de la unión los obligados a registrar 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 (pudiéndose realizar anotaciones conjuntas de las operaciones por periodos no superiores al trimestre; art. 28.2 del CdC), de lo que se desprende que el efecto impositivo producido en estas entidades será registrado por los partícipes de las mismas.

En la Norma Quinta también se regula el registro del impuesto sobre beneficios en los socios o partícipes de estas entidades. Desde esta perspectiva, la Resolución también asume los criterios publicados en el año 1997, y aclara tres aspectos:

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

No obstante lo anterior, los socios podrán reflejar, en su caso, la base imponible imputada por la entidad transparente como una diferencia temporaria, aplicando los criterios generales establecidos en el PGC y en la Resolución, y teniendo presente el principio de uniformidad, de forma que elegida una opción ésta se mantenga en el tiempo y respecto a las distintas entidades en régimen de transparencia fiscal en que pudieran participar. Por lo tanto, en la nueva Resolución se propone conservar la opción contable regulada en el antecedente inmediato sobre la base de los mismos argumentos que se emplearon en su momento y que se reproducen a continuación:

"Los socios residentes de las sociedades transparentes contabilizarán el gasto impositivo derivado de la imputación de bases imponibles, de acuerdo con su naturaleza, en el ejercicio que fiscalmente resulte imputable; el importe de la base imponible imputada, con carácter general, podría ser tratado como una diferencia temporal. Sin embargo, este tratamiento origina una serie de dificultades que si

bien tienen soluciones específicas, pueden producir una complicación excesiva en el registro contable a realizar por las sociedades-socios.

Dicho registro contable requiere, en primer lugar, la cuantificación exacta de la diferencia temporal, lo cual exige a su vez obtener información sobre las diferencias permanentes que pudieran existir en la determinación de la base imponible por la sociedad transparente, ya que la existencia de diferencias permanentes en la sociedad transparente determina que dichas diferencias deban ser consideradas también por la sociedad-socio, alterándose consiguientemente el importe de la diferencia temporal que se produce en los socios como consecuencia de la imputación de bases imposables. En segundo lugar, habrá que verificar el cumplimiento de los requisitos necesarios para que las diferencias temporales den lugar a la contabilización de impuestos anticipados, teniendo en cuenta la incertidumbre que puede producirse en muchos casos sobre la reversión de dichas diferencias temporales.

A efectos de la cuantificación de la diferencia temporal se pueden producir, entre otras, las siguientes situaciones:

- Que el saldo neto de las diferencias permanentes aumente el resultado contable positivo de la sociedad transparente y que, por tanto, se incremente el gasto por Impuesto sobre Sociedades del socio en el importe correspondiente a las mismas. Ello requeriría que el socio trate sólo como diferencia temporal aquella parte de la base imponible que no corresponda a las diferencias permanentes.

- Que el saldo neto de las diferencias permanentes elimine el resultado contable negativo de la sociedad transparente, produciendo una base imponible positiva, lo cual incrementará el gasto por Impuesto sobre Sociedades del socio en el importe correspondiente a la base imponible imputada. En este caso, el socio no podría considerar que existe una diferencia temporal.

- Que el saldo neto de las diferencias permanentes disminuya el resultado contable positivo de la sociedad transparente, minorando el gasto por Impuesto sobre Sociedades del socio en el importe correspondiente a las mismas; en este caso la diferencia temporal a considerar por el socio será la que corresponda al mencionado resultado contable, sin que éste se reduzca por las diferencias permanentes que deban ser consideradas. Situación distinta es si dichas diferencias permanentes dan lugar a una base imponible negativa, en cuyo caso sólo se podría tener en cuenta el importe del saldo neto de las mismas que iguale a cero la base imponible.

La reversión de las diferencias temporales así cuantificadas se producirá, en general, cuando se distribuyan dividendos por la sociedad transparente, o cuando se enajenen las participaciones en el capital de la misma.

Cuando no se cumplan los requisitos necesarios, establecidos con carácter general en esta Resolución, para que las diferencias temporales den lugar a la contabilización de los impuestos anticipados, no podrán registrarse dichos impuestos anticipados debido a la incertidumbre que pesa sobre la realización futura de los mismos y en aplicación del principio de prudencia.

Por todo lo anterior, esta Resolución precisa unas reglas que permiten obviar las dificultades antes descritas, configurando la imputación de la base imponible como diferencia temporal sólo en ciertos casos. Se ha optado, en definitiva, por un tratamiento más sencillo y acorde con la realidad empresarial, estableciendo que los socios de sociedades transparentes deberán incluir en el esquema de cálculo del Impuesto sobre Sociedades la base imponible imputada por la sociedad transparente como una diferencia permanente en el ejercicio que fiscalmente

resulte imputable, y en el caso en que exista evidencia de que parte de la misma va a ser distribuida como dividendo, o se vaya a enajenar la participación en capital en el corto plazo, se registrará el correspondiente impuesto anticipado, todo ello sin perjuicio de que las sociedades que así lo consideren puedan realizar su registro contable de acuerdo con lo descrito anteriormente, con estricta aplicación de los principios de prudencia y uniformidad. En cualquier caso, deberá indicarse en la memoria cuales han sido los criterios utilizados.”

De conformidad con el art. 46 de la LIS, las imputaciones se efectuarán a las personas o entidades que ostenten 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.

Respecto al momento en que procede integrar la citada renta en la base imponible del socio o partícipe, en la normativa fiscal se dispone que la imputación se efectuará: i) cuando los socios o empresas miembros sean entidades sometidas al mismo régimen especial, en la fecha de finalización del período impositivo de la entidad sometida a este régimen; ii) en los demás supuestos, en el siguiente período impositivo, salvo que se decida hacerlo de manera continuada en la misma fecha de finalización del período 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.

A la vista de la opción fiscal sobre el ejercicio de imputación de la renta, un aspecto ampliamente debatido en el grupo de trabajo fue si la contabilización del gasto por impuesto sobre beneficios en los socios de las agrupaciones de interés económico se podría ver modificado por la opción fiscal elegida y, en particular, qué criterio procedía aplicar cuando el socio optase por diferir al ejercicio siguiente la imputación de la base imponible.

Pues bien, en este punto la mayoría de los integrantes opinaban que el ejercicio de la opción fiscal no debería alterar el tratamiento contable de la operación en la medida que dicha opción parece configurarse como un simple diferimiento en la integración de la renta, sin que ello afecte al nacimiento de la obligación o el derecho, en función de que la renta a integrar sea positiva o negativa, respectivamente.

Por lo tanto, desde un punto de vista estrictamente contable, se llegó a la conclusión de que 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 se consideró adecuado contabilizar el crédito fiscal siempre y cuando se cumplan las condiciones incluidas en la Resolución.

Al hilo del debate también se consideró preciso recordar que 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.

b) Un segundo aspecto que se aclara es que el importe de los elementos tributarios que se "transparentan" (activos por impuesto corriente) se tratarán contablemente como una minoración del Impuesto sobre beneficios devengado en el ejercicio.

c) Por último, en la Norma también se resalta que los partícipes de las uniones temporales de empresas registrarán en sus cuentas anuales: i) los activos, pasivos, ingresos y gastos de la unión de acuerdo con la NRV 20ª. Negocios conjuntos del PGC, y; ii) el efecto impositivo derivado de la integración de los citados elementos de acuerdo con las normas generales contenidas en la Resolución, teniendo en cuenta respecto a las imputaciones que conlleve la aplicación de la transparencia fiscal, las circunstancias que se den en la unión temporal.

En el apartado 3 de la Norma Quinta, se aclaran los criterios a seguir para contabilizar el gasto por impuesto sobre beneficios en las cuentas anuales individuales de las sociedades que tributan en el régimen especial de consolidación fiscal.

A tal efecto, en primer lugar se ha precisado que en las eliminaciones de resultados por operaciones internas se pueden producir diferencias permanentes, como sería el caso, con carácter general, de la eliminación de los dividendos repartidos por las sociedades participadas.

Por otro lado, respecto a la eliminación de otros beneficios generados en operaciones internas que deben ser objeto de eliminación, y en línea con el criterio publicado en la consulta 5 del BOICAC nº 89, de marzo de 2012, se expresa que para otorgar un adecuado tratamiento contable a la cuestión, como paso previo es necesario determinar si la sociedad transmitente retiene, una vez reconocida la baja del elemento, algún tipo de obligación tributaria que permita identificar un pasivo sin valor contable pero con base fiscal, circunstancia que a su vez originará el registro de un pasivo por impuesto diferido en la sociedad transmitente que ha contabilizado el resultado de la operación en sus cuentas anuales individuales.

En los trabajos desarrollados en el seno del ICAC también se consideró oportuno esclarecer dos aspectos relacionados con el registro de las bases imponibles negativas generadas por las sociedades del grupo.

En primer lugar, en el apartado 3.2.2 de la Norma Quinta se dispone que si a una sociedad del grupo 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, 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.

En este punto parece conveniente aclarar que 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; en concreto, en caso de pérdida del régimen de consolidación fiscal o de extinción del grupo fiscal, o en el supuesto de que alguna de las entidades que lo integran dejen de pertenecer a este, de acuerdo con el artículo 74 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.

Por otro lado, también se estimó necesario puntualizar que 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.

En la Norma Sexta se efectúan algunas precisiones relevantes sobre los impuestos extranjeros de naturaleza similar al impuesto sobre sociedades español.

Cuando una empresa española desarrolla su actividad en el extranjero a través de una sucursal (establecimiento permanente), desde un punto de vista estrictamente contable es preciso tener en cuenta que la sucursal es parte integrante de la empresa española. Por ello, en las cuentas anuales de esta última se deben recoger las operaciones y los elementos patrimoniales de la sucursal.

En consecuencia, cuando la moneda funcional de la sucursal no sea el euro, será de aplicación la NRV 11^a. Moneda extranjera del PGC, lo que requiere diferenciar las partidas monetarias de las no monetarias. Las partidas monetarias se valorarán, al final de cada ejercicio, aplicando el tipo de cambio de cierre, entendido como el tipo de cambio medio de contado, existente en esa fecha. Por el contrario, las partidas no monetarias se valorarán por el tipo de cambio vigente en la fecha de su incorporación al patrimonio de la empresa.

Adicionalmente, de acuerdo con lo indicado en la NRV 11^a, será preciso convertir los citados saldos a la moneda de presentación (euro) aplicando los criterios establecidos sobre "Conversión de estados financieros en moneda funcional distinta de la moneda de presentación" en las Normas para la Formulación de las Cuentas Anuales Consolidadas, que desarrollan el Código de Comercio (CdC).

Todo ello, sin perjuicio de que se lleven los registros contables auxiliares o adicionales que se consideren necesarios para un mejor control de la gestión y por el procedimiento que la empresa considere conveniente. Pudiéndose en este caso realizar anotaciones conjuntas de las operaciones por periodos no superiores al trimestre (art. 28.2 del CdC).

Pues bien, en este contexto, la Norma Sexta de la Resolución introduce las siguientes aclaraciones:

a) 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.

b) En los supuestos excepcionales en que la renta obtenida en el extranjero no estuviera exenta de gravamen en España, también habrá que considerar, de manera independiente, 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, la norma aclara que 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 normativa fiscal para que nazca el derecho a la compensación de las pérdidas.

c) Cuando la moneda funcional de la sucursal o negocio en el extranjero difiera de la moneda de tributación también será habitual que surjan diferencias temporarias porque el valor en libros de los activos no monetarios se determinará a partir del tipo de cambio histórico y la base fiscal empleando el tipo de cambio de cierre. Con esta precisión, adicionalmente, se aclara el sentido del artículo 70.2 de las NFCAC sobre esta misma materia (si bien referido a la consolidación de una sociedad y que también ha sido recogido en esta Resolución) en el uso de los tipos de cambio que, sin embargo, en tanto que elemento explicativo de la norma no debería haber afectado a la correcta aplicación del criterio.

d) Si la moneda funcional de la sucursal o negocio en el extranjero difiere del euro, será preciso reconocer la correspondiente diferencia de conversión, neta del efecto impositivo.

En el grupo de trabajo también se analizaron otras cuestiones relacionadas con la imposición en el extranjero. Así, en determinados casos, la actividad desarrollada en el extranjero puede ser objeto de una doble imposición jurídica, si la renta que ha sido gravada vuelve a tributar en forma de retención aplicada en el país de origen cuando la matriz o inversor español acuerda el reparto de los beneficios acumulados (generalmente, en forma de pago de un dividendo o participación en los beneficios).

Cuando la retención se produce por causa del reparto de un dividendo, y la matriz española debe contabilizar la operación como una recuperación de la inversión, cabría plantearse cuál debería ser el adecuado tratamiento contable de la retención en origen que no podrá recuperarse en España. Pues bien, en principio, considerando que desde una perspectiva económica racional la tributación latente debería haberse descontado del precio pagado por la inversión, se consideró que lo razonable sería contabilizar la baja de la inversión en el importe recibido, neto de la retención soportada en origen.

La presente Resolución constituye un desarrollo del PGC, del PGC-Pymes y de las NFCAC. Por ello, en beneficio de la sistemática normativa se ha considerado oportuno agrupar en un solo texto el conjunto de las disposiciones aprobadas sobre esta materia lo que ha llevado a reproducir en la Norma Séptima, casi en términos literales, la regulación que sobre el gasto por impuesto sobre beneficios se incluye en las NFCAC. En este punto, los aspectos analizados en el grupo de trabajo fueron los siguientes.

En la Norma Séptima, apartado 2.4, se regula de manera expresa el efecto impositivo asociado a la eliminación de la corrección valorativa en una sociedad dependiente, con el objetivo de aclarar el tratamiento contable. En el pasado, la ausencia de este inciso originó que algunas empresas que tributaban en el régimen individual sostuviesen por ejemplo que, habiendo generado ambas sociedades bases imponibles negativas, la existencia de dos sujetos pasivos (la dominante y la dependiente) habilitaba al grupo a mantener reconocidos en las cuentas anuales consolidadas dos créditos fiscales, desconociendo el hecho de que la eliminación de la corrección valorativa en cuentas consolidadas (al objeto de considerar una sola vez la pérdida incurrida por el grupo) debía llevar aparejada su correspondiente efecto impositivo, circunstancia que hubiera requerido contabilizar el correspondiente pasivo por impuesto diferido.

La nueva LIS solo prevé la deducibilidad de estas correcciones en caso de baja de balance. Por lo tanto, en la actualidad, la eliminación de la corrección de valor en el contexto de la eliminación inversión patrimonio neto, al margen de la opción de tributación elegida, régimen individual o especial de consolidación fiscal, traerá consigo la baja del activo por impuesto diferido que hubiese contabilizado la

sociedad dominante en sus cuentas anuales individuales en caso de cumplirse los requisitos regulados en la Resolución.

También fue objeto de discusión cuál debería ser la correcta interpretación del efecto impositivo asociado a una diferencia negativa de consolidación. Sobre este particular, se consideró que tal efecto debería analizarse en el contexto de las diferencias entre el valor consolidado de una participada y su base fiscal, lo que pondría de manifiesto una diferencia temporaria imponible por importe equivalente a la propia Diferencia negativa que traerá consigo el reconocimiento de un pasivo por impuesto diferido, salvo que la inversora pueda controlar el momento de la reversión de la diferencia y además es probable que tal diferencia no revierta en un futuro previsible. Este mismo criterio sería aplicable para la diferencia de conversión.

La Norma Octava se ocupa de las provisiones y contingencias derivadas del impuesto sobre beneficios.

De acuerdo con lo establecido en la NRV 15ª. Provisiones y contingencias del PGC, 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.

Además, respecto al tratamiento contable de las actas de inspección, en la Norma Octava se ha incluido el criterio publicado por este Instituto en la consulta 10 del BOICAC nº 75, de septiembre de 2008, acerca de cómo reflejar las obligaciones presentes que se pongan de manifiesto a raíz de una comprobación fiscal por parte de la Administración tributaria.

Relacionado con lo anterior, otro aspecto analizado ha sido 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, sobre esta cuestión se consideró que 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.

En la Norma Novena, y en aras de una mejor sistemática normativa, se han reproducido los criterios simplificados de registro y valoración del gasto por impuesto sobre beneficios sin que se haya considerado necesario introducir un desarrollo adicional.

La Norma Décima recoge la regulación en materia de normas de elaboración de las cuentas anuales.

La primera cuestión analizada fue si procedía incluir en la Resolución el criterio sobre compensación de activos y pasivos por impuestos diferidos recogido en la NIC-UE 12, párrafos 75 y 76, que parece permitir dicha compensación sin apenas restricciones, como por ejemplo podría ser limitar la presentación compensada a los activos y pasivos por impuestos diferidos cuya integración en la base imponible de un mismo ejercicio fuese prácticamente cierta o segura.

Después de un amplio debate sobre esta materia, no se consideró adecuado seguir el criterio internacional, ni otro más restrictivo en los términos indicados en el párrafo anterior, por considerar que el objetivo de imagen fiel se lograría mejor presentando por separado el conjunto de activos y pasivos por impuestos diferidos.

Otro aspecto que se ha estudiado con detalle es el reparto del gasto (ingreso) por impuesto sobre beneficios entre los "diferentes resultados" de la empresa. Esto es, de acuerdo con el vigente PGC, los ingresos y gastos se contabilizan con carácter general en la cuenta de pérdidas y ganancias, pero en determinados casos también se contempla su reconocimiento directo en el patrimonio neto (ajustes por cambios de valor, subvenciones, donaciones y legado, etcétera). Adicionalmente, de forma excepcional, algunos ingresos y gastos se contabilizan empleando como contrapartida una cuenta de reservas (gastos de emisión de instrumentos de patrimonio neto, y subsanación de errores o cambios de criterio).

Pues bien, si se pone en comparación la base imponible del Impuesto (en la que no se diferencia el impuesto a pagar por fuente de renta) con la totalidad de los ingresos y gastos contables (que como se ha visto pueden lucir hasta en tres documentos diferentes: cuenta de pérdidas y ganancias, estado de ingresos y gastos reconocidos y estado total de cambios en el patrimonio neto), en el grupo de trabajo se debatió si era oportuno aclarar qué efecto originan las deducciones y otras ventajas fiscales (que minoran la cuota íntegra de forma sintética) en la cuantificación del gasto (ingreso) por impuesto sobre beneficios que debe imputarse a cada uno de los diferentes "resultados" contables.

La conclusión que se alcanzó es que si la deducción o ventaja puede identificarse con una fuente de renta contable, en principio parece que la solución que mejor refleja la imagen fiel sería la que podría denominarse de seguimiento o afectación del gasto por impuesto corriente (incluidas las deducciones u otras ventajas fiscales) al correspondiente resultado contable.

En caso contrario, esto es, en aquellos supuestos en que no pueda establecerse dicha correspondencia, tal vez lo más oportuno sea reconocer el gasto por impuesto en función del tipo de gravamen efectivo (pero calculado por el exclusivo impacto que la deducción o ventaja genérica origine), sin perjuicio de considerar la aplicación del principio de importancia relativa. Sea como fuere, el impuesto diferido se reconocería por el tipo de gravamen esperado en la fecha de reversión que, con carácter general, será el tipo de gravamen nominal vigente al cierre del ejercicio.

Para finalizar cabe advertir que en la Resolución también se ha reproducido por motivos de sistemática normativa, y sin introducir novedades relevantes, el conjunto de requerimientos a incluir en la memoria normal regulados en el PGC y en las NFCAC.

Por todo lo anterior, como consecuencia de la necesidad de desarrollar las normas de registro y valoración del PGC referidas a la contabilización del gasto por impuesto sobre beneficios, y las Norma para la Formulación de las Cuentas Anuales Consolidadas, este Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, de acuerdo con la Disposición final tercera del Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre, y la

Disposición final tercera del Real Decreto 1159/2010, de 17 de septiembre, dicta la siguiente Resolución:

INDICE

Primera. Definiciones

Segunda. Activos y pasivos por impuesto corriente

1. Reconocimiento
2. Valoración

Tercera. Activos y pasivos por impuesto diferido

1. Reconocimiento
 - 1.1. Activos por impuesto diferido
 - 1.2. Pasivos por impuesto diferido

2. Valoración

Cuarta. Periodificación de diferencias permanentes y otras ventajas fiscales

Quinta. Regímenes especiales de tributación

1. Regímenes especiales basados en la transparencia fiscal
2. Socios o partícipes de las entidades con regímenes fiscales especiales basados en la transparencia fiscal
3. Régimen de consolidación fiscal

Sexta. Impuestos extranjeros de naturaleza similar al impuesto sobre sociedades

Séptima. Cuentas anuales consolidadas

1. Diferencias temporarias en consolidación
2. Homogeneización, eliminaciones de resultados e incorporación de plusvalías y minusvalías por la aplicación del método de adquisición
3. Fondo de comercio de consolidación
4. Diferencias entre el valor consolidado de una participada y su base fiscal
5. Reconocimiento posterior de activos fiscales adquiridos

Octava. Provisiones y contingencias derivadas del impuesto sobre beneficios

Novena. Criterios simplificados

1. Empresas en las que todas las diferencias "temporarias" son "temporales"
2. Empresario individual
3. Régimen simplificado de las Microempresas

Décima. Normas de elaboración de las cuentas anuales

NORMAS DE REGISTRO, VALORACIÓN Y ELABORACIÓN DE LAS CUENTAS ANUALES PARA LA CONTABILIZACIÓN DEL IMPUESTO SOBRE BENEFICIOS

Primera. Definiciones

Los siguientes términos se utilizan a los exclusivos efectos de estas normas con el siguiente significado:

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 estas normas 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.

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.

3. Impuesto corriente: el impuesto corriente es la cantidad que satisface la empresa como consecuencia de las liquidaciones fiscales del impuesto o impuestos sobre el beneficio relativas a un ejercicio. Las deducciones y otras ventajas fiscales en la cuota del impuesto, excluidas las retenciones y pagos a cuenta, así como las pérdidas fiscales compensables de ejercicios anteriores y aplicadas efectivamente en éste, darán lugar a un menor importe del impuesto corriente.

El exceso de pérdida fiscal que no se pueda compensar de este modo y quede pendiente para su compensación en ejercicios futuros puede dar lugar al reconocimiento de un activo por impuesto diferido de acuerdo con lo dispuesto en la presente Resolución.

En aquellas jurisdicciones que permitan la devolución de cuotas satisfechas en ejercicios anteriores a causa de una pérdida fiscal en el ejercicio presente, o la conversión de activos por impuesto diferido en un crédito exigible frente a la Administración tributaria, el impuesto corriente será la cuota de ejercicios anteriores que recupera la empresa como consecuencia de las liquidaciones fiscales del impuesto o impuestos sobre el beneficio relativas al ejercicio, o el importe del crédito exigible que se reconozca por la Administración tributaria en virtud de la citada conversión, respectivamente.

4. Activos y pasivos por impuesto corriente: si la cantidad ya pagada, correspondiente al ejercicio presente y a los anteriores, excediese del impuesto

corriente por esos ejercicios, el exceso se reconocerá como un activo. Por el contrario, el impuesto corriente se reconocerá como un pasivo en la medida en que esté pendiente de pago.

5. Activos por impuestos diferidos: 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 impuestos diferidos no constituyen un derecho de cobro frente a la Administración tributaria.

6. Pasivos por impuestos diferidos: 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.

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 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.

8. Diferencia permanente: son las diferencias entre el importe neto de los ingresos y gastos totales del ejercicio y la base imponible que no se identifican como diferencias temporarias.

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 se reconocerá 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 impuestos diferidos, 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.

10. Ganancia (pérdida) fiscal o base imponible: es el resultado del ejercicio de una entidad, calculado de acuerdo con las reglas establecidas por la normativa fiscal aplicable. La ganancia fiscal puede surgir de la posibilidad de aprovechar oportunidades de planificación fiscal.

11. Resultado contable total o ingresos y gastos totales: es el resultado económico de una entidad (ganancia o pérdida), calculado de acuerdo con las reglas contables por diferencia entre todos los ingresos y gastos del ejercicio, independientemente de la agrupación del patrimonio neto en la que se hayan reconocido.

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

Segunda. Activos y pasivos por impuesto corriente

1. Reconocimiento

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.

2. Valoración

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.

Tercera. Activos y pasivos por impuesto diferido

1. Reconocimiento

1.1. Activos por impuesto diferido

1. De acuerdo con el principio de prudencia sólo se reconocerán activos por impuesto diferido:

a) En la medida en que resulte probable que la empresa disponga de ganancias fiscales futuras que permitan la aplicación de estos activos, o

b) Cuando la legislación fiscal contemple la posibilidad de conversión futura de activos por impuesto diferido en un crédito exigible frente a la Administración tributaria.

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 impuestos diferidos que no se haya registrado inicialmente (por ejemplo, a medida que, en su caso, se amortice el activo).

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.

6. Por el contrario, será probable que se disponga de ganancias fiscales suficientes para poder recuperar los activos por impuestos diferidos, 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.

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 destruir la presunción que permitiese su reconocimiento, ni concurrían las circunstancias previstas en el punto 6 de este apartado, 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 la situación contemplada en el punto 6.

9. En el caso de combinaciones de negocios, y salvo que resulte de aplicación la norma sobre subsanación de errores contables, 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.

1.2. Pasivos por impuesto diferido

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

a) El reconocimiento inicial de un fondo de comercio. Sin embargo, los pasivos por impuesto diferido relacionados con un fondo de comercio, se registrarán siempre que no hayan surgido de su reconocimiento inicial. Por lo tanto, cuando la legislación tributaria establezca la deducibilidad de las pérdidas por deterioro del fondo de comercio o de la amortización sistemática, independientemente de la imputación contable, si en periodos posteriores surgen diferencias temporarias, los pasivos por impuestos diferidos 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 impuestos diferidos que no se haya registrado inicialmente (por ejemplo, a medida que, en su caso, se amortice el activo).

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.

2. Valoración

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 (pasivo).
- b) La base fiscal del activo (pasivo).

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

3. Cuando de conformidad con la normativa aplicable exista una tarifa del impuesto sobre beneficios con diferentes tipos de gravamen, los activos y pasivos por impuesto diferido se valorarán utilizando el tipo medio de gravamen esperado para el momento de la reversión, calculado de acuerdo con lo establecido en el siguiente número de esta norma.

4. El tipo de gravamen medio esperado en el ejercicio de reversión es el resultado de dividir la cuota íntegra esperada por la base imponible esperada para dicho ejercicio. En la determinación de la base imponible esperada se incluirán los activos y pasivos que revertirán en el ejercicio, teniendo en cuenta la forma en que racionalmente se prevean recuperar, así como los activos y pasivos que se esperen reconocer. La cuota íntegra esperada será el resultado de aplicar a la base imponible esperada los diferentes tipos de gravamen esperados.

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

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

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

Cuarta. 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 a que se refiere el número anterior el Plan General de Contabilidad contempla 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".

Quinta. Regímenes especiales de tributación

1. Entidades en transparencia fiscal

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

1.2. 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 impuestos diferidos. Estos ajustes se contabilizarán de acuerdo con los criterios generales regulados en el apartado 2 de la Norma Décima.

1.3. El importe de los activos por impuesto corriente (cantidades retenidas, pagos fraccionados e ingresos a cuenta) que las entidades transparentes puedan reconocer así como, en los casos en que estas entidades sean socios de otras sociedades sometidas a regímenes basados en la transparencia fiscal, de las cuotas satisfechas por estas últimas imputadas a la entidad transparente, 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.

1.4. De conformidad con la norma de registro y valoración sobre "Negocios conjuntos" del Plan General de Contabilidad, en las uniones temporales de empresas (UTE,s) 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.

1.5. A los efectos del registro contable del impuesto sobre beneficios en las entidades en transparencia fiscal, 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"

Recoge las cantidades retenidas, pagos fraccionados, ingresos a cuenta y las cuotas imputadas a las entidades transparentes, que superen la cantidad resultante de minorar la cuota íntegra del impuesto en las deducciones y bonificaciones que correspondan, que no pueden ser objeto de recuperación directa por parte de estas entidades.

Figurará en la partida de "Otros impuestos" de la cuenta de pérdidas y ganancias.

Su movimiento es el siguiente:

- a) Se cargará por las retenciones, pagos fraccionados, ingresos a cuenta y cuotas imputadas no recuperables directamente de la Hacienda Pública, con abono a la cuenta 4732. "Hacienda Pública, deudora con entidades transparentes", que se abrirá en la cuenta 473. "Hacienda Pública, retenciones y pagos a cuenta".
- b) Se abonará con cargo a la cuenta 129. Pérdidas y ganancias.

6323. "Ajustes negativos en la imposición en entidades transparentes"

Importe de los ajustes por disminución, conocido en el ejercicio, de los activos por impuestos diferidos, o aumento, igualmente conocido en el ejercicio, de los pasivos por impuesto diferido, en las entidades transparentes.

Figurará en la partida "Impuesto sobre beneficios" de la cuenta de pérdidas y ganancias.

Su movimiento es el siguiente:

- a) Se cargará por el importe de los ajustes, con abono a las cuentas representativas de activos por impuesto diferido con origen en diferencias temporarias deducibles, crédito por pérdidas a compensar o por deducciones y bonificaciones en la cuota, según corresponda.
- b) Se abonará por el saldo al cierre del ejercicio con cargo a la cuenta 129. Pérdidas y ganancias.

6328. "Ajustes positivos en la imposición en entidades transparentes"

Importe de los ajustes por aumento, conocido en el ejercicio, de los activos por impuestos diferidos, o disminución, igualmente conocida en el ejercicio, de los pasivos por impuesto diferido, en las entidades transparentes.

Figurará en la partida "Impuesto sobre Sociedades" de la cuenta de pérdidas y ganancias.

Su movimiento es el siguiente:

- a) Se abonará por el importe de los ajustes, con cargo a las cuentas representativas de activos por impuesto diferido con origen en diferencias temporarias deducibles, crédito por pérdidas a compensar o por deducciones y bonificaciones en la cuota, según corresponda.
- b) Se cargará por el saldo al cierre del ejercicio con abono a la cuenta 129. Pérdidas y ganancias.

2. Socios o partícipes de las entidades sometidas a regímenes especiales basados en la transparencia fiscal

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

2.2. Las bases imponibles que las entidades transparentes 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.

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

2.4. Los activos por impuesto corriente (retenciones, pagos fraccionados, ingresos a cuenta y cuotas satisfechas) imputados a los socios, procedentes de la entidad transparente 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".

2.5. 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 acuerdo con las normas generales contenidas en esta Resolución, teniendo en cuenta respecto a las imputaciones que conlleve la aplicación de la transparencia fiscal las circunstancias que se den en la unión temporal.

3. Régimen de consolidación fiscal

3.1. 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.

3.2. 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:

3.2.1. Diferencias temporarias

La base fiscal de los activos y pasivos para aquellas entidades que tributen en régimen de declaración consolidada se determinará en función de su valor fiscal de acuerdo con el régimen especial de tributación. En particular, en aplicación del citado régimen, 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.

Por ello, 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 en su caso dotación, 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

3.2.2. Bases imponibles negativas

1º. 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 la norma tercera de esta Resolución. A estos efectos se puede utilizar la cuenta 4749. Crédito por pérdidas a compensar en régimen de declaración consolidada del ejercicio.

2º. 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 la norma tercera, habrá que añadir que el grupo a efectos fiscales pueda compensarlas.

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

3.2.3. Deducciones, bonificaciones, retenciones e ingresos a cuenta

1º. 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.

2º. 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.

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

4º. 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.

3.3. Los activos por impuesto diferido serán objeto de registro contable en los términos previstos en la norma tercera de esta Resolución, y siempre que puedan hacerse efectivos por el conjunto de las sociedades que forman el grupo configurado a efectos del régimen de consolidación fiscal del Impuesto sobre Sociedades.

3.4. 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.

3.5. Los créditos y débitos recíprocos consecuencia de las operaciones descritas en los puntos 3.2.2 y 3.2.3 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.

Sexta. 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.

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 835. 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.

Séptima. Cuentas anuales consolidadas

1. Diferencias temporarias en consolidación

1. El reflejo contable del impuesto sobre sociedades consolidado se realizará considerando como diferencias temporarias las existentes entre el valor en cuentas consolidadas de un elemento y su base fiscal.

2. Por lo tanto, si en la consolidación se modifican o incorporan valores, el importe de tales diferencias temporarias puede verse afectado. Esto podría ocurrir principalmente como consecuencia de las homogeneizaciones y eliminaciones de resultados, de las plusvalías y minusvalías por aplicación del método de adquisición, del reconocimiento del fondo de comercio de consolidación, y en el caso de que el valor en cuentas consolidadas atribuible a la participación en una sociedad dependiente, multigrupo o asociada sea diferente a su valor en cuentas individuales.

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

1. El efecto impositivo de las diferencias temporarias derivadas de homogeneizaciones, eliminaciones de resultados y los ajustes al valor razonable de los activos y pasivos identificables por aplicación del método de adquisición se contabilizará de acuerdo con los criterios generales previstos en esta Resolución. Por tanto, solo se reconocerán activos por impuestos diferidos en la medida en que sea probable la existencia de ganancias fiscales que permitan la aplicación de estos activos.

2. Las homogeneizaciones y eliminaciones de resultados de la consolidación originarán diferencias temporarias si dan lugar a un ajuste en el valor de un activo

o pasivo sin que se realice una corrección similar a efectos fiscales. En ese caso, surgirán activos o pasivos por impuesto diferido que no habrán sido reconocidos en las cuentas anuales individuales.

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

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

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

6. La consolidación de sociedades con moneda funcional distinta a la de la tributación será realizada teniendo en cuenta las diferencias que surgen por la variación del tipo de cambio. Dichas diferencias se originarán porque el valor contable de los activos y pasivos no monetarios esté contabilizado al tipo de cambio histórico, mientras que su base fiscal se referirá al tipo de cambio de cierre. El efecto impositivo de estas diferencias deberá ser incorporado mediante ajustes de homogeneización en el caso de que no haya sido recogido en las cuentas anuales individuales.

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

3. Fondo de comercio de consolidación

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

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

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

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

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

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

A estos efectos, se considerará como valor contable consolidado:

a) En el caso de participaciones en dependientes consolidadas por integración global: el valor de los activos y pasivos de la sociedad dependiente reconocidos en el balance consolidado, deducida la participación de socios externos.

b) En el caso de sociedades consolidadas por integración proporcional: el valor neto de los activos y pasivos de la entidad consolidada reconocidos en el balance consolidado.

c) En el caso de sociedades consolidadas por puesta en equivalencia: el saldo de la cuenta donde se recoge dicha participación.

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

a) La existencia de resultados acumulados generados desde la fecha de adquisición por la participada,

b) Deducciones fiscales asociadas a la inversión, y

c) La diferencia de conversión.

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

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

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

a) En el caso de diferencias imponibles, si la inversora puede controlar el momento de la reversión de la diferencia y además es probable que tal diferencia no revierta en un futuro previsible.

b) En el caso de diferencias deducibles, si se espera que dicha diferencia no revierta en un futuro previsible y no sea probable que la empresa disponga de ganancias fiscales futuras en cuantía suficiente.

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

5. Reconocimiento posterior de activos fiscales adquiridos

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

a) Los activos por impuestos diferidos adquiridos que se reconozcan dentro del periodo de valoración inicial de la combinación de negocios, y que procedan de nueva información sobre hechos y circunstancias que existían en la fecha de adquisición, reducirán el importe en libros de cualquier fondo de comercio relacionado con esa adquisición. Si el importe en libros de ese fondo de comercio es nulo, cualquier activo por impuesto diferido que permanezca deberá reconocerse en la partida "*Diferencia negativa en combinaciones de negocios*".

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.

Octava. Provisiones y contingencias derivadas del impuesto sobre beneficios

1. De acuerdo con lo establecido en la norma de registro y valoración sobre provisiones y contingencias del Plan General de Contabilidad, 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.

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 a ejercicios anteriores darán lugar a un abono en la cuenta de reservas; por último, los excesos que se puedan poner de manifiesto en relación con el concepto de sanción, figurarán en la partida "Ingresos excepcionales".

Novena. Criterios simplificados

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.

2. Empresario individual

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

3. 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.

Décima. Normas de elaboración de las cuentas anuales

1. Un activo y un pasivo por impuesto corriente se podrán presentar en el balance por su importe neto siempre que se den simultáneamente las siguientes condiciones:

- a) Que la empresa tenga en ese momento, el derecho reconocido legalmente de compensar los importes contabilizados, y
- b) Que la empresa tenga la intención de liquidar las cantidades por el neto o de realizar el activo y cancelar el pasivo simultáneamente.

Una entidad tendrá, normalmente, un derecho reconocido legalmente para compensar activos corrientes por impuestos con pasivos corrientes de la misma naturaleza, cuando los mismos se relacionen con impuestos sobre las ganancias correspondientes a la misma autoridad fiscal, y ésta permita a la entidad pagar o recibir una sola cantidad que cancele la situación neta existente.

En las cuentas anuales consolidadas, un activo por impuesto corriente en una entidad se compensará con un pasivo por impuesto corriente de otra entidad del grupo si, y sólo si, las entidades correspondientes tienen reconocido legalmente el derecho de pagar o recibir una sola cantidad que cancele la situación neta, en el caso de que tales entidades tengan la intención de hacer o recibir tal pago neto o recuperar el activo y pagar, simultáneamente, el pasivo.

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

a) Si se relacionasen con una transacción o suceso que se hubiese reconocido directamente en una partida del patrimonio neto, se reconocerán con cargo o abono a dicha partida.

b) Si hubiesen surgido a causa de una combinación de negocios, se reconocerán como los demás elementos patrimoniales del negocio adquirido, salvo que constituyan activos o pasivos de la adquirente, en cuyo caso, su reconocimiento o baja no formará parte de la combinación de negocios. El gasto por impuesto corriente que se ponga de manifiesto como consecuencia de la anulación de la participación previa en la sociedad adquirida, se inscribirá en la cuenta de pérdidas y ganancias.

3. Cuando la modificación de la legislación tributaria o la evolución de la situación económica de la empresa hayan dado lugar a una variación en el importe de los pasivos y activos por impuesto diferido, dichos ajustes constituirán un ingreso o gasto, según corresponda, por impuesto diferido, en la cuenta de pérdidas y ganancias, excepto en la medida en que se relacionen con partidas que debieron ser previamente cargadas o abonadas directamente a patrimonio neto, en cuyo caso se imputarán directamente en éste.

4. La nota de la memoria "Situación fiscal" de las cuentas anuales individuales deberá contener una explicación de la diferencia que exista entre el importe neto de los ingresos y gastos del ejercicio y la base imponible (resultado fiscal). Con este objeto se incluirá la siguiente conciliación, teniendo en cuenta que aquellas diferencias entre dichas magnitudes que no se identifican como temporarias de acuerdo con la norma de registro y valoración, se calificarán como diferencias permanentes.

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
Impuesto sobre Sociedades	
Diferencias permanentes	
Diferencias temporarias:							
— con origen en el ejercicio			
— con origen en ejercicios anteriores			
Compensación de bases imponibles negativas de ejercicios anteriores		(-----)					
Base imponible (resultado fiscal)		-----					

Igualmente, se deberá incluir una explicación y conciliación numérica entre el gasto/ ingreso por impuestos sobre beneficios y el resultado de multiplicar los tipos de gravamen aplicables al total de ingresos y gastos reconocidos, diferenciando el saldo de la cuenta de pérdidas y ganancias.

Además, deberá indicarse la siguiente información:

- a) Desglose del gasto o ingreso por impuestos sobre beneficios, diferenciando el impuesto corriente y la variación de impuestos diferidos, que se imputa al resultado de la cuenta de pérdidas y ganancias (distinguiendo el correspondiente a las operaciones continuadas y a operaciones interrumpidas si las hubiera y siempre que la empresa deba informar separadamente de los resultados procedentes de operaciones interrumpidas), así como el directamente imputado al patrimonio neto, diferenciando el que afecte a cada epígrafe del estado de cambios en el patrimonio neto.
- b) En relación con los impuestos diferidos, se deberá desglosar esta diferencia, distinguiendo entre activos (diferencias temporarias, créditos por bases imponibles negativas y otros créditos) y pasivos (diferencias temporarias).
- c) Cuando, conforme a las excepciones previstas en esta Resolución, no se reconozcan los pasivos por impuesto diferidos resultante de diferencias temporarias imponibles, se deberá informar sobre la existencia de estas y de la cuantía de los mencionados pasivos no reconocidos.
- d) El importe y plazo de aplicación de diferencias temporarias deducibles, bases imponibles negativas y otros créditos fiscales, cuando no se haya registrado en el balance el correspondiente activo por impuesto diferido.
- e) El importe de los activos por impuesto diferido, indicando la naturaleza de la evidencia utilizada para su reconocimiento, incluida, en su caso, la planificación fiscal, cuando la realización del activo depende de ganancias futuras superiores a las que corresponden a la reversión de las diferencias temporarias imponibles, o cuando la empresa haya experimentado una pérdida, ya sea en el presente ejercicio o en el anterior, en el país con el que se relaciona el activo por impuesto diferido. En particular, en aquellos casos en que la empresa considere que existe evidencia que permita destruir la presunción de que no es posible recuperar los activos por impuestos diferidos en un plazo superior a los diez años, se deberá informar con detalle de las circunstancias en que se soporta ese juicio.
- f) Cuando afloren en el ejercicio activos por impuesto diferidos por diferencias temporarias, pérdidas fiscales a compensar o deducciones u otras ventajas no utilizadas que procedan de un ejercicio anterior y no hubiesen sido objeto de registro, se informará sobre las circunstancias que motivan la citada afloración respecto de las existentes en el momento en que no se registraron los citados activos en el balance. De igual forma, cuando se hubiesen registrado créditos por deducciones y otros beneficios fiscales como consecuencia de una operación y su efectiva aplicación estuviese condicionada a la realización de una determinada actividad, deberá incluirse en la memoria esta información.
- g) Naturaleza, importe y compromisos adquiridos en relación con los incentivos fiscales aplicados durante el ejercicio, tales como beneficios, deducciones y determinadas diferencias permanentes, así como los pendientes de deducir. En particular, se informará sobre incentivos fiscales objeto de

periodificación, señalando el importe imputado al ejercicio y el que resta por imputar. Dicha información contendrá los criterios empleados en la periodificación, tanto en el ejercicio en que se produzca la diferencia permanente o se apliquen las deducciones y otras ventajas fiscales, como en los ejercicios posteriores hasta que se termine la periodificación. Así mismo se informará en la memoria sobre cualquier circunstancia de carácter sustantivo en relación con la periodificación prevista en esta norma.

- h) Se informará adicionalmente del impuesto a pagar a las distintas jurisdicciones fiscales, detallando las retenciones y pagos a cuenta efectuados.
- i) Se identificarán el resto de diferencias permanentes señalando su importe y naturaleza.
- j) Se informará de todas las estimaciones y cálculos utilizados para la determinación del tipo de gravamen medio esperado, justificando los cambios y variaciones existentes entre los valores actuales y los valores futuros estimados. Igualmente, cuando de conformidad con el principio de importancia relativa, se opte por la utilización del último tipo medio de gravamen disponible, se deberá justificar las razones que han llevado a elegir dicha opción, informando, no obstante, sobre todos aquellos acontecimientos futuros que se considere pueden afectar en la valoración de los activos y pasivos por impuesto diferido.
- k) Cambios en los tipos impositivos aplicables respecto a los del ejercicio anterior. Se indicará el efecto en los impuestos diferidos registrados en ejercicios anteriores.
- l) Información relativa a las provisiones derivadas del impuesto sobre beneficios así como sobre las contingencias de carácter fiscal y sobre acontecimientos posteriores al cierre que supongan una modificación de la normativa fiscal que afecta a los activos y pasivos fiscales registrados. En particular, se informará de los ejercicios pendientes de comprobación.
- m) Las entidades que apliquen alguno de los regímenes especiales establecidos por la normativa tributaria deberán aportar información sobre el régimen correspondiente, indicando cuando se han cumplido las condiciones para aplicarlo y en su caso, cuando estas se dejan de cumplir, incluyendo los efectos que dicha situación tiene sobre los estados financieros. En concreto, cuando se traten de entidades en alguno de los regímenes especiales basados en la transparencia fiscal se deberá incluir información sobre la imputación a los socios de bases imponibles, deducciones y bonificaciones en la cuota, retenciones, pagos fraccionados, ingresos a cuenta, cuota satisfecha por la sociedad que aplique la transparencia fiscal, así como las posibles cuotas que hubiesen sido imputadas a dichas entidad.
- n) Para el caso de las entidades que tributen en régimen de consolidación fiscal, cada sociedad del grupo fiscal deberá incluir en la memoria, además de las indicaciones que sean procedentes de acuerdo con lo previsto en esta Resolución, cualquier circunstancia relevante sobre este régimen especial de tributación, indicando en particular:

1º. Diferencias permanentes y temporarias surgidas como consecuencia de este régimen especial, señalando para las temporarias el ejercicio en que se originen las mismas así como la reversión producida en cada ejercicio.

2º. Compensaciones de bases imponibles negativas derivadas de la aplicación del régimen de los grupos de sociedades.

3º. Desglose de los créditos y débitos más significativos entre empresas del grupo consecuencia del efecto impositivo generado por el régimen de los grupos de sociedades.

o) Las sociedades sometidas a tributación en el extranjero deberán informar acerca de los tributos extranjeros que gravan el beneficio de la sociedad, indicando conforme al régimen fiscal aplicable cuantas circunstancias afecten a las cuentas anuales de la sociedad, utilizando para ello el mismo esquema de información previsto para el Impuesto sobre Sociedades español.

p) Cualquier otra circunstancia de carácter sustantivo en relación con la situación fiscal.

5. La nota de la memoria "Situación fiscal" de las cuentas anuales consolidadas deberá contener la información mencionada en el apartado anterior, considerando que las referencias que se efectúan a la empresa o entidad, desde la perspectiva de las cuentas anuales consolidadas, deben entenderse realiza a la entidad que informa.

En particular, se incorporará la siguiente información:

1. El cuadro explicativo de la diferencia existente entre el importe neto de los ingresos y gastos del ejercicio y la base imponible, ajustado al siguiente modelo:

CONCILIACION 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	.....		.....		.....		.....
	Aumentos (A)	Disminuciones (D)	(A)	(D)	(A)	(D)	
Impuesto sobre Sociedades	.....	.....	.....	.....	.....		.....
Diferencias permanentes							
- de las sociedades individuales	.....	.....	.....	.....	.....		.....
- de los ajustes por consolidación	.....	.....	.....	.....	.....		.....
Diferencias temporarias:							
- de las sociedades individuales							
· con origen en el ejercicio	.....	.....	.....	.....	.....		.....
· con origen en ejercicios anteriores	.....	.....	.....	.....	.....		.....
- de los ajustes por consolidación							
· con origen en el ejercicio	.....	.....	.....	.....	.....		.....
· con origen en ejercicios anteriores	.....	.....	.....	.....	.....		.....
Compensación de bases imponibles negativas de ejercicios anteriores							(-----)

2. Explicación y conciliación numérica entre el gasto/ingreso por impuestos sobre beneficios y el resultado de multiplicar los tipos de gravamen aplicables al total de ingresos y gastos reconocidos, diferenciando el saldo de la cuenta de pérdidas y ganancias.
3. La identificación de las sociedades del grupo que tributen en el régimen de consolidación fiscal.
4. El importe de las diferencias temporarias imponibles por inversiones en dependientes, asociadas y negocios conjuntos cuando no se haya registrado en balance consolidado el correspondiente pasivo por impuesto diferido de acuerdo con lo dispuesto en el apartado 4 de la norma sexta de esta Resolución.

Madrid, 9 de julio de 2015