

Aspectos contables:

Resolución de 9 de febrero de 2016, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se desarrollan las normas de registro, valoración y elaboración de las cuentas anuales para la contabilización del Impuesto sobre Beneficios.

Definiciones:

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

- a) Las diferencias temporarias deducibles;
- b) El derecho a compensar las pérdidas fiscales; y
- c) Las deducciones y otras ventajas fiscales no utilizadas, que queden pendientes de aplicar fiscalmente.

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

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

Reconocimiento:

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

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 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.
- 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.

Valoración:

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.

NRV 13ª PGC

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

Ajustes de Activos y pasivos por impuesto diferido consecuencia de cambios de tipos de gravamen

Ejemplo:

Una entidad cuyo INCN en 2022 fue < 1 millón € cumple los requisitos para tributar en 2023 al tipo de gravamen del 23%. No prevé sobrepasar este límite en los próximos ejercicios.

En el ejercicio 2021 generó pérdidas fiscalmente compensables por importe de 200.000 €. Contabilizó el crédito fiscal pues era previsible que podría compensarlas en los próximos ejercicios. (200.000 * 25% = 50.000)

Contabilización 31.12.2021		Debe	Haber
4745	Crédito por compensación de pérdidas 2021	50.000	
6301	Impuesto diferido		50.000

En el Impuesto sobre sociedades del ejercicio cerrado el 31.12.2022 compensó en la BI del ejercicio un importe de 75.000 € (75.000 * 25% = 18.750)

Contabilización 31.12.2022		Debe	Haber
4745	Crédito por compensación de pérdidas 2021		18.750
6301	Impuesto diferido	18.750	

Por el resto de Pérdidas pendientes de compensación debió hacer el ajuste derivado del cambio de tipo de gravamen del 25% al 23% [(200.000 – 75.000) * (25%-23%)]=

Contabilización 31.12.2022		Debe	Haber
4745	Crédito por compensación de pérdidas 2021		2.500
633x	Ajustes negativos en la imposición sobre beneficios	2.500	

Consulta 4 BOICAC 101- marzo 2015 (...) para el caso concreto de los créditos fiscales la reducción en el tipo de gravamen se registrará mediante un abono en la cuenta 4745. Crédito por pérdidas a compensar del ejercicio con cargo a la cuenta 633. Ajustes negativos en la imposición sobre beneficios.

En todo caso, en la memoria de las cuentas anuales se incluirá cualquier información significativa en relación con los aspectos derivados de la operación anterior, en particular lo indicado en el apartado 12 del modelo normal de memoria o **en el apartado 9 del modelo abreviado**, con el fin de que las cuentas anuales reflejen la imagen fiel del patrimonio, de la situación financiera y de los resultados de la empresa.

Supuestos especiales:

Reserva de capitalización:

Consulta 1 BOICAC 106 – junio 2016 La reserva de capitalización se concreta en la posibilidad de reducir la base imponible del impuesto en el 10 por ciento de los beneficios retenidos voluntariamente por la empresa, previo cumplimiento de una serie de condiciones y límites. Entre otros, que se dote una reserva por el importe de la reducción, que deberá figurar en el balance con absoluta separación y título apropiado y será indisponible durante un plazo de 5 años desde el cierre del período impositivo al que corresponda esta reducción, salvo por la existencia de pérdidas contables en la entidad. **Desde la perspectiva del reconocimiento del gasto por impuesto sobre beneficios, la reserva de capitalización se tratará como un menor impuesto corriente.** Además, **en los casos de insuficiencia de base imponible, las cantidades pendientes de aplicar originarían el nacimiento de una diferencia temporaria deducible con un régimen contable similar al de las deducciones pendientes de aplicar por insuficiencia de cuota.** Por último, en el supuesto de que se produjese el incumplimiento de los requisitos establecidos por la norma fiscal la empresa debería contabilizar el correspondiente pasivo por impuesto corriente.

Reserva de nivelación:

Consulta 1 BOICAC 106 – junio 2016 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 por ciento que podrán minorar su base imponible positiva hasta el 10 por ciento de su importe lo que **permite a la empresa diferir la tributación a la espera de que surja una base imponible negativa o a que transcurra el plazo de cinco años sin que se hayan generado pérdidas fiscales.** Además, la empresa deberá dotar una reserva por el importe de la minoración practicada,

Ajustes de Activos y pasivos por impuesto diferido consecuencia de cambios de tipos de gravamen

que será indisponible hasta el periodo impositivo en que se produzca la adición de las citadas cantidades a la base imponible de la entidad.

En este supuesto, desde un punto de vista estrictamente contable, al minorarse la base imponible se pone de manifiesto una diferencia temporaria imponible asociada a un pasivo sin valor en libros pero con base fiscal que traerá consigo el reconocimiento de un pasivo por impuesto diferido cuya reversión se producirá 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).

Ejemplo:

En el ejercicio 2018 una ERD aplicó el 10% de su Resultado Contable (100.000 €) a dotar la Reserva de Nivelación (10%*100.000)

2018		Debe	Haber
6301	Impuesto diferido	2.500	
479x	Pasivos por diferencias temporarias imponibles "Reserva de nivelación 2018"		2.500

En los ejercicios 2019, 2020, 2021, 2022 y 2023 la ERD no ha obtenido Bases Imponibles Negativas y no ha dispuesto de la Reserva de Nivelación 2018.

En 2023 mantiene su condición de ERD y tributará al tipo de gravamen del 23%.

Por la integración en la BI del ejercicio de la Reserva de Nivelación 2018 contabilizará:

		Debe	Haber
6301	Impuesto diferido		2.300
633x	Ajustes negativos en la imposición sobre beneficios		200
479x	Pasivos por diferencias temporarias imponibles "Reserva de nivelación 2018"	2.500	