

**Resolución 9/02/2016
del Instituto de
Contabilidad y
Auditoría de Cuentas**

**IMPUESTO SOBRE
SOCIEDADES**



(Febrero 2016)

Fecha: 19/02/2016

CONTABILIZACIÓN DEL IMPUESTO SOBRE BENEFICIOS

Aplicable a todas las empresas, en las cuentas anuales de los **ejercicios iniciados a partir de 1 de enero de 2015.**

Destacamos los siguientes aspectos fundamentales de la Resolución son:

- **Activos y pasivos por impuesto corriente.**

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. 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.

- **Activos y pasivos por impuesto diferido.**

Respecto al reconocimiento, por aplicación del principio de prudencia, sólo se reconocerán activos por impuesto diferido en la medida en que resulte probable que la empresa disponga de ganancias fiscales futuras que permitan la aplicación de estos activos.

En la Resolución se especifica 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 solamente sucederá en aquellos casos en los que se contemple por la legislación tributaria.

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. Habrá que precisar en su momento qué debe entenderse por un historial de pérdidas continuas ¿dos, tres o más ejercicios?

Así, el reconocimiento de un activo debe conllevar la probabilidad de 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 (a pesar de que en la normativa fiscal ya no es de aplicación dicho plazo), 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.

Respecto a la valoración, los activos y pasivos por impuesto diferido se valorarán según los tipos de gravamen esperados en el momento de su reversión, según la normativa que esté vigente o aprobada y pendiente de publicación en la fecha de cierre del ejercicio, y de acuerdo con la forma en que racionalmente se prevea recuperar o pagar el activo o el pasivo. La normativa fiscal puede establecer que, dependiendo de la forma en que la entidad vaya a recuperar (liquidar) el importe en libros de un activo (pasivo) o de la vinculación de la tributación de las ganancias fiscales a la distribución o no de dividendos, se vean afectadas alguna o ambas de las siguientes circunstancias:

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

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

- **Reserva de nivelación y reserva de capitalización**

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

Respecto a la reserva de nivelación de bases imponibles, 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). Habida cuenta de que la reducción solo cabe en caso de bases imponibles positivas, y que transcurrido el plazo de 5 años sin obtener ganancias habrá que sumar a la base imponible los importes previamente deducidos, los impuestos diferidos se calcularán de conformidad con 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.

- **Limitación amortización deducible 70%**

Con respecto al límite de deducción del 70 por ciento en la base imponible de la amortización contable del inmovilizado material, intangible y de las inversiones inmobiliarias durante los periodos impositivos iniciados en los años 2013 y 2014, la amortización que no resultase fiscalmente deducible se deduciría de forma lineal en los diez años siguientes u opcionalmente en la vida útil del elemento patrimonial, a partir del primer periodo impositivo que se iniciase dentro del 2015.

Esta deducibilidad diferida habrá dado lugar al reconocimiento de los correspondientes activos por impuesto diferido, valorados inicialmente mediante al tipo de gravamen general del 30 por ciento. Ahora bien, con la aprobación de un tipo de gravamen general del 25 por ciento (Ley 27/2014, de 27 de noviembre), se produciría una reducción del importe de los activos por impuesto diferido y en definitiva una menor deducibilidad final de esos gastos.

Sin embargo, considera el ICAC que de conformidad con la disposición transitoria trigésima séptima de la Ley 27/2014, se otorga una deducción en la cuota con la finalidad de preservar la neutralidad de la reforma fiscal en lo que concierne a la deducibilidad de esos gastos. Esto es, con este régimen transitorio parece garantizarse la reversión de la diferencia temporaria con un tipo de gravamen nominal del 30 por ciento en la medida que con la ventaja fiscal aprobada se compensa la menor deducibilidad del gasto. Del mismo modo habrá de proceder respecto de aquellos contribuyentes que se hubieran acogido a la actualización de balances regulada en el artículo 9 de la Ley 16/2012, de 27 de diciembre.

- **Periodificación de diferencias permanentes y otras ventajas fiscales**

El artículo 8 reproduce la regulación de la NRV 13.ª del PGC sobre periodificación de las diferencias permanentes y las deducciones y otras ventajas fiscales aplicadas en un ejercicio, y aclara que de seguirse este tratamiento contable el importe del incentivo fiscal se reconocerá como un ingreso directamente imputado al patrimonio neto, en un epígrafe específico, para su posterior reclasificación a la cuenta de pérdidas y ganancias como un menor gasto por impuesto sobre beneficios, sobre una base sistemática y racional de forma correlacionada con los gastos vinculados a dichas diferencias permanentes y deducciones y otras ventajas fiscales.

- **Regímenes especiales de tributación**

Los artículos 9, 10 y 11 de la Resolución aclaran el tratamiento contable aplicable respecto de los regímenes especiales basados en la imputación de rentas tanto para la entidad acogida a dicho régimen (UTES, AIEs españolas y europeas) como para los socios o partícipes, y el tratamiento aplicable al régimen de consolidación fiscal.

- **Provisiones y contingencias derivadas del Impuesto sobre el Beneficios**

Las obligaciones presentes de naturaleza fiscal, se deriven o no de un acta de inspección, deberán ocasionar en el ejercicio en que surjan el reconocimiento de una provisión por el importe estimado de la deuda tributaria. La provisión, siempre y cuando tenga importes determinados, se registrará con cargo a los conceptos de gasto correspondientes a los distintos componentes que la integran. No cabe 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.

(Adjuntamos texto de la Resolución de 9 de febrero de 2016)

El resumen completo en <http://www.lartributos.com/clientes.php#>
(Impuesto sobre Sociedades)

Luis Alfonso Rojí Chandro

(Socio-Director de Impuestos y Asesoría Fiscal)
(Miembro de la AEDAF)
(Miembro del REAF)
(Profesor de Sistema Fiscal Español/Universidad Autónoma de Madrid)

I. DISPOSICIONES GENERALES

MINISTERIO DE ECONOMÍA Y COMPETITIVIDAD

- 1564** *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.*

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 que los desarrollos normativos del PGC serán de aplicación obligatoria para las empresas que apliquen el PGC-PYMES.

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 que el ICAC podrá aprobar, mediante resolución, normas de obligado cumplimiento que desarrollen las NFCAC.

II

La contabilización del impuesto sobre beneficios en el Plan General de Contabilidad (PGC 90) aprobado por el Real Decreto 1643/1990, de 20 de diciembre, 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 Resolución del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas de 30 de abril de 1992 sobre algunos aspectos de la norma de valoración decimosexta del PGC 90, y posteriormente en la Resolución del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas de 9 de octubre de 1997 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. La Resolución de 9 de octubre de 1997 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 Ley 43/1995, de 27 de diciembre, 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 Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad, 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 13.^a Impuestos sobre beneficios (NRV 13.^a) del PGC, 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 13.^a del PGC y, al mismo tiempo, recoger y aclarar los criterios incluidos en las consultas sobre esta materia publicadas en el «Boletín del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas» (BOICAC).

III

La resolución se divide en veintidós artículos, una disposición derogatoria y una disposición final.

En el artículo 1 se regula el objeto y ámbito de aplicación, y se aclara que la Resolución es un desarrollo del Plan General de Contabilidad y sus normas complementarias que deben aplicar obligatoriamente todas las empresas, cualquiera que sea su forma jurídica, tanto en la formulación de las cuentas anuales individuales como, en su caso, en la elaboración de las cuentas consolidadas.

En el artículo 2 se recogen 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 artículo 2, apartado 9, de la resolución.

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 imposables

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 esos conceptos no coincidan y, en consecuencia, surjan diferencias temporarias, será preciso reconocer activos y pasivos por impuesto diferido, para que el balance de la empresa cumpla con el objetivo de mostrar la imagen fiel de la carga fiscal futura.

En los artículos 3 y 4 se tratan los activos y pasivos por impuesto corriente. Lo más destacable de esta materia en comparación con el contenido del vigente 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.

En los artículos 5 y 6 se analiza el reconocimiento de los activos y pasivos por impuesto diferido. En relación con los activos, la NRV 13.^a 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 diferido 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 impuesto diferido, siempre y cuando se cumplan los requisitos establecidas por dicha normativa. 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 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 impuesto diferido que no estén 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» número 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 esta 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 imponibles 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 impuesto diferido (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.

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

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 imponderables 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.

En el artículo 7 se dispone que los pasivos por impuesto diferido se valorarán según los tipos de gravamen esperados en el momento de su reversión, según la normativa que esté vigente o aprobada y pendiente de publicación en la fecha de cierre del ejercicio, y de acuerdo con la forma en que racionalmente se prevea recuperar o pagar el activo o el pasivo; para concluir indicando que los pasivos por impuesto diferido no deben ser descontados.

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.

Sobre la valoración de los activos y pasivos por impuesto diferido, en el artículo 7 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 impuesto diferido 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 artículo 25 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades 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 artículo 105 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, que introduce la denominada reserva de nivelación de bases imponibles), determinadas bonificaciones (por ejemplo, las reguladas en los artículos 33 y 34 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre) o deducciones en la cuota (por ejemplo, la deducción por reversión de medidas temporales regulada en la disposición transitoria trigésima séptima de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre).

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.

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

Otra de las novedades de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, 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 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.

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).

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

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

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

Del mismo modo, la disposición transitoria trigésima séptima prevé un régimen transitorio para conservar la tributación efectiva de los contribuyentes que se hubieran

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

El artículo 8 reproduce la regulación de la NRV 13.ª del PGC sobre periodificación de las diferencias permanentes y las deducciones y otras ventajas fiscales aplicadas en un ejercicio, y aclara que de seguirse este tratamiento contable el importe del incentivo fiscal se reconocerá como un ingreso directamente imputado al patrimonio neto, en un epígrafe específico, para su posterior reclasificación a la cuenta de pérdidas y ganancias como un menor gasto por impuesto sobre beneficios, sobre una base sistemática y racional de forma correlacionada con los gastos vinculados a dichas diferencias permanentes y deducciones y otras ventajas fiscales.

En el artículo 9 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 Ley 27/2014, de 27 de noviembre, 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 impuesto diferido.

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 temporal de empresas 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 agregadas de las operaciones por periodos no superiores al trimestre; artículo 28.2 del Código de Comercio), de lo que se desprende que el efecto impositivo producido en estas entidades será registrado por los partícipes de las mismas.

En el artículo 10 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 la Resolución del ICAC de 9 de octubre de 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 como una diferencia temporaria aplicando los criterios generales establecidos en el PGC y en la presente resolución, y teniendo en cuenta el principio de uniformidad, de forma que elegida una opción ésta se mantenga en el tiempo y respecto a las distintas entidades en que pudieran participar. Por lo tanto, en esta 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 imposables, 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 artículo 46 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, las imputaciones se efectuarán a las personas o entidades que posean los derechos económicos inherentes a la cualidad de socio o de empresa miembro el día de la conclusión del período impositivo de la entidad sometida a este régimen, en la proporción que resulte de los estatutos de la entidad.

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

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

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, 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 20.^a 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 las circunstancias que se den en la unión temporal.

En el artículo 11 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 número 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 relación con las bases imponibles negativas se concluye 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.

Por otro lado, también es conveniente indicar 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 el artículo 12 se efectúan algunas precisiones relevantes sobre los impuestos extranjeros de naturaleza similar al impuesto sobre sociedades español.

Se indica que 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.

El artículo 18 se ocupa de las provisiones y contingencias derivadas del impuesto sobre beneficios.

De acuerdo con lo establecido en la NRV 15^a. 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.

En los artículos 19, 20 y 21, 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.

En el artículo 22 se recoge la regulación en materia de normas de elaboración de las cuentas anuales.

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.

Además, considerando el cambio de criterio que supone la incorporación de una presunción, que admite la prueba en contrario, sobre el plazo al que debe extenderse el análisis de recuperación de los activos por impuesto diferido, así como las novedades tributarias que ha introducido la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, cuyo efecto impositivo en las cuentas anuales se regula en esta resolución, se ha considerado conveniente establecer su aplicación obligatoria para los ejercicios que se inicien a partir del 1 de enero de 2015.

Por todo lo anterior, 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, y una vez recabado el informe preceptivo del Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas, de conformidad con lo establecido en la disposición adicional séptima del Real Decreto 345/2012, de 10 de febrero, se dicta la siguiente resolución:

CAPÍTULO I

Disposiciones generales

Artículo 1. *Objeto y ámbito de aplicación.*

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

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

Artículo 2. *Definiciones.*

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Las diferencias temporarias se clasifican en:

a) Diferencias temporarias imponibles, que son aquellas que darán lugar a mayores cantidades a pagar o menores cantidades a devolver por impuestos en ejercicios futuros, normalmente a medida que se recuperen los activos o se liquiden los pasivos de los que se derivan.

b) Diferencias temporarias deducibles, que son aquellas que darán lugar a menores cantidades a pagar o mayores cantidades a devolver por impuestos en ejercicios futuros, normalmente a medida que se recuperen los activos o se liquiden los pasivos de los que se derivan.

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 temporal de otro elemento del balance. En estos casos surgirá una diferencia temporal de acuerdo con los términos y condiciones establecidos en la presente resolución.

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

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.

CAPÍTULO II

Activos y pasivos por impuesto corriente

Artículo 3. 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.

Artículo 4. *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, soportados o realizados en un ejercicio, serán aplicados en la liquidación a practicar en el ejercicio siguiente.

CAPÍTULO III

Activos y pasivos por impuesto diferido

Artículo 5. *Reconocimiento de activos por impuesto diferido.*

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

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

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

a) Cuando se prevea que su recuperación futura se va a producir en un plazo superior a los diez años contados desde la fecha de cierre del ejercicio, al margen de cuál sea la naturaleza del activo por impuesto diferido.

b) En el caso de tratarse de créditos derivados de deducciones y otras ventajas fiscales pendientes de aplicar fiscalmente por insuficiencia de cuota, cuando habiéndose producido la actividad u obtenido el rendimiento que origine el derecho a la deducción o bonificación, existan dudas razonables sobre el cumplimiento de los requisitos para hacerlas efectivas.

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

a) La obtención de un resultado de explotación negativo en un ejercicio, no impide el reconocimiento de un activo por impuesto diferido. No obstante, cuando la empresa muestre un historial de pérdidas continuas, se presumirá, salvo prueba en contrario, que no es probable la obtención de ganancias que permitan compensar las citadas bases.

b) Para poder reconocer un activo debe ser probable que la empresa vaya a obtener beneficios fiscales que permitan compensar las citadas bases imponible negativas en un plazo no superior al previsto en la legislación fiscal, con el límite máximo de diez años contados desde la fecha de cierre del ejercicio, salvo prueba de que será probable su recuperación en un plazo mayor, en aquellos casos en los que la legislación tributaria permita compensar en plazos superiores o no establezca un límite temporal para poder practicar la compensación.

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

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

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

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

7. Si el importe en libros del fondo de comercio que surge en una combinación de negocios es menor que su base fiscal, la diferencia dará lugar a un activo por impuesto diferido que se reconocerá como parte de la contabilización de la combinación si se cumplen los requisitos previstos en los párrafos anteriores.

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

En particular, si un activo por impuesto diferido no fue objeto de registro contable porque se previó su recuperación futura en un plazo superior a los diez años, y no fue posible refutar la presunción que permitiese su reconocimiento, ni concurrían alguna de las circunstancias previstas en el apartado 6, deberá ser objeto de registro contable en el primer ejercicio en que el plazo de reversión futura no exceda los diez años contados desde la fecha de cierre del ejercicio, o se produzca alguna de las situaciones contempladas en el apartado 6.

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

a) Los activos por impuesto diferido que se reconozcan dentro del periodo de valoración inicial de la combinación de negocios, y que procedan de nueva información sobre hechos y circunstancias que existían en la fecha de adquisición, reducirán, en su caso, el importe en libros del fondo de comercio relacionado con esa adquisición. Si el importe en libros de ese fondo de comercio es nulo, cualquier activo por impuesto diferido se deberá reconocer como un aumento de la diferencia negativa.

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

Artículo 6. *Reconocimiento de pasivos por impuesto diferido.*

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

a) El reconocimiento inicial de un fondo de comercio. Sin embargo, los pasivos por impuesto diferido relacionados con un fondo de comercio, se registrarán siempre que no hayan surgido de su reconocimiento inicial. Por lo tanto, cuando la legislación tributaria

establezca la deducibilidad de las pérdidas por deterioro del fondo de comercio o de la amortización sistemática, independientemente de la imputación contable, si en periodos posteriores surgen diferencias temporarias, los pasivos por impuesto diferido se reconocen en relación con esta parte del fondo de comercio.

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

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

Artículo 7. *Valoración de activos y pasivos por impuesto diferido.*

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

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

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

b) La base fiscal del activo o pasivo.

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

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 apartado.

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.

CAPÍTULO IV

Periodificación de diferencias permanentes y otras ventajas fiscales

Artículo 8. *Periodificación de diferencias permanentes y otras ventajas fiscales.*

1. La minoración del gasto por impuesto que surge de las diferencias permanentes y las deducciones y otras ventajas fiscales aplicadas en un ejercicio, podrá ser periodificada contabilizándose como un ingreso directamente imputado al patrimonio neto para su posterior reconocimiento en la cuenta de pérdidas y ganancias como un menor gasto por impuesto, sobre una base sistemática y racional de forma correlacionada con los gastos vinculados a dichas diferencias permanentes y deducciones y otras ventajas fiscales, de acuerdo con los criterios de imputación establecidos en la norma de registro y valoración en materia de «Subvenciones, donaciones y legado recibidos» del Plan General de Contabilidad.

2. Para efectuar la periodificación 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».

CAPÍTULO V

Regímenes especiales de tributación

Artículo 9. *Regímenes especiales basados en la imputación de rentas.*

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 esta resolución, sin perjuicio de las especificidades concretas recogidas en los números siguientes.

2. Cuando la entidad solo impute una parte de la renta, si posteriormente se altera la proporción de la base imponible por la que tributa, se realizará, en su caso, el correspondiente ajuste en los importes de los activos y pasivos por impuesto diferido. Estos ajustes se contabilizarán de acuerdo con los criterios generales regulados en el artículo 22, apartado 2.

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

4. En las uniones temporales de empresas (UTE,s), de acuerdo con los criterios establecidos en la norma de registro y valoración sobre «Negocios conjuntos» del Plan

General de Contabilidad, los partícipes registrarán en su balance la parte proporcional que les corresponda, en función de su porcentaje de participación, de los activos controlados conjuntamente, de los pasivos incurridos conjuntamente, así como de los activos afectos a la explotación conjunta que estén bajo su control y los pasivos incurridos como consecuencia del negocio conjunto, de lo que se desprende que el efecto impositivo producido en las UTE,s será registrado por los partícipes de las mismas.

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

632. «Entidades transparentes, efecto impositivo».

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

Recoge las cantidades retenidas, pagos fraccionados, ingresos a cuenta y las cuotas imputadas a las entidades, 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 impuesto diferido, 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 pasivos por impuesto diferido o 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 impuesto diferido, 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 pasivos por impuesto diferido o 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.

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

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 resolución, sin perjuicio de las especificidades concretas recogidas en los apartados siguientes.

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

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

4. Los activos por impuesto corriente (retenciones, pagos fraccionados, ingresos a cuenta y cuotas satisfechas) imputados a los socios, procedentes de la entidad se tratarán contablemente como una minoración del impuesto sobre beneficios devengado en el ejercicio, pudiendo emplear para ello la cuenta 638. «Ajustes positivos en la imposición sobre beneficios», con cargo a la cuenta 4732. «Hacienda Pública, deudora con entidades transparentes», que se abrirá dentro de la cuenta 473. «Hacienda Pública, retenciones y pagos a cuenta».

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

Artículo 11. *Régimen de consolidación fiscal.*

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

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

b) Las deducciones y bonificaciones que corresponden a cada sociedad del grupo fiscal en el régimen de los grupos de sociedades; a estos efectos, las deducciones y bonificaciones se imputarán a la sociedad que realizó la actividad u obtuvo el rendimiento necesario para obtener el derecho a la deducción o bonificación fiscal.

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

a) Diferencias temporarias.

Si como consecuencia de la eliminación de resultados para la determinación de la base imponible consolidada, se produce un diferimiento en el reconocimiento por el grupo

de resultados en tanto no estén realizados frente a terceros o, en su caso, en las correcciones valorativas correspondientes a la inversión en el capital de una sociedad del grupo, surgirá para la sociedad que tuviera contabilizado dicho resultado, o deterioro de valor, una diferencia de carácter temporal, cuyo registro contable se realizará de acuerdo con las normas generales, pudiendo utilizar para ello las cuentas siguientes:

4748. Activo por impuesto diferido por operaciones «intra-grupo» y otras.

4798. Pasivos por diferencias temporarias imponibles por operaciones «intra-grupo» y otras.

b) Bases imponibles negativas:

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

a) Por la parte del resultado fiscal negativo compensado, surgirá un crédito y débito recíproco, entre la sociedad a la que corresponde y la sociedad que lo compensa.

b) Por la parte del resultado fiscal negativo no compensado por las sociedades del grupo, la sociedad a la que corresponde contabilizará un activo por impuesto diferido si se espera razonablemente que el grupo fiscal en su conjunto vaya a generar en el futuro ganancias fiscales, de acuerdo con lo previsto en el artículo 5 de esta resolución. A estos efectos se puede utilizar la cuenta 4749. Crédito por pérdidas a compensar en régimen de declaración consolidada del ejercicio.

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

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

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

1.º Las deducciones y bonificaciones de la cuota del impuesto sobre beneficios afectarán al cálculo del impuesto devengado en cada sociedad por el importe efectivo de las mismas que sea aplicable en el régimen de los grupos de sociedades y no por el importe, inferior o superior, que correspondería a cada sociedad en régimen de tributación individual.

2.º A los efectos del párrafo anterior, las deducciones y bonificaciones de la cuota aplicadas en el régimen de los grupos de sociedades se imputarán a aquellas sociedades que hayan realizado la actividad u obtenido el rendimiento que las originan.

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

4.º Si como consecuencia de lo anterior, la suma de deducciones y bonificaciones aplicadas a una sociedad produce una «cuota» con importe negativo, se tendrá en cuenta dicho importe para determinar el crédito o débito recíproco entre dicha sociedad y el grupo fiscal.

3. Los activos por impuesto diferido serán objeto de registro contable en los términos previstos en el artículo 5, y siempre que puedan hacerse efectivos por el conjunto de las sociedades que forman el grupo configurado a efectos del régimen de consolidación fiscal del impuesto sobre sociedades.

4. Si como consecuencia de las relaciones jurídico-privadas entre las sociedades del grupo fiscal, el reparto de la carga tributaria no coincide con el que resulta de la aplicación

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

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

- 1638. Otras deudas a largo plazo con partes vinculadas por efecto impositivo.
- 2428. Créditos a largo plazo a partes vinculadas por efecto impositivo.
- 5138. Otras deudas a corto plazo con partes vinculadas por efecto impositivo.
- 5328. Créditos a corto plazo a partes vinculadas por efecto impositivo.

CAPÍTULO VI

Impuestos extranjeros de naturaleza similar al impuesto sobre sociedades

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

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

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

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

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

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

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

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

CAPÍTULO VII

Cuentas anuales consolidadas

Artículo 13. *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.

Artículo 14. *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 impuesto diferido 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.

Artículo 15. *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 futuras que permitan su aplicación. Dicho reconocimiento se realizará como parte de la contabilización inicial de la adquisición, afectando por tanto, al valor inicial del fondo de comercio.

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.

Artículo 16. *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 o no sea probable que la empresa disponga de ganancias fiscales futuras en cuantía suficiente.

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

Artículo 17. *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 impuesto diferido adquiridos que se reconozcan dentro del periodo de valoración inicial de la combinación de negocios, y que procedan de nueva información sobre hechos y circunstancias que existían en la fecha de adquisición, reducirán el importe en libros de cualquier fondo de comercio relacionado con esa adquisición. Si el importe en libros de ese fondo de comercio es nulo, cualquier activo por impuesto diferido que permanezca deberá reconocerse en la partida «Diferencia negativa en combinaciones de negocios».

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.

CAPÍTULO VIII

Provisiones y contingencias derivadas del impuesto sobre beneficios

Artículo 18. *Provisiones y contingencias derivadas del impuesto sobre beneficios.*

1. Con carácter general, las obligaciones presentes de naturaleza fiscal, se deriven o no de un acta de inspección, deberán ocasionar en el ejercicio en que surjan el reconocimiento de una provisión por el importe estimado de la deuda tributaria.

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

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

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

a) La cuota del impuesto sobre sociedades del ejercicio se contabilizará como un gasto en la partida 17 «Impuesto sobre beneficios». A tal efecto se podrá emplear la cuenta 633. «Ajustes negativos en la imposición sobre beneficios» contenida en la cuarta parte del Plan General de Contabilidad.

b) Los intereses correspondientes al ejercicio en curso se contabilizarán como un gasto financiero, que figurará en la partida «Gastos financieros» de la cuenta de pérdidas y ganancias.

c) Los intereses y las cuotas correspondientes a todos los ejercicios anteriores se contabilizarán mediante un cargo en una cuenta de reservas cuando habiendo procedido el registro de la citada provisión en un ejercicio previo, éste no se hubiese producido. Por el contrario, si el reconocimiento o los ajustes en el importe de la provisión se efectúan por cambio de estimación (consecuencia de la obtención de información adicional, de una mayor experiencia o del conocimiento de nuevos hechos), se cargará a cuentas del subgrupo 63 por el importe que corresponde a la cuota y a cuentas del subgrupo 66 por los intereses de demora, correspondan éstos al ejercicio o a ejercicios anteriores.

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

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

CAPÍTULO IX

Criterios simplificados

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

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.

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.

Artículo 20. *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.

Artículo 21. *Régimen simplificado de las microempresas.*

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

CAPÍTULO X

Normas de elaboración de las cuentas anuales

Artículo 22. *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 esta 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 diferido 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 refutar la presunción de que no es posible recuperar los activos por impuesto diferido en un plazo superior a los diez años, se deberá informar con detalle de las circunstancias en que se soporta ese juicio.

f) Cuando afloran en el ejercicio activos por impuesto diferido 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 imputación de rentas 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, 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:

1.º 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.

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

3.º 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 realizadas a la entidad que informa.

En particular, se incorporará la siguiente información:

a) 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:

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:							
– 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.							

	Cuenta de Pérdidas y Ganancias		Ingresos y gastos directamente imputados al patrimonio neto		Reservas		Total
– de los ajustes por consolidación: con origen en el ejercicio. con origen en ejercicios anteriores.							
Compensación de bases imponibles negativas de ejercicios anteriores							
Base imponible (resultado fiscal)							

b) 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.

c) La identificación de las sociedades del grupo que tributen en el régimen de consolidación fiscal.

d) 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 artículo 16, apartado 4, de esta resolución.

Disposición derogatoria única. *Derogación normativa.*

Se deroga la Resolución de 9 de octubre de 1997, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, sobre algunos aspectos de la norma de valoración decimosexta del Plan General de Contabilidad.

Disposición final única. *Entrada en vigor.*

La presente resolución entrará en vigor el día siguiente al de su publicación en el «Boletín Oficial del Estado» y será de aplicación a las cuentas anuales de los ejercicios iniciados a partir del 1 de enero de 2015.

Madrid, 9 de febrero de 2016.–La Presidenta del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, Ana María Martínez-Pina García.