

La Contabilización del Impuesto sobre Beneficios conforme a la Resolución de 9 de febrero de 2016 del ICAC

Elena Fernández Rodríguez

Profesora Titular de Economía Financiera y Contabilidad
Universidad de Oviedo

Antonio Martínez Arias

Catedrático de Economía Financiera y Contabilidad
Universidad de Oviedo

Resumen

Este trabajo estudia la Resolución del ICAC de 9 de febrero de 2016, relativa a la contabilización del impuesto sobre beneficios. Esta normativa es de aplicación obligatoria para todas las empresas, tanto para la formulación de sus cuentas anuales individuales como consolidadas, para los ejercicios iniciados a partir del 1 de enero de 2015, a pesar de haberse aprobado en 2016. A nuestro entender, esta Resolución no presenta grandes novedades en el registro y valoración del impuesto sobre beneficios, siendo la aportación principal los nuevos requerimientos informativos a incluir en la memoria.

Abstract

This article studies the ICAC Resolution of February, 9th 2016 concerning to the accounting of corporate income tax. This regulation is mandatory for all companies, for the preparation of their individual and consolidated Annual Accounts for fiscal years beginning after January, 1st 2015, despite being approved in 2016. In our opinion, this Resolution does not introduce major developments in the accounting and measurement of corporate income tax. The main contributions are the new information requirements to be included in the Notes.

Palabras clave

Contabilización del impuesto sobre beneficios; Resolución del ICAC de 9 de febrero de 2016; NIC-12, Impuesto sobre las ganancias.

Keywords

Income tax accounting; ICAC Resolution of February, 9th 2016; IAS-12, Income taxes.

Sumario

1. Introducción
2. Disposiciones generales
3. Activos y pasivos por impuesto corriente
 - 3.1. Reconocimiento
 - 3.2. Valoración
4. Activos y pasivos por impuesto diferido
 - 4.1. Reconocimiento de los activos por impuesto diferido
 - 4.2. Reconocimiento de los pasivos por impuesto diferido
 - 4.3. Valoración de los activos/pasivos por impuesto diferido
5. Periodificación de diferencias permanentes y otras ventajas fiscales
 - 5.1. Ejemplo 1
6. Regímenes especiales de tributación
7. Impuestos extranjeros de naturaleza similar al impuesto sobre sociedades
8. Cuentas anuales consolidadas
9. Provisiones y contingencias derivadas del impuesto sobre beneficios
 - 9.1. Ejemplo 2
 - 9.2. Ejemplo 3
10. Criterios simplificados
11. Normas de elaboración de las cuentas anuales
 - 11.1. Ejemplo 4
12. A modo de resumen y conclusiones
13. Referencias

1. Introducción

La contabilización del impuesto sobre beneficios en el Plan General de Contabilidad de 1990 seguía el “método de la deuda” y “el enfoque de la cuenta de pérdidas y ganancias”, sistema basado en las diferencias temporales y permanentes entre el resultado contable y la base imponible. Esta normativa fue inicialmente desarrollada por Resolución del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas (ICAC) en abril de 1992, pero posteriormente se modificó mediante Resolución 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 del Impuesto sobre Sociedades. Además, el 15 de marzo de 2002 fue parcialmente revisada, motivo por el cual el 20 de marzo el ICAC publicó un texto refundido.

Para los ejercicios iniciados a partir del 1 de enero de 2008, la contabilización del impuesto sobre beneficios está regulada en la Norma de Registro y Valoración (NRV) 13ª “Impuestos sobre beneficios” del Plan General de Contabilidad (PGC) y 15ª del Plan General de Contabilidad para Pequeñas y Medianas Empresas (PGC de PYMES) de 2007. Esta normativa sigue basándose en el método de la deuda pero emplea una sistemática diferente, el denominado “enfoque de balance”, motivo por el cual las anteriores resoluciones del ICAC ya no se adecuaban a la actual regulación y constituía una necesidad establecer los criterios para contabilizar el impuesto sobre beneficios siguiendo la nueva metodología.

Así, la Resolución de 9 de febrero de 2016 del ICAC (RICAC) viene a paliar este problema, al desarrollar la NRV 13ª del PGC y 15ª del PGC de PYMES, así como las Normas para la Formulación de Cuentas Anuales Consolidadas (NFCAC). Además, recoge y aclara los criterios incluidos en algunas consultas sobre esta materia publicadas en el Boletín del ICAC (BOICAC) e introduce algunos aspectos novedosos consecuencia de la entrada en vigor de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades (LIS), tales como las reservas de capitalización y nivelación de bases imponibles o la posibilidad de convertir en créditos fiscales determinados activos por impuesto diferido. Finalmente, por motivos de sistemática normativa, cabe advertir que se han reproducido, sin introducir novedades relevantes, ciertos aspectos (por ejemplo los facilitados en los Capítulos IV y IX) así como el conjunto de requerimientos a incluir en la memoria normal regulados en el PGC y en las NFCAC.

En consecuencia, la RICAC ha llegado con bastante retraso, pues ya han pasado más de ocho años desde la aprobación de los PGCs, cuando además la anterior resolución se publicó al año siguiente de entrar en vigor el Plan Contable de 1990. Sin embargo, la demora ha servido para incorporar ciertos aspectos de interés, tanto vinculados a la consolidación como a la reforma fiscal de 2015. Pues bien, esta resolución será de aplicación obligatoria para todas las empresas, tanto para la formulación de sus cuentas anuales individuales como consolidadas, para los ejercicios iniciados a partir del 1 de enero de 2015, a pesar de haberse publicado en el BOE de 16 de febrero de 2016. Ello viene motivado por 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.

En cuanto a la estructura de la RICAC, cabe resaltar que en principio parece que se asemeja más a la Norma Internacional de Contabilidad número 12 (NIC-12) del International Accounting Standards Board (IASB) que a su predecesora, si bien tras un análisis más detenido, a nuestro entender, creemos que responde a una combinación entre ambas. Su contenido, estructurado en diez capítulos y 22 artículos se facilita en el Cuadro 1.

Cuadro 1. Estructura de la RICAC

Capítulo	Artículos	Contenido
I	1-2	Disposiciones generales
II	3-4	Activos y pasivos por impuesto corriente
III	5-7	Activos y pasivos por impuesto diferido
IV	8	Periodificación de diferencias permanentes y otras ventajas fiscales
V	9-11	Regímenes especiales de tributación
VI	12	Impuestos extranjeros de naturaleza similar al impuesto sobre sociedades
VII	13-17	Cuentas anuales consolidadas
VIII	18	Provisiones y contingencias derivadas del impuesto sobre beneficios
IX	19-21	Criterios simplificados
X	22	Normas de elaboración de las cuentas anuales

Fuente: Elaboración propia a partir de la Resolución de 9 de febrero de 2016 del ICAC.

Antes de pasar a comentar esta nueva normativa nos parece conveniente realizar previamente ciertas consideraciones que creemos de interés.

En el Proyecto de Resolución llamaba especialmente la atención que, aproximadamente, la mitad de sus páginas se dedicaban a la Exposición de motivos. Sin embargo, en el texto aprobado se han eliminado una parte sustancial y relevante de su contenido inicial. De todas maneras, a nuestro entender, ciertas ideas expuestas, así como debates llevados a cabo por el grupo de trabajo, tienen un claro interés a la hora de aplicar e interpretar esta resolución. Algunas de estas cuestiones son consideradas en este trabajo por su indudable provecho a la hora del registro contable, para los cuales no se encuentra respuesta en el desarrollo de la Resolución pero sí en la Exposición de motivos del Proyecto. Obviamente, la Exposición de motivos de la Resolución aprobada sigue conteniendo aspectos relevantes, razón por la cual es de obligada lectura para la comprensión de la norma.

Finalmente, es preciso indicar que en este trabajo nos vamos a centrar en los aspectos generales, motivo por el cual se hace una somera referencia a los capítulos V (Regímenes especiales de tributación), VI (Impuestos extranjeros de naturaleza similar al impuesto sobre sociedades) y VII (Cuentas anuales consolidadas), al entender que contemplan aspectos específicos que requerirían ellos de por sí un estudio independiente, en particular el quinto y el séptimo. No obstante, realizaremos un breve comentario sobre estos apartados con la finalidad de transmitir una idea general de su contenido.

2. Disposiciones generales

Una de las principales novedades que presenta esta nueva normativa es la incorporación al texto legal de las definiciones en que se sustenta el “enfoque de balance”, siguiendo las pautas de las Normas Internacionales, donde es habitual la presencia de un apartado dedicado a las definiciones. Concretamente los conceptos que aparecen expuestos se facilitan en el Cuadro 2, en el que también figuran los previstos en la NIC-12, a efectos comparativos.

Cuadro 2. Definiciones de la RICAC y de la NIC-12

Resolución ICAC	Nic-12
Impuestos sobre beneficios	
Gasto (ingreso) por impuesto sobre beneficios	Gasto (ingreso) por el impuesto a las ganancias
Impuesto corriente	Impuesto corriente
Activos y pasivos por impuesto corriente	
Activos por impuestos diferidos	Activos por impuestos diferidos
Pasivos por impuestos diferidos	Pasivos por impuestos diferidos
Diferencia temporaria	Diferencias temporarias
Diferencia permanente	
Base fiscal de un activo o pasivo	Base fiscal
Ganancia(pérdida) fiscal o base imponible	Ganancia contable
	Ganancia (pérdida) fiscal
Resultado contable total o ingresos y gastos totales	
Oportunidades de planificación fiscal	

Fuente: Elaboración propia a partir de la Resolución de 9 de febrero de 2016 del ICAC y de la NIC-12.

Del Cuadro 2 se desprende que, mientras que la NIC-12 contiene ocho definiciones, la Resolución del ICAC recoge cuatro adicionales. Por tanto, se aprecia una importante similitud entre ambos textos, si bien es más extenso el español. Otro aspecto destacable es que las definiciones de la RICAC son bastante más amplias que las facilitadas en la NIC-12, a excepción de la relativa a “Base fiscal”, a la que esta norma dedica dos apartados de ejemplos para facilitar su comprensión. También conviene poner de manifiesto que la mayoría de las definiciones presentes en la resolución, en realidad, ya estaban recogidas en los PGCs de 2007, de tal forma que lo que se ha hecho es facilitar su lectura al tener todos los términos en un único apartado específico, siendo la novedad fundamental el concepto “Oportunidades de planificación fiscal”, no recogido en la NIC-12 en el apartado de “Definiciones”, sino en el dedicado a las “Diferencias temporarias deducibles”.

Por lo que se acaba de exponer, no se comentan todas las definiciones por ser sobradamente conocidas, si bien entendemos que es preciso prestar atención a los términos “Base fiscal de un activo o pasivo”, “Oportunidades de planificación fiscal” y “Diferencias permanentes”, el primero por el amplio desarrollo realizado, el segundo por su novedad y el tercero por el acierto de haberlo incorporado a las definiciones.

Respecto a la base fiscal¹, en primer lugar queremos recordar lo establecido en las NRV 13ª y 15ª de los Planes Contables de 2007. En concreto, ambas normas indican que “la valoración fiscal de un activo, pasivo o instrumento de patrimonio propio, denominada base fiscal, es el importe atribuido a dicho elemento de acuerdo con la

1 Es coincidente con el denominado valor neto fiscal conforme a la normativa tributaria.

Cabe resaltar que desgraciadamente no se ha aprovechado la última reforma del Impuesto sobre Sociedades (IS) para implantar la compensación de bases imponibles negativas hacia atrás (Carryback). En concreto, para el caso de las Empresas de Reducida Dimensión (ERD) hubiese sido bastante más interesante y sencillo que la Reserva de Nivelación de bases imponibles

legislación fiscal aplicable. Puede existir algún elemento que tenga base fiscal aunque carezca de valor contable y, por tanto, no figure reconocido en el balance”.

Pues bien, lo que ha hecho la RICAC es separar el concepto de base fiscal para los activos y los pasivos, tal y como también hace la NIC-12, estableciendo lo siguiente:

- *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.*

Además, la resolución se refiere a aquellos supuestos en que algún elemento tenga base fiscal aunque carezca de valor contable, haciendo mención al caso particular de ingresos y gastos reconocidos contablemente cuya tributación y deducibilidad, respectivamente, se produce en un momento posterior a su contabilización, siempre que su registro no origine el nacimiento o la variación de valor en una diferencia temporaria de otro elemento del balance. Tal y como señala la RICAC, en estos casos se reconocerá una diferencia temporaria de acuerdo con los términos y condiciones establecidos en la propia resolución.

Finalmente, y de nuevo siguiendo la NIC-12, el artículo 2 de la RICAC también se refiere al caso en que la base fiscal de un activo o un pasivo no resulte evidente, poniendo como ejemplo el supuesto en que la base fiscal depende de la forma en que se espere recuperar o liquidar el mismo. En estos casos para calcular la base fiscal se deberá considerar el principio en que se fundamenta esta resolución, esto es, que la empresa debe reconocer un pasivo/ activo por impuestos diferidos, siempre que la recuperación o liquidación del importe en libros de un activo o pasivo vaya a generar futuros pagos fiscales mayores/menores que los que resultarían si tales recuperaciones o liquidaciones no tuvieran consecuencias fiscales, todo ello sin perjuicio de las excepciones y los límites temporales regulados en la propia RICAC.

Dada la complejidad que en ocasiones presenta esta cuestión nos parece conveniente reproducir en el Cuadro 3 los ejemplos recogidos en la NIC-12 que permiten ayudar a determinar la base fiscal de los activos y pasivos.

Cuadro 3. Ejemplos de base fiscal de activos y pasivos en la NIC-12

Ejemplos de base fiscal de un activo
1. El coste de una máquina es de 100. De los mismos, ya ha sido deducida una depreciación acumulada de 30 en el ejercicio corriente y en los anteriores, y el resto del coste será deducible en futuros ejercicios, ya sea como depreciación o como un importe deducible en caso de venta del activo en cuestión. Los ingresos ordinarios generados por el uso de la máquina tributan, las eventuales ganancias obtenidas por su venta son también objeto de tributación y las eventuales pérdidas por venta son fiscalmente deducibles. <i>La base fiscal de la máquina es, por tanto, de 70.</i> 2. La rúbrica de intereses a cobrar tiene un importe en libros de 100. Fiscalmente, estos ingresos ordinarios financieros serán objeto de tributación cuando se cobren. <i>La base fiscal de los intereses a cobrar es cero.</i> 3. Los deudores comerciales de una empresa tienen un importe en libros de 100. Los ingresos ordinarios correspondientes a los mismos han sido ya incluidos para la determinación de la ganancia (pérdida) fiscal. <i>La base fiscal de los deudores comerciales es de 100.</i> 4. Los dividendos a cobrar de una dependiente tienen un importe en libros de 100. Tales dividendos no tributan. En esencia, la totalidad del importe en libros del activo es deducible de los beneficios económicos. En consecuencia, la base fiscal de los dividendos a cobrar es de 100. 5. Un préstamo concedido por la empresa tiene un importe en libros de 100. El cobro del importe correspondiente no tiene consecuencias fiscales. <i>La base fiscal del préstamo concedido es de 100.</i>
Ejemplos de base fiscal de un pasivo
1. Entre los pasivos a corto plazo se encuentran deudas provenientes de gastos devengados, con un importe en libros de 100. El gasto correspondiente será deducible fiscalmente cuando se pague. <i>La base fiscal de las deudas por esos gastos devengados es cero.</i> 2. Entre los pasivos a corto plazo se encuentran ingresos ordinarios financieros cobrados por anticipado, con un importe en libros de 100. El correspondiente ingreso tributa precisamente cuando se cobra. <i>La base fiscal de los ingresos cobrados por anticipado es cero.</i> 3. Entre los pasivos a corto plazo se encuentran deudas provenientes de gastos devengados, con un importe en libros de 100. El gasto correspondiente ya ha sido objeto de deducción fiscal. <i>La base fiscal de las deudas por gastos acumulados (o devengados) es de 100.</i> 4. Entre los pasivos financieros a corto plazo se encuentran sanciones y multas con un importe en libros de 100. Ni las sanciones ni las multas son deducibles fiscalmente. <i>La base fiscal de las sanciones y multas es de 100.</i> 5. Un préstamo recibido tiene un importe en libros de 100. El reembolso del préstamo no tiene ninguna consecuencia fiscal. <i>La base fiscal del préstamo es de 10.</i>

Fuente: NIC-12.

Pasando al término “Oportunidades de planificación fiscal”, totalmente novedosa en nuestra regulación contable, la normativa establece que “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”.

A este respecto cabe señalar que la NIC-12 también alude a las Oportunidades de planificación fiscal, aunque no en el apartado de definiciones, sino en el punto dedicado a las diferencias temporarias deducibles -párrafo 30-. Las define en términos similares a la RICAC, añadiendo ciertos ejemplos de cómo en algunos países puede crearse o incrementarse la ganancia fiscal. En concreto, recoge las siguientes actuaciones:

- a. Elección del momento de la tributación de los ingresos financieros, ya sea en el momento en que sean exigibles o en el momento de recibirlos;
- b. Diferimiento del ejercicio del derecho de ciertas deducciones sobre la ganancia fiscal;
- c. Venta, y quizás arrendamiento posterior con opción de compra, de activos que se han revalorizado pero cuya base fiscal no ha sido objeto de ajuste para reflejar la subida de valor; y,
- d. Venta de un activo que genere ganancias no imponibles (como por ejemplo, en ciertos países, los bonos emitidos por el Estado), para comprar otras inversiones que generen ganancia imponible.

Finalmente, por lo que se refiere al término diferencias permanentes, queremos manifestar que nos parece un acierto que se haya incluido en este apartado de Definiciones pues, curiosamente, los PGCs 2007 no las definían, salvo una referencia que se hacía a ellas en la memoria en el apartado de “situación fiscal”. No obstante, la resolución indica que “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”, definición idéntica a la recogida en los PGCs en los modelos de memoria y que no aclara demasiado, al definir las por exclusión.

3. Activos y pasivos por impuesto corriente

3.1. Reconocimiento

La RICAC, al igual que ya regulaban los PGCs, establece que el impuesto corriente del ejercicio, así como el 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, tanto del presente ejercicio como de los anteriores, excediese del impuesto corriente por esos ejercicios, el exceso se reconocerá como un activo. Las respectivas contabilizaciones aparecen recogidas a continuación:

a. Declaración del IS a devolver:

Cuota líquida	(6300)	Impuesto corriente				
Cuota diferencial negativa	(4709)	Hacienda Pública, deudora por devolución de impuestos	a	(473)	Hacienda Pública, retenciones y pagos a cuenta	Retenciones y pagos fraccionados

b. Declaración del IS a pagar:

Cuota líquida	(6300)	Impuesto corriente	a	(473)	Hacienda Pública, retenciones y pagos a cuenta	Retenciones y pagos fraccionados
			a	(4752)	Hacienda Pública, acreedora por impuesto sobre sociedades	Cuota diferencial positiva

En el supuesto de que una empresa tribute en alguna jurisdicción que permita la devolución de las cuotas satisfechas en ejercicios anteriores por motivo de una pérdida fiscal en el ejercicio presente, situación no contemplada en la normativa española, la cuantía a cobrar por la devolución de cuotas pagadas en ejercicios anteriores se reconocerá como un activo por impuesto corriente. A este respecto, cabe resaltar que desgraciadamente no se ha aprovechado la última reforma del Impuesto sobre Sociedades (IS) para implantar la compensación de bases imponibles negativas hacia atrás (*Carryback*). En concreto, para el caso de las Empresas de Reducida Dimensión (ERD) hubiese sido bastante más interesante y sencillo que la Reserva de Nivelación de bases imponibles, la cual será objeto de atención en el apartado 4.2 del presente trabajo.

Una importante novedad que introduce la RICAC es que se reconocerá un impuesto corriente cuando la legislación fiscal establezca la posibilidad de convertir activos por impuesto diferido en un crédito exigible frente a la Administración tributaria, siempre que se cumplan los requisitos previstos a tales efectos por la norma fiscal (artículo 130 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades –LIS- y artículo 69 del Reglamento del Impuesto sobre Sociedades –RIS-). A este respecto, en la definición de impuesto corriente se indica que formará parte del mismo el importe del crédito exigible que se reconozca por la Administración tributaria en virtud de la citada conversión. Por tanto, entendemos que será preciso proceder a su reclasificación, es decir, los correspondientes importes pasarán a figurar en el activo corriente del balance, en lugar del activo no corriente. La normativa no establece ningún tipo de registro contable ni propone cuentas al efecto, motivo por el cual proponemos la siguiente contabilización:

Importe exigible a la Administración	(4705)	Hacienda Pública, deudora por conversión de activos por impuesto diferido* * Cuenta de nueva creación propuesta	a	(474X)	Activo por impuesto diferido	Importe exigible a la Administración
--------------------------------------	--------	--	---	--------	------------------------------	--------------------------------------

3.2. Valoración

Los activos y pasivos por impuesto corriente se valorarán por las cantidades que se espera pagar o recuperar de las autoridades fiscales. No obstante, en el caso de que su vencimiento supere el año, la entidad 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 declaración fiscal del ejercicio siguiente, constituyendo una novedad importante esta posibilidad.

En la Exposición de motivos del Proyecto quedaba patente el amplio debate suscitado en torno a la actualización financiera de los activos/pasivos por impuesto corriente, concluyendo en la necesidad de realizar la actualización financiera a pesar de la posible incertidumbre en cuanto al tipo de interés y al momento del vencimiento. No obstante, se consideraba que la repercusión práctica de este criterio debería ser limitada porque, en principio, cualquier aplazamiento de la deuda tributaria tendría que venir precedida de la resolución del preceptivo expediente administrativo y de la exigencia del correspondiente interés de demora o legal, según proceda. De todas maneras, es conveniente recordar que la NIC-12 no alude a esta cuestión, solo se refiere al descuento de los activos/pasivos por impuesto diferidos para prohibirlo, al considerar altamente complejo determinar la evolución de las distintas diferencias temporarias, bases imponibles negativas y deducciones pendientes de aplicación. De igual modo, la resolución ha seguido el mismo criterio de la NIC-12, tal y como se expone seguidamente.

4. Activos y pasivos por impuesto diferido

4.1. Reconocimiento de los activos por impuesto diferido

Tal y como establecen los PGCs de 2007, y ahora la RICAC en el artículo 2 "Definiciones", este tipo de activos pueden provenir de:

- Diferencias temporarias deducibles.
- Bases imponibles negativas a compensar.
- Deducciones y bonificaciones pendientes de aplicar.

Sin embargo, como consecuencia de la reforma introducida por la LIS, desde el ejercicio 2015 puede aparecer un nuevo activo por impuesto diferido vinculado a la Reserva de capitalización. Tal posibilidad aparece recogida en la Exposición de motivos de la resolución pero, curiosamente, no ha sido incorporada en el articulado. Cabe señalar que, según lo previsto en el artículo 25 de la LIS, todos los contribuyentes del IS tienen la opción de minorar la base

imponible en un importe equivalente al 10% del incremento de los fondos propios por la vía de las reservas voluntarias y cumpliendo determinados requisitos. No obstante, esta cuantía no puede superar al 10% del resultado fiscal, de tal forma que ante insuficiencia de base imponible la cantidad pendiente se puede aplicar a lo largo de los dos próximos ejercicios, surgiendo el correspondiente activo por impuesto diferido. Al no estar expresamente regulado tampoco se facilitan cuentas para su registro contable, motivo por el cual proponemos la subcuenta “4746. Activo por reserva de capitalización”.

Siguiendo las NRV 13ª y 15ª del PGC y PGC de PYMES, respectivamente, de acuerdo con el principio de prudencia sólo se reconocerán activos de esta naturaleza en la medida que resulte probable que la empresa disponga de ganancias fiscales futuras que permitan la aplicación de estos activos, añadiendo ahora esta resolución que cuando la legislación fiscal contemple la posibilidad de su conversión en un crédito exigible frente a la Administración tributaria también serán objeto de registro contable. Asimismo, conforme a los Planes Contables no se reconocerá un activo por impuesto diferido cuando la diferencia temporaria deducible haya surgido por el reconocimiento de 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 (añadido por la RICAC a la redacción inicial), no afectó ni al resultado contable ni a la base imponible. Al respecto, la resolución matiza que es en la fecha de la operación cuando no afectó a dichos resultados. Igualmente, la RICAC añade que 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).

En la Consulta 10 del BOICAC nº 80/2009, relativa a los créditos fiscales por bases imponibles negativas, el ICAC señaló que 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. Lo dispuesto en esta consulta se ha incorporado a la resolución y para todo tipo de activos por impuesto diferido.

La resolución matiza que, salvo prueba en contrario, no se considerará probable que la empresa disponga de ganancias fiscales futuras:

- a. Cuando se prevea que la recuperación futura se va a producir en un plazo superior a diez años desde la fecha de cierre del ejercicio.

En el desarrollo normativo no está recogida la posibilidad del descuento de los saldos de activo y pasivo por impuestos diferidos a un tipo de interés de mercado. Sin embargo, en la Exposición de motivos del Proyecto sí se contemplaba la posibilidad de considerar el “efecto financiero” del aplazamiento si su vencimiento supera el año, en aquellos casos en que pudiera ser relevante desde la perspectiva de la imagen fiel y ello a pesar de que los PGCs establecen que estas partidas no deben ser descontadas

- b. En el caso de créditos derivados de deducciones y otras ventajas fiscales pendientes de aplicar fiscalmente por insuficiencia de cuota, cuando habiendo originado el derecho existan dudas razonables sobre el cumplimiento de los requisitos.

En cuanto al derecho a compensar pérdidas fiscales se observarán las siguientes reglas:

- a. El resultado de explotación negativo de un ejercicio no es motivo para no reconocer un activo por impuesto diferido, excepto que la empresa presente un historial de pérdidas continuas.
- b. Para poder reconocer un activo de esta naturaleza debe ser probable que la empresa vaya a obtener beneficios fiscales en el futuro que permitan compensar bases imponibles negativas en un plazo no superior al previsto por la normativa tributaria, con el límite de diez años (límite que se repite en toda la resolución) salvo prueba de que será probable su recuperación en un plazo mayor y lo permita la legislación fiscal.

A la hora de estimar las ganancias fiscales futuras la empresa deberá elaborar un plan de negocio acorde con la realidad del mercado y las especificidades de la entidad

Al igual que en la NIC-12, ahora la resolución establece que será probable que se disponga de ganancias fiscales suficientes para poder recuperar los activos por impuestos diferidos, siempre que existan diferencias temporarias imponibles en cuantía suficiente, relacionadas con la misma autoridad fiscal, y referidas al mismo sujeto pasivo, cuya reversión se espere:

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

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

Otra novedad de la resolución se refiere al fondo de comercio, al establecer que cuando el importe en libros es menor que su base fiscal, la diferencia dará lugar a un activo por impuesto diferido que se reconocerá como parte de la contabilización de la combinación de negocios si se cumplen los requisitos establecidos para su reconocimiento. En este sentido, también reproduce lo ya regulado en el PGC respecto al caso de combinaciones de negocios cuando en la contabilización inicial no se registraron separadamente los activos por impuesto diferido de la empresa adquirida por no cumplir las condiciones para su registro pero, posteriormente, se procede a su reconocimiento.

Por último, conforme a los PGCs, la RICAC establece que en la fecha de cierre de cada ejercicio la empresa reconsiderará los activos por impuesto diferido reconocidos y aquellos que no haya contabilizado, si bien para este último caso la resolución añade que los activos deberán ser objeto de registro contable en el primer ejercicio en que el plazo de reversión futura no exceda de diez años o cuando existan diferencias temporarias imponibles que cumplan los requisitos expuestos previamente.

4.2. Reconocimiento de los pasivos por impuesto diferido

Al igual que ocurre con los activos por impuesto diferido, la RICAC indica en su artículo 2 “Definiciones” que los pasivos por impuesto diferido tendrán su origen en las diferencias temporarias imponibles. Sin embargo, la LIS ha introducido una novedad para las ERD consistente en la posibilidad de diferir el pago del IS mediante la aplicación de la Reserva de nivelación de bases imponibles, vigente desde el ejercicio 2015. En concreto, según lo previsto en el artículo 105 de la LIS, estas empresas pueden minorar su base imponible hasta el 10% de su importe, de tal forma que en próximos ejercicios si tienen pérdidas fiscales deberán incorporar dichas cuantías. Ahora bien, si transcurridos cinco años no presentan bases imponibles negativas deberán incorporar el importe inicialmente minorado con lo que aumentarán su tributación. Por tanto, se trata claramente de un pasivo por impuesto diferido, como queda recogido en la Exposición de motivos de la resolución pero, de nuevo, ha quedado sin regular en el articulado. Por ello, al igual que se ha hecho para la reserva de capitalización, proponemos la subcuenta “4795. Pasivo por reserva de nivelación de bases imponibles” para su registro contable.

En general, los pasivos por impuesto diferido se registrarán para todas las diferencias temporarias imponibles (y reserva de nivelación), salvo las excepciones ya previstas en los PGCs, que coinciden además con lo establecido en la NIC-12, esto es:

- Reconocimiento inicial de un fondo de comercio.
- Reconocimiento inicial de un activo o pasivo en una transacción distinta de una combinación de negocios y que, además, en la fecha de la operación no afectó ni al resultado contable ni a la base imponible del impuesto.

4.3. Valoración de los activos/pasivos por impuesto diferido

En los actuales PGCs se establece que la valoración de los activos y pasivos por impuesto diferido se realizará conforme a los tipos de gravamen esperados en el momento de su reversión, según la normativa vigente o aprobada y pendiente de publicación en la fecha de cierre del ejercicio, añadiendo la RICAC que será 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 (pasivo).
- b. La base fiscal del activo (pasivo).

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

Cuando existan 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, siguiendo el mismo criterio que la NIC-12,

el cual se calculará como el cociente entre la cuota íntegra esperada y la base imponible esperada para dicho ejercicio. A estos efectos, 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. Por su parte, la cuota íntegra esperada será el resultado de aplicar a la base imponible esperada los diferentes tipos de gravamen esperados. Es importante reseñar a este respecto que esta regulación constituye una novedad, puesto que en los PGCs había quedado sin regular el registro de la tributación diferida en las empresas que tributan a distintos tipos de gravamen, motivo por el cual había que acudir a la Resolución del ICAC de 1997 que establecía que debía registrarse aplicando la tasa del primer tramo de base imponible.

Ahora bien, se podrán valorar dichos activos y pasivos utilizando el tipo medio de gravamen del ejercicio en que se reconocen 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.

Por otra parte, siguiendo lo ya previsto en los PGCs, la RICAC establece la modificación de la legislación tributaria –en especial, el cambio de tipos de gravamen- y la evolución de la situación económica de la empresa implicarán la correspondiente modificación en el importe de los activos y pasivos por impuesto diferido. En este sentido, la última modificación en los tipos de gravamen, consecuencia de la reforma del IS introducida por la Ley 27/2014, obligó a las empresas a realizar los pertinentes ajustes en las cuentas anuales del ejercicio 2014, al tener conocimiento de que el tipo general pasaba del 30% al 28% en 2015 y 25% a partir de 2014.

Sobre esta reforma es interesante la reflexión recogida en la Exposición de motivos que, posteriormente, no aparece en el texto de la RICAC, relativa al límite de deducción del 70% en la base imponible de la amortización contable en los años 2013 y 2014 (Ley 16/2012), de tal forma que la amortización que no resultase fiscalmente deducible se aplicaría 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 limitación habrá dado lugar al reconocimiento de los correspondientes activos por impuesto diferido al 30% pero ahora tras la caída en los tipos la reversión será al 25%. No obstante, con la finalidad de preservar la neutralidad de la reforma fiscal en lo que concierne a la deducibilidad de esos gastos las empresas aplicarán una deducción en cuota por el equivalente a dicho 5%.

De igual modo, la LIS prevé un régimen transitorio para conservar la tributación efectiva de los contribuyentes que se hubieran acogido a la actualización de balances prevista en la Ley 16/2012. En este caso, como en el anterior, una deducción en la cuota íntegra hará que el conjunto de la operación tribute a un tipo de gravamen nominal del 30% a pesar de que el nuevo tipo de gravamen sea del 25%. Por todo lo argumentado, en la Exposición de motivos se indica que 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. Ahora bien, en nuestra opinión, el activo por impuesto diferido en su conjunto no varía, pero sí sus componentes, dado que antes de la reforma era todo activo por diferencias temporarias deducibles, mientras que ahora habrá que deducir de esta cuenta la parte que se materializará por la vía de las deducciones y reclasificarlo a la subcuenta “4742. Activos por deducciones y bonificaciones pendientes de aplicar”.

Finalmente, otro tema de indudable interés es el relativo a la actualización de los importes representativos de los activos y pasivos por impuesto diferido, estableciendo expresamente la resolución que no deben ser descontados, criterio ya previsto en los PGCs y acorde con establecido la NIC-12.

Efectivamente, en el desarrollo normativo no está recogida la posibilidad del descuento de los saldos de activo y pasivo por impuestos diferidos a un tipo de interés de mercado. Sin embargo, en la Exposición de motivos del Proyecto sí se contemplaba la posibilidad de considerar el “efecto financiero” del aplazamiento si su vencimiento supera el año, en aquellos casos en que pudiera ser relevante desde la perspectiva de la imagen fiel y ello a pesar de que los PGCs establecen que estas partidas no deben ser descontadas. En concreto, el descuento se consideraba desde una perspectiva extraordinaria cuando la falta de actualización financiera pudiera tener un impacto relevante a efectos de que las cuentas anuales muestren la imagen fiel. En tal circunstancia, se proponía que la empresa informase de este hecho en la memoria, conforme al artículo 34 del Código de Comercio, e indicase cuál sería el impacto en el resultado y en el patrimonio neto de la entidad en el caso de haberse actualizado los citados saldos para tener en cuenta el valor temporal del dinero.

5. Periodificación de diferencias permanentes y otras ventajas fiscales

La resolución ratifica el criterio, ya recogido en las NRV 13ª del PGC y NRV 15ª del PGC de PYMES, que da la opción a las empresas de imputar a la cuenta de pérdidas y ganancias en varios ejercicios las ventajas fiscales materializadas en diferencias permanentes negativas, así como en deducciones y bonificaciones cuando tengan una naturaleza económica asimilable a las subvenciones de capital. En estos supuestos, fiscalmente se aplicarán las ventajas fiscales en el ejercicio en que se tiene derecho a ellas, si bien contablemente se irán imputando a medida que se amortice el activo que dio derecho al incentivo.

Al tal fin se prevén las dos cuentas siguientes: “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 de patrimonio neto, A-2) Ajustes por cambio de valor, III. Otros, del modelo normal de balance. El funcionamiento de estas cuentas difiere del PGC respecto al PGC de PYMES, pues en el primer caso se deberán utilizar cuentas del grupo 8, mientras que en el segundo se registrarán directamente.

Al respecto es preciso resaltar que este tratamiento contable no está previsto en la NIC-12, lo que tiene todo el sentido para las diferencias permanentes al no considerarlas; sin embargo, para las deducciones y otros incentivos fiscales, sí contemplados, tampoco es objeto de tratamiento. Por el contrario, en España es una alternativa contable ya prevista desde principios de los años noventa (Resolución del ICAC de abril de 1992) y se ha mantenido tras la reforma contable de 2007 de adaptación a la normativa internacional. No obstante, es un registro contable alternativo muy poco extendido, puesto que implica un empeoramiento del resultado contable del primer ejercicio y, además, conlleva una contabilización más laboriosa.

A continuación se expone el Ejemplo 1 para analizar este registro contable opcional.

Ejemplo 1

FRUTAS DEL CANTÁBRICO, S.L. adquiere a mediados de 2015 una máquina por 100.000 €, que se va a destinar a actividades de I+D, motivo por el cual tiene derecho a una deducción de 8.000 € (Art. 35 de la LIS). A la máquina se le estima una vida útil de ocho años y depreciación constante. La empresa opta por aplicar la deducción contablemente a lo largo de la vida del activo fijo con el que se relaciona.

A efectos contables en 2015 solo aplicará 500 € de la deducción $[(8.000/8) \times \frac{1}{2}]$ quedando los restantes 7.500 € como ingreso a distribuir en varios ejercicios. La aplicación en próximos años será a razón de 1.000 € anuales (8.000/8).

a) PGC:

- Al cierre de 2015:

7.500	(6301)	Impuesto diferido	a	(835)	Ingresos fiscales por deducciones y bonificaciones	7.500
7.500	(835)	Ingresos fiscales por deducciones y bonificaciones	a	(1371)	Ingresos fiscales por deducciones y bonificaciones a distribuir en varios ejercicios	7.500

- Al cierre de los próximos ejercicios por el traspaso a resultados de la deducción diferida contablemente:

1.000	(837)	Transferencia de deducciones y bonificaciones	a	(6301)	Impuesto diferido	1.000
1.000	(1371)	Ingresos fiscales por deducciones y bonificaciones a distribuir en varios ejercicios	a	(837)	Transferencia de deducciones y bonificaciones	1.000

b) PGC de PYMES:

- Al cierre de 2015:

7.500	(6301)	Impuesto diferido	a	(1371)	Ingresos fiscales por deducciones y bonificaciones a distribuir en varios ejercicios	7.500
-------	--------	-------------------	---	--------	--	-------

- Al cierre de los próximos ejercicios por el traspaso a resultados de la deducción diferida contablemente:

1.000	(1371)	Ingresos fiscales por deducciones y bonificaciones a distribuir en varios ejercicios	a	(6301)	Impuesto diferido	1.000
-------	--------	--	---	--------	-------------------	-------

6. Regímenes especiales de tributación

Ante las escasas modificaciones experimentadas y dada su especificidad, tal y como se expuso en la Introducción, tanto en este apartado como en los dos siguientes solo se hace un somero comentario respecto a su contenido.

En el Capítulo V, dedicado a los regímenes especiales de tributación, se regulan los siguientes casos:

- **Entidades en transparencia fiscal / Socios o partícipes de las entidades sometidas a regímenes especiales basados en la transparencia fiscal**

En los artículos 9 y 10 de la resolución se abordan 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. A tal fin, según la vigente LIS, reúnen estas características el régimen especial de tributación de las agrupaciones de interés económico, españolas y europeas, así como de las uniones temporales de empresas. Pues bien, en la actual RICAC se asumen los criterios publicados en su antecesora del año 1997 y se aclaran ciertos aspectos.

- **Régimen de consolidación fiscal**

En el artículo 11 de la resolución se regulan los criterios a seguir para contabilizar el gasto/ingreso por impuesto sobre beneficios en las cuentas anuales individuales de las sociedades que tributan en el régimen especial de consolidación fiscal. De nuevo, la actual resolución sigue los criterios de la normativa anterior, aunque actualizando las cuentas a utilizar para el registro de la tributación diferida, así como para los créditos y débitos recíprocos, lo cual constituía una necesidad pues desde la reforma contable de 2007 las empresas se veían obligadas a modificar las denominaciones y codificaciones previstas en la Resolución de 1997 pues no se adecuaban a la regulación de los PGCs.

7. **Impuestos extranjeros de naturaleza similar al impuesto sobre sociedades**

De nuevo la regulación establecida para esta cuestión es similar a su predecesora, si bien introduce algunas aclaraciones. Además incorpora una novedad, pues establece las cuentas a utilizar para el registro del gasto por impuesto sobre beneficios tanto imputable a la cuenta de pérdidas y ganancias como al patrimonio neto; se trata de las cuentas "635. Impuesto sobre beneficios extranjero" y "832. Impuesto sobre beneficios extranjero", respectivamente, las cuales tendrán un funcionamiento análogo a las cuentas 630 y 830.

Por otra parte, conviene recordar de nuevo lo expuesto en el apartado 3 para el impuesto corriente, dado que en aquellas jurisdicciones que permitan la devolución de cuotas satisfechas en ejercicios anteriores a causa de una pérdida fiscal en el ejercicio presente, 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 relativos al ejercicio.

8. **Cuentas anuales consolidadas**

El registro contable del impuesto sobre beneficios consolidado está regulado NFCAC. Ahora bien, como esta resolución del ICAC constituye un desarrollo del PGC, del PGC de PYMES y de las NFCAC, en la Exposición de motivos se argumenta que en beneficio de la sistemática normativa se ha considerado oportuno agrupar en un solo texto el conjunto de las disposiciones aprobadas sobre esta materia. A tal fin se ha reproducido en este Capítulo VII

(Cuentas anuales consolidadas), casi en términos literales, la regulación que sobre el gasto por impuesto sobre beneficios se incluye en las NFCAC.

9. Provisiones y contingencias derivadas del impuesto sobre beneficios

Según la NRV 15ª del PGC y 17ª del PGC de PYMES, “Provisiones y contingencias”, 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, cuyo registro contable se realizará utilizando las cuentas “141. Provisión para impuestos” o “5291. Provisión a corto plazo para impuestos”, en función del plazo previsto en el cual habrá que hacer frente a la obligación.

Ahora bien, si se trata de importes determinados, la deuda con la Hacienda Pública se registrará en la cuenta “4752. Hacienda Pública, acreedora por impuesto sobre sociedades”, la cual figurará en el pasivo corriente del balance, salvo que la deuda tuviese un vencimiento superior a un año, en cuyo caso habría que crear una cuenta a tal fin y se recogería en la partida “Administraciones públicas a largo plazo” que se creará al efecto en el epígrafe B.II “Deudas a largo plazo” del pasivo.

Cabe resaltar que la Exposición de motivos de la Resolución del ICAC matiza a este respecto 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”*.

La provisión por la cuantía estimada o, si se trata de importes determinados, la deuda con la Hacienda Pública, se registrarán con cargo a los gastos correspondientes a los distintos componentes que la integran. A tal fin, los PGCs establecen los siguientes conceptos:

- Reservas voluntarias: para reconocer la cuota no satisfecha y los intereses de ejercicios anteriores.
- Gastos excepcionales: para registrar la sanción.
- Gasto financiero del ejercicio: para contabilizar los intereses del ejercicio en curso.

A este respecto, la Consulta 10 del BOICAC nº 75/2008 matizó que si la provisión se dota como consecuencia de un cambio en las estimaciones, la cuota no satisfecha se registrará en el subgrupo 63 y todos los intereses en el subgrupo 66. Pues bien, esta respuesta ha sido incluida en la resolución, señalando que estaremos ante un cambio de estimación, tal y como también se indicó en la citada consulta, cuando la dotación a la provisión venga motivada por la obtención de información adicional, de una mayor experiencia o del conocimiento de nuevos hechos.

En realidad, la principal novedad de la RICAC la encontramos en el registro contable de los excesos que se produzcan en la provisión, pues a partir de ahora no se llevarán a la cuenta “7951. Exceso de provisión para impuestos”, sino que supondrán el abono a los conceptos de ingreso que correspondan. En este sentido, la resolución establece los siguientes:

Excesos en la cuota: “638. Ajustes positivos en la imposición sobre beneficios”.

Excesos en los intereses del ejercicio o ejercicios anteriores: “Subgrupo 76. Ingresos financieros”.

Excesos en la sanción: “Ingresos excepcionales”.

Sin embargo, entendemos que esta relación no está completa, puesto que la cuota no satisfecha y los intereses de ejercicios anteriores consecuencia de un error se habrán registrado en la cuenta “113. Reservas voluntarias”, motivo por el cual sus excesos deberían originar el abono de dicha cuenta.

A nuestro entender, esta resolución no presenta grandes novedades en el registro y valoración del impuesto sobre beneficios, siendo los nuevos requerimientos informativos a incluir en la memoria la aportación principal.

Por todo ello, consideramos que su implantación no va a suponer ningún problema para las entidades españolas

Seguidamente se facilitan los Ejemplos 2 y 3 al objeto de aclarar la regulación expuesta.

Ejemplo 2

Al cierre de 2018 TRANSPORTES URGE, S.L., que está siendo sometida a inspección, es conocedora de que le han detectado un ingreso no incluido en la base imponible de hace dos años por importe de 20.000 €. Estima que será sancionada en un 35% de la cuota no satisfecha si firma la conformidad del acta, siendo esta su intención. Por lo que respecta a los intereses, calcula que ascenderán a 375 €, de los cuales 130 € corresponden a 2018.

De cara al registro contable de la provisión hay que tener en cuenta que se trata de un error.

PGC / PGC de PYMES:

- 31/12/2018

5.245	(113)	Reservas voluntarias $(0,25 \times 20.000) + (375 - 130)$				
1.750	(678)	Gastos excepcionales $35\% \text{ s/ } (20.000 \times 0,25)$				
130	(669)	Otros gastos financieros	a	(5291)	Provisión a corto plazo para impuestos	7.125

En abril de 2019 finaliza la inspección, imponiendo una sanción de 1.600 €. El resto de conceptos coinciden con lo estimado al cierre de 2018, debiendo añadir 35 € en concepto de intereses de demora correspondientes a 2019.

- Abril/2019

7.125	(113)	Provisión a corto plazo para impuestos	a	(778)	Ingresos excepcionales	150
35	(669)	Otros gastos financieros	a	(572)	Bancos, cuenta corriente	7.010

Ejemplo 3

INDUSTRIA MAVISA, S.L. vendió un inmovilizado en el ejercicio 2010 y aplicó la pertinente deducción por reinversión por importe de 3.000 €, al tener previsto adquirir otro activo en el periodo establecido fiscalmente, esto es, tres años. Sin embargo, la empresa comienza a tener problemas por lo que finalmente no se procede a la adquisición en el plazo estipulado. Aunque ya es conocedora de la situación en 2012, prefiere esperar hasta 2013 – límite fiscal – a presentar la correspondiente declaración complementaria para devolver el importe deducido junto con los intereses de demora. Ahora bien, en 2012 debe dotar la provisión para impuestos correspondiente por el importe que previsiblemente tendrá que abonar a la Hacienda Pública. Los intereses de demora correspondientes a 2011 y 2012 se estiman en 300 €.

En este caso sería aplicable el supuesto de cambio en la estimación, pues la empresa pensaba que iba a adquirir un inmovilizado pero el conocimiento de los nuevos hechos –el mal momento que atraviesa– ha hecho modificar su planteamiento inicial. Por tanto, al cierre de 2012 dotará la pertinente provisión, llevando la cuota no satisfecha al subgrupo 63 en vez de a reservas voluntarias y todos los intereses al subgrupo 66.

PGC / PGC de PYMES:

- 31/12/2012

3.000	(633)	Ajustes negativos en la imposición sobre beneficios				
300	(669)	Otros gastos financieros	a	(5291)	Provisión a corto plazo para impuestos	3.300

Finalmente, cabe hacer alusión a un último aspecto tratado en la Exposición de motivos del Proyecto pero que, sin embargo, luego no ha sido incorporado de ninguna manera al texto aprobado, si bien consideramos interesante hacer referencia a ello por la trascendencia que pudiera tener a pesar de su ausencia en la RICAC. En efecto, se hacía mención expresa al debate suscitado en torno al criterio a seguir cuando la empresa ingresa la cantidad reclamada por la Administración Pública y, con posterioridad, se recurre la decisión administrativa; más en concreto, se recogía expresamente la discusión sobre si el citado desembolso debería contabilizarse como un activo de naturaleza fiscal, en la medida que se considere probable su recuperación, o como un gasto. A este respecto, el grupo de trabajo consideraba que el desembolso se debería contabilizar en balance cuando su recuperación sea probable, al objeto de que la decisión sobre el ingreso en efectivo u otorgamiento de un aval por la cantidad reclamada no repercuta en el patrimonio neto de la entidad que informa.

10. Criterios simplificados

Tal y como establece la Exposición de motivos, 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. A tal fin se desarrolla este Capítulo, cuyo contenido ya estaba recogido previamente en los PGCs. En concreto, alude a los tres casos siguientes:

1. **Empresas en las que todas las diferencias “temporarias” son “temporales”** (ya regulado en ambos PGCs): Es el caso en que toda la tributación diferida es consecuencia de diferencias entre el resultado contable y la base imponible por una distinta imputación temporal de ingresos y gastos a cada uno de los resultados, originando los consiguientes ajustes en la declaración del IS.
2. **Empresario individual** (previsto en ambos PGCs): Evidentemente, en este supuesto 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 explotación.
3. **Régimen simplificado de las microempresas** (regulado en el PGC de PYMES): Se pueden acoger a este régimen opcional las empresas que durante dos ejercicios consecutivos no superen dos de los siguientes límites:
 - › Total activo: 1.000.000 €
 - › Importe neto de la cifra de negocios: 2.000.000 €
 - › Número medio de trabajadores: 10.

Estas entidades reconocerán en concepto de impuesto sobre beneficios únicamente el impuesto corriente, debiendo informar en la memoria de toda la tributación diferida.

11. Normas de elaboración de las cuentas anuales

El último capítulo de la resolución (artículo 22), en primer lugar establece que 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. 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.

Además, la RICAC matiza que, 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.

Cabe resaltar que la regulación expuesta supone una novedad para España, si bien en la NIC-12 ya estaba contemplada esta posibilidad.

Por el contrario, la resolución no dice nada respecto a la compensación de los activos y pasivos por impuesto diferido, mientras que la NIC-12 obliga a su compensación cuando se cumplan las siguientes condiciones:

- a. Que la empresa tenga reconocido legalmente el derecho a compensar, frente a la autoridad fiscal, los importes reconocidos en las partidas de activos y pasivos por impuestos diferidos.
- b. Que los activos y pasivos por impuesto diferido se deriven del impuesto a las ganancias correspondientes a la misma autoridad fiscal, y recaigan sobre:
 - i. La misma entidad o sujeto fiscal, o
 - ii. Diferentes entidades o sujetos a efectos fiscales que pretenden, ya sea liquidar los activos y pasivos fiscales corrientes por su importe neto, ya sea realizar los activos y pagar los pasivos simultáneamente, en cada uno de los periodos futuros en los que se espere liquidar o recuperar cantidades significativas de activos o pasivos por los impuestos diferidos.

Este tema había sido debatido y presentado ampliamente en el Proyecto de Resolución, aunque bien es cierto que únicamente en la Exposición de motivos, pero a pesar de su interés no ha sido incorporado al texto aprobado de ninguna manera. Eso sí, no quedaba del todo clara la postura final, pues se hacían dos argumentaciones en sentido contrario respecto a la compensación de activos y pasivos por impuesto diferido relacionados con un mismo elemento patrimonial. A nuestro entender, se muestra mucho mejor la imagen fiel de las operaciones registrando siempre separadamente la tributación diferida, aunque esté relacionada con un mismo elemento patrimonial. A tal fin se presenta el Ejemplo 4, donde queda patente el interés de recoger por separado los activos y pasivos por impuesto diferido, aunque estén referidos al mismo elemento.

Ejemplo 4

La fábrica de muebles ROBLE, S.L. adquiere al contado el 1 de enero de 2016 una máquina por importe de 100.000 €. Para esta adquisición se solicita una subvención al Principado de Asturias por importe de 10.000 €, la cual es concedida el 1 de marzo de 2016 e ingresada en la cuenta corriente bancaria un mes después. La vida útil de la máquina se estima en cinco años, siendo el coeficiente máximo establecido en las tablas fiscales del 12%.

En primer lugar se recoge el registro contable relativo a la subvención de capital y su efecto impositivo para, seguidamente, analizar los ajustes consecuencia del distinto ritmo de amortización contable y fiscal, que también originará el consiguiente impuesto diferido.

PGC:

Cabe resaltar que solo se facilita el registro contable conforme al PGC, que conlleva una mayor complejidad al tener que utilizar las cuentas de los grupos 8 y 9. Evidentemente, en aquellas empresas que utilicen el PGC de PYMES el registro contable pasaría por emplear directamente las cuentas del subgrupo 13 en lugar de las correspondientes de los grupos 8 y 9. No obstante, la cuantía de los activos y pasivos por impuesto diferido en balance son idénticos con independencia del Plan Contable utilizado.

• 1/1/2016

100.000	(213)	Maquinaria	a	Bancos, cuenta corriente	(572)	100.000
---------	-------	------------	---	--------------------------	-------	---------

• 1/3/2016

10.000	(4708)	Hacienda Pública, deudora por subvenciones concedidas	a	Ingresos de subvenciones oficiales de capital	(940)	10.000
2.500	(8301)	Impuesto diferido (0,25 x 10.000)	a	Pasivo por diferencia temporaria imponible por subvención de capital	(4790)	2.500

• 1/4/2016

10.000	(572)	Bancos, cuenta corriente	a	Hacienda Pública, deudora por subvenciones concedidas	(4708)	10.000
--------	-------	--------------------------	---	---	--------	--------

• 31/12/2016

20.000	(681)	Amortización del inmovilizado material (100.000/5)	a	Amortización acumulada del inmovilizado material	(281)	20.000
2.000	(840)	Transferencia de subvenciones oficiales de capital (10.000/5)	a	Subvenciones, donaciones y legados de capital transferidos al resultado del ejercicio	(746)	2.000
500	(4790)	Pasivo por diferencia temporaria imponible por subvención de capital	a	Impuesto diferido (0,25 x 2.000)	(8301)	500

Continúa en pg. siguiente

Viene de pg. anterior					
10.000	(940)	Ingresos de subvenciones oficiales de capital	a	Transferencia de subvenciones oficiales de capital	(840) 2.000
			a	Impuesto diferido (2.500 – 500)	(8301) 2.000
			a	Subvenciones oficiales de capital [(10.000–2.000) – (0,25 x 8.000)]	(130) 6.000
3.000	(633)	Ajustes negativos en la imposición sobre beneficios			
300	(669)	Otros gastos financieros	a	(5291) Provisión a corto plazo para impuestos	3.300

Saldo del pasivo por impuesto diferido: $2.500 - 500 = 2.000$ €

Pasando al análisis de la amortización, cabe señalar que genera una diferencia temporaria deducible, que supondrá ajustes positivos de 8.000 € anuales durante los cinco primeros años, los cuales revertirán en los cuatro años siguientes. El detalle de los ajustes, así como el registro contable del primer año, se recogen seguidamente:

Años 2016, 2017, 2018, 2019 y 2020:

- › Gasto contable: 20.000 €
- › Gasto fiscalmente deducible: $12\% \text{ s}/100.000 = 12.000$ €

Años 2021, 2022 y 2023:

- › Gasto contable: 0 €
- › Gasto fiscalmente deducible: $12\% \text{ s}/100.000 = 12.000$ €

Año 2024:

- › Gasto contable: 0 €
- › Gasto fiscalmente deducible: $100.000 - (12.000 \times 8) = 4.000$ €

• 31/12/2016

2.000	(47400)	Activo por diferencia temporaria imponible por amortización máquina	a	Impuesto diferido (0,25 x 8.000)	(6301) 2.000
-------	---------	---	---	----------------------------------	--------------

Saldo del activo por impuesto diferido: 2.000 €

Curiosamente, en este caso y para el año 2016, el activo y el pasivo por impuesto diferido relacionado con la máquina tienen idéntico saldo, motivo por el cual si se compensasen no aparecería ninguna cuenta en el balance. A partir del año 2017 el pasivo irá disminuyendo y el activo aumentando, de tal forma que en balance debería figurar en el activo el importe neto, tal y como se facilita en la tabla siguiente. Se observa una clara pérdida de información si se compensan ambas cuentas, por lo que, en nuestra opinión, es mucho más acertado no proceder a la compensación.

	2016	2017	2018	2019	2020	2021	2022	2023	2024
Activo por Impuesto Diferido (amortización)	2.000	4.000	6.000	8.000	10.000	7.000	4.000	1.000	0
Pasivo por Impuesto Diferido (subvención)	2.000	1.500	1.000	500	0	0	0	0	0
Neto (Activo por Impuesto Diferido)	0	2.500	5.000	7.500	10.000	7.000	4.000	1.000	0

Este artículo 22 también recoge aspectos ya regulados en los PGCs, en concreto los previstos en los apartados 2 y 3. El primero se ocupa de señalar que tanto el gasto/ingreso por impuesto corriente como el gasto/ingreso por impuesto diferido se registrarán en la cuenta de pérdidas y ganancias, salvo en los casos en que los activos y/o pasivos por impuesto corriente y/o diferido tengan como contrapartida una cuenta de patrimonio neto, o bien cuando estén relacionados con una combinación de negocios. Por su parte, el apartado 3 trata de las variaciones en los activos y pasivos por impuesto diferido consecuencia de una modificación de la legislación tributaria o de la evolución de la situación económica de la empresa, las cuales darán lugar al registro de ajustes que 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.

Finalmente, los apartados 4 y 5 del citado artículo establecen la información a suministrar en la memoria, dentro del apartado "Situación fiscal", en el primer caso para el modelo normal del PGC y en el segundo para las cuentas anuales consolidadas. Cabe resaltar que se incorpora bastante más información de la prevista anteriormente, se modifican algunos puntos y se eliminan algunos que ya no son necesarios. En concreto, se ha pasado de los 11 puntos anteriores a los 16 actuales, motivo por el cual en la resolución se reproducen todos los requerimientos a incluir en la memoria para un mejor seguimiento.

Pues bien, comenzando por el apartado 4, cabe reseñar que la primera novedad se encuentra en la "Conciliación del importe neto de ingresos y gastos del ejercicio con la base imponible del impuesto sobre beneficios", pues se añade una columna para incorporar las reservas, lo cual constituía una necesidad para aquellos ajustes que iban contra reservas. Seguidamente se facilita en el Cuadro 4 la nueva conciliación.

Cuadro 4. Conciliación del importe neto de ingresos y gastos del ejercicio con la base imponible del impuesto sobre beneficios conforme a la Resolución del ICAC

	Cuenta de Pérdidas y Ganancias		Ingresos y gastos directamente imputados al patrimonio neto		Reservas		Total
Saldo de ingresos y gastos del ejercicio	...		...		...		...
	Aumentos (A)	Disminuciones (D)	(A)	(D)	(A)	(D)	
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)		...					

Fuente: Elaboración propia a partir de la Resolución de 9 de febrero de 2016 del ICAC.

Cabe resaltar en este punto las dificultades que estaban teniendo las empresas para cumplimentar esta conciliación. Prueba de ello fue la Consulta 1 del BOICAC 87/2011 que, por cierto, no está referenciada en la Exposición de motivos de la Resolución. Algunos de los aspectos tratados en la consulta se facilitan en el Cuadro 5.

Cuadro 5. Aspectos de la Consulta 1 del BOICAC 87/2011

Pregunta	Respuesta
1. ¿En qué columna deben mostrarse los gastos de ampliación de capital que van como menores reservas?	En la fila de ingresos y gastos de patrimonio neto.
2. En la fila “Impuesto sobre Sociedades”, ¿se debe sumar el correspondiente a la columna de la cuenta de pérdidas y ganancias y el relativo a la columna de “Ingresos y gastos directamente imputados al patrimonio neto”?	Irá por separado y luego se sumará para obtener la base imponible.
3. ¿Las diferencias permanentes y temporarias que corresponden a los “Ingresos y gastos directamente imputados al patrimonio neto” deben aparecer netas del efecto impositivo?	No, deben ir por el bruto (igual que en el estado de Ingresos y gastos reconocidos).

Fuente: Elaboración propia a partir de la Consulta 1 del BOICAC 87/2011.

Tal y como se puede observar, la primera de las preguntas de la consulta hace alusión precisamente a la novedad introducida en la conciliación, esto es, la nueva columna destinada a las reservas. Hasta ahora, atendiendo a la respuesta del ICAC, los gastos de ampliación de capital, y se supone que todos los restantes que van contra reservas, se debían mostrar en la columna de ingresos y gastos de patrimonio neto, al no tener una columna específica, problema que ahora ha quedado resuelto.

Respecto al nuevo contenido a suministrar en el formato normal de memoria destaca la siguiente información sobre la que se debe informar:

- Cuando no se reconoce un pasivo por impuesto diferido por una diferencia temporaria imponible.
- En el caso en se pueda destruir la presunción de que un activo por impuesto diferido no se va a recuperar en diez años.
- Si se registran en un ejercicio activos por impuesto diferido no contabilizados en ejercicios previos por prudencia (ajustes), se debe justificar qué ha cambiado para ahora proceder a su registro.
- Cuando se periodifican diferencias permanentes, deducciones u otras ventajas fiscales se deben explicar los criterios empleados en dicha periodificación.
- Cuando la empresa aplique regímenes especiales (transparencia fiscal y consolidación fiscal) y esté sometida a tributación en el extranjero, se exige información al respecto.

Por último, queremos dejar constancia de que desgraciadamente no se ha aprovechado esta ocasión para exigir información respecto al Tipo Impositivo Efectivo soportado por la empresa (conocido como TIE en España y como ETR –Effective Tax Rate- en el ámbito internacional), que sí está previsto en la NIC-12 por cociente entre el gasto por impuesto sobre beneficios y la ganancia contable. En este sentido, sorprende que esta información no sea obligatoria en España cuando en otros países se facilita desde hace varias décadas.

Por su parte, el apartado 5 y último del artículo 22 establece que la nota de la memoria “Situación fiscal” de las cuentas anuales consolidadas deberá contener la información mencionada en el apartado 4, 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.

También se facilita la “Conciliación del importe neto de ingresos y gastos del ejercicio con la base imponible del impuesto sobre beneficios”, que es exactamente igual que la prevista en la normativa vigente (Real Decreto 1159/2010, de 27 de septiembre, por el que se aprueban las Normas para la Formulación de Cuentas Anuales Consolidadas). Y es que en esta regulación ya se había incorporado la columna relativa a las “Reservas”. Además, la resolución exige la siguiente información adicional:

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

- 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.

12. A modo de resumen y conclusiones

Desde la entrada en vigor de los actuales PGCs, esto es el 1 de enero de 2008, la contabilización del impuesto sobre beneficios está regulada por una nueva normativa que, aunque basándose en el método de la deuda, emplea una sistemática diferente, el denominado “enfoque de balance”, motivo por el cual las anteriores resoluciones del ICAC ya no se adecuaban a la vigente regulación, razón por la cual era precisa una nueva regulación. Así, la Resolución de 9 de febrero de 2016 del ICAC (RICAC) deroga la resolución anterior y solventa el citado problema.

Más concretamente, la RICAC desarrolla las normas de registro y valoración del impuesto sobre beneficios de los PGCs, así como las Normas para la Formulación de Cuentas Anuales Consolidadas (NFCAF), al tiempo que recoge y aclara los criterios incluidos en algunas consultas sobre esta materia publicadas en el Boletín del ICAC (BOICAC) e introduce algunos aspectos novedosos consecuencia de la entrada en vigor de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades (LIS), tales como las reservas de capitalización y nivelación de bases imponibles o la posibilidad de convertir en créditos fiscales determinados activos por impuesto diferido.

En efecto, a nuestro entender esta resolución parece un *texto refundido* de toda la normativa actualmente en vigor con efecto en el registro, valoración y presentación del IS en las cuentas anuales. Además, está claramente inspirada en su predecesora y en la NIC-12, presentando una estructura mixta entre ambos textos.

Conforme al estudio de la resolución llevado a cabo, las principales novedades que presenta están en el capítulo dedicado a la elaboración de las cuentas anuales, que se caracteriza por mayores exigencias informativas para las entidades, concretamente en la memoria. También destacamos el acierto de destinar un apartado a las definiciones, novedoso en España aunque no desde una perspectiva internacional dado que la NIC-12 ya lo incorporaba como es habitual para todas las normas del IASB.

Curiosamente, la normativa establecida para los activos y pasivos por impuesto corriente y por impuesto diferido no presenta apenas novedades, salvo las expuestas previamente en el trabajo que cabe sintetizar como sigue:

- La generalización del límite temporal de 10 años para el reconocimiento de los activos por impuesto diferido.
- El reconocimiento de un impuesto corriente cuando la legislación fiscal establezca la posibilidad de convertir activos por impuesto diferido en un crédito exigible frente a la Administración tributaria, alternativa que tras la reforma fiscal de 2015 es permitida en España.
- Los activos y pasivos por impuesto corriente se seguirán valorando por las cantidades que se espera pagar o recuperar de las autoridades fiscales si bien se introduce como novedad que, en el caso de que su vencimiento supere el año, la entidad deberá considerar el efecto financiero del aplazamiento. Este tratamiento es llamativo por cuanto que no estaba contemplado con anterioridad en España ni tampoco en la NIC-12.

- Cuando existan 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, siguiendo el mismo criterio que la NIC-12. Este aspecto había quedado sin contemplar en los PGCs, motivo por el cual era preciso acudir a las anteriores resoluciones que, por cierto, proporcionaban un criterio diferente al aprobado.

Además es preciso indicar que se mantiene el criterio introducido por las resoluciones anteriores que permite la periodificación de las diferencias permanentes, así como de las deducciones y bonificaciones, alternativa no prevista en la NIC-12 y que, sin embargo en España existe desde hace décadas.

Por otra parte, nos ha sorprendido especialmente que se hayan eliminado en el texto aprobado varias cuestiones de sumo interés que contenía la Exposición de motivos en el Proyecto de Resolución. Dada la relevancia de las mismas, a nuestro entender, en el presente trabajo se han comentado aquellas que consideramos de más interés y que pensamos que no sería oportuno que quedaran en el olvido.

Finalmente recordar que esta resolución será de aplicación a las cuentas anuales de los ejercicios iniciados a partir del 1 de enero de 2015. A este respecto, creemos que a 16 de febrero de 2016, fecha de publicación en el BOE, los administradores de algunas empresas ya habrían elaborado sus cuentas anuales, en particular las entidades de mayor tamaño que son las que más pueden verse afectadas, motivo por el cual consideramos que bien se pudo aprobar antes del cierre de las cuentas anuales de 2015, máxime cuando han pasado varios años desde la implantación de los PGCs y teniendo en cuenta que el Proyecto ya se publicó el 9 de julio de 2015.

En definitiva, a nuestro entender, esta resolución no presenta grandes novedades en el registro y valoración del impuesto sobre beneficios, siendo los nuevos requerimientos informativos a incluir en la memoria la aportación principal. Por todo ello, consideramos que su implantación no va a suponer ningún problema para las entidades españolas.

13. Referencias

- › Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades (BOE de 28 de diciembre).
- › 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 (BOE de 6 de noviembre).
- › Resolución de 15 de marzo de 2002, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se modifica parcialmente la de 9 de octubre de 1997 sobre algunos aspectos de la norma de valoración decimosexta del Plan General de Contabilidad (BOE de 20 de marzo).
- › Resolución de 20 de marzo de 2002, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, que refunde en un único texto las Resoluciones de 9 de octubre de 1997 y de 15 de marzo de 2002. Disponible en la Página Web del ICAC: <http://www.icac.minhap.es/Normativa/Contabilidad/Nacional/ficha.aspx?hid=46>

- › Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley reguladora de las Haciendas Locales (BOE de 9 de marzo).
- › Ley 16/2007, de 4 de julio, de reforma y adaptación de la legislación mercantil en materia contable para su armonización internacional con base en la normativa de la Unión Europea (BOE de 5 de julio).
- › Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre, por el que se aprueba el Plan General de Contabilidad (BOE de 20 de noviembre).
- › 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 (BOE de 21 de noviembre).
- › Real Decreto 1159/2010, de 17 de septiembre, por el que se aprueban las Normas para la Formulación de Cuentas Anuales Consolidadas y se modifica el Plan General de Contabilidad aprobado por Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre y el Plan General de Contabilidad de Pequeñas y Medianas Empresas aprobado por Real Decreto 1515/2007, de 16 de noviembre (BOE de 24 de septiembre).
- › 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 (BOE de 28 de diciembre).
- › Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades (BOE de 28 de noviembre).
- › Real Decreto 634/2015, de 10 de julio, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades (BOE de 11 de julio).
- › Resolución de 9 de febrero de 2016, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se dictan normas de registro, valoración y elaboración de las cuentas anuales para la contabilización del Impuesto sobre Beneficios (BOE de 16 de febrero).
- › Resolución de 18 de mayo de 2016, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se corrigen errores en la de 9 de febrero de 2016, por la que se desarrollan las normas de registro, valoración y elaboración de las cuentas anuales para la contabilización del Impuesto sobre Beneficios (BOE de 20 de mayo).
- › Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas (ICAC) (2008). Consulta 10. Boletín Oficial del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas (BOICAC), nº 75. Disponible en la Página Web del ICAC: <http://www.icac.minhap.es/Consultas/Boicac/ficha.aspx?hid=311>
- › Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas (ICAC) (2009). Consulta 10. Boletín Oficial del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas (BOICAC), nº 80. Disponible en la Página Web del ICAC: <http://www.icac.minhap.es/Consultas/Boicac/ficha.aspx?hid=351>

- › Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas (ICAC) (2011). Consulta 1. Boletín Oficial del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas (BOICAC), nº 87. Disponible en la Página Web del ICAC: <http://www.icac.minhap.es/Consultas/Boicac/ficha.aspx?hid=418>
- › International Accounting Standards Board (IASB) (2014). Norma Internacional de Contabilidad número 12. Impuesto sobre las ganancias. Disponible en español en la Página Web del ICAC: <http://www.icac.minhap.es/Temp/20160321194413.pdf>



