

El impuesto sobre beneficios

Resolución del ICAC de 9 de febrero de 2016.
Análisis y ejercicios prácticos

Ramon Ferrer Pedrola
Vicent Ferrer Grau



Gabinet
Ferrer & Guitart
Assessors Fiscals

Todos los derechos reservados. Cualquier forma de reproducción, distribución, comunicación pública o transformación de esta obra solo puede ser realizada con la autorización de sus titulares, salvo excepción prevista por la ley.

Diríjase a CEDRO (Centro Español de Derechos Reprográficos, www.cedro.org) si necesita fotocopiar o escanear algún fragmento de esta obra.

Diseño de la cubierta: Gráficas Rey, S.L.

ISBN: 978-84-697-5201-2

Depósito legal: B 20813-2017

Impresión: Ediciones Gráficas Rey, S.L.

Impreso en España - *Printed in Spain*

Prólogo

Queda lejos el año 1973 cuando se aprobó el primer Plan General de Contabilidad en España. Era una normativa inspirada en el PGC francés que se caracterizaba por su simplicidad y cualquier estudiante o profesional de la contabilidad podía llegar a dominarlo con tiempo y esfuerzo, pero sin demasiadas complicaciones. El mundo de la empresa era más simple que en la actualidad y la normativa contable también. Entre otras circunstancias que lo hacían todo más fácil podemos citar que el resultado contable y el resultado fiscal coincidían.

En 1990, con el nuevo Plan General de Contabilidad las cosas ya se empezaron a complicar. En este caso, el espejo en el que se basó el regulador ya era más el modelo anglosajón. De las reglas concretas del PGC de 1973 se empezó a pasar a los grandes principios de la contabilidad anglosajona. De esta forma, nuestra contabilidad se aproximó a las Directivas Europeas. Entre otras complicaciones aparecieron las diferencias entre contabilidad y fiscalidad, con las diferencias temporales y las diferencias permanentes.

Posteriormente, a partir del año 2000 se produjeron toda una serie de escándalos contables a nivel internacional (Enron, Worldcom, Parmalat...) que pusieron en cuestión la regulación contable. En respuesta el mundo apostó por las NIC (Normas Internacionales de Contabilidad) que posteriormente evolucionaron hacia las NIIF (Normas Internacionales de Información Financiera). La Unión Europea las impuso obligatoriamente para todos los grupos cotizados. Y poco después, en 2007, se aprobó en España un nuevo Plan General de Contabilidad adaptado a las NIIF. En esta nueva normativa aparecieron múltiples temas de alta complejidad contable, como los instrumentos financieros, el fondo de comercio y las diferencias temporarias entre contabilidad y fiscalidad, entre muchos otros aspectos.

La simplicidad del PGC de 1973 no tiene ninguna relación con la regulación actual. De la misma forma que me atrevería decir que en los años setenta casi todos los profesionales de la contabilidad conocían perfectamente la normativa vigente entonces, puedo decir que hoy es casi imposible dominar en su totalidad la normativa contable actual. Las firmas de auditoría y consultoría ya empiezan a tener profesionales especializados en instrumentos financieros, que son diferentes de los que están especializados en aspectos contables de la fiscalidad, etc.

Esta situación recuerda a cuando Paul Valery decía que: *“El principal problema de nuestro tiempo, es que el futuro ya no es el que era”*. En realidad, hoy en contabilidad lo que podemos decir ahora es que: *“el presente ya no es lo que era”* por la mayor profundidad y casuística que encontramos en la normativa contable.

De todas formas, no podemos quedarnos con la idea de que cualquier tiempo pasado fue mejor, entre otras cosas porque no es cierto. Hay que asumir que la normativa es la que es y lo que conviene es conocerla a fondo.

Como ya he apuntado, la contabilización del Impuesto de Sociedades es uno de los temas más complejos de la normativa vigente. Por ello, el libro de Ramon Ferrer y Vicent Ferrer es un manual necesario y que será de gran utilidad para los estudiantes y profesionales, tanto de la contabilidad como de la tributación. Es una obra que trata con claridad y rigor los problemas existentes y va acompañado de ejercicios resueltos que son extremadamente útiles para comprender las implicaciones contables de las diferentes partes del Impuesto de Sociedades.

Para acabar, hay que resaltar que es muy de agradecer que profesionales del asesoramiento fiscal y contable de la talla de Ramon y Vicent, proporcionen una obra de este calibre. Cuentan, además, con la ventaja de que compaginan de forma brillante su actividad profesional con la docencia universitaria, lo que explica que consigan que los temas se transmitan de forma clara y útil.

Oriol Amat
Presidente de ACCID

Sumario

Prólogo.....	3
Dedicatoria	5
Introducción y Agradecimientos.....	7
Abreviaturas	9

CAPÍTULO I: INTRODUCCIÓN. EL IMPUESTO SOBRE EL BENEFICIO: HECHO ECONÓMICO Y HECHO CONTABLE

1. Introducción: del hecho económico al hecho contable	17
2. Caracterización del impuesto sobre el beneficio	18
3. El Derecho tributario y las normas contables	19
4. La determinación del efecto impositivo: métodos	21
4.1. La conciliación fiscal y contable: el concepto “diferencias”	21
4.2. Diferencias no recuperables en el tiempo: diferencias permanentes	22
4.3. El concepto efecto impositivo: diferencias en función del tiempo	23
4.4. Carga fiscal anticipada y carga fiscal diferida.....	23
4.5. Carga fiscal anticipada y diferida: generación y recuperación	24
4.6. Métodos de determinación del efecto impositivo	24
4.7. Representación contable de la carga fiscal	25
5. La norma tributaria: referencias a la contabilidad.....	26
6. Otros factores del efecto impositivo	30
7. Un esquema sencillo del cálculo del efecto impositivo	30
8. Plan de exposición	31

CAPÍTULO II: EL PLAN GENERAL DE CONTABILIDAD DE 2007: EL IMPUESTO SOBRE BENEFICIOS Y EL EFECTO IMPOSITIVO

1. El PGC de 2007: alcance de la reforma.....	35
1.1. La modificación metodológica y conceptual en la contabilidad.....	35
1.2. La definición de activos y pasivos, de ingresos y gastos.....	36
1.3. Las normas de registro y valoración	38
1.4. Limitación en el PGC de PYMES	41
1.5. Exclusiones en la aplicación de la norma	41
2. La información financiera y el impuesto sobre beneficios.....	42

2.1. Memoria abreviada del PGC y Memoria del PGC PYMES	43
2.2. Memoria normal del PGC	43
3. El plan de cuentas: impuesto sobre el beneficio y efecto impositivo	48
3.1. Las cuentas que reconocen el efecto impositivo y los cobros y pagos por impuesto corriente	48
3.2. Impuestos corrientes e impuestos diferidos. Otros ingresos y gastos	50
3.3. Referencia al PGC de PYMES	51
3.4. Ejemplo de interrelaciones contables: la cuenta 6301 Impuesto diferido	51

CAPÍTULO III: LA RESOLUCIÓN DEL ICAC DE 2016 SOBRE EL IMPUESTO SOBRE LOS BENEFICIOS

1. Ámbito de aplicación, antecedentes y contenido	57
2. Construcción conceptual: definiciones y metodología contable	59
2.1. Impuesto sobre beneficios	59
2.2. Gasto (ingreso) por impuesto sobre beneficios	59
2.3. Impuesto corriente.....	60
2.4. Activos y pasivos por impuesto corriente.....	61
2.5. Activos por impuesto diferido	61
2.6. Pasivos por impuesto diferido	62
2.7. Diferencia temporaria	62
2.8. Diferencia permanente.....	64
2.9. Base fiscal de un activo o de un pasivo	66
2.10. Otras definiciones	67
3. Reconocimiento y valoración de activos y pasivos por impuestos corrientes.....	67
4. Reconocimiento de activos por impuestos diferidos.....	69
4.1. Activos por impuestos diferidos: principio de prudencia	69
4.2. Delimitación negativa sobre ganancias futuras realizables.....	70
4.3. Delimitación positiva.....	71
4.4. Exclusión: reconocimiento inicial de un activo o un pasivo	72
4.5. Ejemplos de diferencias temporarias deducibles	72
5. Reconocimiento de pasivos por impuesto diferido.....	74
6. Valoración de activos y pasivos por impuesto diferido	76
7. Impuestos extranjeros sobre el beneficio o de naturaleza similar	77
7.1. Gastos devengados por impuesto sobre el beneficio en el extranjero.....	78
7.2. Rentas en general: dividendos, intereses, cánones, etc.	78
7.3. Rentas exentas de establecimientos permanentes en el extranjero	79
7.4. Rentas no exentas de establecimientos permanentes en el extranjero	79
7.5. Moneda funcional distinta del euro	80
7.6. Dividendos y participaciones en beneficios, no exentos	80
8. Reconocimiento del gasto o del ingreso por impuesto sobre beneficios	81
8.1. Reconocimiento contable de impuestos sobre beneficios satisfechos en el extranjero.....	83
8.2. Impuesto sobre el beneficio aplicado al patrimonio neto	83
8.3. Ajustes al impuesto sobre el beneficio diferido	87

CAPÍTULO IV: RESOLUCIÓN DEL ICAC DE 2016: ASPECTOS ESPECÍFICOS

1. Introducción	99
2. Criterios simplificados	99
2.1. Supuestos en los que todas las diferencias temporarias son temporales	99
2.2. Régimen simplificado de las microempresas.....	100
2.3. Empresarios individuales	101
3. Periodificación de diferencias permanentes y otras ventajas fiscales	102
4. Provisiones y contingencias derivadas del impuesto sobre beneficios	104
5. Reservas de capitalización, de nivelación y otros créditos fiscales	108
5.1. Reserva de capitalización	109
5.2. Reserva de nivelación.....	116
5.3. Reversión de medidas fiscales temporales.....	122

CAPÍTULO V: ASPECTOS RELATIVOS AL FONDO DE COMERCIO Y A LOS ACTIVOS Y PASIVOS POR IMPUESTOS EN LA CONSOLIDACIÓN CONTABLE

1. Introducción	129
2. Fondo de comercio: activos y pasivos por impuestos diferidos	129
2.1. Diferencias temporarias	131
2.2. Reconocimiento de activos por impuesto diferido.....	131
2.3. Reconocimiento de pasivos por impuesto diferido	132
2.4. Contrapartida de activos y pasivos por impuesto diferido.....	132
2.5. Revalorización voluntaria de elementos patrimoniales.....	134
2.6. Aplicación transitoria sobre el fondo de comercio	135
2.7. Fondo de comercio y activos intangibles: evolución de la norma tributaria	136
2.8. Complejo seguimiento de las diferencias temporarias.....	138
3. Impuesto sobre beneficios y cuentas consolidadas	142
3.1. Diferencias temporarias	142
3.2. Homogeneizaciones y eliminaciones de resultados	143
3.3. Inversión en sociedades del grupo	143
3.4. Valoración de activos y pasivos por impuestos por eliminación de resultados.....	144
3.5. Diferencias por consolidación y tributación en monedas distintas.....	144
3.6. Diferencias por ajustes en el valor razonable.....	144
3.7. Reconocimiento inicial del fondo de comercio de consolidación.....	144
3.8. Valor consolidado de las inversiones en sociedades participadas.....	145
3.9. Reconocimiento posterior de activos fiscales adquiridos	148

CAPÍTULO VI: RESOLUCIÓN DEL ICAC: AFECTACIÓN A RÉGIMENES ESPECIALES DE TRIBUTACIÓN

1. Introducción	153
2. Regímenes especiales de imputación de rentas	153
2.1. Calificación en el ámbito contable.....	154
2.2. Contenido del régimen tributario especial: régimen de imputación	155
2.3. Impuesto sobre beneficios de las entidades en régimen de imputación	157

2.4. Impuesto sobre beneficios de los socios que reciben la imputación	163
3. Régimen de consolidación fiscal.....	168
3.1. Referencia al régimen tributario.....	169
3.2. Aspectos contables en las sociedades que integran el grupo fiscal	177
 <i>CAPÍTULO VII: IMPUESTO SOBRE BENEFICIOS. INFORMACIÓN A REVELAR EN LA MEMORIA: SITUACIÓN FISCAL</i>	
1. Introducción	189
2. Situación fiscal en la memoria abreviada del PGC y en la memoria del PGC de PYMES	189
3. Situación fiscal en la memoria del PGC.....	191
3.1. Incidencia en las Normas de elaboración de las cuentas anuales y de las Normas de registro y valoración	192
3.2. Situación fiscal: cuadro de conciliación.....	193
3.3. Situación fiscal: información complementaria	200
4. Situación fiscal en las cuentas consolidadas.....	204
 Bibliografía básica y complementaria.....	 207

Introducción

El Plan General de Contabilidad de 2007 introdujo una modificación significativa sobre el reconocimiento y valoración del *impuesto sobre los beneficios*, de tal suerte que –como sucediera con otras resoluciones del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas– determinaba la modificación en igual sentido de la Resolución del ICAC de 9 de octubre de 1997 (revisada parcialmente en el año 2002). En este sentido, la Resolución del ICAC del 9 de febrero de 2016 cumple la función de adaptar las normas de registro y valoración, así como de la información financiera a revelar, a las exigencias establecidas en el PGC, incorporando en el Derecho contable interno español buena parte de la doctrina de la Norma Internacional de Contabilidad, número 12, *del impuesto sobre ganancias*.

El análisis y metodología para afrontar el contenido de la Resolución del *impuesto sobre beneficios* es, y ha pretendido ser en todo momento, estrictamente contable. Desde el inicio hasta el final, se ha considerado que el trabajo a desarrollar y exponer no podía ser un compendio de las incidencias contables de la aplicación del impuesto sobre sociedades; de no haberlo hecho así, probablemente el trabajo hubiese discurrido sobre otro ámbito como es el Derecho tributario aplicado. En el primer capítulo del trabajo se incide en esta metodología, al tiempo que se señala la complejidad objetiva en la que ha de desenvolverse.

Cabe señalar un párrafo significativo que describe el procedimiento contable: “La aplicación de la norma (jurídica) tributaria se estructura en otro proceso intelectual por el que *se califican unos hechos, se interpreta la norma que lo regula y, como consecuencia, se aplica el tributo*. El reconocimiento contable del impuesto sobre el beneficio va a requerir que, en mayor o menor grado, se asuma dicho proceso (calificación de hechos, interpretación de la norma, cuantificación del importe). Esta labor será, necesariamente, previa al proceso contable ordinario (captación, calificación, clasificación-cuantificación y registro)”.

El trabajo se ha ordenado en siete capítulos. Los dos primeros son introductorios, con relación al concepto del efecto impositivo y con relación a las disposiciones del PGC sobre la materia. El capítulo tercero entra de lleno en el análisis de la Resolución, con relación al articulado y, en su caso, a las referencias que contiene el preámbulo de la propia Resolución.

El capítulo cuarto se proyecta sobre cuestiones específicas. Unas que responden al articulado y otras a las menciones y reflexiones del preámbulo de la Resolución (reservas de capitalización y nivelación, y otros créditos fiscales). El capítulo quinto cubre dos aspectos como son el fondo de comercio y la incidencia en las cuentas anuales consolidadas. El capítulo sexto incide, por así hacerlo la Resolución, en dos regímenes especiales del Impuesto sobre Sociedades. El capítulo séptimo analiza las modificaciones incorporadas en la memoria normal de las cuentas anuales, con relación al impuesto sobre beneficios y la situación fiscal.

Se han incorporado ejercicios de aplicación. En ellos se observa claramente la proyección contable y, sobre todo, *del procedimiento contable del cálculo y contabilización del impuesto sobre beneficios*, a la par que se determina el cálculo liquidatorio del tributo. Esto es, no solamente se trata de *saber* sino que se persigue el objetivo inmediato, *el saber hacer*, que justifica la finalidad del conjunto del trabajo.

La preparación de la obra coincide en el tiempo con la promulgación del *Real Decreto 602/2016, de 2 de diciembre*, por el que se modifican el Plan General de Contabilidad y otras normas contables. Modificación que, en lo menester, se ha considerado e incorporado en el desarrollo del trabajo. Precisamente, cuanto este decreto incide en la pretendida simplificación de la información a revelar en la memoria abreviada del PGC y en la memoria del PGC de PYMES, la aplicación y sus recientes modificaciones de la Ley 27/2014, del Impuesto sobre Sociedades, se observa como esta última abunda en la complejidad, el casuismo, y un sinfín de normas transitorias.

Una vez más, el presente trabajo se proyecta en el ámbito académico, como formación específica de los estudios universitarios de grado, postgrado o de máster. Sin duda, su proyección va dirigida a los profesionales de la Contabilidad y de la empresa, a los asesores, a los expertos contables y a los auditores. Los autores tenemos la convicción de su utilidad en los ámbitos descritos y es nuestro efectivo deseo que constituya un instrumento válido en sus efectivas aplicaciones.

LOS AUTORES, marzo de 2017

AGRADECIMIENTOS:

A los miembros de la Junta de ACCID, en cuanto que han facilitado y acogido esta nueva publicación, así como a los miembros que han facilitado correcciones y sugerencias, incorporadas con agrado en la versión definitiva. Muy en particular, la gestión del presidente Dr. Oriol Amat que impulsa esta actividad y, en este caso, por la amabilidad en su prólogo. Por último, la gestión de la Sra. Ana Quesada, que permite transformar en una labor grata el hecho de publicar una nueva obra.

Abreviaturas

- ACCID**, Associació Catalana de Comptabilitat i Direcció
- AEIE**, Agrupaciones Europeas de Interés Económico
- AIE**, Agrupaciones de Interés Económico
- BAI**, beneficio antes de impuestos
- BIN's**, bases imponibles negativas
- Df**, diferencias
- DGT**, Dirección General de Tributos
- GC**, gastos contables
- GD**, gastos fiscalmente deducibles
- IB**, impuesto sobre beneficios
- IC**, ingresos contables
- ICAC**, Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas
- IF**, ingresos fiscalmente computables
- LIS**, Ley del Impuesto sobre Sociedades (en general, Ley 27/2014)
- NFCAC**, Normas de Formulación de las Cuentas Anuales Consolidadas
- NIC**, Normas Internacionales de Contabilidad
- NIIF**, Normas Internacionales de Información Financiera
- NRV**, parte segunda del PGC sobre normas de registro y valoración
- PGC de PYMES**, Plan General de Contabilidad de Pequeñas y Medianas Empresas de 2007
- PGC**, Plan General de Contabilidad (salvo nota en contrario, de 2007)
- Resolución del ICAC**, por defecto, Resolución de 9 de febrero de 2016
- UTE**, Unión Temporal de Empresas

