

**ACCID**

Associació  
Catalana de  
Comptabilitat i  
Direcció



# **IMPUESTO SOBRE BENEFICIOS**

## **Resolución 9 de febrero de 2016 del ICAC**

*Ramon Ferrer Pedrola*  
*Vicent Ferrer Grau*

# **Impuesto sobre beneficios (C –I)**

**Hecho económico y hecho contable**

**Nociones preliminares**

# EL IMPUESTO SOBRE EL BENEFICIO COMO HECHO CONTABLE

## CONCEPTOS BÁSICOS

**Impuesto sobre el beneficio: grava la renta empresarial con diversas denominaciones**  
 Impuesto sobre Sociedades, Utilidades, Ganancias, etc.

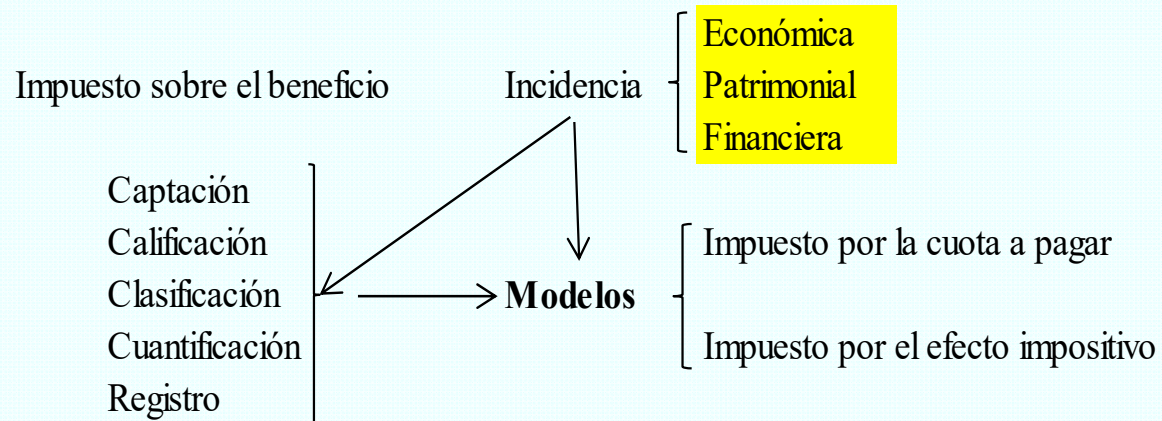
**HECHO ECONÓMICO**

$Bf^{\circ} = BAI - IB$

{

- BAI beneficio antes de impuestos
- IB impuesto sobre beneficios
- Bf<sup>o</sup> beneficio o renta neta

### HECHO CONTABLE



## CONTABILIDAD Y FISCALIDAD

### NORMAS TRIBUTARIAS FRENTE A NORMAS CONTABLES

**Norma tributaria** {  
Calificación de hechos (económicos o jurídicos)  
Interpretación de la norma a los hechos calificados  
Aplicación del tributo

**Autonomía tributación/contabilidad: Leyes del IS de 1995 y de 2014**

Base imponible:  $\frac{\text{Resultado contable} + \text{Correcciones tributarias}}{\text{Beneficio tributable}}$

#### Divergencias entre normas contables y normas fiscales

{  
De calificación (gasto no deducible, ingreso no computable, etc.)  
De valoración  
De imputación temporal

**EFECTO IMPOSITIVO**



## EFECTO IMPOSITIVO (I)

### DIFERENCIAS ENTRE BENEFICIO FISCAL (BASE IMPONIBLE) Y CONTABLE

**Punto de partida: el BAI**

Diferencias partidas contables sobre partidas fiscales

\*El IB no es gasto deducible,

**Diferencias (para obtención BI)**

- Positivas Partidas (ingresos o gastos) que suman al BAI
- Negativas Partidas (ingresos o gastos) que restan al BAI

#### CONCILIACIÓN

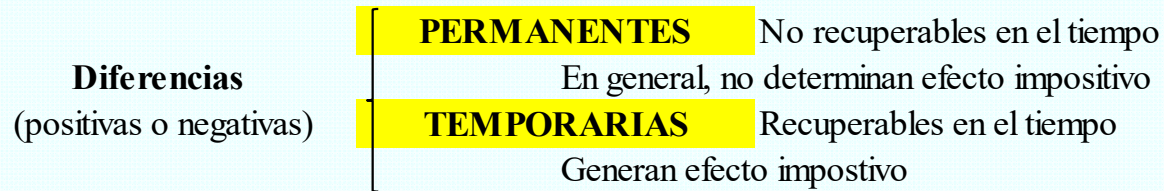
Partidas			Diferencias	
	Ingresos computables	Ingresos contables	Positivas	Negativas
1...	IF	IC	IF - IC > 0	IF - IC < 0
2...				
<i>Total diferencias (ingresos)</i>				

Partidas			Diferencias	
	Gastos contables	Gastos deducibles	Positivas	Negativas
1...	GC	GD	GC - GD > 0	GC - GD < 0
2...				
<i>Total diferencias (gastos)</i>				

$$BI = BAI + Df (+) - Df (-)$$

## EFFECTO IMPOSITIVO (II)

### CLASIFICACIÓN DE LAS DIFERENCIAS. CONCEPTO DE CARGA FISCAL



#### Efecto impositivo

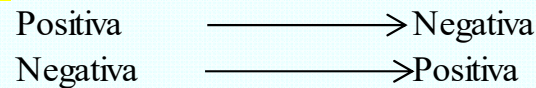
Partida en ejercicio n y fiscal en ejercicio n+x



#### Diferencias temporarias

Generación año n

Recuperación año n+x



#### Otros factores del efecto impositivo

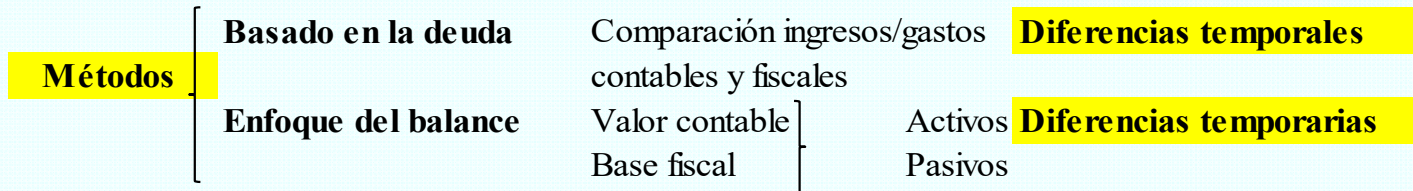
- Deducciones de la cuota**
- Bonificaciones de la cuota**
- Bases imponibles negativas**

Si aplicables en año de geración y en ejercicios siguientes

Si aplicables en ejercicios futuros para compensar BI positivas

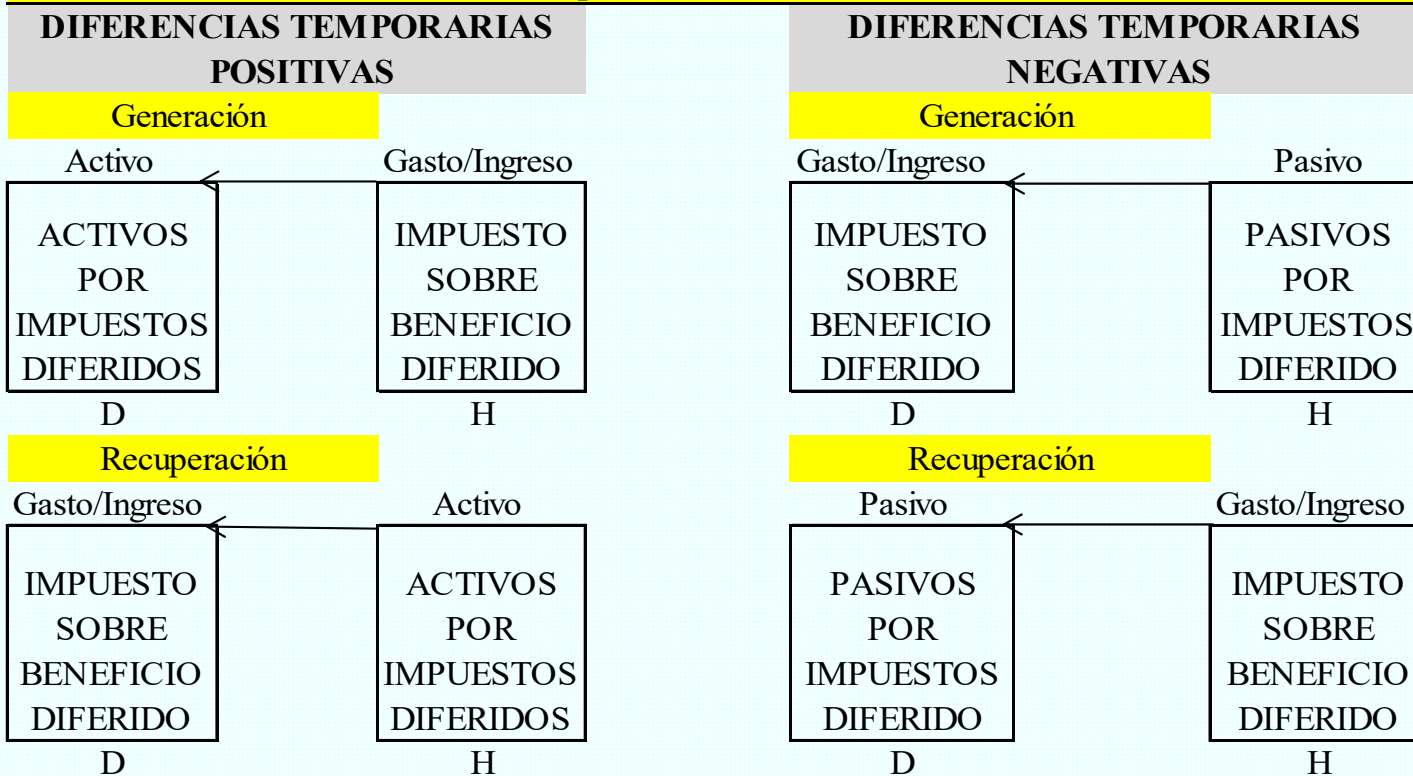
## EFECTO IMPOSITIVO (III)

### MÉTODOS DE DETERMINACIÓN Y REPRESENTACIÓN CONTABLE



Todas las diferencias temporales son temporarias.

#### Representación contable



## **EFFECTO IMPOSITIVO (IV)**

### **VALORACIÓN DEL EFECTO IMPOSITIVO**

---

#### **Activos por impuestos diferidos**

Diferencias temporarias positivas x tipo impositivo  
Base imponible negativa x tipo impositivo  
Deducciones y bonificaciones aplicables

#### **Pasivos por impuestos diferidos**

Diferencias temporarias negativas x tipo impositivo

#### **Variaciones por el tipo impositivo**

Ajustes de activos y pasivos por impuestos diferidos

#### **Otros ajustes por efecto impositivo**

Reconocimiento o cancelación de activos y pasivos por impuesto diferido



## EFECTO IMPOSITIVO (y V)

ESQUEMA BÁSICO DE CÁLCULO DEL EFECTO IMPOSITIVO			
Cálculo contable			Liquidación fiscal
XXXX 1 - 2	<b>BAI</b>		XXXX 1 - 2
	<b>1) Diferencias permanentes</b>		
		<i>Positivas</i> <i>Negativas</i>	
	a)...		
	b)...		
		1                      2	
	<b>2) Diferencias temporarias</b>		3 - 4
		<i>Positivas</i> <i>Negativas</i>	
	a) Procedentes del ejercicio		
	1)...		
	2)...		
	b) De ejercicios anteriores		
	1)...		
	2)...		
		3                      4	
ZZZZ	Base contable	<i>Base imponible previa</i>	YYYYY
		Compensación BIN's anteriores	5
		<b>Base imponible del ejercicio</b>	BBBB
		<i>Tipo impositivo</i>	
		25%	
25%*ZZZZ	Cuota económica	<b>Cuota íntegra</b>	25%*BBBB
		Deducciones y bonificaciones	
		<i>Pendientes</i> <i>Generadas</i> <i>Aplicadas</i>	
	1)...		
	2)...		
(-ddd)		PPP              GGG              DDD	(-DDD)
<b>IB</b>	<b>Impuesto sobre el beneficio</b>		
		<b>Cuota líquida</b>	CCC
		Pagos a cuenta	(-RRR)
		<b>Cuota a ingresar/Derecho devolución</b>	HHH

# **PGC de 2007: Impuesto sobre beneficios (C –II)**

## **Impuesto sobre beneficios y el efecto impositivo**

## PGC DE 2007: NUEVA ESTRUCTURA CONCEPTUAL DEL IMPUESTO SOBRE BENEFICIOS

Marco conceptual      Definición de activos, pasivos, ingresos y gastos  
 Valoración              Criterios de fiabilidad

### NORMAS DE REGISTRO Y VALORACIÓN (NRV) (I)

**Definiciones  
propias**

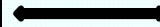
**Activos y pasivos por impuesto corriente**

**Activos y pasivos por impuesto diferido**

**Diferencias temporarias**

Generación

DIFERENCIAS  
TEMPORARIAS  
POSITIVAS



DIFERENCIAS  
TEMPORARIAS  
DEDUCIBLES

DIFERENCIAS  
TEMPORARIAS  
NEGATIVAS



DIFERENCIAS  
TEMPORARIAS  
IMPONIBLES

**Base fiscal de un activo o de un pasivo**

**Gasto o ingreso por impuesto sobre beneficios**

- [ Gasto o ingreso por impuesto corriente
- [ Gasto o ingreso por impuesto diferido

Ajustes al patrimonio neto

Afectación a cuenta de pérdidas y ganancias

$$IB = IB_c + IB_d$$

# PGC DE 2007: NUEVA ESTRUCTURA CONCEPTUAL DEL IMPUESTO SOBRE BENEFICIOS

## NORMAS DE REGISTRO Y VALORACIÓN (NRV) (II)

### Valoración

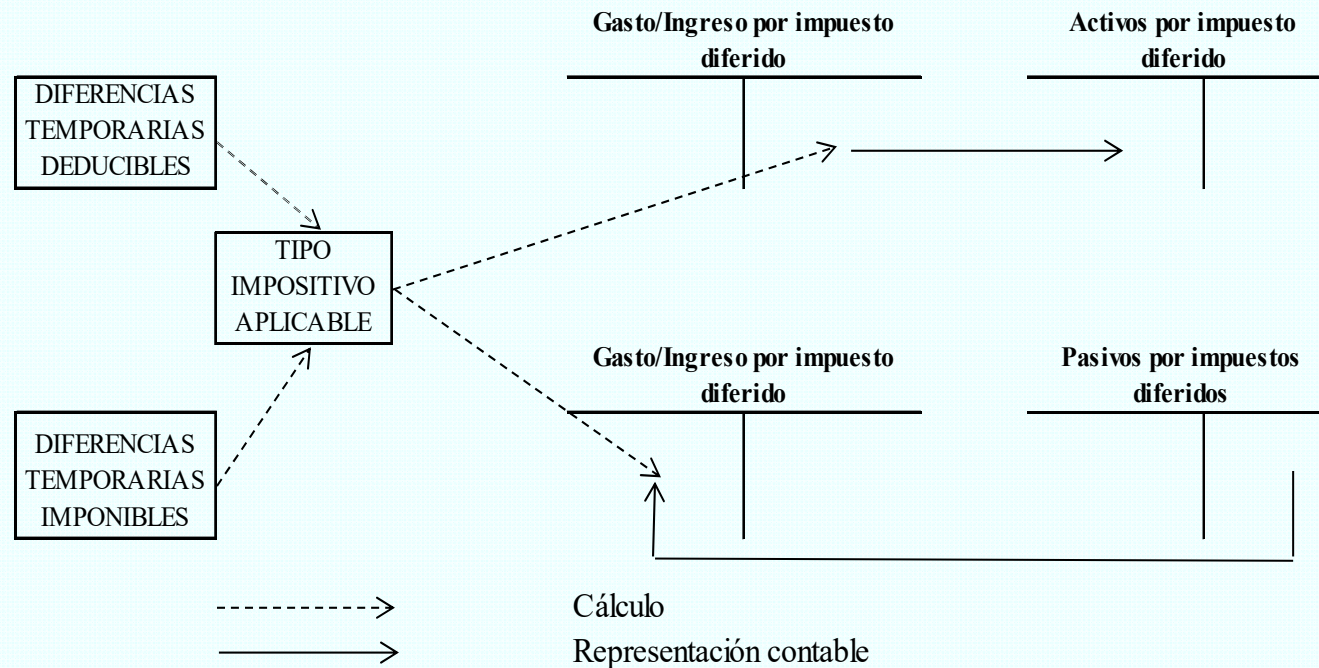
#### 1) Reconocimiento inicial

Activos y pasivos por impuesto corriente

A pagar o derechos de devolución

Activos y pasivos por impuesto diferido

Efecto impositivo (generación)



#### 2) Modificaciones posteriores



## PGC DE 2007: INFORMACION FINANCIERA Y DESGLOSE DE CUENTAS

### Información financiera

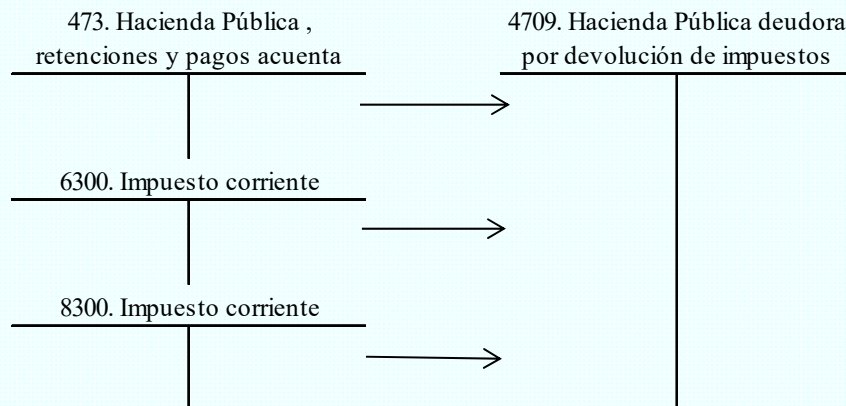
Balance normal: desglose impuesto corrientes y diferidos  
 Cuenta P y G: saldo conjunto del impuesto sobre beneficios  
 Estado de ingresos y gastos: impuesto en patrimonio neto  
 Memoria Cuadro de conciliación  
 Aspectos específicos a informar

### Plan de cuentas

Detalle de cuentas  
 Interrelaciones contables

#### Ejemplos

Hacienda Pública deudora por devoluciones de impuestos



**PGC DE 2007: INFORMACION FINANCIERA  
Y DESGLOSE DE CUENTAS**

**Cargos en la cuenta 6301. Impuesto diferido**

H		→	D	
Motivo del cargo				
479. Pasivos por impuesto dif.				6301. Impuesto diferido
	X1	Diferencias temporarias imponibles originadas	X1	
4740. Activos por dif.temp-ded.				
	X2	Diferencias temporarias deducibles aplicadas	X2	
4745. Créd.por BINS				
	X3	Aplicación compensación BINS	X3	
834. Dif.perm. Imp.vars.ejers				
	X4	Efecto impositivo diferencias permanentes periodificar	X4	
835. Deducc.Bonif a imp.vars.ejers.				
	X5	Efecto impositivo deducciones a periodificar	X5	
4742. Deduc.Bon.Ptes de aplicar				
	X6	Aplicación de deducciones pendientes ejercicios ant.	X6	
8301. Impuesto beneficio diferido				
	X7	Transferencia a resultados de ingresos patrimonio neto	X7	

## PGC DE 2007: INFORMACION FINANCIERA Y DESGLOSE DE CUENTAS

Abonos en la cuenta 6301. Impuesto diferido			
		H	>D
		Motivo del abono	
6301. Impuesto diferido			4740. Activos por dif.temp-ded.
	Y1	Diferencias temporarias deducibles originadas	Y1
	Y2	Crédito impositivo por BIN generada ejercicio	4745. Créd.por BINS
	Y3	Diferencias temporarias imponibles aplicadas	479. Pasivos por impuesto dif.
	Y4	Diferencias permanentes imputadas ejercicio	Y3
	Y5	Deducciones periodificas imputadas ejercicio	836. Dif.perm. Periodificads
	Y6	Deducciones no aplicadas en el ejercicio	Y4
	Y7	Efecto impositivo transferencia resultados de ingresos y gasto patrimonio neto	837. Deducciones periodificadas
			4742. Deduc.Bon.Ptes de aplicar
			Y5
			Y6
			8301. Impuesto beneficio diferido
			Y7

# **Resolución del ICAC de 2016 (C –III)**

## **El impuesto sobre beneficios: aspectos generales**



## RESOLUCIÓN ICAC 9/2/2016 IMPUESTO SOBRE BENEFICIOS

### ASPECTOS GENERALES

<b>Antecedentes</b>	Resolución de 1997 (y su precedente, Resolución de 1992) Resolución de 2002 de modificación parcial Resolución de 1997
<b>Regulación y posición dentro del sistema</b>	Normas mercantiles (de la UE y C de C, TR Ley Sociedades capital) PGC de 2007 y PGC de PYMES <b>NRV 13ª</b> <b>NIC nº 12, Impuesto sobre las ganancias</b> <b>Se le otorga la cualidad de desarrollo reglamentario</b>
<b>Ámbito de aplicación</b>	Todas las empresas sin distinción Excepciones: empresarios individuales y microempresas
<b>Contenido</b>	Parte dispositiva (contiene 22 artículos de regulación) Parte expositiva: necesaria para la interpretación del articulado y, en varios supuestos, completa la regulación no contenida en la parte dispositiva

## RESOLUCIÓN ICAC 9/2/2016 IMPUESTO SOBRE BENEFICIOS DEFINICIONES Y METODOLOGÍA CONTABLE

### DEFINICIONES (I)

#### Impuestos sobre beneficios

Impuestos directos, nacionales o extranjeros, sobre resultado empresarial  
Retenciones sobre dividendos (NIC 12)

#### Gasto (ingreso) por impuesto sobre beneficios

Gasto (ingreso) por impuesto corriente & Activos y pasivos por impuesto corriente  
Gasto (ingreso) por impuesto diferido & Activos y pasivos por impuesto diferido  
Gasto por impuesto  $IB = IB_c + IB_d$  PyG

#### Impuesto corriente

Cantidad que satisface la empresa por liquidaciones fiscales  
Conversión de activos por impuesto diferido  
Legislaciones que permiten devoluciones de años precedentes por pérdidas

#### Activos y pasivos por impuesto corriente

Reconocer como pasivo (activo) el impuesto corriente ejercicio y precedente

#### Activos por impuesto diferido

*Podrán reconocerse*

Cantidades del impuesto a recuperar en ejercicios futuros por:  
a) Diferencias temporarias deducibles  
b) Derecho a compensar pérdidas fiscales  
c) Deducciones y otras ventajas fiscales pendientes de aplicar

#### Pasivos por impuestos diferidos

*Se reconocerán siempre*

Cantidades a pagar en el futuro relacionadas con diferencias temporarias imponibles

#### Diferencia temporaria

Derivadas de diferente valoración, contable y fiscal, atribuida a los activos, pasivos y determinados instrumentos de patrimonio propio que incidan en la carga fiscal futura

#### a) Origen de las diferencias temporarias

Diferencias temporales entre la base imponible y resultado contable, por imputación temporal  
Combinación de negocios, reconocimiento inicial de activos y pasivos si valor contable no fiscal

#### b) Clasificación de las diferencias temporarias

Diferencias temporarias imponibles: mayores cantidades a pagar en el futuro  
Diferencias temporarias deducibles: menores cantidades a pagar en el futuro

#### c) Diferencias temporarias frente a diferencias temporales

Artº. 19 Resolución. Diferencias temporales por criterios de imputación temporal entre la base imponible y el resultado antes de impuestos

## RESOLUCIÓN ICAC 9/2/2016 IMPUESTO SOBRE BENEFICIOS DEFINICIONES Y METODOLOGÍA CONTABLE

### DEFINICIONES (II)

#### Diferencia permanente

Diferencias entre importe neto de los ingresos y gastos totales y la base imponible que  
*no se identifican con diferencias temporarias*

#### Base fiscal de un activo o de un pasivo (o de un instrumento de patrimonio propio)

Valoración fiscal de un activo, pasivo o instrumento de patrimonio propio

#### a) Base fiscal de un activo

Importe deducible fiscalmente de beneficios futuros, cuando recupere el valor del activo  
Si dichos beneficios no tributan, base fiscal = Importe en libros

#### b) Base fiscal de un pasivo

Valor en libros menos importe eventualmente deducible en el futuro.

Ingresos ordinarios recibidos de forma anticipada

Valor en libros menos importe no imponible en el futuro

#### Aspectos adicionales

- 1) Elementos con base fiscal sin valor contable: tributación o deducibilidad posterior
- 2) Base fiscal no evidente: reconocer activo o pasivo por impuesto diferido vaya a generar pagos fiscales mayores (menores) si no hubiera consecuencias fiscales

#### Ganancia (pérdida) fiscal o base imponible

Resultado calculado según reglas de la normativa fiscal

#### Resultado contable total o ingreso y gastos totales

Resultado económico calculado con las reglas contables

#### Oportunidades de planificación fiscal

Acciones en el marco legal para crear o incrementar ganancias fiscales en un ejercicio por las opciones o alternativas de la norma fiscal para deducir o para diferir

### AUSENCIA DE DEFINICIÓN: GASTO (INGRESO) POR IMPUESTO SOBRE BENEFICIOS



## RESOLUCIÓN ICAC 9/2/2016 IMPUESTO SOBRE BENEFICIOS METODOLOGÍA CONTABLE (I)

### RECONOCIMIENTO Y VALORACIÓN DE ACTIVOS Y PASIVOS POR IMPUESTO CORRIENTE

#### Reconocimiento

- a) Impuesto del ejercicio y ejercicios anteriores si está pendiente de pago, pasivo corriente o si cantidad pagada excede, se reconocerá como activo
- b) Jurisdicciones que reconocen derecho a devolución d ejercicios anteriores por pérdidas ejercicio
- c) Conversión de activos por impuesto diferido cuando la norma permita esta transformación

#### Valoración

En general, cuantías que se deduzcan de las normas legales de aplicación  
Activos y pasivos de vencimiento superior al año efecto financiero del aplazamiento  
Supuesto ejercicio n, se liquida en n+1 y se paga en n+2  
Aplazamientos de pago

#### Contabilización

En general	6300. Impuesto corriente	D
	8300. Impuesto corriente	D
	473. Pagos a cuenta	H
	4752. Hac.Pub.Acreeedora	H
	o	
	4709. Hac.Pub.deudora	D



## RESOLUCIÓN ICAC 9/2/2016 IMPUESTO SOBRE BENEFICIOS METODOLOGÍA CONTABLE (II)

### RECONOCIMIENTO DE ACTIVOS POR IMPUESTO DIFERIDO

#### Causas

- a) Diferencias temporarias deducibles
- b) Compensación futura de pérdidas fiscales
- c) Deduciones u otras ventajas aplicables en ejercicios futuros

#### Reconocimiento

##### 1) Principio de prudencia

Solo en la medida que resulte probable la disposición de ganancias futuras

Reconocimiento en el ejercicio y reconsideración en ejercicios siguientes

Baja si no resulta probable la recuperación

Alta si se considera probable y activo no reconocido previamente

Caso específico: conversión futura en crédito exigible

##### 2) Delimitación negativa

a) Supuestos generales

1. Recuperación futura se producirá en un plazo de 10 años

2. Créditos de deducciones, si se produce actividad, dudas razonables sobre requisitos

b) Pérdidas a compensar

1. Historial de pérdidas continuadas, se presume no probable obtención de ganancias

2. Compensación en un plazo no superior al previsto en legislación fiscal

Información en la memoria de los activos no reconocidos

Estimaciones basadas en el plan de negocio, realidad del mercado y especificaciones entidad

##### 3) Delimitación positiva

Existencia de diferencias temporarias imponibles en cuantía suficiente

a) En el mismo ejercicio fiscal que revertan diferencias temporarias deducibles

b) Ejercicio de pérdida fiscal, surgida por diferencia temporaria deducible, compensable

NIC 12: reconocimiento parcial si diferencias temporarias imponibles insuficientes

##### 4) Exclusión

No reconocimiento cuando DTD por reconocimiento inicial de un activo o pasivo

en una transacción que no es una combinación de negocios y no afecta al resultado ni base

## RESOLUCIÓN ICAC 9/2/2016 IMPUESTO SOBRE BENEFICIOS METODOLOGÍA CONTABLE (III)

### RECONOCIMIENTO DE PASIVOS POR IMPUESTO DIFERIDO

#### Norma general

Reconocer todos los pasivos por impuestos diferidos por todas las diferencias temporarias imponibles

#### Excepciones

- 1) Reconocimiento inicial de un fondo de comercio

No obstante, las modificaciones posteriores si pueden dar lugar a su reconocimiento siempre que las normas tributarias permitan la deducibilidad por pérdidas o amortización

- 2) Reconocimiento inicial de un activo o un pasivo en una transacción que no es una combinación de negocios y no afectó al resultado o a la base imponible

#### Caso particular

Las participaciones en el patrimonio neto de otras empresas no constituyen en sí mismas un negocio.

Cuando el elemento se adquiera entregando a cambio instrumentos de patrimonio propio, no puede originar un incremento del patrimonio neto de la sociedad por un importe superior al valor razonable del elemento patrimonial una vez deducido el efecto fiscal

#### Supuestos específicos

(Preámbulo de la Resolución)

- 1) Pasivos por impuesto diferido en cuentas anuales individuales por el fondo de comercio implícito en una inversión estratégica en empresa del grupo, cuando fiscalmente sea deducible o amortizable
- 2) Efecto impositivo asociado a las subvenciones de capital por entidades deficitarias cuya cancelación no dará lugar a salida de recursos

## RESOLUCIÓN ICAC 9/2/2016 IMPUESTO SOBRE BENEFICIOS METODOLOGÍA CONTABLE (IV)

### VALORACIÓN DE ACTIVOS Y PASIVOS POR IMPUESTO DIFERIDO

#### Valoración inicial

##### a) En general

Se valoran por los tipos de gravamen esperados en el momento de la reversión según norma fiscal vigente o aprobada, según se pueda recuperar/pagar

##### b) Situaciones específicas

- 1) Formas de recuperar y tributación de ganancias a la distribución de dividendos atendiendo al tipo nominal y a la base fiscal del activo/pasivo, en estos supuestos la tasa y base fiscal coherentes con la forma a recuperar o pagar
- 2) Diferentes tipos de gravamen o gravamen escalonado, por el tipo medio de gravamen  
Tipo medio de gravamen en el ejercicio en que se reconocen

##### c) Prohibición

Los activos y pasivos por impuesto diferido no deben ser descontados

#### Valoración posterior

Reversión atendiendo a las diferencias temporarias con ganancias futuras

En la reversión se abonarán los activos y se cargarán los pasivos

Modificación de la legislación tributaria y cambio de los tipos de gravamen: todos los activos y pasivos se estimarán por los nuevos tipos de gravamen



## RESOLUCIÓN ICAC 9/2/2016 IMPUESTO SOBRE BENEFICIOS METODOLOGÍA CONTABLE (V)

### IMPUESTOS SOBRE BENEFICIOS EN EL EXTRANJERO

#### Gastos por impuestos devengados en el extranjero

Norma general: se registrarán de igual forma al impuesto devengado en España

#### Rentas en general: dividendos, intereses cánones, etc.

Aplicación de CDI's. Gasto devengado importe de retención + deducción aplicable

Dividendos exentos: diferencia permanente + gasto retención

#### Establecimientos permanentes: rentas exentas

- 1) Base fiscal de elementos sucursal legislación tributaria del país de ubicación
- 2) Renta `positiva exenta: diferencia permanente
- 3) Créditos fiscales por pérdidas según país ubicación

#### Establecimientos permanentes: rentas no exentas

Aplicación de las deducciones por doble imposición

- 1) Valor en libros y base fiscal española
- 2) Créditos fiscales por pérdidas en España si es posible recuperación

#### Moneda funcional distinta del euro

Activos y pasivos no monetarios a cambio histórico y base fiscal cambio al cierre

Diferencia de conversión neta del efecto impositivo

#### Dividendos y participaciones en beneficios, no exentos

Aplicación de la deducción adicional del impuesto pagado en el extranjero



## RESOLUCIÓN ICAC 9/2/2016 IMPUESTO SOBRE BENEFICIOS METODOLOGÍA CONTABLE (VI)

### RECONOCIMIENTO DEL GASTO/INGRESO POR IMPUESTO SOBRE BENEFICIOS (I)

#### Reglas de contabilización

(NRV 13ª PGC y Art. 22, apart. 2 y 3, de Resolución)

- a) Gasto/ingreso por impuesto corriente: cancelación pagos a cuenta y reconocimiento de activos y pasivos por impuesto corriente
- b) Gasto/ingreso por impuesto diferido: reconocimiento y cancelación de pasivos y activos por impuesto diferido.  
Reconocimiento e imputación en PyG del ingreso imputado directamente al patrimonio neto de deducciones con naturaleza de subvención.
- c) Inscripción en la cuenta de PyG del impuesto corriente y diferido. En general.  
Excepciones: 1) Partidas reconocida directamente en patrimonio neto.  
2) Activos y pasivos surgidos por combinación de negocios.
- d) Modificación de la legislación tributaria: variación de importes de activos y pasivos por impuesto diferido determina ajustes del gasto por impuestos:
  - 1) En PyG.
  - 2) En patrimonio neto, si previamente corresponde a éste.

## RESOLUCIÓN ICAC 9/2/2016 IMPUESTO SOBRE BENEFICIOS METODOLOGÍA CONTABLE (VI)

### RECONOCIMIENTO DEL GASTO/INGRESO POR IMPUESTO SOBRE BENEFICIOS (II)

ESQUEMA DE LIQUIDACIÓN Y CÁLCULO DEL GASTO/INGRESO POR IMPUESTO SOBRE EL BENEFICIO					
CUENTA DE PÉRDIDAS Y GANANCIAS					
CONTABLE	BAI	1	FISCAL	Gasto/ingreso impuesto	
				Diferido	Corriente
	Diferencias permanentes				
2	a)		2		
3	b)		3		
	Diferencias temporarias				
	<i>Del ejercicio</i>				
	a)		4	4·t (±)	
	b)		5	5·t (±)	
	<i>De ejercicios anteriores</i>				
	a)		6	6·t (±)	
	b)		7	7·t (±)	
	Base imponible previa		8=(1+2+...7)		
	Compensación BIN's		9	9·t (+)	
	Base imponible ejercicio		10 = 8 - 9		
11 = 1+2+3	BEI				
	Tipo impositivo	t			
	Cuota íntegra		10·t		
11·t	CEI				
12	Deducciones ejercicio		12		
	Deducciones ejers. ant.		13	13	
<b>11·t - 12</b>	<b>IB</b>				
	Cuota líquida		14=10·t-12-13		14
	Pagos a cuenta		15		
	<b>Cuota ingresar o devolver</b>		<b>14 - 15</b>		
				IB (D)	IB (C)
				IB = IB (D) + IB (C)	

## RESOLUCIÓN ICAC 9/2/2016 IMPUESTO SOBRE BENEFICIOS METODOLOGÍA CONTABLE (VI)

### RECONOCIMIENTO DEL GASTO/INGRESO POR IMPUESTO SOBRE BENEFICIOS (III)

#### Creación de cuentas específicas

##### 1) Impuestos sobre beneficios en el extranjero

635. Impuesto sobre beneficios extranjero

832. Impuesto sobre beneficios extranjeros

Creación subcuentas (corriente y diferido)

##### 2) Ajustes al impuesto sobre beneficios diferido

- a) Causas
1. Cambios legales tipos impositivos
  2. Incorporación activos imp.diferido no reconocidos previamente
  3. Cancelación de activos por impuesto diferido reconocidos previamente
  4. Incorporación de pasivos por impuesto diferido no reconocidos

b) Cuentas

633. Ajustes negativos en la imposición sobre beneficios

638. Ajustes positivos en la imposición sobre beneficios

} Regularizar en PyG

833. Ajustes negativos en la imposición sobre beneficios

838. Ajustes positivos en la imposición sobre beneficios

} Subgrupo 13 Aj. Pat. Net



## RESOLUCIÓN ICAC 9/2/2016 IMPUESTO SOBRE BENEFICIOS METODOLOGÍA CONTABLE (VI)

### RECONOCIMIENTO DEL GASTO/INGRESO POR IMPUESTO SOBRE BENEFICIOS (IV) IMPUESTO SOBRE EL BENEFICIO APLICADO SOBRE EL PATRIMONIO NETO (I)

#### A) Impuesto corriente y diferido vinculado a fondos propios

Ausencia de concreción en PGC y en Resolución                      Cta 113 PGC vincula cta 6301 parcial

En particular, gastos relacionados con transacciones de instrumentos de patrimonio propios

Preferencia, en todos los supuestos, reconocer D/H en 113 con H/D en 6301 hasta cierre ejercicio

Supuestos a considerar:

1. D/H Reservas voluntaria por cambios de criterios contables
2. D/H Reservas voluntarias por rectificación de errores
  - a) Incorporación de gastos o pérdidas, gasto deducible  
6301 gasto del ejercicio      (o cta 6300 en otros casos)  
[8301 si genera diferencia temporaria deducible]  
Si no gasto deducible, no reconocimiento de efecto impositivo
  - b) Incorporación de ingresos o beneficios. Posibilidad de declaraciones complementarias  
A pagar o minorando créditos fiscales reconocidos  
4752 HP Acreedora IS más intereses y recargos
3. D/H Reservas por pérdidas y ganancias actuariales
4. H Otras cuentas de fondos propios: Subvenciones, donaciones y legados de socios y propietarios  
Reconocer directamente en fondos propios y no constituyen ingreso  
Art. 17 LIS, apartados 4 y 5: adquisiciones lucrativas base imponible valor de mercado

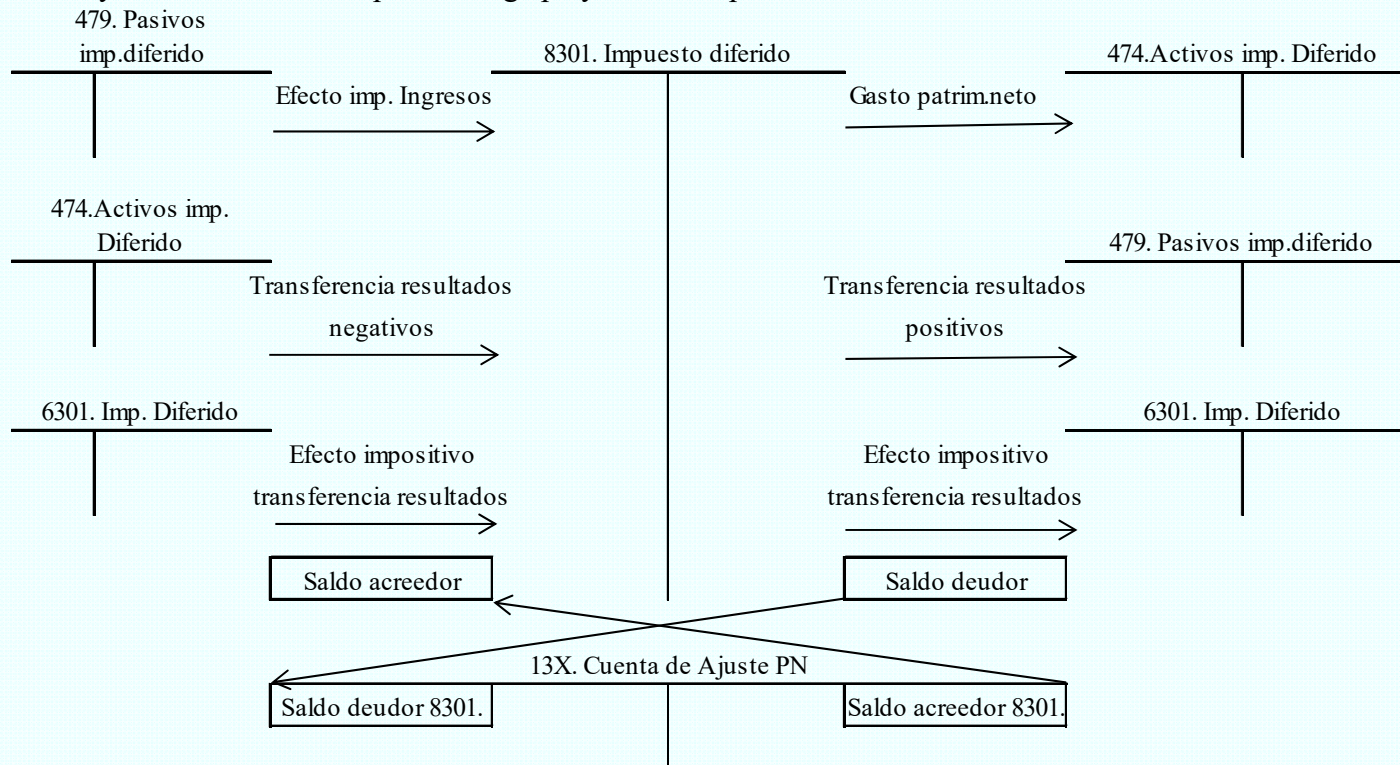


## RESOLUCIÓN ICAC 9/2/2016 IMPUESTO SOBRE BENEFICIOS METODOLOGÍA CONTABLE (VI)

### RECONOCIMIENTO DEL GASTO/INGRESO POR IMPUESTO SOBRE BENEFICIOS (IV) IMPUESTO SOBRE EL BENEFICIO APLICADO SOBRE EL PATRIMONIO NETO (II)

#### B) Impuesto corriente y diferido vinculado a otros ajustes al patrimonio neto

En general afectará a la cuenta 8301, salvedad de impuesto corriente 8300 en donaciones y legados  
Aplicable a AFDV, Operaciones cobertura, Diferencias de conversión, Subvenciones no socios,  
y en Inversiones en empresas del grupo ya sociadas previas a tal consideración.



# **Resolución del ICAC (C-IV)**

## **Aspectos específicos**

## **RESOLUCIÓN ICAC 9/2/2016 IMPUESTO SOBRE BENEFICIOS ASPECTOS ESPECÍFICOS**

Criterios simplificados: artículos 19 a 21 de la Resolución

Periodificación de diferencias permanentes, artículo 8

Provisiones y contingencias del Impuesto sobre Beneficios, artículo 18

Partidas de naturaleza fiscal (no en articulado y sí en Preámbulo)

Reserva de capitalización

Reserva de nivelación

Otros créditos fiscales

## CRITERIOS SIMPLIFICADOS

### 1) TODAS LAS DIFERENCIAS TEMPORARIAS SON TEMPORALES

Diferencias temporales (NIC nº 12): gastos o ingresos se registran contablemente en un ejercicio y se imputan fiscalmente en otro

Determinación alternativa del gasto o ingreso: SUMA ALGEBRAICA DE

- a) Tipo de gravamen a cada una de las diferencias reconocidas o aplicadas y BIN's
- b) Deducciones y ventajas fiscales
- c) Importes de ajustes valorativos de activos y pasivos por impuesto diferido

Separación de impuesto corriente y de impuesto diferido

En general, el PGC de PYMES será de aplicación el criterio simplificado

### 2) REGIMEN SIMPLIFICADO DE LAS MICROEMPRESAS

Gasto por impuesto coincide con el impuesto corriente

### 3) EMPRESARIOS INDIVIDUALES

No debe figurar gasto/ingreso por impuesto sobre beneficios

Los pagos a cuenta se cargan en cuenta del titular

Aplicable a entes sin personalidad jurídica que no sean contribuyentes del IS

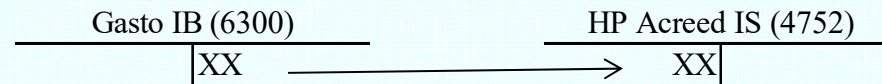


## PERIODIFICACIÓN DE DIFERENCIAS PERMANENTES Y OTRAS VENTAJAS

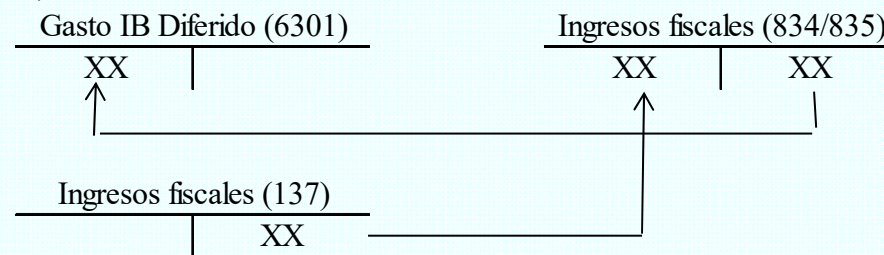
(I)

### A) Aplicación como menor gasto corriente:

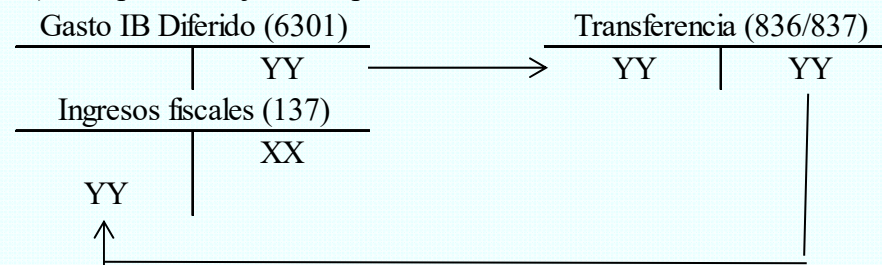
1) Contabilización del Gasto por impuesto sobre beneficios:



2) Peridoficación:



3) Recuperación ejercicios posteriores

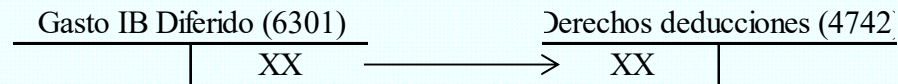


## PERIODIFICACIÓN DE DIFERENCIAS PERMANENTES Y OTRAS VENTAJAS

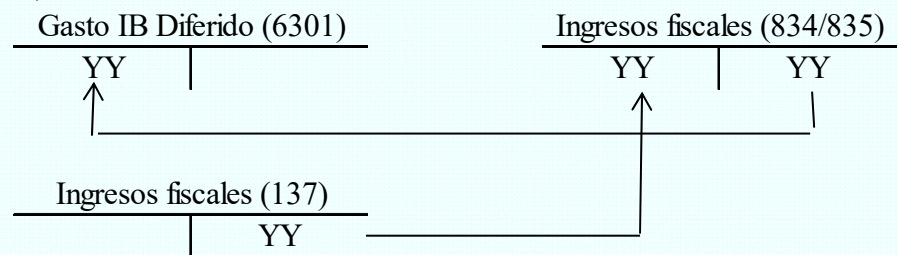
(II)

### B) Aplicación como menor gasto diferido:

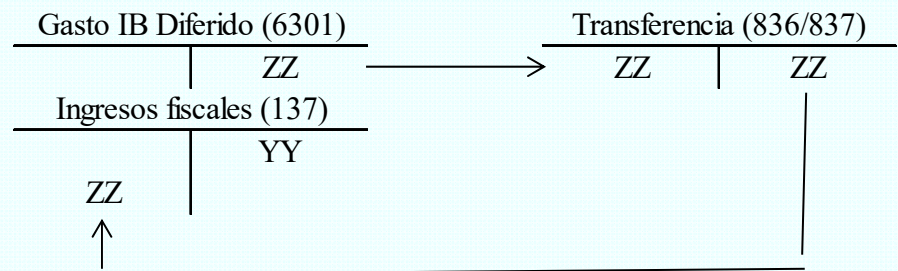
1) Contabilización del Gasto por impuesto sobre beneficios:



2) Periodificación:



3) Recuperación ejercicios posteriores



## PROVISIONES Y CONTINGENCIAS DEL IMPUESTO SOBRE BENEFICIOS

Origen	{	Actuaciones ilícitas (administrativas o penales)	
	{	Otras por	
		{	Diferente calificación de hechos
			No coincidencia valorativa
			Interpretación jurídica distinta
141. Provisión para impuestos:		interrelaciones contables PGC	
Reconocimiento	{	Por la propia empresa: generadores de riesgo	
	{	Comprobación administrativa	
Riesgo: Cuota + Intereses + Sanción			
Del ejercicio		Cuota en gasto por impuesto	
		Intereses como gasto financiero	
		Sanción, gasto excepcional 678	
Anteriores		Reservas	
Regularización exceso de provisiones (638, 76, 778 y 7951)			

## **RESERVAS DE CAPITALIZACIÓN, NIVELACIÓN Y OTROS CRÉDITOS FISCALES**

Se mencionan en el Preámbulo de la Resolución

### **1) RESERVA DE CAPITALIZACIÓN**

Reducción aplicada minora impuesto corriente

Si hay insuficiencia de base para aplicar reducción, diferencia temporaria deducible

Incumplimiento de requisitos, regularizar como pasivo por impuesto corriente

En este caso, aplicación de los intereses de demora

### **2) RESERVA DE NIVELACIÓN**

Aplicable a las ERD (reguladas en LIS)

Aplicable a bases negativas futuras o revertir en cinco años

Aplicación: reducción reconocida como diferencia temporaria imponible

Incumplimiento de requisitos: cuota, intereses y recargo del 5%.

### **3) REVERSIÓN DE MEDIDAS FISCALES**

Límite de amortizaciones de años anteriores (hasta 2014)

- 1) Recuperación de la amortización no aplicada como gasto
- 2) Dedución adicional de la cuota por diferencia del tipo impositivo



## **Resolución del ICAC (C-V)**

**Fondo de comercio y activos y pasivos por impuestos en  
la consolidación contable**

## **FONDO DE COMERCIO**

### **Reforma del Código de Comercio (art. 39.4) de 2015**

Amortización del fondo de comercio en 10 años

Amortización fiscal 1/20 parte

### **Diferencias temporarias**

NRV 13°PGC y art. 7.2 Resolución DT en combinación de negocios

NIC 12, marg 19, bases fiscales de activos identificables adquiridos y pasivos identificables asumidos

Activo a valor razonable y base fiscal igual a propietario anterior  
afecta a pasivo por impuesto diferido y al fondo de comercio

### **Reconocimiento de activos por impuesto diferido**

Fondo de comercio si valor contable menor que base fiscal reconoce AID

Aplicación posterior

### **Reconocimiento de pasivos por impuesto diferido**

Reconocimiento inicial por todas las DTI, salvo del fondo de comercio

Diferencias posteriores con relación a la parte del fondo de comercio

### **Contrapartida de activos y pasivos por impuestos**

Como resto de elementos patrimoniales adquiridos (no en PyG, excepción)

### **Revalorización voluntaria de elementos patrimoniales**

Art. 122 y 17 de la LIS

NIC 12, marg 20.

### **Aplicación transitoria del fondo comercio**

Amortización prospectiva a partir R Decreto 602/2016 o alternativa

Afectación a la Reserva por Fondo de Comercio

### **Compleja relación de diferencias temporarias**

## **IMPUESTO SOBRE BENEFICIOS Y CUENTAS CONSOLIDADAS (I)**

Antes en Resolución que modificación NFCAC

Afectación NRV del PGC 13, 19, 20 y, en su caso, 21

### **Diferencias temporarias**

Diferencia entre el valor en cuentas consolidadas y base fiscal

Consolidación puede modificar o incorporar elementos, DT por éstos

Activos por impuesto diferido sólo si es probable ganancias fiscales

### **Homogeneizaciones y eliminaciones de resultados**

Ajustes en valor de activos y pasivos sin correlación a efectos fiscales

Activos y pasivos por ID que no aparecen en cuentas individuales

A la inversa: anulación de A o PID de cuentas individuales

### **Inversión en sociedades del grupo**

Tratamiento fiscal de la operación y régimen tributario aplicado: eliminación PID

o eliminación de un AID reconocido en cuentas individuales dominante

### **Valoración de A y P ID por eliminación de resultados**

DT derivadas de eliminación de resultados = tipo imp., de sociedad obtienen bfo.

### **Diferencias de consolidación y tributación en monedas distintas**

Variación del tipo de cambio. Activos y pasivos no mentarios al cambio histórico

y la base fiscal se refiera al cambio de cierre

Ajustes de homogeneización

### **Diferencias por ajuste al valor razonable**

DT sobre ajustes al VR sobre activos adquiridos y pasivos asumidos

Si DT deben reconocerse pueden afectar a contabilización inicial del Fondo de Comercio

### **Reconocimiento inicial del fondo de comercio de consolidación**

Si FC inicial superior a base fiscal no se reconoce PID, PID siempre que no sutjan del reconocimiento inicial

Si FC inicial inferior a base fiscal se reconoce el AID, afecta a reconocimiento del FC



## **IMPUESTO SOBRE BENEFICIOS Y CUENTAS CONSOLIDADAS (II)**

### **Valor consolidado de las sociedades participadas**

Valor contable consolidado de una participada:

- 1) Dependientes consolidadas integración global: activos y pasivos de la dependiente reconocidos en consolidado, deducida la participación de socios externos
- 2) Sociedades consolidadas integración proporcional: valor neto de los activos y pasivos de la entidad reconocidos en balance consolidado
- 3) Sociedades puesta en equivalencia saldo de la cuenta que recoge la participación DT en cuentas consolidadas si diferencia entre base fiscal de participación y valor contable consolidado pueda generar importes impositivos o deducibles en momento de enajenación o bien revertir por pérdida o deterior

Posibles diferencias por

- a) resultados acumulados desde fecha adquisición
- b) Deducciones fiscales asociadas a la inversión
- c) diferencias de conversión

Revierten cuando valor contable y base fiscal tiendan a coincidir

### **Reconocimiento posterior de activos fiscales adquiridos**

- 1) Por subsanación de errores
- 2) Otros supuestos
  - a) AID adquiridos dentro del plazo de valoración inicial reducen fondo de comercio
  - b) AID después del período de valoración no afectan al FC y se reconocen en resultados o directamente al patrimonio neto



## **Resolución del ICAC (C-VI)**

Afectación a regímenes especiales de tributación

### ACOTACIÓN DE REGIMENES TRIBUTARIOS

No afecta a la totalidad de regímenes tributarios del IS y normas complementarias

En particular, la NRV 13 del PGC excluye los regímenes objetivos

(Entidades navieras en función del tonelaje)

La Resolución del ICAC regula dos regímenes

- |    |   |         |
|----|---|---------|
| a) | Regímenes de imputación de rentas             |         |
|    | Entidades en régimen de imputación            | Art. 9  |
|    | Socios de entidades del régimen de imputación | Art. 10 |
| b) | Régimen de consolidación fiscal               | Art. 11 |

## REGÍMENES ESPECIALES DE IMPUTACIÓN DE RENTAS (I)

### Ámbito de aplicación

Agrupaciones de interés económico españolas y europeas (AIE, AIEE)  
Uniones temporales de empresas (UTE)

AIE, AIEE	personalidad jurídica	sujetos pasivos IS
UTE	no personalidad jurídica	sujetos pasivos IS
CB	no personalidad jurídica	no sujeto pasivo IS, régimen de atribución

### Calificación contable

NRV 20 y 9 del PGC

- a) Explotaciones y activos controlados de forma conjunta (UTE, CB)
- b) Empresas controladas de forma conjunta (AIE, sociedades,...) (NRV 9 PGC)

### Aplicación contable a explotaciones y activos controlados de forma conjunta (UTE,CB)

- 1) Aplicación directa a los partícipes  
De forma proporcional sobre balance  
Parte que corresponda de ingresos generados y gastos incurridos  
Parte proporcional en el EFE  
Eliminación previa de resultados por transacciones socio/UTE
- 2) Estados financieros propios de UTE, CB  
Integrar estados financieros en cuentas individuales de partícipes: homogeneización

## REGÍMENES ESPECIALES DE IMPUTACIÓN DE RENTAS (II)

### Entidades en régimen de imputación

Régimen tributario (núcleo)

Socios y partícipes residentes	Imputación rentas
Socios y partícipes no residentes	Tributación efectiva entidad

Criterio de imputación e imputación temporal

Personas que ostenten derechos económicos a la fecha de conclusión del ejercicio

Imputación temporal a elección.	1) Al ejercicio siguiente
	2) Al ejercicio de cierre

### IMPUESTO SOBRE BENEFICIOS DE LAS ENTIDADES EN RÉGIMEN DE IMPUTACIÓN

#### Efecto impositivo

En general, el efecto impositivo lo registran socios, salvo imputaciones parciales

#### a) *Supuestos de imputación total*

Activos por impuestos corrientes imputados totalmente a los socios y partícipes  
Gasto por naturaleza como "Otros Impuestos" en PyG de entidad

#### b) *Supuestos de imputación parcial*

Tributación efectiva parcial de la entidad  
Activos por impuesto corriente imputados a "Otros Impuestos"  
Activos y pasivos por impuesto diferido corresponde ajustar si varía imputación

#### c) *Creación de cuentas específicas*

- 632. Entidades transparentes, efecto impositivo
  - 6320. Importes a cuenta no recuperables por entidades transparentes
  - 6323. Ajustes negativos en la imposición de entidades transparentes
  - 6328. Ajustes positivos en la imposición de entidades transparentes



**REGÍMENES ESPECIALES DE IMPUTACIÓN DE RENTAS (III)**  
**IMPUESTO SOBRE BENEFICIOS DE LOS SOCIOS QUE RECIBEN IMPUTACIÓN**

**A) Partícipes en UTE's**

Parte proporcional que les corresponda, el total del efecto impositivo por socios

**B) Socios de AIE y AIEE**

1) Criterio general

Imputación de base como diferencia permanente en el cálculo del GIS  
salvo que se prevea dividendo o transmisión de participación

2) Criterio opcional

Imputación como diferencia temporaria de forma continuada  
Preámbulo de la Resolución: limitaciones

**Reconocimiento contable de imputación de activos por impuesto corriente**

638. Ajustes positivos en la imposición sobre beneficios  
con cargo a la cuenta 4732. HP, deudora con entidades transparentes

## RÉGIMEN DE CONSOLIDACIÓN FISCAL (I)

### Régimen tributario de consolidación y consolidación contable

Equívoco en el término consolidación

Perímetro de consolidación participación superior al 75% (70%)

Opcional frente a obligatorio salvo excepciones

Se consolidan bases imponibles y ajustes frente a consolidación  
de estados financieros (cuentas anuales)

NFCAC como instrumento de eliminaciones/incorporaciones

Base imponible consolidada

Suma de bases imponibles individuales de las sociedades del "grupo fiscal"

Eliminaciones

Incorporaciones

Dotación reserva de capitalización

Dotaciones art. 11 apartado 12 de la LIS

Compensación bases imponibles negativas del "grupo fiscal"

Reserva nivelación (Si "grupo fiscal" es ERD)

Bases individuales

No limitación gastos financieros (referidos al grupo)

No otros aspectos a considerar en la base imponible consolidada

Eliminaciones e incorporaciones

Las que resulten de las NFCAC

Ausencia de mención del fondo de comercio de consolidación

## RÉGIMEN DE CONSOLIDACIÓN FISCAL (II)

### NORMAS CONTABLES (I)

#### Afectan a las cuentas individuales de las sociedades del grupo fiscal

#### 1) Gasto devengado por el impuesto sobre beneficios

Reconocer diferencias permanentes y temporarias propias individuales

Diferencias temporarias y permanentes por eliminación de resultados en la BIC

Deducciones y bonificaciones se imputan a la sociedad que genera el derecho

#### 2) Diferencias temporarias

Supuestos 1) Eliminación de resultados internos

2) Correcciones valorativas a la inversión en el capital de sociedad grupo

Reconocimiento

La sociedad que tuviera contabilizado el resultado surge DT

Cuentas a aplicar

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

4798. Pasivos por diferencias temporarias imponibles por op.intragrupo

#### 3) Bases imponibles negativas

a) Bases imponibles negativas compensadas total o parcialmente en el grupo

1) Parte compensada: crédito y débito recíproco

2) Parte no compensada: AID de sociedad con BIN

4749. Crédito por pérdidas a compensar en RDC

b) Bases imponibles anteriores al grupo fiscal

Limitado por beneficios de la propia sociedad y beneficios del grupo



## RÉGIMEN DE CONSOLIDACIÓN FISCAL (III)

### NORMAS CONTABLES (II)

#### 4) Deducciones y bonificaciones

- a) Cálculo del impuesto devengado en sociedades individuales por importe del grupo fiscal
- b) Las deducciones y bonificaciones se aplican a las sociedades que lo generaron
- c) Si cálculo determina cuota negativa, afecta a débitos y créditos recíprocos

#### 5) Retenciones e ingresos a cuenta

Se imputan a sociedades que los soportan y en los créditos y débitos recíprocos

#### 6) Activos por impuesto diferido

Limitación individual de recuperación y, además, limitación por el grupo fiscal

#### 7) Reparto de la carga tributaria

Norma fiscal o por los acuerdos entre las sociedades

Si reparto no coincide con criterios: aplicación NRV 18.2 y 21.1 PGC

#### 8) Reconocimiento de créditos y débitos recíprocos por consolidación fiscal

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



## **Resolución del ICAC (C-VII)**

**Impuesto sobre beneficios.  
Información a revelar en la memoria:  
Situación fiscal**

**SITUACIÓN FISCAL:  
MEMORIA ABREVIADA DEL PGC Y MEMORIA PGC PYMES**

**Simplificación incorporada en el Real Decreto 602/2016, de 2 de diciembre**

**Información en la memoria**

- a) Nota 3, apartado 8, de la Memoria: Criterios para registro y valoración de A y P por ID
- b) Nota 8: Gasto por impuesto sobre beneficios corriente  
Otra información exigida por norma tributaria

**Insuficiencia sobre créditos fiscales y pérdidas a compensar (comprobación y prescripción)**

Aplicación/recuperación reservas de capitalización y nivelación  
Seguimientos de activos y pasivos por impuestos diferidos

**Información obligatoria por normas fiscales**

Aplicación del régimen de fusiones y escisiones  
Régimen especial de la minería  
Revalorizaciones contables voluntarias

**Microempresas**

Información de diferencias entre la base imponible y el BAI, calificación de I, G, A y P (?)

**SITUACIÓN FISCAL: MEMORIA DEL PGC (I)**  
**MODIFICACIÓN DEL CUADRO DE CONCILIACIÓN**

<b>CUADRO DE CONCILIACIÓN DEL IMPORTE NETO DE INGRESOS Y GASTOS DEL EJERCICIO CON LA BASE IMPONIBLE DEL IMPUESTO SOBRE BENEFICIOS</b>							
	Cuenta de Pérdidas y Ganancias		Ingresos y gastos directamente		Reservas		Total
Saldo ingresos y gastos del ejercicio							
	Aumentos /Disminuciones						
	A	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							
<b>Base imponible (resultado fiscal)</b>							

Posible afectación: Estados de ingresos y gastos reconocidos  
Estado total de cambios en el patrimonio neto

**SITUACIÓN FISCAL: MEMORIA DEL PGC (II)**  
**AMPLIACIÓN CONTENIDO INFORMACIÓN NOTA 12.1 MEMORIA (I)**

**Coincidencias:**

PGC Nota	Resolución
12.1	art. 22.4
2	b
3	d
7	h
8	i
9	k
10	l
11	p

**Ampliación contenido**

PGC Nota	Resolución	
12.1	art. 22.4	
1	a	Afectación IB al ECPN
5	e	Evidencia recuperación 10 años AID
6	g	Criterios de periodificación incentivos



**SITUACIÓN FISCAL: MEMORIA DEL PGC (II)**  
**AMPLIACIÓN CONTENIDO INFORMACIÓN NOTA 12.1 MEMORIA (II)**

**Incorporación nueva información**

Resolución  
art. 22.4

---

- c PID no reconocidos
- f Afloración de AID
- j Estimaciones sobre tipos de gravamen
- m Aplicación de regímenes especiales  
Regímenes de imputación a socios
- n Régimen de consolidación fiscal  
DP y DT surgidas por consolidación  
Compensación de BIN's  
Créditos y débitos por el efecto consolidación
- o Tributación en el extranjero

## SITUACIÓN FISCAL: CUENTAS CONSOLIDADAS

### Cuadro de conciliación

CUADRO DE CONCILIACIÓN DEL IMPORTE NETO DE INGRESOS Y GASTOS DEL EJERCICIO CON LA BASE IMPONIBLE DEL IMPUESTO SOBRE BENEFICIOS						
	Cuenta de Pérdidas y	Ingresos y gastos	Reservas		Total	
Saldo ingresos y gastos del ejercicio						
	Aumentos /Disminuciones					
	A	D	A	D	A	D
Impuesto sobre Sociedades						
Diferencias permanentes						
<i>De las sociedades individuales</i>						
<i>De los ajustes por consolidación</i>						
Diferencias temporarias						
<i>De las sociedades individuales</i>						
Con origen en el ejercicio						
Con origen en ejercicios anteriores						
<i>De los ajustes por consolidación</i>						
Con origen en el ejercicio						
Con origen en ejercicios anteriores						
Compensación de bases imponibles negativas de ejercicios anteriores						
<b>Base imponible (resultado fiscal)</b>						

### Ampliación de la información sobre NFCAC

- 1) Conciliación numérica entregasto/ingreso por IB al total de ingresos y gastos reconocidos
- 2) Identificación de sociedades que tributen en régimen de consolidación
- 3) DTI por inversiones en dependientes, asociadas y negocios conjuntos si no registradas en balance