

# Resolución judicial por la que se reconoce a la empresa el derecho a compensar bases imponibles negativas de ejercicios anteriores

Análisis de la consulta 3 del BOICAC 130, de junio de 2022

**Miguel Ángel Gálvez Linares**

*Profesor del CEF.- (España)*

## Extracto

Tratamiento contable de una resolución judicial por la que se reconoce a la empresa el derecho a la compensación de bases imponibles negativas de ejercicios anteriores después de un litigio con la Hacienda Pública.

## Consulta 3

Sobre el tratamiento contable de una resolución judicial por la que se reconoce a la empresa el derecho a la compensación de bases imponibles negativas de ejercicios anteriores.

## Respuesta

La consulta versa sobre el tratamiento contable del derecho a compensar bases imponibles negativas reconocido en una resolución judicial a favor de la empresa después de un litigio con la Hacienda Pública, cuando aquella dio de baja el activo por impuesto diferido como consecuencia de la actuación de comprobación desarrollada por la Administración tributaria.

La pregunta se refiere a la cuenta de contrapartida que debe utilizar la empresa para reconocer el crédito fiscal en el año en que se produce el fallo judicial y, en particular, si el correspondiente ingreso debe contabilizarse en la cuenta de pérdidas y ganancias o con abono a una cuenta de reservas.

El registro del gasto por el impuesto sobre sociedades se realizará de acuerdo con la norma de registro y valoración (NRV) 13.<sup>a</sup> del Plan General de Contabilidad (PGC), aprobado por el Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre, o con la NRV 15.<sup>a</sup> del Plan General de Contabilidad de Pequeñas y Medianas Empresas (PGCPYMES), aprobado por el Real Decreto 1515/2007, de 16 de noviembre, y con la Resolución de 9 de febrero de 2016 del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas (BOE de 16 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 (RICAC del impuesto sobre beneficios).

En concreto, la citada resolución regula en el artículo 18, «Provisiones y contingencias derivadas del impuesto sobre beneficios», con la siguiente redacción:

1. Con carácter general, las obligaciones presentes de naturaleza fiscal, se deriven o no de un acta de inspección, deberán ocasionar en el ejercicio en que surjan el reconocimiento de una provisión por el importe estimado de la deuda tributaria.
2. La provisión a la que hace referencia el número anterior o, en su caso, si se trata de importes determinados, la deuda con la Hacienda Pública, se registrará con cargo a los conceptos de gasto correspondientes a los distintos componentes que la integran.

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

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

- a) La cuota del impuesto sobre sociedades del ejercicio se contabilizará como un gasto en la partida 17 «Impuesto sobre beneficios». A tal efecto se podrá emplear la cuenta 633. «Ajustes negativos en la imposición sobre beneficios» contenida en la cuarta parte del Plan General de Contabilidad.
- b) Los intereses correspondientes al ejercicio en curso se contabilizarán como un gasto financiero, que figurará en la partida «Gastos financieros» de la cuenta de pérdidas y ganancias.
- c) Los intereses y las cuotas correspondientes a todos los ejercicios anteriores se contabilizarán mediante un cargo en una cuenta de reservas cuando habiendo pro-

cedido el registro de la citada provisión en un ejercicio previo, este no se hubiese producido. Por el contrario, si el reconocimiento o los ajustes en el importe de la provisión se efectúan por cambio de estimación (consecuencia de la obtención de información adicional, de una mayor experiencia o del conocimiento de nuevos hechos), se cargará a cuentas del subgrupo 63 por el importe que corresponde a la cuota y a cuentas del subgrupo 66 por los intereses de demora, correspondan estos al ejercicio o a ejercicios anteriores.

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

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

De acuerdo con lo anterior, si a raíz del acta de la inspección la empresa dio de baja el crédito fiscal con cargo a la cuenta 6301, «Impuesto diferido», el reconocimiento posterior del activo por impuesto diferido también deberá presentarse en la cuenta de pérdidas y ganancias. Por el contrario, si la calificación inicial de la operación llevó a la entidad a contabilizar la baja con cargo a una cuenta de reservas, el registro del crédito en la actualidad se deberá contabilizar con abono a esta misma contrapartida.

Todo ello, siempre y cuando a su vez se cumplan los criterios regulados en el apartado 2.3 de la mencionada NRV 13.<sup>a</sup> y en el artículo 5, «Reconocimiento de activos por impuesto diferido», de la RICAC del impuesto sobre beneficios, para reconocer en balance este elemento patrimonial.

### **Ejemplo**

La sociedad Bega, SA obtuvo en el año 2018 una base imponible negativa de 150.000 euros. En el año 2020, como consecuencia de una inspección fiscal, se rebaja la base imponible negativa en 100.000 euros.

La sociedad recurrió el acta de inspección y en el año 2022, mediante sentencia judicial firme, se le reconoce el derecho a compensar la base imponible negativa anulada por la inspección.

*Se pide:*

Registrar lo que proceda en el año 2022, como consecuencia de la sentencia judicial, en las siguientes alternativas:

- a) La sociedad Bega, SA, ante la actuación de la inspección, dio de baja el crédito por pérdidas a compensar con cargo al impuesto diferido.
- b) La sociedad Bega, SA, ante la actuación de la inspección, dio de baja el crédito por pérdidas a compensar con cargo a reservas voluntarias.
- c) En el año 2022, la sociedad se encuentra en una situación de pérdidas continuadas, por lo que tiene dudas de poder recuperar el crédito fiscal.
- d) La sociedad Bega, SA, en el año 2018, no reconoció el crédito por pérdidas a compensar.

### **Solución**

El registro contable del derecho a compensar bases imponibles negativas como consecuencia de una resolución judicial, de acuerdo con la consulta 3 del BOICAC 130, de junio de 2022 (NFC082926), se puede resumir en tres puntos:

1. Si en el momento de la sentencia judicial se cumplen los criterios regulados en el apartado 2.3 de la NRV 13.<sup>a</sup> del PGC y en el artículo 5 de la RICAC para el registro de un activo por impuesto diferido y la sociedad dio de baja el crédito con cargo a la cuenta 6301, «Impuesto diferido», el registro del citado activo se realizará con cargo a la misma cuenta 6301, «Impuesto diferido».
2. Si en el momento de la sentencia judicial se cumplen los criterios regulados en el apartado 2.3 de la NRV 13.<sup>a</sup> del PGC y en el artículo 5 de la RICAC para el registro de un activo por impuesto diferido y la sociedad dio de baja el crédito con cargo a una cuenta de reservas, el registro del citado activo se realizará con cargo a una cuenta de reservas.
3. Si en el momento de la sentencia judicial, el crédito no cumple los criterios regulados en el apartado 2.3 de la NRV 13.<sup>a</sup> PGC y en el artículo 5 de la RICAC para su reconocimiento contable, no será objeto de registro.

*Apartado a)*

Como consecuencia de la inspección fiscal del año 2020, ante la imposibilidad de compensar la base negativa, la sociedad Bega, SA registró la baja del activo mediante el siguiente asiento:

Código	Cuenta	Debe	Haber
6301	Impuesto diferido	25.000	
4745	Crédito por pérdidas a compensar del ejercicio (100.000 × 25 %)		25.000

En el año 2022, ante la sentencia favorable a la sociedad, se registrará el activo con abono a la misma cuenta mediante el siguiente asiento:

Código	Cuenta	Debe	Haber
4745	Crédito por pérdidas a compensar del ejercicio (100.000 × 25 %)	25.000	
6301	Impuesto diferido		25.000

*Apartado b)*

Como consecuencia de la inspección fiscal del año 2020, ante la imposibilidad de compensar la base negativa, la sociedad Bega, SA registró la baja del activo mediante el siguiente asiento:

Código	Cuenta	Debe	Haber
113	Reservas voluntarias	25.000	
4745	Crédito por pérdidas a compensar del ejercicio (100.000 × 25 %)		25.000

En el año 2022, ante la sentencia favorable a la sociedad, se registrará el activo con abono a la misma cuenta mediante el siguiente asiento:

Código	Cuenta	Debe	Haber
4745	Crédito por pérdidas a compensar del ejercicio (100.000 × 25 %)	25.000	
113	Reservas voluntarias		25.000

*Apartado c)*

Ante esta situación y pese a la sentencia favorable, no se reconocerá el derecho a compensar la base imponible negativa por no cumplirse los criterios regulados en el apartado 2.3 de la NRV 13.<sup>a</sup> del PGC y en el artículo 5 de la RICAC para su reconocimiento contable.



*Apartado d)*

Si bien esta situación no ha sido tratada en la consulta, entendemos que, si al tiempo de la sentencia se cumplen los criterios regulados en el apartado 2.3 de la NRV 13.<sup>a</sup> del PGC y en el artículo 5 de la RICAC para su reconocimiento contable, la sociedad registrará el crédito con abono a la cuenta 6301, «Impuesto diferido».

Código	Cuenta	Debe	Haber
4745	Crédito por pérdidas a compensar del ejercicio (100.000 × 25%)	25.000	
6301	Impuesto diferido		25.000