



MIGUEL ÁNGEL GÁLVEZ LINARES
JAVIER ROMANO APARICIO

Profesores del CEF

BOICAC núm. 48, 12-2001. Consulta 4

SUMARIO:

Sobre el registro contable de la compensación de bases imponibles negativas de ejercicios anteriores.

Respuesta:

El registro contable derivado del Impuesto sobre Sociedades está regulado en la norma de valoración 16.^a contenida en la quinta parte del Plan General de Contabilidad, aprobado por Real Decreto 1643/1990, de 20 de diciembre, que ha sido desarrollada en la Resolución de este Instituto de 9 de octubre de 1997. La cuestión concreta suscitada en la consulta parece versar sobre las dudas que se plantean ante la existencia de bases imponibles negativas menores que los resultados contables negativos, dada la existencia de diferencias permanentes positivas. A este respecto, hay que indicar que la propia operativa arbitrada para el registro contable del Impuesto sobre Sociedades genera diferencias entre el concepto «bases imponibles negativas» (concepto fiscal) y «resultados negativos de ejercicios anteriores» (concepto contable). El propio gasto por Impuesto sobre Sociedades genera siempre una diferencia entre ambas magnitudes. En consecuencia no hay que confundir ambos conceptos y cuando en un ejercicio una sociedad de acuerdo con la normativa fiscal pueda compensar bases imponibles negativas de ejercicios anteriores, tendrá que tener en cuenta la citada magnitud fiscal (bases imponibles negativas susceptibles de compensación), con independencia del resultado contable que hubiera resultado de los mismos ejercicios (que pudo ser negativo o incluso positivo). El registro contable de la compensación de bases imponibles supondrá, por tanto, el abono de la par-

tida de crédito impositivo que, en su caso y de acuerdo con la aplicación que corresponde realizar del principio de prudencia recogida en la norma primera de la Resolución anteriormente citada de 9 de octubre de 1997, hubiera procedido contabilizar en el ejercicio en que se obtuvo la base imponible negativa, con cargo a la partida de gasto por Impuesto sobre Sociedades.

EJEMPLO:

Enunciado:

La sociedad ROBURGA, S.A., ha obtenido en el año 20X2 un beneficio antes de impuestos de 10.000 euros. Este pobre resultado se ha producido como consecuencia de la quiebra inesperada de tres de sus principales clientes, si bien, éstos ya han sido sustituidos, dada la gran aceptación de los productos comercializados por ROBURGA, S.A.

Además se sabe que para llegar a este resultado ha tenido en cuenta los gastos que se derivan de las siguientes operaciones:

- a) La cuenta Gastos extraordinarios presenta un saldo de 1.200 euros correspondientes a diversas multas de tráfico y un recargo por pago fuera de plazo del IBI de uno de los almacenes de la sociedad.
- b) La sociedad ha firmado el 1 de septiembre del año 20X2 un contrato de *leasing* sobre una máquina cuyo valor al contado es de 600.000 euros. Las cuotas pagadas en el año ascienden a 107.897,2 euros más IVA, de los que 91.345,8 euros corresponden a recuperación del coste. El coeficiente máximo según tablas para este elemento es del 20%, siendo utilizado para la dotación de la amortización contable.
- c) ROBURGA, S.A., tiene derecho a unas deducciones de 16.000 euros y ha realizado pagos a cuenta por 89.000 euros.
- d) ROBURGA, S.A., tributa al 35%.

En el año 20X3 el beneficio antes de impuestos de ROBURGA, S.A., asciende a 350.000 euros, sin que existan otras diferencias entre el resultado contable y la base imponible que la derivada del contrato de *leasing* firmado en el ejercicio anterior. A estos efectos se sabe que los pagos por cuotas de *leasing* han ascendido a 323.691,6 euros más IVA, de los que 277.591,3 euros corresponden a recuperación del coste del elemento.

ROBURGA, S.A., tiene derecho a unas deducciones de 12.180 euros y ha realizado pagos a cuenta por 42.240 euros.

SE PIDE:

Anotaciones contables relativas al Impuesto sobre Sociedades de los años 20X2 y 20X3.

.../...

.../...

Solución:

AÑO 20X2

Liquidación del Impuesto sobre Sociedades

Beneficio antes de impuestos	10.000
± Diferencias permanentes	
Multas y recargo	1.200
± Diferencias temporales ⁽¹⁾	(40.000)
Base imponible	(28.800)

⁽¹⁾ Cálculo de la diferencia del *leasing*:

Amortización contable: $600.000 \times 0,2 \times 4/12$	40.000
Gasto fiscalmente deducible	80.000
Diferencia	(40.000)
Recuperación del coste: 91.345,8	
Límite: $600.000 \times 0,2 \times 2 \times 4/12 = 80.000$	

Gasto por Impuesto sobre Sociedades

Beneficio antes de impuestos	10.000
± Diferencias permanentes	
Multas y recargo	1.200
Resultado contable ajustado	11.200
Tipo de gravamen	35%
Impuesto bruto	3.920
Deducciones y bonificaciones ⁽²⁾	0
Impuesto devengado	3.920

⁽²⁾ Según Consulta 4, BOICAC 35, de octubre de 1998 «En relación con las deducciones de la cuota, la norma tercera de la Resolución de este Instituto de 9 de octubre de 1997 (BOICAC núm. 31) dispone lo siguiente:

"1. Las deducciones de la cuota por incentivos fiscales y las bonificaciones del Impuesto sobre Sociedades aplicadas en la declaración por dicho tributo, minoran el gasto devengado recibiendo un tratamiento semejante al de las diferencias permanentes.

(...)."

Por consiguiente, a efectos del registro contable del gasto devengado por el Impuesto sobre Sociedades solamente se considerarán aquellas deducciones aplicadas fiscalmente en la declaración, es decir, que aunque generadas cuando fueren (en el propio ejercicio o en otros anteriores), hayan podido actuar como deducción en la autoliquidación del Impuesto sobre Sociedades del ejercicio de que se trate minorando su cuota íntegra; sin perjuicio de que se informe en la memoria de las cuentas anuales si se trata de una información significativa».

.../...

.../...

3.920	<i>Impuesto sobre beneficios (630)</i>	
10.080	<i>Créditos por pérdidas a compensar de ejercicios anteriores (4745)</i>	
89.000	<i>Hacienda Pública, deudor por devolución de impuestos (4709)</i>	
	<i>a Impuesto sobre beneficios diferido (479)</i>	14.000
	<i>a Hacienda Pública, retenciones y pagos a cuenta (473)</i>	89.000
_____ X _____		

AÑO 20X3

Liquidación del Impuesto sobre Sociedades

Beneficio antes de impuestos	350.000
± Diferencias permanentes	
± Diferencias temporales	
<i>Leasing</i> ⁽¹⁾	(120.000)
Base imponible previa	230.000
– Compensación de bases imponibles negativas	(28.800)
Base imponible	201.200
Tipo de gravamen	35%
Cuota íntegra	70.420
– Deducciones	
De ejercicios anteriores	(16.000)
Del ejercicio	(12.180)
Cuota líquida	42.240
– Retenciones y pagos a cuenta	(42.240)
Cuota diferencial	0

(1) Cálculo de la diferencia del *leasing*:

Amortización contable: $600.000 \times 0,2$	120.000
Gasto fiscalmente deducible	240.000
Diferencia	(120.000)
Recuperación del coste: 277.591,3	
Límite: $600.000 \times 0,2 \times 2 = 240.000$	

.../...

.../...

Gasto por Impuesto sobre Sociedades

Beneficio antes de impuestos	350.000
± Diferencias permanentes	
Resultado contable ajustado	350.000
Tipo de gravamen	35%
Impuesto bruto	122.500
– Deducciones	
De ejercicios anteriores	(16.000)
Del ejercicio	(12.180)
Impuesto devengado	94.320

94.320 *Impuesto sobre beneficios*
(630)

a Hacienda Pública, retenciones y pagos a cuenta (473)	42.240
a Créditos por pérdidas a compensar de ejercicios anteriores (4745)	10.080
a Impuesto sobre beneficios diferido (479)	42.000

_____ x _____

BOICAC núm. 39, 09-1999. Consulta 3**SUMARIO:**

Sobre el tratamiento en cuentas anuales consolidadas de los gastos financieros incorporados como mayor coste de las existencias de una sociedad inmobiliaria originados por la financiación percibida de su sociedad dominante, cuando dichas existencias no se han realizado frente a terceros ajenos al grupo, permaneciendo en la sociedad inmobiliaria.

Respuesta:

De acuerdo con lo dispuesto en la norma de valoración 13.^a contenida en la quinta parte de las normas de adaptación del Plan General de Contabilidad a las empresas inmobiliarias, aprobadas por Orden del Ministerio de Economía y Hacienda de 28 de diciembre de 1994, se permite la inclusión

de los gastos financieros en el precio de adquisición o coste de producción de las existencias de inmuebles en los mismos términos y condiciones establecidos en la norma de valoración 2.^a de dicho texto.

En caso de que dichos gastos financieros activados procedan de la financiación percibida de una sociedad del grupo (en la consulta planteada, la sociedad dominante), en las cuentas anuales consolidadas deberán realizarse las correspondientes eliminaciones.

En tal sentido, el artículo 39 de las Normas para la Formulación de Cuentas Anuales Consolidadas, aprobadas por Real Decreto 1815/1991, de 20 de diciembre, trata el tema de la eliminación de resultados por operaciones internas de servicios, estableciendo lo siguiente:

- «1. Se considerarán operaciones internas por servicios todas aquellas en las que una sociedad del grupo adquiera servicios a otra también del grupo, incluidos los financieros.
2. Los resultados producidos en estas operaciones deberán diferirse, hasta el ejercicio en que se realicen, cuando los servicios adquiridos se incorporen como coste de existencias o de inmovilizado, de acuerdo con las siguientes reglas:
 - a) El importe a diferir será igual a la diferencia entre el precio de adquisición o el coste de producción y el precio de venta.
 - b) El resultado se entenderá realizado de acuerdo con lo dispuesto en los artículos 37 y 38.

(...)»

De acuerdo con lo anterior, en el caso expuesto en la consulta, adicionalmente a la eliminación en las cuentas anuales consolidadas de los gastos e ingresos financieros recíprocos y de los débitos y créditos derivados de la citada financiación, dado que el servicio financiero se incorpora en las cuentas individuales como mayor valor de un activo (existencias de inmuebles), en las cuentas anuales consolidadas deberá eliminarse el resultado producido en la transacción (en este caso por el importe de los ingresos financieros devengados), corrigiéndose simultáneamente el valor contable de las existencias por dicho importe, hasta en tanto este resultado esté realizado frente a terceros (con carácter general, cuando se enajenen a terceros las existencias) o cuando una de las sociedades participantes en la operación deje de formar parte del grupo.

A estos efectos, la eliminación a que se ha hecho referencia supondrá en el balance consolidado una disminución del valor de las existencias y de los resultados de la sociedad dominante por el importe de los intereses devengados, y en la cuenta de pérdidas y ganancias consolidada una disminución de la partida que recoge el aumento de existencias de productos terminados y en curso de fabricación (dado que la incorporación de los gastos financieros activados con mayor valor de las existencias se realiza a través de la variación de existencias) y del saldo de los resultados de la sociedad dominante.

EJEMPLO:

Enunciado:

Una empresa inmobiliaria que tiene su sede en Alicante abre una sucursal en Jávea. La sede de Alicante compra aprovisionamientos por 100.000 u.m. que envía a Jávea. También solicita un préstamo el 1-7-20X0 para financiar la construcción de un edificio en la playa que realiza la sucursal. El préstamo tiene un importe de 100.000 u.m. y el tipo de interés es del 8% anual pagadero semestralmente. La central transfiere el dinero a la cuenta de la sucursal.

Los aprovisionamientos se envían a la sucursal con un recargo del 50% sobre el precio de coste y además la central repercute a su sucursal los intereses del préstamo incrementados en un 1% anual.

A 31 de diciembre el edificio todavía no se ha terminado.

La sucursal de Jávea ha pagado 100.000 u.m. a la constructora encargada de la construcción y ha consumido la totalidad de los aprovisionamientos.

SE PIDE:

Asientos contables de la central y la sucursal durante el año 20X0.

Solución:

SUCURSAL

1. Por la recepción de los aprovisionamientos:

<i>150.000</i>	<i>Aprovisionamientos recibidos de la Central (60-)</i>	
	<i>a C/C con Central (55-)</i>	<i>150.000</i>
	x	

2. Por la recepción del dinero procedente del préstamo solicitado por la central:

<i>100.000</i>	<i>Bancos, c/c a la vista (572)</i>	
	<i>a C/C con Central (55-)</i>	<i>100.000</i>
	x	

3. Por el pago a la constructora:

<i>100.000</i>	<i>Certificaciones de obra (606)</i>	
	<i>a Bancos, c/c a la vista (572)</i>	<i>100.000</i>
	x	

.../...

.../...

4. Por los intereses repercutidos por la central:

4.500	Intereses de deudas (66)	
	(100.000 × 0,09 × 6/12)	
	a C/C con Central (55-)	4.500
_____	x _____	

5. Por la activación del edificio al cierre del ejercicio:

254.500	Promociones en curso (330)	
	a Variación de existencias de promociones en curso (710)	254.500
_____	x _____	

Cálculo del coste de producción:

Aprovisionamientos consumidos	150.000
Mano de obra	100.000
Gastos financieros	4.500
TOTAL	254.500

La Consulta 3 del BOICAC 39, de septiembre de 1999, establece: «De acuerdo con lo dispuesto en la norma de valoración 13.^a contenida en la quinta parte de las normas de adaptación del Plan General de Contabilidad a las empresas inmobiliarias, aprobadas por Orden del Ministerio de Economía y Hacienda de 28 de diciembre de 1994, se permite la inclusión de los gastos financieros en el precio de adquisición o coste de producción de las existencias de inmuebles en los mismos términos y condiciones establecidos en la norma de valoración 2.^a de dicho texto.

En caso de que dichos gastos financieros activados procedan de la financiación percibida de una sociedad del grupo (en la consulta planteada, la sociedad dominante), en las cuentas anuales consolidadas deberán realizarse las correspondientes eliminaciones».

Aunque el supuesto planteado no coincide exactamente con el objeto de la Consulta 3, del BOICAC 39 (en la consulta se trata de dos sociedades del grupo y en el supuesto de una sociedad con una sucursal), podemos aplicar los criterios establecidos en ella ya que las eliminaciones a practicar en ambos casos son similares, y por tanto al valorar las existencias de la sucursal optamos por incluir la totalidad de los gastos financieros repercutidos por la central. Posteriormente, deberán eliminarse los resultados internos.

6. Regularización:

254.500	Pérdidas y ganancias (129)	
	a Aprovisionamientos recibidos de la Central (60-)	150.000
	a Certificaciones de obra (606)	100.000
	a Intereses de deudas (66)	4.500
_____	x _____	.../...

.../...		
254.500	Variación de existencias de promociones en curso (710)	
	a Pérdidas y ganancias (129)	254.500
_____	x _____	
7. Cierre y traspaso del balance a la central:		
254.500	C/C con Central (55-)	
	a Promociones en curso (330)	254.500
_____	x _____	
CENTRAL		
1. Compra de los aprovisionamientos y envío a la sucursal:		
100.000	Compras de otros aprovisionamientos (602)	
	a Bancos, c/c a la vista (572)	100.000
_____	x _____	
150.000	C/C con Sucursal (55-)	
	a Aprovisionamientos enviados a la sucursal (60-)	150.000
_____	x _____	
2. Solicitud del préstamo y transferencia a la sucursal:		
100.000	Bancos, c/c a la vista (572)	
	a Deudas a largo plazo con entidades de crédito (170)	100.000
_____	x _____	
100.000	C/C con Sucursal (55-)	
	a Bancos, c/c a la vista (572)	100.000
_____	x _____	
3. Pago de intereses del préstamo y repercusión de los mismos a la sucursal:		
4.000	Intereses de deudas a largo plazo (662)	
	a Bancos, c/c a la vista (572)	4.000
_____	x _____	
4.500	C/C con Sucursal (55-)	
	a Ingresos de créditos a largo plazo (762)	4.500
_____	x _____	.../...

.../...

4. Recepción de los elementos de la sucursal:

254.500	Promociones en curso (330)	
	a	C/C con sucursal (55-)
		254.500
_____	x	_____

5. Eliminación de los beneficios internos.

Las existencias de la sucursal están sobrevaloradas en 50.500 u.m. que corresponden a:

a)	Margen en aprovisionamientos (150.000 – 100.000)	50.000
b)	Intereses del préstamo (4.500 – 4.000)	500

50.500	Pérdidas y ganancias de la Central (129)	
	a	Exceso de valor en existencias de la sucursal (30-)
		50.500
_____	x	_____