

TRATAMIENTO DE LOS ERRORES Y CAMBIOS DE CRITERIO CONTABLE

Sergio Manuel Jiménez Cardoso

Inmaculada Lucuix García

*Departamento de Contabilidad y Economía Financiera.
Universidad de Sevilla*

Este trabajo ha sido seleccionado para su publicación por: doña Ana María MARTÍNEZ PINA, don Hilario ALBARRACÍN SANTA CRUZ, don Manuel GAGO ARECES, doña Susana GAGO RODRÍGUEZ y don Manuel VILLASALERO DÍAZ.

EXTRACTO

El tratamiento de errores y cambios de criterio contable constituye un tópico en el que confluyen normas contables y tributarias. La literatura sobre este asunto ha sido, generalmente, escasa y parcial, probablemente debido a su naturaleza mixta y a las lagunas que existían en las normas que lo trataban. Recientemente se han regulado algunos aspectos relacionados con los errores y cambios de criterio y otros han sido objeto de interpretación por la DGT o el ICAC. Ello hace posible, en nuestra opinión, una descripción sistemática de los efectos contables y tributarios de los errores y cambios de criterio. En este trabajo se incluye, como parte fundamental, una colección de casos que resuelven, de forma bastante exhaustiva, su problemática.

Palabras claves: errores contables, cambios de criterio contable, registro del impuesto sobre beneficios, reexpresión de cifras comparativas e impuesto sobre sociedades.

Fecha de entrada: 30-04-2015 / Fecha de aceptación: 30-06-2015

TREATMENT OF CHANGES IN ACCOUNTING POLICIES AND CRITERIA AND ACCOUNTING ERRORS

Sergio Manuel Jiménez Cardoso
Inmaculada Lucuix García

ABSTRACT

The treatment of changes in accounting policies and criteria and accounting errors is a topic where accounting standards and tax regulations converge. Previous literature is scarce and usually considers the problem from only one of the sides. This partial coverage could be due to the complex nature of the topic and to the existence of normative gaps. Recently some aspects related to the topic have been regulated and other have been subject of interpretation by the ICAC or the DGT. Now, these interpretations and new regulation make possible a systematic description of the accounting and tax effects of accounting errors & changes in accounting policies and criteria. In the present paper, a collection of solved cases that cover exhaustively this topic is presented.

Keywords: accounting errors, changes in accounting policies and criteria, income tax accounting, restatement of comparative figures and corporate income tax.

Sumario

1. Introducción
2. Tratamiento de los errores contables
3. Tratamiento de los cambios de criterio contable
4. Casos

Bibliografía

1. INTRODUCCIÓN

Con motivo de la reforma fiscal, la Ley del Impuesto sobre Sociedades (en adelante, LIS) ha regulado de forma explícita, por vez primera a nivel legal, el tratamiento tributario de los cambios de criterio contable. Con anterioridad, este problema solo podía resolverse con carácter general atendiendo a los posicionamientos de la doctrina académica. Según la doctrina mayoritaria previa a la reforma (CARBAJO VASCO, 2009), los cargos y abonos efectuados a reservas derivados de cambios de criterio contable debían considerarse, respectivamente, gastos deducibles o ingresos computables correctamente registrados en el ejercicio e incluirse en la liquidación del impuesto sobre sociedades a través de los oportunos ajustes. Esta doctrina mayoritaria fue validada parcialmente por la opinión de la Dirección General de Tributos (en adelante, DGT) que, en la Consulta vinculante V2280/2013 (NFC048784), la admitía en los casos en los que «la aplicación de los nuevos criterios contables origina cargos en reservas por mayores gastos, y abonos a reservas por mayores ingresos». Es decir, en aquellos cambios de criterio que originan el reconocimiento contable de gastos o ingresos no registrados previamente.

El artículo 11.3.2.º de la LIS contiene la regulación tributaria de los cambios de criterio contable. Este artículo eleva a nivel legal la opinión expresada por la DGT en la Consulta vinculante V2280/2013 (NFC048784), pero no la extiende a los cambios de criterio que afectan a ingresos o gastos ya reconocidos aplicando los criterios contables previos (al cambio) y que han sido imputados a bases imponibles de ejercicios anteriores. En estos casos, el cargo o abono a reservas derivado del cambio de criterio no se integra en la base imponible. Seguramente este tratamiento asimétrico se adopta por economía pues, en caso contrario, los ingresos o gastos previamente imputados y después ajustados deberían ser de nuevo imputados a otra base imponible.

El tratamiento tributario de los cambios de criterio contable establecido por la LIS, por tanto, no se alinea ni con la postura doctrinal mayoritaria previa, ni con el tratamiento contable propuesto por la norma de registro y valoración (en adelante, NRV) 22.ª del Plan General de Contabilidad (en adelante, PGC), y tampoco es similar al tratamiento tributario de los errores contables. La norma incluida en el artículo 11.3.2.º de la LIS tiene su antecedente en el tratamiento que la disposición transitoria 26.ª del TRLIS establecía para los ajustes contables derivados de la primera aplicación del PGC y del Plan General de Contabilidad de Pequeñas y Medianas Empresas (en adelante, PGC de PYMES) (actualmente regulada de forma similar por la disp. trans. 12.ª de la LIS). Estos procedimientos siguen vigentes, pues los ajustes derivados de la «primera aplicación» no solo se produjeron cuando fueron aprobados el PGC y el PGC de PYMES, sino que ocurren cada vez que una entidad cambia de norma contable aplicable (por ejemplo, al pasar del PGC al PGC de PYMES o viceversa).

La LIS no cita explícitamente a los errores contables, por lo que podría pensarse que son válidos, a efectos fiscales, los procedimientos contables (en aplicación de los arts. 10.3, 11.1 y

11.3.1.º primer párrafo de la LIS). Ello no es así en la medida en que el artículo 11.3.1.º segundo párrafo de la LIS, sin citarlos explícitamente, establece un criterio de imputación que le es aplicable a los errores contables. Este criterio de imputación fiscal no solo difiere del propuesto por la NRV 22.^a del PGC para los errores, sino también del establecido explícitamente por la LIS para los cambios de criterio contable. El tratamiento fiscal de los errores contables, además, se ve afectado por algunos procedimientos de regularización específicos, como los establecidos en el artículo 125.3 de la LIS y en la disposición adicional 1.^a del Real Decreto-Ley 12/2012.

Las normas contables tampoco abordan en profundidad estas cuestiones. Así, aunque el PGC regula los errores y cambios de criterio en la NRV 22.^a y el reconocimiento de activos y pasivos fiscales en la NRV 13.^a, en ninguna de estas normas se tratan, de forma específica, los efectos que, sobre el reconocimiento de los activos y pasivos derivados del impuesto sobre sociedades, tienen los errores y cambios de criterio contable. Tampoco se aborda esta cuestión en la amplia Resolución del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas (en adelante, ICAC) de 9 de octubre de 1997 (modificada por la RICAC de 15 de marzo de 2002), dedicada al registro contable del impuesto sobre beneficios, y que estaría aún parcialmente vigente en virtud de la disposición transitoria 5.^a del Real Decreto 1514/2007¹. Contablemente, además, el reconocimiento de un error en la liquidación del impuesto sobre sociedades debe, en determinadas circunstancias, efectuarse como provisión² (aplicando, por tanto, la NRV 15.^a). Los errores contables reconocidos en aplicación de la disposición adicional 1.^a del Real Decreto-Ley 12/2012 han sido objeto de la respuesta del ICAC a la Consulta 94/2013/8 (NFC048012).

Como puede observarse, el tratamiento de los errores y cambios de criterio en el contexto del impuesto sobre sociedades se ve afectado por normas genéricas y ha sido objeto de regulación o interpretación parcial reciente. En nuestra opinión, estos atributos justifican el interés de un trabajo que aborde de forma sistemática estas cuestiones.

2. TRATAMIENTO DE LOS ERRORES CONTABLES

La NRV 22.^a (tercer párrafo) define los errores contables como «las omisiones o inexactitudes en las cuentas anuales de ejercicios anteriores por no haber utilizado, o no haberlo hecho

¹ Ni en el Proyecto de Resolución del ICAC, de 9 de julio de 2015 (en adelante PRICAC de 9 de julio de 2015), por la que se dictan normas de registro, valoración y elaboración de las cuentas anuales para la contabilización del impuesto sobre beneficios.

² La respuesta del ICAC a la consulta 75/2008/10 (NFC031164) describe el reconocimiento de una provisión para impuestos como cambio de estimación. La NRV 22.^a (cuarto párrafo) define los cambios de estimaciones contables como «aquellos ajustes en el valor contable de activos o pasivos, o en el importe del consumo futuro de un activo, que sean consecuencia de la obtención de información adicional, de una mayor experiencia o del conocimiento de nuevos hechos». La norma octava del PRICAC de 9 de julio de 2015 está dedicada a las provisiones y contingencias derivadas del impuesto sobre beneficios.

adecuadamente, información fiable que estaba disponible cuando se formularon y que la empresa podría haber obtenido y tenido en cuenta en la formulación de dichas cuentas». Excepto cuando su efecto se limita a clasificaciones incorrectas, el reconocimiento de un error contable supone la aparición, desaparición o alteración del valor de activos o pasivos. De acuerdo con la NRV 22.^a, el efecto de estas variaciones en el patrimonio neto se registra, generalmente y por defecto, con cargo o abono a cuentas de reservas, en concreto a reservas voluntarias (según las relaciones contables de la cuenta 113). Solo cuando el error contable afecte a un ingreso o gasto imputado (o que debiera haberse imputado) en ejercicios anteriores a una partida de patrimonio neto distinta a la de resultado del ejercicio, el efecto del cambio de valor de los activos o pasivos debe imputarse a esta otra partida de patrimonio neto (en vez de a reservas voluntarias).

De acuerdo con la NRV 13.^a 4 a), en la medida en que la corrección del error contable suponga la inclusión en la liquidación del impuesto sobre sociedades de una transacción o suceso reconocido en reservas voluntarias origina, al registrar el impuesto corriente, un cargo o abono a reservas voluntarias por su efecto fiscal. De esta manera, en el patrimonio neto, tanto el resultado del ejercicio como las reservas voluntarias figuran por sus valores netos de impuestos. Si el error contable se ha recogido en otra partida de patrimonio neto (como veremos al final de este apartado), el efecto impositivo debe recogerse en esa misma partida.

Las normas contables obligan a informar, en las cuentas anuales, de los errores significativos que afecten a los datos publicados en las cuentas anuales de ejercicios anteriores. Esto se efectúa: a) en la memoria, en el apartado 2.8, «Bases de presentación de las cuentas anuales» del modelo de memoria normal (apartado 2.7 del modelo de memoria abreviada); b) reexpresando³ las cifras afectadas por el error que, a efectos comparativos, contienen las cuentas anuales del ejercicio en el que se corrige el error, y c) desglosando en el estado total de cambios en el patrimonio neto las consecuencias de los errores en las partidas de patrimonio neto, si la empresa lo formula.

En concreto, si la empresa presenta el modelo de memoria normal, debe proporcionar en ella información detallada de los ajustes por corrección de errores realizados en el ejercicio, indicando su naturaleza y cuándo se produjo el error. A efectos comparativos, la memoria normal incluirá los importes corregidos (reexpresados) de las partidas afectadas por el error y que se hayan publicado en las cuentas anuales de ejercicios anteriores. Si no pudiera efectuarse la rectificación desde el momento en que se cometió el error, debe informarse de ello, de las circunstancias que lo explican y desde cuándo se ha corregido el error (es decir, qué cifras comparativas han sido reexpresadas y cuáles no).

Frecuentemente, el reconocimiento de un error contable afecta al cálculo de la base imponible de ejercicios anteriores. En estos casos, resulta de aplicación el artículo 11.3.1.º segundo párrafo de la LIS, que indica:

³ Una cifra reexpresada, en el sentido de la NIA-ES 710, es «adaptada a efectos comparativos», bien por haberse producido una modificación de la estructura de las cuentas anuales, bien por realizarse un cambio de criterio contable o subsanación de un error, según lo establecido en la NECA 5.^a 1.

«Los ingresos y los gastos imputados contablemente en la cuenta de pérdidas y ganancias o en una cuenta de reservas en un periodo impositivo distinto de aquel en el que proceda su imputación temporal, según lo previsto en los apartados anteriores⁴, se imputarán en el periodo impositivo que corresponda de acuerdo con lo establecido en dichos apartados. No obstante, tratándose de gastos imputados contablemente en dichas cuentas en un periodo impositivo posterior a aquel en el que proceda su imputación temporal o de ingresos imputados en las mismas en un periodo impositivo anterior, la imputación temporal de unos y otros se efectuará en el periodo impositivo en el que se haya realizado la imputación contable, siempre que de ello no se derive una tributación inferior a la que hubiere correspondido por aplicación de las normas de imputación temporal prevista en los apartados anteriores».

De la lectura de esta norma tributaria se desprende el paralelismo entre el tratamiento contable (rectificación retrospectiva) y tributario (liquidación complementaria) de los errores que supongan que **alguna base imponible anterior fue mayor a la declarada**. Es decir, de aquellos errores contables que perjudiquen a la Administración tributaria, porque un ingreso se ha imputado después o un gasto antes. La rectificación procederá, a efectos tributarios, siempre que el ejercicio no haya prescrito⁵.

Esta rectificación puede efectuarla el contribuyente voluntariamente, mediante declaración complementaria, o ser consecuencia de un proceso inspector. Si el reconocimiento deriva de un proceso inspector, en aplicación de la NRV 15.^a, el pasivo emergente se reconoce como una provisión para impuestos (a largo plazo, en la cuenta 141, o a corto plazo, en la cuenta 5291), en tanto sea incierto el importe y/o el momento en el que va a producirse el desembolso. Esta provisión tiene un origen legal, por lo que la deducibilidad de los gastos implicados en su reconocimiento no está exceptuada por el artículo 14.3 a) de la LIS. A pesar de ello, no serán deducibles ni la cuota [en aplicación del art. 15 b) de la LIS], ni las multas, sanciones y los recargos [en aplicación del art. 15 c) de la LIS]. En caso de que el contribuyente reconozca voluntariamente el error (o el importe surgido de la inspección sea cierto y con vencimiento conocido), el pasivo se registra con abono a la cuenta 4752, «Hacienda Pública acreedora por impuesto sobre sociedades».

En nuestra opinión, el registro del efecto fiscal de los errores (independientemente de que se reconozca como una provisión o una deuda) puede realizarse a partir de las relaciones contables de la cuenta 141, «Provisión para impuestos». Es decir, el pasivo se abona con cargo a gastos financieros por los intereses de demora correspondientes al ejercicio corriente, a gastos excepcio-

⁴ Es decir, de acuerdo con las normas fiscales o, lo que es lo mismo, con arreglo a la normativa contable excepto cuando expresamente lo establezca la LIS.

⁵ Excepcionalmente, en aplicación del artículo 26.5 de la LIS, pueden producirse rectificaciones en el valor de los créditos por pérdida a compensar de ejercicios prescritos cuya compensación se pretenda.

nales por las sanciones y recargos y a reservas voluntarias por la cuota y los intereses de demora correspondientes a ejercicios anteriores.

El reconocimiento contable de la regularización fiscal originada por una declaración complementaria o una inspección difiere de lo indicado en el párrafo anterior si se considera que es producto de un cambio de estimación⁶. A diferencia de los errores, en este caso el registro contable anterior no se califica como incorrecto, por lo que el contribuyente no puede reexpresar las cifras publicadas en las cuentas anuales de ejercicios precedentes. En un cambio de estimación, los gastos o ingresos emergentes se imputan prospectivamente, es decir, al ejercicio corriente o a ejercicios futuros. El ICAC, en la respuesta a la Consulta n.º 75/2008/10 (NFC031164) indica que la obligación que surge de una inspección derivada de un cambio de estimación debe registrarse con cargo a los resultados del ejercicio: la cuota íntegra se carga a la 6300, «Impuesto corriente», la sanción a gastos excepcionales y todos los intereses de demora a gastos financieros. Este procedimiento también parece aplicable al reconocimiento de una deuda derivada de la liquidación de una declaración complementaria efectuada voluntariamente por el contribuyente, siempre que se origine por un cambio de estimación. La cantidad de información que la empresa está obligada a divulgar sobre los cambios de estimaciones es muy reducida, limitándose a comunicar los efectos significativos que produzcan en el ejercicio cerrado o en los posteriores.

El reconocimiento del pasivo con la Administración tributaria (independientemente de que implique el registro de una deuda o de una provisión y de que se trate como error o cambio de estimación) tiene efectos en la liquidación del impuesto sobre sociedades del ejercicio corriente. Puesto que los intereses de demora reconocidos contablemente son deducibles, los que se reconozcan en reservas voluntarias ocasionan un ajuste negativo en la liquidación del impuesto sobre sociedades. En la medida que las sanciones y recargos no son deducibles, originan un ajuste positivo. Los casos 1 a 3, que posteriormente veremos, ilustran el tratamiento de errores contables que suponen bases imponibles anteriores mayores a las declaradas y que se resuelven mediante declaración complementaria. En el caso 1 se indica cómo se reconocería el error si hubiese derivado de un proceso inspector. El caso 8 presenta la regularización de una deducción cuyas condiciones se incumplen posteriormente, dependiendo de si está originada por un error o por un cambio de estimación.

Por el contrario, si el error contable implica que **alguna base imponible anterior fue menor a la declarada** (es decir, que el error contable benefició a la Administración tributaria) en aplicación del artículo 11.3.1.º segundo párrafo de la LIS, la imputación fiscal debe efectuarse en el periodo en el que se haya reconocido contablemente. Dado el literal de este artículo, parece que estos errores contables no constituyen errores tributarios, por lo que no son susceptibles de originar una devolución (regulada en los arts. 124 a 127 de la Ley General Tributaria).

Esto ocurre cuando un ingreso se ha registrado e imputado fiscalmente antes o un gasto después de lo establecido en las normas fiscales. En el caso del gasto, su reconocimiento contable (y,

⁶ Puede encontrar la definición de cambio de estimación en la nota a pie de página n.º 2.

por lo tanto, la corrección del error) supone el registro de un cargo en reservas voluntarias que, al ser deducible, origina un ajuste negativo en la liquidación del impuesto sobre sociedades del ejercicio en el que se produce la corrección del error. En el caso del ingreso, la corrección del error supone un cargo a reservas voluntarias y, cuando el ingreso se devengue correctamente, el reconocimiento contable, de nuevo, del ingreso. Puesto que la imputación de un ingreso a un ejercicio anterior es una incorrección contable pero no tributaria (en aplicación el art. 11.3.1.º segundo párrafo de la LIS), el ingreso se considera correctamente imputado a la base imponible anterior. Por lo tanto, el cargo a reservas voluntarias derivado de la corrección del error no tendrá efectos tributarios. Para evitar la doble imputación del ingreso cuando este se devengue correctamente (desde la perspectiva contable), lo que no sería admisible en aplicación de la disposición transitoria 1.ª (segundo párrafo) de la LIS, este no se integrará de nuevo en la base imponible. En este caso, la no deducibilidad del cargo a reservas no tiene efectos en la liquidación del impuesto sobre sociedades del ejercicio en el que se corrige el error. Por el contrario, la no imputabilidad fiscal del ingreso, cuando se reconozca correctamente, ocasionará un ajuste negativo en el ejercicio en el que se registra por segunda vez. Si el reconocimiento (correcto) del ingreso se va a producir en algún ejercicio posterior a aquel en que se corrige el error, en este debe reconocerse un activo por impuesto diferido que se abonará en el ejercicio en que se registre (ya correctamente) el ingreso. Los casos 4 a 6 ilustran el reconocimiento de errores contables que suponen una base imponible inferior a la declarada.

Tabla 1. Resumen del tratamiento de los errores contables que afectan a reservas voluntarias

Tipo de error contable	Gasto imputado en un ejercicio anterior o ingreso imputado en un ejercicio posterior.	Gasto imputado en un ejercicio posterior o ingreso imputado en un ejercicio anterior.
Rectificación contable	Abono en reservas voluntarias.	Cargo en reservas voluntarias.
Consecuencia fiscal del error contable	Base imponible anterior mayor a la declarada (error en contra de la Administración tributaria).	Base imponible anterior menor a la declarada (error a favor de la Administración tributaria).
Regularización fiscal	Declaración complementaria o liquidación por la Administración tributaria (inspección).	Salvo que ocasionen una tributación inferior: a) Es deducible el cargo en reservas mediante el que se rectifica el gasto reconocido erróneamente. b) No es deducible el cargo en reservas mediante el que se rectifica el ingreso reconocido erróneamente. Tampoco será imputable el ingreso cuando se devengue correctamente.
.../...		

.../...		
Efecto de la regularización en la liquidación del ejercicio corriente	<p>Ajuste negativo por los intereses de demora reconocidos en reservas.</p> <p>Ajuste positivo por los recargos y sanciones reconocidos en la cuenta de pérdidas y ganancias, que no son deducibles.</p>	<p>Ajuste negativo en la liquidación de la base imponible por el gasto (corregido) reconocido en reservas voluntarias.</p> <p>Ajuste negativo en la liquidación de la base imponible por el ingreso reconocido correctamente y que ya tributó.</p>
Efecto contable de la regularización fiscal en el ejercicio corriente	<p>El pasivo fiscal se abona con cargo a gastos financieros por los intereses de demora del ejercicio, a gastos excepcionales por las sanciones y recargos y a reservas voluntarias por el resto.</p>	<p>Al registrar el impuesto corriente se abona a reservas voluntarias por el efecto fiscal del gasto deducible registrado en reservas voluntarias.</p> <p>Al registrar el impuesto corriente se abona a reservas voluntarias por el efecto fiscal del ingreso imputado a la base imponible que se haya devengado parcial o totalmente en el ejercicio y que se había imputado incorrectamente en ejercicios anteriores.</p> <p>Al registrar el impuesto diferido se reconocerá un activo por impuesto diferido con abono a reservas voluntarias por el efecto fiscal del ingreso imputado incorrectamente y que se devengará contablemente en el futuro.</p>
Efecto de la regularización en la liquidación de ejercicios futuros		<p>Ajuste negativo en la base imponible por el ingreso reconocido correctamente y que ya tributó.</p>
Efecto contable de la regularización fiscal en ejercicios futuros		<p>Al registrar el impuesto corriente se abona a reservas voluntarias por el efecto fiscal del ingreso imputado a la base imponible incorrectamente y que se haya devengado parcial o totalmente en el ejercicio.</p> <p>Al registrar el impuesto diferido se reduce el activo por impuesto diferido con cargo a reservas voluntarias por el efecto fiscal de los ingresos imputados erróneamente y que se han devengado contablemente en el ejercicio.</p>

La imputación fiscal de ingresos o gastos en ejercicios distintos a los que se devengan, a los que nos hemos referido anteriormente, se acepta a efectos fiscales, según el artículo 11.3.1.º segundo párrafo de la LIS «siempre que de ello no se derive una tributación inferior a la que hubiere correspondido por aplicación de las normas de imputación temporal». Esto podría ocurrir cuando la imputación de ingresos a ejercicios anteriores o gastos a posteriores se produce en un contexto de incremento de tipos impositivos (por ejemplo, cuando una empresa deja de considerarse de nueva creación, según el art. 29.1 de la LIS, para pasar a tributar al tipo general) o cuando permiten aprovechar bonificaciones o deducciones que se habrían perdido de otro modo. Respecto a las circunstancias concretas en las que se produce esta tributación inferior, parece que la DGT solo se ha pronunciado, de forma bastante reiterada, respecto a la no deducibilidad posterior de los gastos devengados fiscalmente y no incluidos en bases imponibles correspondientes a ejercicios prescritos [Consultas vinculantes V0721/2011 (NFC040861), V2591/2011 (NFC042863), V1590/2013 (NFC047861), V0530/2014 (NFC050534)]. El caso 7 ilustra el reconocimiento de un error contable consistente en un gasto no reconocido en un ejercicio prescrito.

Respecto a otros casos en los que puede producirse una tributación inferior, la norma no explicita si puede considerarse aceptable la imputación fiscal de ingresos o gastos en ejercicios distintos a los que se devenguen si su cuantía o sus efectos se limitan, de forma que no se produzca una tributación inferior. Si esto fuera correcto, por ejemplo, podría deducirse un gasto devengado en un periodo no prescrito en el que la empresa era de nueva creación (y en el que, por lo tanto, tributaba a un tipo del 15%) en un periodo posterior (en el que tributa al 25%) si el gasto se considera deducible solo en un 60%.

El artículo 125.3 de la LIS (anterior 137.3 del TRLIS) regla con generalidad la **regularización de exenciones, deducciones o incentivos fiscales** cuando se produzca la pérdida del derecho a disfrutar de ellos. Esta regularización se produce junto con la cuota del periodo impositivo en que tenga lugar el incumplimiento de los requisitos o condiciones, mediante el pago de la cuota íntegra o cantidad deducida correspondiente a la exención, deducción o incentivo aplicado en periodos anteriores, además de los intereses de demora. En el caso de la minoración por nivelación, con una penalización adicional del 5% (art. 105.6 de la LIS). Este procedimiento fiscal plantea algún problema contable que, aun no siendo cuantitativamente importante, carece actualmente de solución aceptada. Cuando los errores contables en contra de la Administración tributaria se resuelven mediante declaración complementaria efectuada durante el ejercicio en el que se reconoce el error, los intereses de demora devengados corresponden al ejercicio corriente o a ejercicios anteriores. Sin embargo, la regularización efectuada en aplicación del artículo 125.3 de la LIS se efectúa junto con la cuota del periodo impositivo en el que tiene lugar el incumplimiento. Es decir, que el pago tiene lugar en el ejercicio siguiente al incumplimiento. Por ello, contablemente también surgirán **intereses correspondientes al ejercicio futuro**. El PGC no permite imputar al ejercicio corriente (en el que se reconoce el error) gastos que se devengarán en el futuro (cuando se produzca la regularización), pero tampoco parece que la NRV 13.^a permita el descuento de

pasivos por impuesto corriente⁷. Además, como la regularización se efectúa junto con la liquidación del ejercicio corriente, es incluso posible que la entidad ya haya pagado a la Administración tributaria (a través de retenciones soportadas o pagos fraccionados efectuados en el ejercicio en el que se reconoce el error) los intereses de demora aún no devengados. El caso 8 ilustra la regularización de una deducción cuyos requisitos se incumplen y en el que se ha optado por reconocer en el ejercicio siguiente los intereses de demora que le son imputables.

Ciertamente, los importes afectados por la circunstancia anterior normalmente no serán significativos, por lo que generalmente cualquier tratamiento contable será aceptable en aplicación del principio de importancia relativa (MCC 3.º 6). No obstante, la eficacia fiscal de un tratamiento contable incorrecto puede estar afectada por el artículo 11.2 de la LIS, que indica que los criterios de imputación temporal de ingresos y gastos utilizados excepcionalmente por el contribuyente para conseguir la imagen fiel del patrimonio, de la situación financiera y de los resultados, de acuerdo con lo previsto en los artículos 34.4 y 38 i) del Código de Comercio (artículo en el que se establece el principio de importancia relativa), está supeditada a la aprobación por la Administración tributaria, en la forma que reglamentariamente se determine.

En general, la **regularización fiscal** debería entenderse contablemente como un proceso de reconocimiento de errores. Esta parece ser la interpretación que hace el ICAC, en la respuesta a la Consulta n.º 94/2013/8 (NFC048012), del procedimiento de regularización tributaria especial establecido por la disposición adicional 1.ª del Real Decreto-Ley 12/2012, de 30 de marzo, por el que se introducen diversas medidas tributarias y administrativas dirigidas a la reducción del déficit público. Según el ICAC, en este proceso de regularización, «el ajuste por el efecto acumulado de las variaciones de los activos y pasivos, se contabilizará en una partida de reservas». A pesar de ello, el ICAC propone que el pago a la Administración tributaria de la autoliquidación practicada en la regularización (es decir, del pasivo fiscal por impuesto corriente originado en la regularización) se registre con cargo a la cuenta de impuesto corriente, incluida en la cuenta de pérdidas y ganancias del ejercicio, debido a que «la cantidad pagada tiene su fundamento económico en la regularización de la situación tributaria del obligado al pago sin que implique la extinción de una deuda tributaria devengada en ejercicios anteriores» (sic).

En nuestra opinión, esta doctrina administrativa está en contradicción con lo establecido en la NRV 13.ª 4 a) que establece que si el pasivo por impuesto corriente se relaciona «con una transacción o suceso que se hubiese reconocido directamente en una partida del patrimonio neto, se reconocerá con cargo o abono a dicha partida». Por lo tanto, según el PGC, el pasivo por impuesto corriente surgido del proceso de regularización debería registrarse con cargo a reservas y no a la cuenta de gasto 6300, «Impuesto corriente». Esta opinión del ICAC es, además, difícil de conciliar con la que ha mantenido anteriormente en algún caso similar. Así, en relación con la actualización de balances efectuada al amparo del artículo 9 de la Ley 16/2012 (una cuestión que es estructuralmente

⁷ El PRICAC de 9 de julio de 2015 prevé el descuento de pasivos y algunos activos por impuesto corriente cuando su vencimiento supere el año. Si el pasivo se reconoce como una provisión para impuestos, la norma contable aplicable (la NRV 15.ª) obliga, salvo en determinadas circunstancias, a reconocer el pasivo a valor actual (descontado).

similar, desde la perspectiva contable, a un proceso de regularización), el ICAC en la respuesta a la Consulta n.º 92/2012/5 (NFC045901) (pregunta 5) indica que el gasto derivado del gravamen único:

«[...] de acuerdo con lo previsto en la Ley fiscal, se contabilizará con cargo a la cuenta en que luzca la reserva originada por la actualización. A la misma conclusión cabría llegar por aplicación analógica de lo dispuesto en el apartado 4 de la NRV 13.^a "Impuestos sobre beneficios" del Plan General de Contabilidad, en cuya virtud, el gasto que trae causa de un ajuste de valor se reconoce con cargo a la cuenta en que se haya contabilizado la variación de valor».

Finalmente, **si el error no afecta al cálculo de la base imponible de ejercicios anteriores**, su registro se limita a lo indicado en la NRV 22.^a, no teniendo efectos fiscales⁸. Algunos errores de este tipo pueden afectar al valor, en el balance inicial, de activos o pasivos por impuesto diferido. Por ejemplo, en el caso de que el error influya en el valor contable de una inversión financiera calificada como disponible para la venta, la corrección del error no se efectúa con cargo o abono a reservas voluntarias, sino a la cuenta 133, «Ajustes por valoración en activos financieros disponibles para la venta». Si esta variación de valor origina un futuro mayor pago de impuestos (por ejemplo, porque el incremento no va a ser compensado completamente por una deducción o exención por doble imposición) o un futuro menor pago de impuestos (por ejemplo, porque la minusvalía sea deducible), debe reconocerse contablemente un pasivo o activo por impuesto diferido con cargo o abono a la cuenta 133.

3. TRATAMIENTO DE LOS CAMBIOS DE CRITERIO CONTABLE

El principio de uniformidad (MCC 3.º 3) indica que:

«... adoptado un criterio dentro de las alternativas que, en su caso, se permitan, deberá mantenerse en el tiempo y aplicarse de manera uniforme para transacciones, otros eventos y condiciones que sean similares, en tanto no se alteren los supuestos que motivaron su elección. De alterarse estos supuestos podrá modificarse el criterio adoptado en su día; en tal caso, estas circunstancias se harán constar en la memoria, indicando la incidencia cuantitativa y cualitativa de la variación sobre las cuentas anuales. Cuando se produzca un cambio de criterio contable, que solo procederá de acuerdo con lo establecido en el principio de uniformidad, se aplicará de forma retroactiva y su efecto se calculará desde el ejercicio más antiguo para el que se disponga de información».

De acuerdo con la NRV 22.^a, los **cambios de criterio contable** que supongan la variación del valor de activos y/o pasivos de la empresa se registran retroactivamente, de forma similar a los errores. Es decir, con cargo o abono a cuentas de reservas voluntarias o a otra partida de patrimonio neto, cuando afecten a ingresos o gastos imputables a esa partida. De acuerdo con la NRV

⁸ Excepto en los casos descritos en el artículo 200 de la Ley General Tributaria.

13.^a 4 a), el efecto impositivo del cambio de criterio debe recogerse en la misma partida de patrimonio neto empleada para registrar el cambio de criterio contable (reservas voluntarias u otra).

Las normas contables obligan a informar, en las cuentas anuales, de los cambios de criterio. Esto se efectúa: a) en la memoria, en el apartado 2.7, «Bases de presentación de las cuentas anuales del modelo de memoria normal» (apartado 2.6 del modelo de memoria abreviada); b) reexpresando las cifras afectadas por el cambio de criterio que, a efectos comparativos, contienen las cuentas anuales del ejercicio en el que se cambia el criterio, y c) desglosando en el estado total de cambios en el patrimonio neto el efecto de los cambios de criterio en las partidas de patrimonio neto, si la empresa lo formula. Si la empresa presenta el modelo de memoria normal, debe proporcionar información detallada de los ajustes por cambio de criterio realizados en el ejercicio, incluyendo su naturaleza, descripción y las razones por las que el cambio permite una información más fiable y relevante. A efectos comparativos, la memoria normal incluirá los importes corregidos (reexpresados) de las partidas afectadas por el cambio de criterio y que se hayan publicado en las cuentas anuales de ejercicios anteriores. Si la rectificación no fuera posible, debe informarse de ello, de las circunstancias que lo explican y desde cuándo se ha aplicado el cambio de criterio (es decir, desde cuándo se han reexpresado las partidas afectadas). Si el cambio de criterio deriva de la aplicación de una nueva norma, debe informarse de ello, indicándose su posible influencia sobre ejercicios futuros.

Como hemos indicado en la introducción, la regulación del impuesto sobre sociedades previa a la reforma fiscal no recogía expresamente el tratamiento de los cambios de criterio contable. Según la doctrina académica mayoritaria anterior a la reforma, los cargos y abonos efectuados a reservas derivados de cambios de criterio contable eran, respectivamente, gastos deducibles o ingresos computables correctamente registrados en el ejercicio, que debían incluirse en la liquidación del impuesto sobre sociedades a través de los oportunos ajustes y que no originaban la necesidad de elaborar declaraciones complementarias o solicitudes de devolución. En la respuesta a la Consulta V2280/2013, de 10 de julio de 2013 (NFC048784), la DGT confirmó la doctrina mayoritaria en lo referente a los cambios de criterio que originan el reconocimiento contable de gastos o ingresos no registrados previamente:

«En el caso concreto planteado en el escrito de consulta, la aplicación de los nuevos criterios contables origina cargos en reservas por mayores gastos, y abonos a reservas por mayores ingresos. Al tratarse de cambios en los criterios contables, tanto dichos gastos como dichos ingresos se consideran devengados en el ejercicio en que se producen los cambios de criterio. En consecuencia, y de acuerdo con lo señalado en el artículo 19 del TRLIS anteriormente transcrito, en el periodo impositivo correspondiente al ejercicio en que tenga lugar el cambio de criterio contable, la entidad consultante deberá integrar en la base imponible el gasto o el ingreso de que se trate, efectuando el correspondiente ajuste al resultado contable, puesto que los mismos se habían registrado como cargos o abonos a reservas».

Con motivo de la reforma del impuesto sobre sociedades, se reguló a nivel legal el tratamiento tributario de los cambios de criterio contable. El primer párrafo del artículo 11.3.2.º de la LIS quedó redactado de la siguiente forma:

«Los cargos o abonos a partidas de reservas, registrados como consecuencia de cambios de criterios contables, se integrarán en la base imponible del periodo impositivo en que los mismos se realicen».

La solución establecida por la LIS, sin embargo, no se alinea totalmente ni con los procedimientos contables ni con la doctrina académica mayoritaria. La divergencia queda manifiesta en el segundo párrafo del artículo 11.3.2.º de la LIS, que indica:

«No obstante, no se integrarán en la base imponible los referidos cargos y abonos a reservas que estén relacionados con ingresos o gastos, respectivamente, devengados y contabilizados de acuerdo con los criterios contables existentes en los periodos impositivos anteriores, siempre que se hubiesen integrado en la base imponible de dichos periodos. Tampoco se integrarán en la base imponible esos gastos e ingresos contabilizados de nuevo con ocasión de su devengo, de acuerdo con el cambio de criterio contable».

Es decir, que el cargo o abono a reservas voluntarias derivado del cambio de criterio no se imputa a la base imponible si se corresponde con la rectificación de un ingreso o gasto ya devengado, contabilizado e imputado a la base imponible en ejercicios anteriores. En estos casos, para evitar la doble deducción del gasto o la doble imputación del ingreso, cuando contablemente estos ingresos o gastos vuelvan a devengarse contablemente, de acuerdo con los nuevos criterios, no se integrarán en la base imponible. Esta «no integración futura» de ingresos o gastos originan la aparición de activos o pasivos por impuesto diferido cuando los cambios de criterio afecten a la liquidación del impuesto sobre sociedades en ejercicios posteriores.

De esta forma, se imputa a la base imponible el cargo a reservas voluntarias derivado de un cambio de criterio que suponga el **incremento de un gasto** imputable a ejercicios anteriores, siempre que este sea deducible. Esto supone, al registrar el impuesto corriente del ejercicio, un abono a reservas por el efecto impositivo del gasto deducido registrado en reservas voluntarias. Tras este asiento, la reducción de reservas originada por el cambio de criterio queda reflejada en balance por su valor neto de impuestos.

Por el contrario, no se imputa a la base imponible el abono a reservas voluntarias derivado de un cambio de criterio que suponga la **reducción de un gasto** devengado, contabilizado e imputado a la base imponible en ejercicios anteriores. Para evitar la doble deducción del gasto, no será deducible cuando contablemente vuelva a devengarse de acuerdo con el nuevo criterio. En este caso, en el ejercicio en el que se produce el cambio de criterio ocurre lo siguiente:

- a) En la medida en que el gasto ya deducido se devengue de nuevo (aplicando el nuevo criterio) parcial o totalmente, surge un ajuste positivo por el importe del gasto devengado.
- b) Al registrar el impuesto corriente, debe cargarse a reservas voluntarias por el efecto impositivo del gasto que ha ocasionado el ajuste positivo.

- c) Al registrar el impuesto diferido, en la medida en que el gasto deducido se devengue en ejercicios futuros, debe registrarse un pasivo por impuesto diferido con cargo a reservas voluntarias, aplicando analógicamente la respuesta del ICAC a la Consulta n.º 94/2013/3 (NFC048006).

Tras estos cargos, la variación de reservas voluntarias ocasionada por el cambio de criterio queda reflejada en el balance por su valor neto de impuestos. En los siguientes ejercicios, cuando se devengue (de acuerdo con el nuevo criterio) un gasto ya imputado a la base imponible, ocurrirá lo siguiente:

- a) Al liquidar el impuesto sobre sociedades habrá un ajuste positivo por los gastos devengados de nuevo.
- b) Al registrar el impuesto corriente se cargará reservas voluntarias por el efecto impositivo del ajuste.
- c) En el registro del impuesto diferido, al reducirse el valor del pasivo por impuesto diferido, se abonará a reservas voluntarias.

En el caso de los ingresos, se imputa a la base imponible el abono a reservas voluntarias derivado de un cambio de criterio que suponga el **incremento de un ingreso** imputable a ejercicios anteriores, siempre que no esté exento. Esto supone, al registrar el impuesto corriente del ejercicio, un cargo a reservas por el efecto impositivo del ingreso imputado registrado en reservas voluntarias. Tras este asiento, el incremento de reservas originado por el cambio de criterio queda reflejado en balance por su valor neto de impuestos.

Tabla 2. Resumen del tratamiento de los cambios de criterio contables que afectan a reservas voluntarias

<p>Tipo de cambio de criterio contable</p>	<p>Reconocimiento de gastos o ingresos devengados (según el nuevo criterio) no imputados fiscalmente a ejercicios anteriores.</p>	<p>Rectificación de gastos o ingresos reconocidos contablemente e imputados fiscalmente en ejercicios anteriores.</p>
<p>Rectificación contable</p>	<p>Cargo a reservas voluntarias por los gastos imputables contablemente a ejercicios anteriores y abono a reservas voluntarias por los ingresos imputables contablemente a ejercicios anteriores.</p>	<p>Abono a reservas voluntarias al rectificar los gastos imputados contablemente a ejercicios anteriores y cargo a reservas voluntarias al rectificar los ingresos imputados contablemente a ejercicios anteriores.</p>
<p>.../...</p>		

.../...		
<p>Consecuencia fiscal del cambio de criterio contable</p>	<p>No procede declaración complementaria, ni liquidación por la Administración tributaria (inspección). La base imponible del ejercicio:</p> <p>a) Se ajusta negativamente por los cargos a reservas voluntarias.</p> <p>b) Se ajusta positivamente por los abonos a reservas voluntarias.</p>	<p>No procede declaración complementaria, ni liquidación por la Administración tributaria (inspección).</p> <p>No se imputan a la base imponible del ejercicio los cargos y abonos a reservas voluntarias. Cuando los ingresos o gastos vuelvan a devengarse (según el nuevo criterio) no se imputarán a la base imponible.</p>
<p>Efecto contable de las consecuencias fiscales del cambio de criterio</p>	<p>Al registrar la liquidación del impuesto corriente, del ejercicio en el que se produce el cambio de criterio, se carga (abona) a reservas voluntarias por el efecto fiscal del ingreso (gasto) imputado a la base imponible y registrado en reservas voluntarias.</p>	<p>En el ejercicio en el que se produce el cambio de criterio:</p> <p>Al registrar la liquidación del impuesto corriente se carga (abona) a reservas voluntarias por el efecto fiscal del gasto (ingreso) devengado en el ejercicio de acuerdo con el nuevo criterio y no imputado a la base imponible, por haberse imputado ya de acuerdo con los criterios anteriores.</p> <p>Al registrar el impuesto diferido se carga (abona) a reservas voluntarias al reconocer el pasivo (activo) por impuesto diferido derivado de los gastos (ingresos) ya imputados aplicando el criterio anterior y que se devengarán en ejercicios futuros aplicando el nuevo criterio.</p> <p>En ejercicios posteriores:</p> <p>Al registrar la liquidación del impuesto corriente se carga (abona) a reservas voluntarias por el efecto fiscal del gasto (ingreso) devengado en el ejercicio de acuerdo con el nuevo criterio y no imputado a la base imponible, por haberse imputado ya de acuerdo con los criterios anteriores.</p> <p>Se da de baja el activo (pasivo) por impuesto diferido con cargo (abono) a reservas voluntarias en la medida en que se devengue el ingreso (gasto) ya imputado a la base imponible.</p>

No se imputa a la base imponible el cargo a reservas voluntarias derivado de un cambio de criterio que suponga la **reducción de un ingreso devengado**, contabilizado e imputado a la base imponible en ejercicios anteriores. Para evitar la doble imposición del ingreso, cuando contablemente vuelva a devengarse (de acuerdo con el nuevo criterio) no será imputable. En este caso, en el ejercicio en el que se produce el cambio de criterio ocurrirá lo siguiente:

- a) En la medida en que el ingreso ya imputado se devengue de nuevo (aplicando el nuevo criterio) parcial o totalmente, habrá un ajuste negativo por el importe del ingreso devengado.
- b) Al registrar el impuesto corriente, debe abonarse a reservas voluntarias por el efecto impositivo del ingreso no imputado.
- c) Al registrar el impuesto diferido, en la medida en que el ingreso imputado se devengue en ejercicios futuros, debe registrarse un activo por impuesto diferido con abono a reservas voluntarias, aplicando analógicamente la respuesta del ICAC a la Consulta n.º 94/2013/3 (NFC048006).

Tras estos abonos, la variación de reservas ocasionada por el cambio de criterio queda reflejada en balance por su valor neto de impuestos. En ejercicios futuros, cuando se devengue (de acuerdo con el nuevo criterio) un ingreso ya imputado a la base imponible, ocurrirá lo siguiente:

- a) Al liquidar el impuesto sobre sociedades habrá un ajuste negativo por los ingresos devengados de nuevo.
- b) Al registrar el impuesto corriente se abonará a reservas voluntarias por el efecto impositivo del ajuste.
- c) En el registro del impuesto diferido, al reducirse el valor del activo por impuesto diferido, se cargará a reservas voluntarias.

Los casos 9 a 14 ilustran el reconocimiento de cambios de criterio contable que afectan a ingresos o gastos imputados o no imputados a la base imponible en ejercicios anteriores. También se incluyen ejemplos de cambios de criterio que afectan al valor de las existencias iniciales.

4. CASOS

CASO 1. Error contable al imputar gastos, que implica bases imposables anteriores superiores con intereses de demora imputables solo al ejercicio corriente

A final del ejercicio X2, hemos conocido que, por error, en el ejercicio X1 registramos y nos dedujimos unos gastos por servicios exteriores de 100.000 euros (más IVA deducible del 21%), que fueron pagados en X1 pero que se corresponden a servicios recibidos íntegramente en X2. Efectuamos la declaración complementaria que resulta en los siguientes pagos:

- Pago de cuotas no satisfechas en los ejercicios correspondientes .. 25.000 euros
- Intereses de demora (hasta el momento del pago) 500 euros
- Recargo 2.500 euros

En X2, el resultado antes de impuestos ha sido de 200.000 euros. Tributamos a un tipo del 25%. No tenemos derecho a deducciones, bonificaciones, reducciones ni minoraciones. Las retenciones soportadas y los pagos fraccionados efectuados a cuenta del impuesto sobre sociedades del ejercicio X2 han sido de 40.000 euros.

Cód. cta.	En X2, por el reconocimiento del error	Debe	Haber
(62)	Servicios exteriores	100.000	
(113)	Reservas voluntarias		100.000

Cód. cta.	En X2, por el reconocimiento de la liquidación de la declaración complementaria al ejercicio X1	Debe	Haber
(113)	Reservas voluntarias	25.000	
(66)	Gastos financieros	500	
(678)	Gastos excepcionales	2.500	
(4752)	Hacienda Pública, acreedora por impuesto sobre sociedades		28.000

El error ha supuesto un incremento de las reservas voluntarias de 75.000 euros (100.000 – 25.000). Si en lugar de una declaración complementaria efectuada voluntariamente, los 28.000 euros fueran el pago estimado a realizar a la Administración tributaria derivado de una inspección, la cuenta de pasivo abonada sería la 141, «Provisión para impuestos» o la 5291, «Provisión para impuestos a corto plazo». En este caso, solo se reconocerían (como reservas voluntarias o gastos financieros) los intereses de demora correspondientes a ejercicios pasados y al corriente. Los intereses de demora devengados posteriormente serían imputados al resultado en ejercicios futuros.

	X2
Resultado contable antes de impuestos	200.000 ¹
± Ajustes al resultado	+2.500 ²
= Base imponible previa	202.500
	.../...

	X2
.../...	
= Base imponible	202.500
= Base imponible minorada o incrementada	202.500
× Tipo de gravamen	0,25
= Cuota íntegra	50.625
= Cuota líquida	50.625
– Retenciones a cuenta y pagos fraccionados	40.000
= Cuota diferencial	10.625
<p>¹ El resultado antes de impuestos ya incluye el gasto por servicios exteriores por 100.000 euros cuya imputación a X1 ha sido corregida. También incluye el gasto excepcional por el recargo (2.500 €) y los gastos de demora (500 €).</p> <p>² No es deducible el gasto excepcional por el recargo (2.500 €), imputado al resultado del ejercicio.</p>	

Cód. cta.	En X2, por el registro del impuesto corriente	Debe	Haber
(6300)	Impuesto corriente	50.625	
(473)	Hacienda Pública, retenciones y pagos a cuenta		40.000
(4752)	Hacienda Pública, acreedora por impuesto sobre sociedades		10.625

Datos para completar el ECPN de X2, para cumplir con las obligaciones de revelación de información en la memoria de X2, con respecto a los datos publicados en X1 y para reexpresar las cifras comparativas incluidas en las cuentas anuales de X2 respecto a los datos publicados en X1	
Cuenta de pérdidas y ganancias	
Reducción de los servicios exteriores en	100.000 €
Aumento del gasto por impuesto sobre beneficios en	25.000 €
Aumento del resultado del ejercicio en	75.000 € ¹
Balance	
Aumento del resultado del ejercicio en	75.000 €
	.../...

Datos para completar el ECPN de X2, para cumplir con las obligaciones de revelación de información en la memoria de X2, con respecto a los datos publicados en X1 y para reexpresar las cifras comparativas incluidas en las cuentas anuales de X2 respecto a los datos publicados en X1	
.../...	
Aumento del pasivo por impuesto corriente (o disminución del activo por impuesto corriente) en	25.000 € ²
Aumento de periodificaciones a corto plazo (activo) en	100.000 € ³
<p>¹ Este aumento del resultado imputable a X1 se materializa en X2 en el incremento de reservas voluntarias en 75.000 euros que fue registrado mediante los primeros asientos del caso.</p> <p>² Este aumento del pasivo de 25.000 euros (más los pagos derivados de los gastos excepcionales, por 2.500 €, y los gastos financieros, por 500, ambos imputables a X2) se materializa en X2 en el pago derivado de la liquidación de la declaración complementaria al ejercicio X1 o en el pago derivado de la inspección, si este fuera el caso.</p> <p>³ Por el derecho sobre los servicios pagados y aún no recibidos a final del ejercicio X1.</p>	

CASO 2. Error contable al imputar un ingreso, que implica bases imponibles anteriores superiores a las declaradas, con intereses de demora imputables solo al ejercicio corriente

A final del ejercicio X2 hemos conocido que, por error, en X1 no registramos como ingresos servicios prestados por valor de 100.000 euros que fueron cobrados y registrados como ingresos a principios de X2. Durante X2 hemos efectuado la declaración complementaria que resulta en los siguientes pagos:

- Pago de cuotas no satisfechas en los ejercicios correspondientes ... 25.000 euros
- Intereses de demora (hasta el momento del pago) 500 euros
- Recargo 2.500 euros

En X2 nuestro resultado antes de impuestos ha sido de 500.000 euros. No hay otros ajustes ni tenemos derecho a deducciones, bonificaciones, minoraciones o reducciones. Las retenciones soportadas y los pagos fraccionados efectuados a cuenta del impuesto sobre sociedades de X2 han sido de 100.000 euros.

Cód. cta.	En X2, al reconocer el error	Debe	Haber
(705)	Prestaciones de servicios	100.000	
(113)	Reservas voluntarias		100.000

Cód. cta.	En X2, por el reconocimiento de la liquidación de la declaración complementaria al ejercicio X1	Debe	Haber
(113)	Reservas voluntarias	25.000	
(66)	Gastos financieros	500	
(678)	Gastos excepcionales	2.500	
(4752)	Hacienda Pública, acreedora por impuesto sobre sociedades		28.000

El error ha supuesto un incremento en las reservas voluntarias de 75.000 euros (100.000 – 25.000).

	X2
Resultado contable antes de impuestos	500.000 ¹
± Ajustes al resultado	+2.500 ²
= Base imponible previa	502.500
= Base imponible	502.500
= Base imponible minorada o incrementada	502.500
× Tipo de gravamen	0,25
= Cuota íntegra	125.625
= Cuota líquida	125.625
– Retenciones a cuenta y pagos fraccionados	100.000
= Cuota diferencial	25.625

¹ En este importe ya no están incluidos los ingresos imputados a X1.
² Se ajusta la sanción, reconocida como gasto excepcional, que no es deducible.

Cód. cta.	En X2, por el registro del impuesto corriente	Debe	Haber
(6300)	Impuesto corriente	125.625	
(4752)	Hacienda Pública, acreedora por impuesto sobre sociedades		25.625
(473)	Hacienda Pública, retenciones y pagos a cuenta		100.000

Datos para completar el ECPN de X2, para cumplir con las obligaciones de revelación de información en la memoria de X2, con respecto a los datos publicados en X1 y para reexpresar las cifras comparativas incluidas en las cuentas anuales de X2 respecto a los datos publicados en X1	
Cuenta de pérdidas y ganancias	
Aumento de las prestaciones de servicios en	100.000 €
Aumento del gasto por impuesto sobre beneficios en	25.000 €
Aumento del resultado del ejercicio en	75.000 € ¹
Balance	
Aumento del resultado del ejercicio en	75.000 €
Aumento del pasivo por impuesto corriente (o disminución del activo por impuesto corriente) en	25.000 € ²
Aumento de clientes en	100.000 € ³
<p>¹ Se materializa en el incremento de reservas ocurrida en X2 y registrada mediante los asientos anteriores.</p> <p>² Este aumento del pasivo de 25.000 euros (más los pagos derivados de los gastos excepcionales, por 2.500 €, y los gastos financieros, por 500, ambos imputables a X2) se materializan en X2 en el pago derivado de la liquidación de la declaración complementaria al ejercicio X1.</p> <p>³ Debido a los servicios prestados y pendientes de cobro al final de X1.</p>	

CASO 3. Error contable al imputar un gasto, que implica bases imponibles anteriores superiores con intereses de demora imputables a ejercicios anteriores

A final del ejercicio X2 conocemos que hemos registrado erróneamente las amortizaciones de un inmovilizado desde su entrada en condiciones de funcionamiento, lo que ocurrió a comienzos de X0. La amortización anual debía haber sido de 100.000 euros. Sin embargo, hemos registrado (e imputado a la base imponible del impuesto sobre sociedades de ejercicios anteriores) amortizaciones anuales de 200.000 euros.

Efectuamos la declaración complementaria que resulta en los siguientes pagos:

- Pago de cuotas no satisfechas en los ejercicios correspondientes 50.000 euros
- Intereses de demora (hasta el momento del pago) 2.500 euros, de los que 625 corresponden a X1.
- Recargo 10.000 euros

En X2, nuestro resultado antes de impuestos ha sido de 500.000 euros. Tributamos a un tipo del 25%. No tenemos derecho a bonificaciones, deducciones, reducciones ni minoraciones. Tampoco hemos soportado retenciones ni hemos efectuado pagos fraccionados a cuenta del impuesto sobre sociedades del ejercicio X2.

Cód. cta.	En X2, por el reconocimiento del error	Debe	Haber
(281)	Amortización acumulada del inmovilizado material	200.000	
(113)	Reservas voluntarias		200.000

Cód. cta.	En X2, por el reconocimiento de la liquidación de la declaración complementaria al ejercicio X1	Debe	Haber
(113)	Reservas voluntarias	50.625	
(66)	Gastos financieros	1.875	
(678)	Gastos excepcionales	10.000	
(4752)	Hacienda Pública, acreedora por impuesto sobre sociedades		62.500

	X2
Resultado contable antes de impuestos	500.000
± Ajustes al resultado	+9.375 ¹
= Base imponible previa	509.375
= Base imponible	509.375
= Base imponible minorada o incrementada	509.375
× Tipo de gravamen	0,25
= Cuota íntegra	127.344
= Cuota líquida	127.344
= Cuota diferencial	127.344

¹ El recargo (de 10.000 €), reconocido como gasto excepcional, no es deducible. Los intereses de demora, reconocidos en reservas (625 €), son deducibles.

Cód. cta.	En X2, por el registro del impuesto corriente	Debe	Haber
(6300)	Impuesto corriente	127.500	
(4752)	Hacienda Pública, acreedora por impuesto sobre sociedades		127.344
(113)	Reservas voluntarias		156

Las reservas voluntarias se abonan por 156 euros, el efecto impositivo de los intereses de demora deducibles imputados a reservas voluntarias (625 €). El gasto por impuesto es de 127.500, el 25 % de 510.000 euros (la base imponible no reducida por los intereses de demora imputados a reservas voluntarias). El error ha supuesto un incremento en las reservas voluntarias de X2 en 149.531 euros. El error ha supuesto un mayor pago de 62.344 euros (62.500 – 156).

Datos para completar el ECPN de X2 y para cumplir con las obligaciones de revelación de información en la memoria de X2, con respecto a los datos publicados en X0	
Cuenta de pérdidas y ganancias	
Reducción de la amortización del inmovilizado en	100.000 €
Aumento del gasto por impuesto sobre beneficios en	25.000 €
Aumento del resultado del ejercicio en	75.000 €
Balance	
Aumento del resultado del ejercicio en	75.000 €
Aumento del pasivo por impuesto corriente (o reducción del activo por impuesto corriente) en	25.000 €
Aumento del inmovilizado en	100.000 €

Datos para completar el ECPN de X2, para cumplir con las obligaciones de revelación de información en la memoria de X2, con respecto a los datos publicados en X1 y para reexpresar las cifras comparativas incluidas en las cuentas anuales de X2 respecto a los datos publicados en X1	
Cuenta de pérdidas y ganancias	
Reducción de la amortización del inmovilizado en	100.000 €
Aumento de los gastos financieros imputables al ejercicio (por los intereses de demora) en	625 €
	.../...

Datos para completar el ECPN de X2, para cumplir con las obligaciones de revelación de información en la memoria de X2, con respecto a los datos publicados en X1 y para reexpresar las cifras comparativas incluidas en las cuentas anuales de X2 respecto a los datos publicados en X1	
.../...	
Aumento del gasto por impuesto sobre beneficios en	24.844 €
Aumento del resultado del ejercicio en	74.531 €
Balance	
Aumento del resultado del ejercicio en	74.531 €
Aumento de las reservas voluntarias en	75.000 € ¹
Aumento del pasivo por impuesto corriente (o reducción del activo por impuesto corriente) en	50.469 € ²
Aumento del inmovilizado en	200.000
<p>¹ Deriva del aumento del resultado del ejercicio en X0. Este aumento de reservas y el aumento del resultado del ejercicio X1 se materializan en un aumento de reservas voluntarias en X2 en 149.531 euros.</p> <p>² 25.000 euros de X0 y 25.469 de X1 (24.844 del gasto por impuesto y 625 por los intereses de demora de X1). Este aumento del pasivo, junto con los intereses de demora (1.875 €) y los gastos excepcionales (10.000 €), imputados ambos al ejercicio X2, se materializan en un mayor pago a la Administración tributaria de 62.344 euros.</p>	

CASO 4. Error contable al imputar un gasto, que implica bases imponibles anteriores que pudieron ser inferiores a las declaradas

A final del ejercicio X2 hemos conocido que no hemos registrado las amortizaciones de un inmovilizado desde su entrada en condiciones de funcionamiento, lo que ocurrió a comienzos de X0. La amortización anual debía haber sido de 10.000 euros anuales. En X2, nuestro resultado antes de impuestos ha sido de 50.000 euros. Tributamos a un tipo del 25%. No tenemos derecho a bonificaciones, deducciones, reducciones ni minoraciones. Tampoco hemos soportado retenciones ni hemos efectuado pagos fraccionados a cuenta del impuesto sobre sociedades de X2.

Cód. cta.	En X2, por el reconocimiento del error	Debe	Haber
(113)	Reservas voluntarias	20.000	
(281)	Amortización acumulada del inmovilizado material		20.000

	X2
Resultado contable antes de impuestos	50.000
± Ajustes al resultado	-20.000 ¹
= Base imponible previa	30.000
= Base imponible	30.000
= Base imponible minorada o incrementada	30.000
× Tipo de gravamen	0,25
= Cuota íntegra	7.500
= Cuota líquida	7.500
= Cuota diferencial	7.500
¹ El gasto se imputa fiscalmente en X2, en el que ha sido reconocido en una cuenta de reservas.	

Cód. cta.	En X2, por el registro del impuesto corriente	Debe	Haber
(6300)	Impuesto corriente	12.500	
(4752)	Hacienda Pública, acreedora por impuesto sobre sociedades		7.500
(113)	Reservas voluntarias		5.000

Las reservas voluntarias se abonan por 5.000 euros, el efecto impositivo del gasto imputado a reservas voluntarias (20.000 €). El reconocimiento del error ocasiona un decremento de reservas voluntarias de 15.000 euros. Al resultado del ejercicio se imputa un gasto de 12.500 euros, el efecto impositivo de 50.000 euros.

Datos para completar el ECPN de X2 y para cumplir con las obligaciones de revelación de información en la memoria de X2, con respecto a los datos publicados en X0	
Cuenta de pérdidas y ganancias	
Aumento de la amortización del inmovilizado en	10.000 €
Reducción del gasto por impuesto sobre beneficios en	2.500 €
	.../...

Datos para completar el ECPN de X2 y para cumplir con las obligaciones de revelación de información en la memoria de X2, con respecto a los datos publicados en X0	
.../...	
Reducción del resultado del ejercicio en	7.500 €
Balance	
Reducción del resultado del ejercicio en	7.500 €
Reducción del pasivo por impuesto corriente (o aumento del activo por impuesto corriente) en	2.500 €
Reducción del inmovilizado en	10.000 €

Datos para completar el ECPN de X2, para cumplir con las obligaciones de revelación de información en la memoria de X2, con respecto a los datos publicados en X1 y para reexpresar las cifras comparativas incluidas en las cuentas anuales de X2 respecto a los datos publicados en X1	
Cuenta de pérdidas y ganancias	
Aumento de la amortización del inmovilizado en	10.000 €
Reducción del gasto por impuesto sobre beneficios por	2.500 €
Reducción del resultado del ejercicio en	7.500 €
Balance	
Reducción del resultado del ejercicio en	7.500 €
Reducción de reservas voluntarias en	7.500 € ¹
Reducción del pasivo por impuesto corriente (o aumento del activo por impuesto corriente) en	5.000 € ²
Reducción del inmovilizado en	20.000 €
<p>¹ Deriva de la reducción del resultado del ejercicio en X0. Esta reducción de reservas y la reducción del resultado del ejercicio en X1 se materializan en una reducción de reservas en X2 en 15.000 euros, que fue registrada mediante los primeros asientos de este caso.</p> <p>² 2.500 euros de X0 y 2.500 (de la reducción del gasto y, por lo tanto, del pasivo) de X1. Se refleja en una reducción del pago por impuesto corriente en X2 (de 12.500 a 7.500 €).</p>	

CASO 5. Error contable al imputar un ingreso, que implica bases imponibles anteriores que pudieron ser inferiores a las declaradas y que ocasiona la aparición de un activo por impuesto diferido

A final del ejercicio X2 hemos conocido que en X1 registramos como ingreso (e imputamos a la base imponible) el cobro de un servicio que se presta desde X1 a X3. De acuerdo con el porcentaje de realización, el ingreso procedente de este servicio imputable a X2 es de 50.000 euros y a X3 de 30.000. En X2 y X3 nuestro resultado antes de impuestos ha sido de 300.000 euros. No hay otros ajustes ni tenemos derecho a deducciones, bonificaciones, minoraciones o reducciones. Las retenciones soportadas y los pagos fraccionados efectuados a cuenta del impuesto sobre sociedades de estos ejercicios han sido de 50.000 euros.

Cód. cta.	En X2, al reconocer el error	Debe	Haber
(113)	Reservas voluntarias	80.000	
(705)	Prestaciones de servicios		80.000

Cód. cta.	Al final de X2, al periodificar el ingreso por la parte correspondiente a X3	Debe	Haber
(705)	Prestaciones de servicios	30.000	
(485)	Ingresos anticipados		30.000

	X2	X3
Resultado contable antes de impuestos	300.000	300.000
± Ajustes al resultado ¹	-50.000	-30.000
= Base imponible previa	250.000	270.000
= Base imponible	250.000	270.000
= Base imponible minorada o incrementada	250.000	270.000
× Tipo de gravamen	0,25	0,25
= Cuota íntegra	62.500	67.500
= Cuota líquida	62.500	67.500
		.../...

	X2	X3
.../...		
- Retenciones a cuenta y pagos fraccionados	50.000	50.000
= Cuota diferencial	12.500	17.500
¹ El ajuste se efectúa para evitar la doble imposición del ingreso, ya computado en X1.		

Cód. cta.	En X2, por el registro del impuesto corriente	Debe	Haber
(6300)	Impuesto corriente	75.000	
(113)	Reservas voluntarias		12.500
(4752)	Hacienda Pública, acreedora por impuesto sobre sociedades		12.500
(473)	Hacienda Pública, retenciones y pagos a cuenta		50.000

Se imputa a pérdidas y ganancias un gasto por impuesto de 75.000 euros, el 25 % del resultado antes de impuestos (300.000 €). Se abona reservas voluntarias por 12.500 (25 % de 50.000), el efecto fiscal del suceso (el error) reconocido en reservas voluntarias.

Cód. cta.	En X2, al registrar el impuesto diferido	Debe	Haber
(4740)	Activo por diferencias temporarias deducibles	7.500	
(113)	Reservas voluntarias		7.500

Tras estos asientos, el reconocimiento del error ha originado una reducción de reservas voluntarias de 60.000 euros, el valor neto de impuestos de los ingresos incorrectamente imputados a X1 (80.000 €). Se reconoce un activo por impuesto diferido de 7.500 euros, el menor pago de impuestos que tendrá lugar cuando, en ejercicios futuros, no se computen ingresos por 30.000 euros.

Cód. cta.	Al inicio de X3, al efectuar el asiento inverso al de periodificación registrado en X2	Debe	Haber
(485)	Ingresos anticipados	30.000	
(705)	Prestaciones de servicios		30.000

Cód. cta.	En X3, por el registro del impuesto corriente	Debe	Haber
(6300)	Impuesto corriente	75.000	
			.../...

Cód. cta.	En X3, por el registro del impuesto corriente	Debe	Haber
.../...			
(113)	Reservas voluntarias		7.500
(4752)	Hacienda Pública, acreedora por impuesto sobre sociedades		17.500
(473)	Hacienda Pública, retenciones y pagos a cuenta		50.000

Se abona reservas voluntarias por 7.500 (25% de 30.000), el efecto fiscal del suceso (el error) reconocido en reservas voluntarias.

Cód. cta.	En X3, al registrar el impuesto diferido	Debe	Haber
(113)	Reservas voluntarias	7.500	
(4740)	Activo por diferencias temporarias deducibles		7.500

Desaparece el activo por impuesto diferido, que se ha materializado en un menor pago de impuestos (de 75.000, el 25% de 300.000, a 67.500).

Datos para completar el ECPN de X2, para cumplir con las obligaciones de revelación de información en la memoria de X2, con respecto a los datos publicados en X1 y para reexpresar las cifras comparativas incluidas en las cuentas anuales de X2 respecto a los datos publicados en X1	
Cuenta de pérdidas y ganancias	
Reducción de las prestaciones de servicios en	80.000 €
Reducción del gasto por impuesto sobre beneficios en	20.000 €
Reducción del resultado del ejercicio en	60.000 € ¹
Balance	
Reducción del resultado del ejercicio en	60.000 €
Reducción del pasivo por impuesto corriente (o aumento del activo por impuesto corriente) en	20.000 € ²
Aumento de las periodificaciones a corto plazo (pasivo) en	80.000 € ³
<p>¹ Se materializa en la reducción de reservas ocurrida en X2 y registrada mediante los asientos anteriores.</p> <p>² Se corresponde con la reducción del pago en la liquidación del impuesto sobre sociedades del ejercicio X2 (de 12.500, de 75.000 a 62.500 €) y la aparición del activo por diferencias temporarias reconocido en X2 (7.500 €), que ocasionará un menor pago en la liquidación del impuesto de X3 (de 75.000 a 67.500 €).</p> <p>³ Debido a la parte de la prestación de servicios cobrada y pendiente de realizar.</p>	

**CASO 6. Error contable en el registro de una subvención de capital, que implica bases im-
ponibles anteriores que pudieron ser inferiores a las declaradas (sin emplear las
cuentas de los grupos 8 y 9)**

En el ejercicio X1 se cumplieron las condiciones para considerar como no reintegrable una sub-
vención de capital de 100.000 euros que financiaba parcialmente un inmovilizado. Ese inmovilizado
entró en condiciones de funcionamiento a comienzos de X1 y se está amortizando linealmente en cinco
años suponiendo un valor residual nulo. Por error, en ese ejercicio se imputó toda la subvención a re-
sultados y a la base imponible del impuesto sobre sociedades. Hemos conocido el error a final de X2.

En X2 el resultado antes de impuestos es de 500.000 euros. Tributamos a un tipo del 25%. No
tenemos derecho a deducciones, bonificaciones, reducciones ni minoraciones. Las retenciones so-
portadas y los pagos fraccionados efectuados a cuenta del impuesto sobre sociedades en X2 han sido
de 40.000 euros.

Cód. cta.	En X2, por el reconocimiento del error	Debe	Haber
(113)	Reservas voluntarias	60.000	
(130)	Subvenciones oficiales de capital		60.000

La empresa debió haber imputado a resultados en X1 un ingreso de 20.000 euros y un gasto
por impuestos de 5.000 euros. Por error, reconoció un ingreso de 100.000 euros y un gasto de
25.000. Por lo tanto, el resultado de X1 se sobreestimó en 60.000 euros. Si no se hubiera come-
tido el error, a principios de X2 el valor de la subvención en capital sería de 60.000 euros y del
pasivo por diferencias temporarias imponibles de 20.000. En aplicación del artículo 11.3.1.º se-
gundo párrafo de la LIS, la imputación del ingreso por 100.000 euros en X1 se entiende correcta
a efectos fiscales. Debido a que la empresa ha cumplido todas sus obligaciones tributarias aso-
ciadas con la subvención, no se reconoce ningún pasivo por impuesto diferido.

Cód. cta.	Al final de X2, por la transferencia al resultado del ejercicio de la subvención de capital	Debe	Haber
(130)	Subvenciones oficiales de capital	20.000	
(746)	Subvenciones, donaciones y legados de capital transferidos al re- sultado del ejercicio		20.000

Cada ejercicio se imputa a resultados la subvención oficial de capital en la proporción en la
que se amortiza el inmovilizado que financia.

	X2
Resultado contable antes de impuestos	500.000
	.../...

	X2
.../...	
± Ajustes al resultado	-20.000 ¹
= Base imponible previa	480.000
= Base imponible	480.000
= Base imponible minorada o incrementada	480.000
× Tipo de gravamen	0,25
= Cuota íntegra	120.000
= Cuota líquida	120.000
- Retenciones a cuenta y pagos fraccionados	40.000
= Cuota diferencial	80.000

¹ Valor de la subvención de capital transferida al resultado del ejercicio X2 que no tributa (en aplicación de la disp. trans. 1.ª segundo párrafo de la LIS), por haberlo hecho ya anteriormente.

Cód. cta.	En X2, por el registro del impuesto corriente	Debe	Haber
(6300)	Impuesto corriente	125.000	
(130)	Subvenciones oficiales de capital		5.000
(4752)	Hacienda Pública, acreedora por impuesto sobre sociedades		80.000
(473)	Hacienda Pública, retenciones y pagos a cuenta		40.000

El gasto por impuesto imputado al resultado del ejercicio X2 es de 125.000 euros (el 25 % del resultado antes de impuestos). Se imputa un ingreso por impuesto sobre beneficios, de 5.000 euros, a subvenciones oficiales de capital que se corresponde con el efecto fiscal de la transacción que afecta a la base imponible y que ha sido reconocida en la cuenta 130. Con ello, las subvenciones oficiales en capital se reducen en 15.000 euros en X2 y quedan con un saldo de 45.000. Puede observarse que el gasto por impuesto corriente (incrementado en los 5.000 € abonados a subvenciones oficiales de capital) es el mismo que si no se hubiera cometido error alguno en X1.

Datos para completar el ECPN de X2, para cumplir con las obligaciones de revelación de información en la memoria de X2, con respecto a los datos publicados en X1 y para reexpresar las cifras comparativas incluidas en las cuentas anuales de X2 respecto a los datos publicados en X1	
Cuenta de pérdidas y ganancias	
Reducción de las subvenciones transferidas al resultado en	80.000 €
	.../...

Datos para completar el ECPN de X2, para cumplir con las obligaciones de revelación de información en la memoria de X2, con respecto a los datos publicados en X1 y para reexpresar las cifras comparativas incluidas en las cuentas anuales de X2 respecto a los datos publicados en X1	
.../...	
Reducción del gasto por impuesto sobre beneficios en	20.000 € ¹
Reducción del resultado del ejercicio en	60.000 €
Balance	
Reducción del resultado del ejercicio en	60.000 €
Aumento de las subvenciones oficiales de capital en	60.000 €
¹ Esta reducción del gasto por impuesto no supone una reducción del pasivo por impuesto corriente, puesto que la imputación del ingreso fue correcta desde el punto de vista tributario.	

CASO 7. Error contable al no haber reconocido un gasto en un ejercicio prescrito

En el ejercicio X9 hemos dado de baja un crédito contra una empresa que ha sido liquidada judicialmente. Aunque este crédito debió ser deteriorado totalmente en X1 y deducido en X2, en X9 seguía valorado al nominal, por lo que se reconoció una pérdida de 10.000 euros en ese ejercicio. En X9 el ejercicio X1 y X2 están prescritos, por lo que la pérdida no es deducible fiscalmente. En X9, nuestro resultado antes de impuestos ha sido de 50.000 euros. Tributamos a un tipo del 25%. No tenemos derecho a bonificaciones, deducciones, reducciones ni minoraciones. Hemos soportado retenciones y efectuado pagos fraccionados a cuenta del impuesto sobre sociedades del ejercicio X9 por 10.000 euros.

Cód. cta.	En X9, por el reconocimiento del error	Debe	Haber
(113)	Reservas voluntarias	10.000	
(430)	Clientes		10.000

	X9
Resultado contable antes de impuestos	50.000
± Ajustes al resultado	1
= Base imponible previa	50.000
	.../...

	X9
.../...	
= Base imponible	50.000
= Base imponible minorada o incrementada	50.000
× Tipo de gravamen	0,25
= Cuota íntegra	12.500
= Cuota líquida	12.500
– Retenciones a cuenta y pagos fraccionados	10.000
= Cuota diferencial	2.500
¹ Aunque la pérdida no es deducible no ocasiona ningún ajuste, al haberse registrado contra reservas voluntarias.	

Cód. cta.	En X2, por el registro del impuesto corriente	Debe	Haber
(6300)	Impuesto corriente	12.500	
(473)	Hacienda Pública, retenciones y pagos a cuenta		10.000
(4752)	Hacienda Pública, acreedora por impuesto sobre sociedades		2.500

Datos para completar el ECPN de X9, para cumplir con las obligaciones de revelación de información en la memoria de X9, con respecto a los datos publicados desde X1 y para reexpresar las cifras comparativas incluidas en las cuentas anuales de X9 respecto a los publicados en X8	
Balance	
Reducción de clientes en	10.000 €
Reducción de reservas voluntarias en	10.000 €

CASO 8. Deducción por creación de empleo aplicada, no tratada como subvención, cuyas condiciones se incumplen posteriormente

El 1 de octubre de X1 contratamos a tres personas empleando la modalidad de contrato de trabajo por tiempo indefinido de apoyo a los emprendedores. El primer trabajador contratado, menor de 30 años, no estaba percibiendo prestación por desempleo en el momento de la contratación. Los otros dos habían estado percibiendo la prestación por desempleo durante más de tres

meses. De estos dos, uno estaba percibiendo una prestación de 1.000 euros mensuales, de la que le quedaba ocho meses de prestación. El otro estaba percibiendo 1.200 euros mensuales. Le quedaban 16 meses de prestación. Por estas contrataciones se tiene derecho a una deducción en el impuesto sobre sociedades. La deducción se aplica al finalizar el periodo de un año desde la contratación y está condicionada al mantenimiento de la relación laboral durante al menos tres años desde la fecha de su inicio.

Nuestra empresa está tributando al 25% y, tras las contrataciones, sigue teniendo menos de 50 trabajadores. A final de X1 y X2 la empresa ha cumplido todos los requisitos pasados y estima que cumplirá con todos los requisitos futuros para poder disfrutar de la deducción por creación de empleo. En X4 se incumplen los requisitos y debe devolver la deducción en la liquidación del impuesto sobre sociedades de ese ejercicio, junto con unos intereses de demora de 1.450 euros (350 de X3, 720 de X4 y 380 de X5). El resultado antes de impuestos ha sido, de X1 a X3, de 150.000 euros cada año. En X4 el resultado antes de impuestos y de registrar los intereses de demora ha sido de 150.000 euros. La empresa ha soportado retenciones y efectuado pagos fraccionados a cuenta del impuesto sobre sociedades, en cada uno de los ejercicios, de 20.000 euros.

Deducción por creación de empleo	
Trabajador 1 (3.000)	3.000
Trabajador 2 (50% × 8 × 1.000)	4.000
Trabajador 3 (50% × 12 × 1.200)	7.200
Total	14.200

	X1	X2	X3	X4 Error	X4 Cambio de estimación
Resultado contable antes de impuestos	150.000	150.000	150.000	149.280 ¹	148.930 ²
± Ajustes al resultado				-350 ³	
= Base imponible previa	150.000	150.000	150.000	148.930	148.930
= Base imponible	150.000	150.000	150.000	148.930	148.930
= Base imponible minorada o incrementada	150.000	150.000	150.000	148.930	148.930
× Tipo de gravamen	0,25	0,25	0,25	0,25	0,25
= Cuota íntegra	37.500	37.500	37.500	37.233	37.233
					.../...

	X1	X2	X3	X4 Error	X4 Cambio de estimación
.../...					
- Deducciones y bonificaciones		14.200			
= Cuota líquida	37.500	23.300	37.500	37.233	37.233
- Retenciones a cuenta y pagos fraccionados	20.000	20.000	20.000	20.000	20.000
= Cuota diferencial	17.500	3.300	17.500	17.233 ⁴	17.233 ⁴
<p>1 El resultado antes de impuestos se calcula restando a 150.000 euros los gastos financieros por intereses de demora, que son 720 en caso de error.</p> <p>2 El resultado antes de impuestos se calcula restando a 150.000 euros los gastos financieros por intereses de demora, que son 1.070 en caso de cambio de estimación.</p> <p>3 Intereses de demora imputados a reservas voluntarias que son deducibles.</p> <p>4 Junto con estos importes se regularizarán las cantidades deducidas y los intereses de demora.</p>					

Cód. cta.	En X1, por el registro del impuesto corriente	Debe	Haber
(6300)	Impuesto corriente	37.500	
(4752)	Hacienda Pública, acreedora por impuesto sobre sociedades		17.500
(473)	Hacienda Pública, retenciones y pagos a cuenta		20.000

Cód. cta.	En X1, por el registro del impuesto diferido	Debe	Haber
(4742)	Derecho por deducciones y bonificaciones pendientes de aplicar	3.550	
(6301)	Impuesto diferido		3.550

En la medida en que la empresa espera cumplir con los requisitos, debe reconocer el derecho en la proporción del tiempo transcurrido (3/12) durante el ejercicio. El derecho es de 3.550 (1/4 de 14.200). En aplicación de la norma primera, apartado 9, segundo párrafo de la RICAC de 9 de octubre de 1997 (modificada por la RICAC de 15 de marzo de 2002). Este caso, sin embargo, no está regulado en el PRICAC de 9 de julio de 2015.

Cód. cta.	En X2, por el registro del impuesto corriente	Debe	Haber
(6300)	Impuesto corriente	23.300	
(4752)	Hacienda Pública, acreedora por impuesto sobre sociedades		3.300
(473)	Hacienda Pública, retenciones y pagos a cuenta		20.000

Cód. cta.	En X2, por el registro del impuesto diferido	Debe	Haber
(6301)	Impuesto diferido	3.550	
(4742)	Derecho por deducciones y bonificaciones pendientes de aplicar		3.550

Cód. cta.	En X3, por el registro del impuesto corriente	Debe	Haber
(6300)	Impuesto corriente	37.500	
(4752)	Hacienda Pública, acreedora por impuesto sobre sociedades		17.500
(473)	Hacienda Pública, retenciones y pagos a cuenta		20.000

Cód. cta.	En X4, por el registro del impuesto corriente, si la devolución de la deducción está originada por un error contable	Debe	Haber
(113)	Reservas voluntarias	14.463	
(66)	Gastos financieros	720	
(6300)	Impuesto corriente	37.320	
(473)	Hacienda Pública, retenciones y pagos a cuenta		20.000
(4752)	Hacienda Pública, acreedora por impuesto sobre sociedades		32.503

El cargo en la cuenta 113 surge de la deducción indebidamente disfrutada y considerada error (14.200 €) y los intereses de demora correspondientes a X3 (350 €) menos su efecto impositivo (87 €), también imputado a reservas voluntarias. El cargo a la cuenta 6300 se obtiene sumando a la cuota líquida (37.233 €) el efecto impositivo de los intereses de demora imputados a reservas voluntarias (87 €). El abono a la cuenta 4752 surge del reconocimiento de la cuota diferencial (17.233 €) y la regularización por la deducción indebidamente disfrutada por 14.200 más los intereses de demora de X3 y X4 (1.070 €). Los intereses de demora de X5 se reconocerán en ese ejercicio.

Datos necesarios para cumplir con las obligaciones de revelación de información en la memoria de X4 con respecto a los datos publicados en X1	
Cuenta de pérdidas y ganancias	
Aumento del gasto por impuesto sobre beneficios en	3.550 €
Reducción del resultado del ejercicio en	3.550 €
	.../...

Datos necesarios para cumplir con las obligaciones de revelación de información en la memoria de X4 con respecto a los datos publicados en X1	
.../...	
Balance	
Reducción del resultado del ejercicio en	3.550 €
Reducción en el activo por impuesto diferido en	3.550 €

Datos para completar el ECPN de X4 y para cumplir con las obligaciones de revelación de información en la memoria de X4, con respecto a los datos publicados en X2	
Cuenta de pérdidas y ganancias	
Aumento del gasto por impuesto sobre beneficios en	10.650 €
Reducción del resultado del ejercicio en	10.650 €
Balance	
Reducción del resultado del ejercicio en	10.650 €
Reducción de las reservas voluntarias en	3.550 € ¹
Aumento del pasivo por impuesto corriente (o reducción del activo por impuesto corriente) en	14.200 € ²
<p>¹ Esta reducción de reservas por 3.550 euros, más la reducción de resultados por 10.650 se materializa en X4 en una reducción de reservas voluntarias por 14.200 euros.</p> <p>² Deriva de la reducción del activo por impuesto diferido indicado en la tabla anterior (X1) y del aumento del gasto por impuesto corriente de X2. Este mayor pasivo se materializa en la liquidación del impuesto sobre sociedades de X4 en un mayor pago de 14.200 euros.</p>	

Datos para completar el ECPN de X4, para cumplir con las obligaciones de revelación de información en la memoria de X4, con respecto a los datos publicados en X3 y para reexpresar las cifras comparativas incluidas en las cuentas anuales de X4 respecto a los datos publicados en X3	
Cuenta de pérdidas y ganancias	
Aumento de los gastos financieros imputables al ejercicio (por los intereses de demora) en	350 €
Reducción del gasto por impuesto sobre beneficios en	87 €
.../...	

Datos para completar el ECPN de X4, para cumplir con las obligaciones de revelación de información en la memoria de X4, con respecto a los datos publicados en X3 y para reexpresar las cifras comparativas incluidas en las cuentas anuales de X4 respecto a los datos publicados en X3

.../...

Reducción del resultado del ejercicio en	263 €
--	-------

Balance

Reducción del resultado del ejercicio en	263 €
--	-------

Reducción de las reservas voluntarias en	14.200 € ¹
--	-----------------------

Aumento del pasivo por impuesto corriente (o reducción del activo por impuesto corriente) en	14.463 € ²
--	-----------------------

¹ Esta cantidad, junto con la reducción del resultado del ejercicio X3 se materializa en una reducción de reservas voluntarias de 14.463 reconocida en el asiento anterior.

² Este aumento se materializa en un incremento del pago derivado de la liquidación del impuesto sobre sociedades de X4. A esta cantidad deben incorporarse los intereses de demora correspondientes a X4 (720 €) y X5 (380 €).

Cód. cta.	En X4, por el registro del impuesto corriente, si la devolución de la deducción está originada por un cambio de estimación	Debe	Haber
(6300)	Impuesto corriente	51.433	
(66)	Gastos financieros	1.070	
(473)	Hacienda Pública, retenciones y pagos a cuenta		20.000
(4752)	Hacienda Pública, acreedora por impuesto sobre sociedades		32.503

El cargo a la cuenta 6300 se obtiene sumando a la cuota líquida (37.233 €), la devolución de la deducción indebidamente disfrutada (14.200 €).

A diferencia de los errores y cambios de criterio contable, la información que debe suministrarse respecto a los cambios de estimaciones es bastante reducida. De acuerdo con la NRV 22.^a párrafo final existe la obligación de informar en la memoria de los cambios en estimaciones contables cuando hayan producido efectos significativos en el ejercicio actual o vayan a producirlos en ejercicios posteriores. Los cambios de estimaciones solo tienen efectos prospectivos, por lo que no ocasionarán la reexpresión de la información comparativa.

Comparación del resultado contable en X4	Error	Cambio de estimación
Pérdidas y ganancias	111.960	97.497
		.../...

Comparación del resultado contable en X4	Error	Cambio de estimación
.../...		
Reservas	-14.463	
Total	97.497	97.497

Cód. cta.	En X5, al reconocer los gastos financieros por intereses de demora que corresponden al ejercicio	Debe	Haber
(66)	Gastos financieros	380	
(4752)	Hacienda Pública, acreedora por impuesto sobre sociedades		380

CASO 9. Cambio de criterio contable que afecta a un gasto no devengado, registrado ni imputado fiscalmente a la base imponible de periodos anteriores

En el ejercicio X3 hemos cambiado el criterio contable aplicado a las amortizaciones de determinados inmovilizados. De acuerdo con el nuevo criterio, la amortización acumulada a comienzos de X3 es 25.000 euros superior a la que figuraba a finales de X2. De esta cantidad, 15.000 euros corresponderían a amortizaciones que deberían haberse efectuado, con el nuevo criterio, en X1 y 10.000 euros en X2.

En X3, el resultado antes de impuestos ha sido de 60.000 euros. Tributamos a un tipo del 25%. No tenemos derecho a deducciones, bonificaciones, reducciones ni minoraciones. No hemos soportado retenciones ni efectuado pagos fraccionados a cuenta del impuesto sobre sociedades.

Cód. cta.	En X3, por el reconocimiento del cambio de criterio	Debe	Haber
(113)	Reservas voluntarias	25.000	
(281)	Amortización acumulada del inmovilizado material		25.000

	X2
Resultado contable antes de impuestos	60.000
± Ajustes al resultado ¹	-25.000
= Base imponible previa	35.000
	.../...

	X2
.../...	
= Base imponible	35.000
= Base imponible minorada o incrementada	35.000
× Tipo de gravamen	0,25
= Cuota íntegra	8.750
= Cuota líquida	8.750
= Cuota diferencial	8.750
¹ El gasto se imputa fiscalmente en este ejercicio, en el que ha sido reconocido en una cuenta de reservas.	

Cód. cta.	En X2, por el registro del impuesto corriente	Debe	Haber
(6300)	Impuesto corriente	15.000	
(4752)	Hacienda Pública, acreedora por impuesto sobre sociedades		8.750
(113)	Reservas voluntarias		6.250

A reservas voluntarias se imputa el efecto fiscal del gasto imputado a la base imponible y reconocido en reservas voluntarias (25% de 25.000 €, 6.250). La consecuencia del cambio de criterio ha sido un decremento de reservas voluntarias de 18.750 euros.

Datos necesarios para completar el ECPN de X3 y cumplir con las obligaciones de revelación de información en la memoria de X3, con respecto a los datos publicados en X1	
Cuenta de pérdidas y ganancias	
Aumento de la amortización del inmovilizado en	15.000 €
Reducción del gasto por impuesto sobre beneficios en	3.750 €
Reducción del resultado del ejercicio en	11.250 €
Balance	
Reducción del resultado del ejercicio en	11.250 €
	.../...

Datos necesarios para completar el ECPN de X3 y cumplir con las obligaciones de revelación de información en la memoria de X3, con respecto a los datos publicados en X1	
.../...	
Reducción del pasivo por impuesto corriente (o aumento del activo por impuesto corriente) en	3.750 €
Reducción del inmovilizado en	15.000 €

Datos para completar el ECPN de X3, para cumplir con las obligaciones de revelación de información en la memoria de X3, con respecto a los datos publicados en X2 y para reexpresar las cifras comparativas incluidas en las cuentas anuales de X3 respecto a los datos publicados en X2	
Cuenta de pérdidas y ganancias	
Aumento de la amortización del inmovilizado en	10.000 €
Reducción del gasto por impuesto sobre beneficios en	2.500 €
Reducción del resultado del ejercicio en	7.500 €
Balance	
Reducción del resultado del ejercicio en	7.500 €
Reducción de las reservas voluntarias en	11.250 € ¹
Reducción del pasivo por impuesto corriente (o aumento del activo por impuesto corriente) en	6.250 € ²
Reducción del inmovilizado en	25.000 €
¹ Deriva del ajuste del resultado del ejercicio X1. Junto con la reducción del resultado de X2 (7.500 €) se materializa en una reducción de reservas voluntarias en X3 de 18.750, registrada mediante los asientos anteriores. ² Procede de la reducción del pasivo en X1 (3.750 €) y de la reducción del gasto (y del pasivo) en X2 (por 2.500 €). Se materializa en un menor pago en la liquidación del impuesto sobre sociedades en X3 de 6.250 euros (el 25 % de 25.000 €).	

CASO 10. Cambio de criterio contable que afecta a un ingreso no devengado, registrado ni imputado fiscalmente a la base imponible de periodos anteriores

A final del ejercicio X2, hemos cambiado el criterio de reconocimiento de ingresos. Ello supone que debemos imputar a X1 ingresos por 40.000 euros cobrados y registrados contable-

mente a principios de X2 y que, por lo tanto, no han sido reconocidos, devengados ni imputados fiscalmente en X1.

En X2, el resultado antes de impuestos ha sido de 200.000 euros. Tributamos a un tipo del 25%. No tenemos derecho a deducciones, bonificaciones, reducciones ni minoraciones. Las retenciones soportadas y los pagos fraccionados efectuados a cuenta del impuesto sobre sociedades del ejercicio X2 han sido de 40.000 euros.

Cód. cta.	En X2, por el reconocimiento del cambio de criterio	Debe	Haber
(705)	Prestaciones de servicios	40.000	
(113)	Reservas voluntarias		40.000

A principios de X2 se reconoció un ingreso por 40.000 euros. Con este asiento se reduce la cuenta de ingresos de X2 en los 40.000 euros que se imputan a X1.

	X2
Resultado contable antes de impuestos	200.000
± Ajustes al resultado	+40.000 ¹
= Base imponible previa	240.000
= Base imponible	240.000
= Base imponible minorada o incrementada	240.000
× Tipo de gravamen	0,25
= Cuota íntegra	60.000
= Cuota líquida	60.000
- Retenciones a cuenta y pagos fraccionados	40.000
= Cuota diferencial	20.000
¹ Por el abono a la reserva voluntaria imputable fiscalmente en X2.	

Cód. cta.	En X2, por el registro del impuesto corriente	Debe	Haber
(6300)	Impuesto corriente	50.000	
			.../...

Cód. cta.	En X2, por el registro del impuesto corriente	Debe	Haber
.../...			
(113)	Reservas voluntarias	10.000	
(473)	Hacienda Pública, retenciones y pagos a cuenta		40.000
(4752)	Hacienda Pública, acreedora por impuesto sobre sociedades		20.000

A reservas voluntarias se imputa el efecto fiscal del ingreso reconocido en reservas voluntarias (25 % de 40.000 €, 10.000). La consecuencia del cambio de criterio ha sido un incremento de reservas voluntarias de 30.000 euros.

Datos para completar el ECPN de X2, para cumplir con las obligaciones de revelación de información en la memoria de X2, con respecto a los datos publicados en X1 y para reexpresar las cifras comparativas incluidas en las cuentas anuales de X2 respecto a los datos publicados en X1	
Cuenta de pérdidas y ganancias	
Aumento del ingreso por prestación de servicios en	40.000 €
Aumento del gasto por impuesto sobre beneficios en	10.000 €
Aumento del resultado del ejercicio en	30.000 €
Balance	
Aumento del resultado del ejercicio en	30.000 € ¹
Aumento del pasivo por impuesto corriente (o reducción del activo por impuesto corriente) en	10.000 € ²
Aumento de clientes por ventas y prestación de servicios en	40.000 € ³
¹ Se materializa en el incremento de reservas voluntarias de 30.000 euros en X2. ² Se materializa en un pago superior en 10.000 euros al liquidar el impuesto sobre sociedades de X2. ³ Por el servicio prestado y pendiente de cobro a final de X1.	

CASO 11. Cambio de criterio contable que afecta a un ingreso devengado, registrado e imputado fiscalmente a la base imponible de periodos anteriores

A final del ejercicio X2, hemos cambiado el criterio de reconocimiento de ingresos. Ello supone que debemos imputar al ejercicio X2 ingresos por 40.000 euros cobrados en X2 pero registrados contablemente a final de X1 y que, por lo tanto, se imputaron fiscalmente en X1.

En X2, el resultado antes de impuestos ha sido de 200.000 euros. Tributamos a un tipo del 25%. No tenemos derecho a deducciones, bonificaciones, minoraciones ni deducciones. Las retenciones soportadas y los pagos fraccionados efectuados a cuenta del impuesto sobre sociedades del ejercicio X2 han sido de 35.000 euros.

Cód. cta.	En X2, por el reconocimiento del cambio de criterio	Debe	Haber
(113)	Reservas voluntarias	40.000	
(705)	Prestaciones de servicios		40.000

	X2
Resultado contable antes de impuestos	200.000
± Ajustes al resultado	-40.000 ¹
= Base imponible previa	160.000
= Base imponible	160.000
= Base imponible minorada o incrementada	160.000
× Tipo de gravamen	0,25
= Cuota íntegra	40.000
= Cuota líquida	40.000
- Retenciones a cuenta y pagos fraccionados	35.000
= Cuota diferencial	5.000

¹ El ajuste se efectúa para evitar la doble imposición del ingreso, ya computado en X1.

Cód. cta.	En X2, por el registro del impuesto corriente	Debe	Haber
(6300)	Impuesto corriente	50.000	
(113)	Reservas voluntarias		10.000
(4752)	Hacienda Pública, acreedora por impuesto sobre sociedades		5.000
(473)	Hacienda Pública, retenciones y pagos a cuenta		35.000

A reservas voluntarias se imputa el efecto fiscal de la transacción reconocida en reservas voluntarias (25% de 40.000 €, 10.000). El cambio de criterio ha ocasionado un decremento de reservas voluntarias de 30.000 euros.

Datos para completar el ECPN de X2, para cumplir con las obligaciones de revelación de información en la memoria de X2, con respecto a los datos publicados en X1 y para reexpresar las cifras comparativas incluidas en las cuentas anuales de X2 respecto a los datos publicados en X1	
Cuenta de pérdidas y ganancias	
Reducción del ingreso por prestación de servicios en	40.000 €
Reducción del gasto por impuesto sobre beneficios en	10.000 €
Reducción del resultado del ejercicio en	30.000 €
Balance	
Reducción del resultado del ejercicio en	30.000 € ¹
Reducción del pasivo por impuesto corriente (o incremento del activo por impuesto corriente) en	10.000 € ²
Reducción de clientes por ventas y prestación de servicios en	40.000 € ³
¹ Se materializa en la reducción de reservas voluntarias de 30.000 euros en X2. ² Se materializa en un menor pago de 10.000 euros al liquidar el impuesto sobre sociedades de X2. ³ Puesto que a final de X1 no se reconoce el ingreso tampoco existe el derecho de cobro.	

CASO 12. Cambio de criterio contable que afecta a un gasto devengado, registrado e imputado fiscalmente a la base imponible de periodos anteriores y que ocasiona la aparición de un pasivo por impuesto diferido

En el ejercicio X2 hemos cambiado el criterio contable aplicado a la amortización de un inmovilizado específico. De acuerdo con este nuevo criterio (lineal), la amortización acumulada a final de X1 era 30.000 euros inferior a la que reflejaba la contabilidad en ese momento. La siguiente tabla compara el método seguido hasta X1 y el que se aplicará desde X2.

Amortización	Según el criterio anterior		Según el criterio actual	
	Anual	Acumulada	Anual	Acumulada
X0	60.000	60.000	40.000	40.000
X1	50.000	110.000	40.000	80.000
				.../...

Amortización	Según el criterio anterior		Según el criterio actual	
	Anual	Acumulada	Anual	Acumulada
.../...				
X2	40.000	150.000	40.000	120.000
X3	30.000	180.000	40.000	160.000
X4	20.000	200.000	40.000	200.000
Total	200.000		200.000	

En X2, X3 y X4, nuestro resultado antes de impuestos ha sido de 100.000 euros. Tributamos a un tipo del 25%. No tenemos derecho a deducciones, bonificaciones, reducciones ni minoraciones. En X2, X3 y X4, hemos soportado retenciones y efectuado pagos fraccionados a cuenta, en cada ejercicio, de 10.000 euros.

Cód. cta.	En X2, por el reconocimiento del cambio de criterio	Debe	Haber
(281)	Amortización acumulada del inmovilizado material	30.000	
(113)	Reservas voluntarias		30.000

	X2	X3	X4
Resultado contable antes de impuestos	100.000	100.000	100.000
± Ajustes al resultado ¹		+10.000	+20.000
= Base imponible previa	100.000	110.000	120.000
= Base imponible	100.000	110.000	120.000
= Base imponible minorada o incrementada	100.000	110.000	120.000
× Tipo de gravamen	0,25	0,25	0,25
= Cuota íntegra	25.000	27.500	30.000
= Cuota líquida	25.000	27.500	30.000
			.../...

	X2	X3	X4
.../...			
- Retenciones a cuenta y pagos fraccionados	20.000	20.000	20.000
= Cuota diferencial	5.000	7.500	10.000
¹ En la base imponible de X2 no se integra el abono a reservas voluntarias por 30.000 euros. Tampoco son deducibles, en X3 y X4, las amortizaciones ya efectuadas empleando el criterio anterior.			

Cód. cta.	En X2, por el registro del impuesto corriente	Debe	Haber
(6300)	Impuesto corriente	25.000	
(473)	Hacienda Pública, retenciones y pagos a cuenta		20.000
(4752)	Hacienda Pública, acreedora por impuesto sobre sociedades		5.000

Cód. cta.	En X2, por el registro del impuesto diferido	Debe	Haber
(113)	Reservas voluntarias	7.500	
(479)	Pasivo por diferencias temporarias imponibles		7.500

De esta forma, el gasto por impuesto sobre beneficios imputado al resultado del ejercicio es de 25.000 euros (25% del resultado antes de impuestos). El pasivo por diferencias temporarias queda en 7.500, que se materializará en mayores pagos en las liquidaciones del impuesto sobre sociedades de X3 y X4. Las reservas voluntarias han aumentado en X2 en 22.500 euros, su valor neto de impuestos derivado del cambio de criterio (75% de 30.000).

Cód. cta.	En X3, por el registro del impuesto corriente	Debe	Haber
(6300)	Impuesto corriente	25.000	
(113)	Reservas voluntarias	2.500	
(473)	Hacienda Pública, retenciones y pagos a cuenta		20.000
(4752)	Hacienda Pública, acreedora por impuesto sobre sociedades		7.500

Las reservas voluntarias se cargan por el efecto fiscal (25% de 10.000) de la transacción (el cambio de criterio) reconocida directamente en reservas voluntarias. De esta forma, el gasto por impuesto sobre beneficios imputado al resultado del ejercicio es de 25.000 euros (25% del resultado antes de impuestos).

Cód. cta.	En X3, por el registro del impuesto diferido	Debe	Haber
(479)	Pasivo por diferencias temporarias imponibles	2.500	
(113)	Reservas voluntarias		2.500

El pasivo por diferencias temporarias queda en 5.000, que se materializará en la liquidación del impuesto sobre sociedades de X4. En X3 no hay variación del valor de las reservas voluntarias.

Cód. cta.	En X4, por el registro del impuesto corriente	Debe	Haber
(6300)	Impuesto corriente	25.000	
(113)	Reservas voluntarias	5.000	
(473)	Hacienda Pública, retenciones y pagos a cuenta		20.000
(4752)	Hacienda Pública, acreedora por impuesto sobre sociedades		10.000

Cód. cta.	En X4, por el reconocimiento de la reducción del pasivo por impuesto diferido	Debe	Haber
(479)	Pasivo por diferencias temporarias imponibles	5.000	
(113)	Reservas voluntarias		5.000

Tras estos asientos, el gasto por impuesto sobre beneficios imputable a la cuenta de pérdidas y ganancias es de 25.000, el pasivo por diferencias temporarias a final de X4 tiene saldo cero y no hay variación del valor de las reservas voluntarias en X4.

Datos necesarios para completar el ECPN de X2 y cumplir con las obligaciones de revelación de información en la memoria de X2, con respecto a los datos publicados en X0	
Cuenta de pérdidas y ganancias	
Reducción de la amortización del inmovilizado en	20.000 €
Aumento del gasto por impuesto sobre beneficios en	5.000 €
Aumento del resultado del ejercicio en	15.000 €
Balance	
Aumento del resultado del ejercicio en	15.000 €
	.../...

Datos necesarios para completar el ECPN de X2 y cumplir con las obligaciones de revelación de información en la memoria de X2, con respecto a los datos publicados en X0	
.../...	
Aumento del pasivo por impuesto corriente (o reducción del activo por impuesto corriente) en	5.000 €
Aumento del inmovilizado en	20.000 €

Datos para completar el ECPN de X2, para cumplir con las obligaciones de revelación de información en la memoria de X2, con respecto a los datos publicados en X1 y para reexpresar las cifras comparativas incluidas en las cuentas anuales de X2 respecto a los datos publicados en X1	
Cuenta de pérdidas y ganancias	
Reducción de la amortización de inmovilizado en	10.000 €
Aumento del gasto por impuesto sobre beneficios en	2.500 €
Aumento del resultado del ejercicio en	7.500 €
Balance	
Aumento del resultado del ejercicio en	7.500 €
Aumento de las reservas voluntarias en	15.000 € ¹
Aumento del pasivo por impuesto corriente (o reducción del activo por impuesto corriente) en	7.500 € ²
Aumento del inmovilizado en	30.000 €
<p>¹ Deriva del ajuste del resultado del ejercicio anterior. Junto con el aumento del resultado del ejercicio X1 (7.500 €) se materializa en el incremento de reservas voluntarias en X2 en 22.500 euros.</p> <p>² Suma del incremento de pasivo en X1 (5.000 €) más el aumento del gasto (y del pasivo) en X2 (2.500 €). Este pasivo se materializará en mayores pagos en la liquidación del impuesto sobre sociedades en los ejercicios X3 y X4.</p>	

CASO 13. Cambio de criterio en la valoración de existencias que supone un ingreso reconocido en reservas

Durante el ejercicio X3 hemos cambiado el criterio de valoración de existencias de mercancías de FIFO a PMP. El valor de las existencias empleando uno y otro método aparece en la siguiente tabla. No ha sido posible reconstruir el valor de las existencias aplicando el PMP en

fechas anteriores al 31 de diciembre de X0. En X3 el resultado antes de impuestos ha sido de 50.000 euros. Tribuamos a un tipo del 25%. No tenemos derecho a deducciones, bonificaciones, reducciones ni minoraciones. Tampoco hemos soportado retenciones ni efectuado pagos fraccionados a cuenta del impuesto sobre sociedades.

Valor contable de las existencias	FIFO	PMP
31 de diciembre de X0	45.000	47.000
31 de diciembre de X1	40.000	50.000
31 de diciembre de X2	50.000	55.000

Cód. cta.	En X3, al ajustar el valor de las existencias iniciales al PMP	Debe	Haber
(3)	Existencias	5.000	
(113)	Reservas voluntarias		5.000

	X3
Resultado contable antes de impuestos	50.000
± Ajustes al resultado	+5.000 ¹
= Base imponible previa	55.000
= Base imponible	55.000
= Base imponible minorada o incrementada	55.000
× Tipo de gravamen	0,25
= Cuota íntegra	13.750
= Cuota diferencial	13.750

¹ El ajuste deriva del ingreso reconocido en reservas e imputado a la base imponible.

Cód. cta.	En X3, por el registro del impuesto corriente	Debe	Haber
(6300)	Impuesto corriente	12.500	
(113)	Reservas voluntarias	1.250	
(4752)	Hacienda Pública, acreedora por impuesto sobre sociedades		13.750

Las reservas voluntarias se cargan por el efecto fiscal (25% de 5.000) de la transacción (el cambio de criterio) reconocida directamente en reservas voluntarias. El cambio de criterio ha ocasionado un incremento de reservas voluntarias de 3.750 euros.

Datos necesarios para completar el ECPN de X3 y cumplir con las obligaciones de revelación de información en la memoria de X3, con respecto a los datos publicados en X1	
Cuenta de pérdidas y ganancias	
Reducción del consumo de mercaderías en	8.000 € ¹
Aumento del gasto por impuesto sobre beneficios en	2.000 €
Aumento del resultado del ejercicio en	6.000 €
Balance	
Aumento del resultado del ejercicio en	6.000 €
Aumento de reservas voluntarias en	1.500 € ²
Aumento del pasivo por impuesto corriente (o reducción del activo por impuesto corriente) en	2.500 € ³
Aumento de las existencias en	10.000 €
¹ Debido a que la variación de existencias de mercadería empleando el FIFO ha sido de -5.000 euros (saldo deudor de 5.000 €), mientras que la variación de existencias empleando el PMP ha sido de 3.000 euros (saldo acreedor de 3.000 €).	
² Debido a que las existencias, a 31 de diciembre de X0, son superiores empleando el PMP que empleando el FIFO en 2.000 euros (neto de impuestos el incremento de reservas es de 1.500 €).	
³ 2.000 euros del incremento del gasto por impuesto imputable al resultado del ejercicio y 500 imputable al incremento de las reservas por el diferente valor de las existencias a 31 de diciembre de X0.	

Datos para completar el ECPN de X3, para cumplir con las obligaciones de revelación de información en la memoria de X3, con respecto a los datos publicados en X2 y para reexpresar las cifras comparativas incluidas en las cuentas anuales de X3 respecto a los datos publicados en X2	
Cuenta de pérdidas y ganancias	
Aumento del consumo de mercaderías en	5.000 € ¹
Reducción del gasto por impuesto sobre beneficios en	1.250 €
Reducción del resultado del ejercicio en	3.750 €
.../...	

Datos para completar el ECPN de X3, para cumplir con las obligaciones de revelación de información en la memoria de X3, con respecto a los datos publicados en X2 y para reexpresar las cifras comparativas incluidas en las cuentas anuales de X3 respecto a los datos publicados en X2	
.../...	
Balance	
Reducción del resultado del ejercicio en	3.750 €
Aumento de las reservas voluntarias en	7.500 € ²
Aumento del pasivo por impuesto corriente (o reducción del activo por impuesto corriente) en	1.250 € ³
Aumento de las existencias en	5.000 €
<p>¹ Debido a que la variación de existencias de mercadería empleando el FIFO ha sido de 10.000 euros (saldo acreedor de 10.000 €), mientras que la variación de existencias empleando el PMP ha sido de 5.000 euros (saldo acreedor de 5.000 €).</p> <p>² Debido al aumento en X1 de las reservas voluntarias (1.500 €) y del resultado del ejercicio (6.000 €). Esta cantidad, junto con la reducción del resultado en 3.750 euros en X2 ocasiona el incremento de reservas voluntarias en X3 de 3.750 euros, registrado en los asientos anteriores.</p> <p>³ Debido a que el aumento del pasivo fue en X1 de 2.500 euros y a que en X2 el gasto por impuesto (y por lo tanto el pasivo) se ha reducido en 1.250 euros. Este aumento del pasivo se materializará en un mayor pago al liquidar el impuesto sobre sociedades de X3.</p>	

CASO 14. Cambio de criterio en la valoración de existencias que supone un gasto reconocido en reservas

Durante el ejercicio X3 hemos cambiado el criterio de valoración de existencias de mercaderías de PMP a FIFO. El valor de las existencias empleando uno y otro método aparece en la siguiente tabla. No ha sido posible reconstruir el valor de las existencias aplicando el método FIFO en fechas anteriores al 31 de diciembre de X0. En X3 el resultado antes de impuestos ha sido de 50.000 euros. Tribuamos a un tipo del 25 %. No tenemos derecho a deducciones, bonificaciones, reducciones ni minoraciones. Tampoco hemos soportado retenciones ni efectuado pagos fraccionados a cuenta del impuesto sobre sociedades.

Valor contable de las existencias	PMP	FIFO
31 de diciembre de X0	47.000	45.000
31 de diciembre de X1	50.000	40.000
31 de diciembre de X2	55.000	50.000

Cód. cta.	En X3, al ajustar el valor de las existencias iniciales al FIFO	Debe	Haber
(113)	Reservas voluntarias	5.000	
(3)	Existencias		5.000

	X3
Resultado contable antes de impuestos	50.000
± Ajustes al resultado	-5.000 ¹
= Base imponible previa	45.000
= Base imponible	45.000
= Base imponible minorada o incrementada	45.000
× Tipo de gravamen	0,25
= Cuota íntegra	11.250
= Cuota diferencial	11.250
¹ El ajuste deriva del gasto reconocido en reservas e imputado a la base imponible.	

Cód. cta.	En X3, por el registro del impuesto corriente	Debe	Haber
(6300)	Impuesto corriente	12.500	
(113)	Reservas voluntarias		1.250
(4752)	Hacienda Pública, acreedora por impuesto sobre sociedades		11.250

Las reservas voluntarias se abonan por el efecto fiscal (25% de 5.000) de la transacción (el cambio de criterio) reconocida directamente en reservas voluntarias. El efecto del reconocimiento del cambio de criterio ha sido un decremento de reservas voluntarias de 3.750 euros.

Datos necesarios para completar el ECPN de X3 y cumplir con las obligaciones de revelación de información en la memoria de X3, con respecto a los datos publicados en X1	
Cuenta de pérdidas y ganancias	
Aumento del consumo de mercaderías en	8.000 € ¹
	.../...

Datos necesarios para completar el ECPN de X3 y cumplir con las obligaciones de revelación de información en la memoria de X3, con respecto a los datos publicados en X1	
.../...	
Reducción del gasto por impuesto sobre beneficios en	2.000 €
Reducción del resultado del ejercicio en	6.000 €
Balance	
Reducción del resultado del ejercicio en	6.000 €
Reducción de reservas voluntarias en	1.500 € ²
Reducción del pasivo por impuesto corriente (o reducción del activo por impuesto corriente) en	2.500 € ³
Reducción de las existencias en	10.000 €
<p>¹ Debido a que la variación de existencias de mercadería empleando el FIFO ha sido de -5.000 euros (saldo deudor de 5.000 €), mientras que la variación de existencias empleando el PMP ha sido de 3.000 euros (saldo acreedor de 3.000 €).</p> <p>² Debido a que las existencias, a 31 de diciembre de X0, son superiores empleando el PMP que empleando el FIFO en 2.000 euros (neto de impuestos el incremento de reservas es de 1.500 €).</p> <p>³ 2.000 euros de la reducción del gasto por impuesto imputable al resultado del ejercicio X1 y una reducción de 500 euros imputable al decremento de las reservas voluntarias por el diferente valor de las existencias a 31 de diciembre de X0.</p>	

Datos para completar el ECPN de X3, para cumplir con las obligaciones de revelación de información en la memoria de X3, con respecto a los datos publicados en X2 y para reexpresar las cifras comparativas incluidas en las cuentas anuales de X3 respecto a los datos publicados en X2	
Cuenta de pérdidas y ganancias	
Reducción del consumo de mercaderías en	5.000 € ¹
Aumento del gasto por impuesto sobre beneficios en	1.250 €
Aumento del resultado del ejercicio en	3.750 €
Balance	
Aumento del resultado del ejercicio en	3.750 €
Reducción de las reservas voluntarias en	7.500 € ²
.../...	

Datos para completar el ECPN de X3, para cumplir con las obligaciones de revelación de información en la memoria de X3, con respecto a los datos publicados en X2 y para reexpresar las cifras comparativas incluidas en las cuentas anuales de X3 respecto a los datos publicados en X2

.../...

Reducción del pasivo por impuesto corriente (o aumento del activo por impuesto corriente) en	1.250 € ³
Reducción de las existencias en	5.000 €

¹ Debido a que la variación de existencias de mercadería empleando el FIFO ha sido de 10.000 euros (saldo acreedor de 10.000 €), mientras que la variación de existencias empleando el PMP ha sido de 5.000 euros (saldo acreedor de 5.000 €).

² Debido a la reducción en X1 de las reservas voluntarias (1.500 €) y del resultado del ejercicio (6.000 €). Esta cantidad, junto con el aumento del resultado en 3.750 euros en X2 ocasiona la reducción de reservas voluntarias en X3 de 3.750, registrada en los asientos anteriores.

³ Debido a que la reducción del pasivo fue en X1 de 2.500 euros y en X2 el gasto por impuesto (y por lo tanto el pasivo) ha aumentado en 1.250 euros. Esta reducción del pasivo se materializa en un menor pago al liquidar el impuesto sobre sociedades de X3.

Bibliografía

- CARBAJO VASCO, D. [2009]: «Incidencia de la nueva normativa contable en la fiscalidad. A propósito de la doctrina de la Dirección General de Tributos», *Partida Doble*, número 215, págs. 68 a 83, noviembre.
- Dirección General de Tributos (DGT). Consulta vinculante V0530/2014, de 27 de febrero de 2014 (NFC050534).
- Dirección General de Tributos (DGT). Consulta vinculante V2280/2013, de 10 de julio de 2013 (NFC048784).
- Dirección General de Tributos (DGT). Consulta vinculante V1590/2013, de 14 de mayo de 2013 (NFC047861).
- Dirección General de Tributos (DGT). Consulta vinculante V2591/2011, de 28 de octubre de 2011 (NFC042863).
- Dirección General de Tributos (DGT). Consulta vinculante V0721/2011, de 21 de marzo de 2011 (NFC040861).
- Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas (ICAC). Proyecto de Resolución del ICAC, de 9 de julio de 2015, por la que se dictan normas de registro, valoración y elaboración de las cuentas anuales para la contabilización del impuesto sobre beneficios.
- Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas (ICAC). Resolución de 15 de octubre de 2013 por la que se adapta para su aplicación en España la Norma Internacional de Auditoría 710. Información comparativa: cifras correspondientes a periodos anteriores y estados financieros comparativos (NIA-ES 710).
- Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas (ICAC). Resolución de 9 de octubre de 1997 (modificada por la RICAC de 15 de marzo de 2002), sobre algunos aspectos de la norma de valoración decimosexta del Plan General de Contabilidad.
- Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas (ICAC). Respuesta a la consulta n.º 94/2013/8 (NFC048012).

- Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas (ICAC). Respuesta a la consulta n.º 94/2013/3 (NFC048006).
- Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas (ICAC). Respuesta a la consulta n.º 92/2012/5 (NFC045901).
- Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas (ICAC). Respuesta a la consulta 75/2008/10 (NFC031164).
- Ley 22/2015, de 20 de julio, de Auditoría de Cuentas.
- Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades.
- Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.
- Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre, por el que se aprueba el Plan General de Contabilidad.
- 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.
- Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades.
- Real Decreto-Ley 12/2012, de 30 de marzo, por el que se introducen diversas medidas tributarias y administrativas dirigidas a la reducción del déficit público.