

RECONOCIMIENTO CONTABLE DE ACTIVOS DIFERIDOS POR COMPENSACIÓN DE BASES IMPONIBLES NEGATIVAS

Si una sociedad gana dinero, debe pagar impuestos. Por el contrario, si en un ejercicio pierde, se genera un crédito fiscal frente a la Administración que le permite compensar las pérdidas pasadas con beneficios fiscales futuros. De esta forma, la base imponible tributable en ejercicios futuros será la ganancia fiscal obtenida, menos las bases imponibles negativas pendientes de compensación. Y el crédito fiscal se devenga no en el futuro, cuando se compensa, sino en el periodo en que se generan las bases imponibles negativas que lo originan.

Pero ¿Qué pasa si existen dudas sobre la capacidad de la empresa de generar bases imponibles positivas suficientes para la compensación? Pues, en ese caso, no se debe registrar contablemente un derecho de cobro, que es dudoso.

Para determinar si se debe o no registrar el crédito fiscal, analicemos la norma legal. Se trata de la **Resolución de 9 de febrero de 2016, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas**, por la que se desarrollan las normas de registro y valoración del Impuesto sobre Beneficios. Cita lo siguiente: **“Artículo 5. Reconocimiento de activos por impuesto diferido. 1. De acuerdo con el principio de prudencia sólo se reconocerán activos por impuesto diferido en la medida en que resulte probable que la empresa disponga de ganancias fiscales futuras que permitan la aplicación de estos activos.”**

.....
4. Adicionalmente, en relación con el derecho a compensar pérdidas fiscales se observarán las siguientes reglas:

a) La obtención de un resultado de explotación negativo en un ejercicio, no impide el reconocimiento de un activo por impuesto diferido. No obstante, cuando la empresa muestre un historial de pérdidas continuas, se presumirá, salvo prueba en contrario, que no es probable la obtención de ganancias que permitan compensar las citadas bases.

b) Para poder reconocer un activo **debe ser probable que la empresa vaya a obtener beneficios fiscales que permitan compensar las citadas bases imponible negativas en un plazo no superior al previsto en la legislación fiscal, con el límite máximo de diez años** contados desde la fecha de cierre del ejercicio, salvo prueba de que será probable su recuperación en un plazo mayor, en aquellos casos en los que la legislación tributaria permita compensar en plazos superiores o no establezca un límite temporal para poder practicar la compensación.

5. En todo caso, **el plan de negocio** empleado por la empresa para realizar sus estimaciones sobre las ganancias fiscales futuras **deberá ser acorde con la realidad** del mercado y las especificidades de la entidad.”

Por otra parte, la consulta 10 del **BOICAC 80** indica que, para registrar el crédito fiscal, deben existir probabilidades fundadas de que se podrá materializar en el futuro y concluye que **“el requisito de la probabilidad se considerará cumplido cuando la empresa tenga pasivos por impuestos diferidos (asimilables a estos efectos a las ganancias fiscales) con los que compensar las bases imponibles negativas”**.

Como resumen podemos concluir lo siguiente:

1.- No se debe registrar el crédito fiscal si existen dudas de que se producirán beneficios en el futuro que permitan su compensación. En este sentido, existen dudas si la empresa tiene un historial de pérdidas continuas o beneficios raquíticos insuficientes.

Por ejemplo: Una cooperativa agraria tiene por política practicar buenas liquidaciones del producto aportado por sus socios a costa de dar un beneficio insignificante. Si en un ejercicio, por un impagado, registra pérdidas por 950.000 euros, no puede asumir que en diez años se generarán beneficios fiscales suficientes para la compensación. En consecuencia, se debe limitar a citar el hecho en la memoria, pero no debe registrar el crédito en el balance.

2.- El plazo de generación de beneficios suficientes para la compensación, no debe exceder de **diez años** contados desde la fecha de cierre del ejercicio en el que se produjo la pérdida.

3.- La estimación de resultados futuros, se debe documentar en un **Plan de Negocio** que no puede ser ilusorio, sino que las hipótesis de partida deben ser acordes con la realidad.

4.- Por el contrario, si existen pasivos por impuesto diferido, que permitan compensar los créditos fiscales, estos pueden registrarse al menos hasta el límite de los citados pasivos.

Ejemplo: Asumamos que recibimos una subvención no retornable de 300.000 euros por la adquisición de una maquinaria, que se amortiza en 10 años. Estos son los datos:

<u>Descripción</u>	<u>Importe</u>
Subvención	300.000
Tipo impositivo	25,00%
<u>Impuesto diferido</u>	<u>75.000</u>

La forma de contabilizar la subvención es la siguiente:

<u>Descripción</u>	<u>Cuenta</u>	<u>Debe</u>	<u>Haber</u>
Tesorería	572xxx	300.000	
Subvenciones	130xxx		225.000
Pasivos por impuesto diferido	479xxx		75.000
<u>Total</u>		<u>300.000</u>	<u>300.000</u>

Es decir, los 300.000 euros recibidos, en un plazo de 10 años debemos reconocerlos como ingresos, al mismo ritmo que las amortizaciones y, en consecuencia, pagar impuestos. Pero si bien estos se pagan en dicho plazo, sin embargo, se devengan en el momento de la concesión de la subvención. Por eso figuran como un pasivo por impuesto diferido.

Pues bien, asumamos que, en el mismo año, la sociedad tiene pérdidas por 400.000 euros que, asumiendo un tipo medio impositivo del 25%, genera un crédito fiscal de 100.000. En este caso ¿podemos registrar dicho crédito?

Pues la pregunta esta contestada en la consulta 10 del BOICAC 80, en la que afirma que se considerara cumplido el requisito para el registro **“cuando la empresa tenga pasivos por impuestos diferidos con los que compensar las bases imponibles negativas”**. Es decir que, del crédito fiscal de 100.000 euros, al menos 75.000 sí que se deben registrar como activo diferido, dado que existen pasivos diferidos por dicho importe generados por las subvenciones recibidas.

El reconocimiento contable de los 25.000 euros restantes queda condicionado al cumplimiento de las condiciones impuestas por la normativa, citadas a lo largo del presente artículo.