

BOICAC N° 80/2009 Consulta 10

Sobre el tratamiento contable del reconocimiento de activos por impuestos diferidos derivados del derecho a compensar bases imponibles negativas.

Respuesta

La disposición transitoria quinta del Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre, por el que se aprueba el Plan General de Contabilidad (PGC), expresa que las disposiciones de desarrollo en materia contable en vigor a la fecha de publicación del citado real decreto seguirán aplicándose en todo aquello que no se oponga a la nueva normativa.

El punto 4 de la norma primera de la Resolución de este Instituto (RICAC) de 9 de octubre de 1997, sobre algunos aspectos de la norma de valoración decimosexta del Plan de 1990, en base a una aplicación estricta del principio de prudencia señala que sólo serán objeto de registro los créditos por compensación de pérdidas cuando se cumplan todas y cada una de las siguientes circunstancias:

- a) Que la base imponible negativa se haya producido como consecuencia de un hecho no habitual en la gestión de la empresa.
- b) Que se considere razonablemente que las causas que la originaron han desaparecido y que se van a obtener beneficios fiscales que permitan su compensación 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 en aquellos casos en los que la legislación tributaria permita compensar en plazos superiores.

La norma de registro y valoración (NRV) 13ª. Impuestos sobre beneficios, del PGC, en su apartado 2.3, dispone que: *<<De acuerdo con el principio de prudencia solo 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.>>*

A la vista de esta nueva regulación, la consulta versa sobre la vigencia del criterio incluido en la RICAC y, en particular, si en el nuevo marco contable es posible aplicar al reconocimiento de activos por impuesto diferido un criterio similar al que se recogía en el punto 7 de la norma primera de la Resolución para los impuestos anticipados, aceptándose dicha posibilidad cuando existan pasivos por impuestos diferidos por igual plazo de reversión, y por importe igual o superior al de los activos por impuestos diferidos.

En el nuevo Plan, el principio de prudencia se ubica en pie de igualdad con los restantes principios, articulándose el reconocimiento de los elementos patrimoniales en base al cumplimiento de la definición de los mismos, y a los criterios de probabilidad en la obtención o cesión de recursos que incorporen beneficios o rendimientos económicos, y de que su valor pueda determinarse con un adecuado grado de fiabilidad. Si se cumplen estos requisitos, procederá el reconocimiento de un activo por impuesto diferido.

En particular, 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, salvo que el plazo de reversión del citado pasivo supere el plazo previsto por la legislación fiscal para compensar dichas bases.

El propio PGC, en la nota 12.1, punto 5, del modelo normal de memoria, recoge de manera implícita este criterio, al exigir que se suministre información sobre: *<<El importe de los activos por impuesto diferido, indicando la naturaleza de la evidencia utilizada para su reconocimiento, incluida, en su caso, la planificación fiscal, cuando la realización del activo depende de ganancias futuras superiores a las que corresponden a la reversión de las diferencias temporarias imponibles, o cuando la empresa haya experimentado una pérdida, ya sea en el presente ejercicio o en el anterior, en el país con el que se relaciona el activo por impuesto diferido.>>*

De lo que cabe inferir que, cuando existen los citados pasivos por importe superior a las bases imponibles negativas, no es preciso suministrar la referida información, al considerarse en todo caso probable la compensación de las citadas bases imponibles negativas.

En aquellos supuestos en que la empresa no tenga reconocidos pasivos por impuestos diferidos, este Instituto considera que si no se cumplen los requisitos enumerados en el punto 4 de la norma primera de la RICAC, con las precisiones que se efectúan a continuación, no es probable que se obtengan ganancias que permitan compensar las citadas bases imponibles negativas y, en consecuencia, no se cumplen los criterios de reconocimiento incluidos en el PGC.

En particular, la correcta aplicación de los citados requisitos deberá interpretarse en los siguientes términos:

1. 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.
2. 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 en aquellos casos en los que la legislación tributaria permita compensar en plazos superiores.
3. 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.