

## **Consulta 1**

**Sobre el registro contable del efecto impositivo que se deriva de las actas de inspección del impuesto sobre sociedades y de la reversión de un impuesto anticipado que no fue objeto de registro contable en ejercicios anteriores por aplicación del principio de prudencia.**

### **Respuesta**

En primer lugar, hay que indicar que el principio de prudencia recogido en la primera parte del Plan General de Contabilidad aprobado por Real Decreto 1643/1990, de 20 de diciembre, establece que los riesgos previsibles y las pérdidas eventuales con origen en el ejercicio o en otro anterior deberán ser contabilizados tan pronto sean conocidos.

De acuerdo con lo anterior, con carácter general, las contingencias fiscales que se derivan de un acta de inspección deberán ocasionar en el ejercicio en que se prevean, la correspondiente dotación a la provisión para riesgos y gastos por el importe estimado de la deuda tributaria (cuota, intereses y sanción).

En el momento de dotar la provisión para riesgos y gastos o en el de reconocer directamente la deuda cierta con la Administración Tributaria en caso de que anteriormente no se hubiese contabilizado el riesgo existente en la correspondiente provisión, se deberán registrar los conceptos de gasto por naturaleza correspondientes a los distintos componentes del importe de la deuda tributaria, teniendo como referencia los modelos de Cuenta de Pérdidas y Ganancias contenidos en la cuarta parte del Plan General de Contabilidad, de acuerdo con lo siguiente:

- la parte correspondiente a la cuota del impuesto sobre sociedades se recogerá como gasto del ejercicio por impuesto sobre beneficios, y figurará en el epígrafe VI. "Resultado del ejercicio".
- la parte de intereses imputables al ejercicio en curso se contabilizará como un gasto financiero, que figurará formando parte del epígrafe II. "Resultados financieros"; los intereses imputables a ejercicios anteriores se considerarán como gastos de ejercicios anteriores, formando parte del epígrafe IV. "Resultados extraordinarios".
- la sanción ocasionará un gasto extraordinario, que pasará a formar parte del epígrafe IV. "Resultados extraordinarios".

En relación con el registro contable de un impuesto anticipado, surgido en ejercicios anteriores, que en aplicación del principio de prudencia no fue objeto de registro contable, sin perjuicio de la información en memoria, y que revierte en el ejercicio actual, de acuerdo con los criterios establecidos en el Plan General de Contabilidad y en la Resolución de este Instituto de fecha 30 de abril de 1992, se producirá una reducción de la partida de gasto por impuesto sobre sociedades en la cuenta de pérdidas y ganancias, de acuerdo con el contenido de la cuenta 638. "Ajustes positivos en la imposición sobre beneficios", que se define en la tercera parte del Plan General de Contabilidad de la siguiente forma:

*"Aumento, conocido en el ejercicio, del impuesto anticipado o del crédito impositivo por pérdidas a compensar o disminución igualmente conocida en el ejercicio, del impuesto diferido, respecto de los impuestos anticipados, créditos impositivos o impuestos diferidos anteriormente generados".*

En tal sentido, cualquier ajuste que se realice en el gasto por impuesto sobre sociedades debe afectar a la partida que de acuerdo con su naturaleza refleja el mismo. Dicha partida, al ubicarse después de computar los distintos ingresos y gastos de naturaleza de explotación, financiera y extraordinaria, permite concluir que el gasto por impuesto sobre sociedades está al margen de la consideración de los distintos resultados indicados.

No obstante lo anterior, si el ajuste a que se ha hecho mención fuese cuantitativamente significativo, podría reflejarse en la cuenta de pérdidas y ganancias desglosando la partida de gasto por impuesto sobre sociedades, de forma que se reflejen separadamente el gasto producido en el ejercicio y el que proviene de ejercicios anteriores.

Sin perjuicio de todo lo anterior, en la memoria de las cuentas anuales se deberá suministrar la información necesaria sobre estas situaciones, y en particular sobre el gasto por impuesto producido en este ejercicio y en ejercicios anteriores, siempre que sea significativa, de forma que las cuentas anuales en su conjunto recojan la imagen fiel del patrimonio, la situación financiera y los resultados.