

Consulta 8

Sobre el tratamiento contable de los créditos por bases impositivas negativas y los impuestos anticipados, que procedentes de un ejercicio anterior, no hubiesen sido objeto de registro como consecuencia de no cumplirse los requisitos exigidos en dicho momento para su activación.

Respuesta

La norma de valoración decimosexta, relativa al impuesto sobre sociedades, contenida en la quinta parte del Plan General de Contabilidad aprobado por Real Decreto 1643/1990, de 20 de diciembre, y la Resolución de este Instituto de 9 de octubre de 1997, sobre algunos aspectos de la citada norma de valoración, expresamente manifiestan la aplicación del principio de prudencia en relación con la contabilización de los impuestos anticipados y los créditos impositivos.

Es precisamente una aplicación estricta del principio de prudencia la que se pone de manifiesto al establecerse en la norma de valoración mencionada que sólo se contabilizarán los impuestos anticipados y los créditos por compensación de pérdidas cuya realización futura esté razonablemente asegurada, y se darán de baja aquellos otros sobre los que surjan dudas lógicas acerca de su futura recuperación.

En este sentido, por lo que se refiere a la contabilización de los créditos impositivos, la Resolución anteriormente citada establece que sólo serán objeto de registro los créditos por compensación de pérdidas cuando se cumplan todas y cada una de las circunstancias siguientes:

- La base imponible negativa se haya producido como consecuencia de un hecho no habitual en la gestión de la empresa.
- Razonablemente se considere que las causas que la originaron han desaparecido.
- Razonablemente se considere que se van a obtener beneficios fiscales que permitan su compensación en un plazo no superior al previsto en la legislación fiscal para la compensación de bases impositivas negativas.

Por lo que se refiere a los impuestos anticipados, el punto 6 de la norma primera de la mencionada Resolución especifica que éstos sólo podrán ser objeto de registro contable cuando una estimación razonable de la evolución de la empresa indique que los mismos

podrán ser objeto de recuperación futura, presumiéndose que, entre otros casos, no está suficientemente asegurada cuando:

- Se prevea que la reversión futura del impuesto anticipado se va a producir en un plazo superior a diez años (a menos que existan impuestos diferidos con igual plazo de reversión y por importe igual o superior al de los impuestos anticipados).
- Se trate de sociedades que están sufriendo pérdidas habitualmente, por lo que no se puede prever razonablemente la reversión del impuesto anticipado.

Por lo que se refiere al tema objeto de consulta, la citada Resolución ha pretendido aclarar este aspecto, estableciendo en los apartados 5 y 8 de la norma primera, los criterios aplicables.

En este sentido, si en un ejercicio en el que se tiene una base imponible negativa o un impuesto anticipado no se dan las circunstancias a que se ha hecho referencia que permitan el registro contable de los mismos como un activo, debe entenderse que su posible afloración en ejercicios posteriores está sometida al mismo análisis riguroso que el expuesto anteriormente, es decir al cumplimiento de todas las circunstancias señaladas.

Lo anterior lleva a la conclusión de que, tal y como señala la propia Resolución, con carácter general, sólo se registrarán los citados créditos por compensación de pérdidas e impuestos anticipados en el ejercicio en que efectivamente se produzca la compensación de la base imponible negativa o la efectiva reversión del impuesto anticipado, respectivamente, sin perjuicio de que se puedan activar en un ejercicio anterior si existe evidencia clara de que la empresa va a recuperar el crédito por bases imponibles negativas o se va a producir la reversión del impuesto anticipado.

Para constatar que existe la citada evidencia clara, se exige, como no puede ser de otra manera, que hayan desaparecido las circunstancias que impidieron el registro de los activos impositivos, situación que dada la naturaleza de los requisitos exigidos sólo se podrá dar de forma excepcional.

A este respecto en la memoria se exige, entre otros, que se incorpore cumplida información sobre la desaparición de las circunstancias que motivaron que las partidas a que se ha hecho mención no se registraron en el balance, justificando, adicionalmente, que se tiene evidencia de que se van a recuperar.