



BOICAC Nº 128/2021 Consulta 1

Sobre la procedencia del registro de un pasivo por impuesto diferido en cuentas consolidadas por la tributación por dividendos derivado de la limitación al 95% de la exención por dividendos y plusvalías establecida en el artículo 21 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades.

Respuesta

La Ley 11/2020 de 30 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2021 introduce una serie de modificaciones en la Ley del Impuesto sobre Sociedades (LIS), entre las que se encuentra la limitación de la exención sobre dividendos y plusvalías asociadas a participaciones tanto en entidades residentes como no residentes que, a partir de 1 de enero de 2021, será tan sólo del 95% del importe de éstos, de forma que, en términos generales, tributarán a un tipo final del 1,25%.

En relación con lo anterior, en el caso de un dividendo que históricamente se aprueba repartir en el año n+1 entre las sociedades que integran el grupo, el consultante plantea las siguientes cuestiones:

- 1.- Si debería registrarse un pasivo por impuesto diferido en las cuentas consolidadas del beneficiario, aun cuando dicho reparto no ha sido aprobado por la junta general y cómo se tendría que determinar la cuantía.
- 2.- En caso afirmativo, si se entrega a cuenta una cantidad dentro del año n del dividendo que se aprobará en el año n+1, el pasivo por impuesto diferido a registrar correspondería sólo a la diferencia entre el dividendo que previsiblemente se aprobará y la cantidad a cuenta ya entregada.

El efecto impositivo derivado de la diferencia entre el valor consolidado de una participada y su base fiscal se regula en el artículo 72 de las Normas para la Formulación de las Cuentas Anuales Consolidadas, aprobadas por el Real Decreto 1159/2010, de 17 de septiembre.

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, valoración y elaboración de las cuentas anuales para la contabilización del Impuesto sobre Beneficios (RICAC del Impuesto sobre Beneficios), incluye en su Capítulo VII las normas relativas a las cuentas anuales consolidadas. En particular, el artículo 13. *Diferencias temporarias en consolidación*, dispone:

“1. El reflejo contable del impuesto sobre sociedades consolidado se realizará considerando como diferencias temporarias las existentes entre el valor en cuentas consolidadas de un elemento y su base fiscal.



2. Por lo tanto, si en la consolidación se modifican o incorporan valores, el importe de tales diferencias temporarias puede verse afectado. Esto podría ocurrir principalmente [...] y en el caso de que el valor en cuentas consolidadas atribuible a la participación en una sociedad dependiente, multigrupo o asociada sea diferente a su valor en cuentas individuales.”

A este respecto, la base fiscal de un activo o pasivo es la valoración fiscal o el importe atribuido a dicho elemento de acuerdo con la legislación fiscal aplicable desarrollándose este concepto en el artículo 2.9 de la RICAC del Impuestos sobre Beneficios.

En el artículo 16. *Diferencias entre el valor consolidado de una participada y su base fiscal* de dicha RICAC se establece lo siguiente:

“1. La diferencia entre la base fiscal de una participación en una sociedad dependiente, multigrupo o asociada y su valor contable consolidado constituirá una diferencia temporaria en cuentas consolidadas cuando pueda dar lugar a importes imponibles o deducibles al enajenarse dicha inversión o revertir la diferencia temporaria por pérdidas o deterioro.

A estos efectos, se considerará como valor contable consolidado:

a) En el caso de participaciones en dependientes consolidadas por integración global: el valor de los activos y pasivos de la sociedad dependiente reconocidos en el balance consolidado, deducida la participación de socios externos.

b) En el caso de sociedades consolidadas por integración proporcional: el valor neto de los activos y pasivos de la entidad consolidada reconocidos en el balance consolidado.

c) En el caso de sociedades consolidadas por puesta en equivalencia: el saldo de la cuenta donde se recoge dicha participación.

2. La diferencia entre el valor contable consolidado de una participación y su base fiscal surgirá principalmente como consecuencia del efecto conjunto que se deriva de:

a) La existencia de resultados acumulados generados desde la fecha de adquisición por la participada,

b) Deducciones fiscales asociadas a la inversión, y

c) La diferencia de conversión.

Dichas diferencias se compensarán a medida que converja el valor contable y la base fiscal, lo que tendrá lugar, entre otros casos, por el reparto de dividendos, la venta de la participación, pérdidas acumuladas de la participada, o la reversión del saldo de la diferencia de conversión.

3. Estas diferencias se valorarán de acuerdo con los criterios generales previstos en esta Resolución, es decir, se contabilizarán por la cantidad que se espera pagar o recuperar de la



autoridad fiscal, teniendo en cuenta las consecuencias fiscales que se derivarían de la forma en que la empresa espera recuperar dichas inversiones.

4. Las diferencias temporarias reguladas en este artículo no se reconocerán en los siguientes supuestos:

a) En el caso de diferencias imponibles, si la inversora puede controlar el momento de la reversión de la diferencia y además es probable que tal diferencia no revierta en un futuro previsible.

b) En el caso de diferencias deducibles, si se espera que dicha diferencia no revierta en un futuro previsible o no sea probable que la empresa disponga de ganancias fiscales futuras en cuantía suficiente.”

Por tanto, de acuerdo con lo indicado surgirá una diferencia temporaria imponible si existe diferencia entre el valor contable consolidado y la base fiscal de una inversión que pueda tener incidencia en la carga tributaria futura.

Por otra parte, el artículo 21.1 de la LIS regula la exención de los dividendos y participaciones en beneficios procedentes de entidades tanto residentes como no residentes en España, siempre y cuando se cumplan los requisitos reflejados en dicho apartado. La modificación introducida en la LIS hace que se reduzca en un 5% la exención aplicable.

En el artículo 2. Definiciones, de la RICAC se define en el apartado 8 las diferencias permanentes: *“son las diferencias entre el importe neto de los ingresos y gastos totales del ejercicio y la base imponible que no se identifican como diferencias temporarias.”*

En consecuencia y respecto al caso planteado, donde parece concurriría una propuesta de aplicación de resultado, aunque no haya sido aún aprobada por la junta general, en la medida que exista una diferencia temporaria con incidencia en la carga tributaria futura y no se cumplan los supuestos previstos en el apartado 4 del artículo 16 de la RICAC que implicarían el no reconocimiento de la diferencia temporaria, el beneficiario deberá registrar el correspondiente pasivo por impuesto diferido.

En respuesta a la segunda pregunta, si se entrega una cantidad a cuenta dentro del año n del dividendo que se aprobará en el año n+1, se confirma que el pasivo diferido a registrar correspondería sólo a la diferencia entre el dividendo que previsiblemente se aprobará y la cantidad a cuenta ya entregada.