



BOICAC Nº 139/2024 Consulta 2

Sobre el tipo de gravamen que debe aplicar una empresa en el reconocimiento de un crédito fiscal cuando su importe neto de la cifra de negocios en el ejercicio 2022 no superó el millón de euros y en el año 2023 ha sufrido pérdidas.

Respuesta:

La contabilización de los activos por impuesto diferido por el derecho a compensar pérdidas fiscales en ejercicios posteriores se regula en el apartado 2.3 de la Norma de Registro y Valoración (NRV) 13.^a *Impuestos sobre beneficios*, contenida en la segunda parte del Plan General de Contabilidad (PGC), aprobado por el Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre, como sigue:

“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.

Siempre que se cumpla la condición anterior, se reconocerá un activo por impuesto diferido en los supuestos siguientes:

(...)

b) Por el derecho a compensar en ejercicios posteriores las pérdidas fiscales;

(...)

En la fecha de cierre de cada ejercicio, la empresa reconsiderará los activos por impuesto diferido reconocidos y aquéllos que no haya reconocido anteriormente. En ese momento, la empresa dará de baja un activo reconocido anteriormente si ya no resulta probable su recuperación, o registrará cualquier activo de esta naturaleza no reconocido anteriormente, siempre que resulte probable que la empresa disponga de ganancias fiscales futuras en cuantía suficiente que permitan su aplicación.”

En desarrollo de ese criterio, la Resolución de 9 de febrero de 2016 del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas (BOE de 16 de febrero de 2016), 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), en el artículo 5. *Reconocimiento de activos por impuesto diferido* establece:

“(…)

3. Salvo prueba en contrario, no se considera probable que la empresa disponga de ganancias fiscales futuras en los siguientes supuestos:

a) Cuando se prevea que su recuperación futura se va a producir en un plazo superior a los diez años contados desde la fecha de cierre del ejercicio, al margen de cuál sea la naturaleza del activo por impuesto diferido.

(...)



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. (...).*”

Si de acuerdo con lo anterior fuese procedente el registro de un activo por impuesto diferido por el derecho a compensar en el futuro los resultados fiscales negativos, el apartado 3. *Valoración de los activos y pasivos por impuesto corriente y diferido* de la NRV 13.^a señala que:

“Los activos y pasivos por impuesto diferido se valorarán según los tipos de gravamen esperados en el momento de su reversión, según la normativa que esté vigente o aprobada y pendiente de publicación en la fecha de cierre del ejercicio, y de acuerdo con la forma que racionalmente se prevea recuperar o pagar el activo o el pasivo.

En su caso, la modificación de la legislación tributaria -en especial la modificación de los tipos de gravamen- y la evolución de la situación económica de la empresa dará lugar a la correspondiente variación en el importe de los pasivos y activos por impuesto diferido.”

En relación con lo anterior, es oportuno recordar que de acuerdo con el artículo 29 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades, según la redacción dada por el artículo 68 de la Ley 31/2022, de 23 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para 2023, el tipo general de gravamen para los contribuyentes del impuesto es el 25 por ciento, excepto para las entidades cuyo importe neto de la cifra de negocios del período impositivo inmediato anterior sea inferior a 1 millón de euros que será del 23 por ciento.

De acuerdo con lo anterior, y atendiendo a la regulación que se ha reproducido, al cierre del ejercicio, la empresa deberá utilizar en el cálculo del activo por impuesto diferido el tipo de gravamen esperado en el momento de su reversión que, salvo prueba en contrario, se presumirá que es del 23 por 100, siempre y cuando en el propio ejercicio en que se hayan generado las pérdidas fiscales el importe neto de la cifra de negocios tampoco haya superado el umbral de 1 millón de euros.

Todo ello, sin perjuicio de que si se produce una modificación de la situación económica de la empresa, en el sentido de que más adelante se prevea un importe neto de la cifra de negocios superior a 1 millón de euros, se deba revisar la valoración del crédito fiscal.