

DISTINCIÓN ENTRE PÉRDIDAS CONTABLES Y PÉRDIDAS FISCALES.

La Quinta Parte del Plan General de Contabilidad, aprobado por RD1514/2007, viene a regular las definiciones y relaciones contables. En este sentido, en relación con la Cuenta 121 viene a establecer lo siguiente:

“121. Resultados negativos de ejercicios anteriores.

Resultados negativos de ejercicios anteriores.

Su movimiento es el siguiente:

a) Se cargará con abono a la cuenta 129.

b) Se abonará con cargo a la cuenta o cuentas con las que se cancele su saldo.

La empresa desarrollará en cuentas de cuatro cifras el resultado negativo de cada ejercicio.”

No obstante lo anterior, consideramos de interés llevar a cabo una diferenciación previa en relación con los conceptos “pérdidas contables” y “pérdidas fiscales a compensar”.

Para ello acudiremos a la interpretación dada por el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas (ICAC) en su Consulta N° 3 publicada en su Boletín Oficial nº 94 de junio de 2013 en relación a esta cuestión:

“En primer lugar es preciso diferenciar entre la compensación de pérdidas contables, reflejadas en el balance de la sociedad, y la compensación de pérdidas fiscales.

Así, respecto a la compensación de pérdidas de ejercicios anteriores reflejadas en el balance de la sociedad, será la Junta General, una vez cumplidos los requisitos señalados en los artículos 273 y 274 del texto refundido de la Ley de Sociedades de Capital, aprobado por el Real Decreto Legislativo 1/2010, de 2 de julio, la que deberá aprobar la aplicación del resultado y, en particular, la compensación de los resultados negativos de ejercicios anteriores.

Dicho acuerdo, adoptado por el órgano competente conforme a lo dispuesto en la legislación mercantil, se contabilizará cargando las partidas que conforman la base del reparto (pérdidas y ganancias, remanente, reservas voluntarias...) y abonando las partidas receptoras, entre las que se encontrará la cuenta 121. "Resultados negativos de ejercicios anteriores".

Por otra parte, la compensación de pérdidas fiscales se contabilizará siguiendo la norma de registro y valoración (NRV) 13ª. Impuestos sobre beneficios del Plan General de Contabilidad, aprobado por el Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre, donde se establece que:

(...)

Adicionalmente, en el supuesto de quedar cuantías pendientes de compensar en ejercicios futuros, y de cumplirse las condiciones para su registro de acuerdo con lo señalado en el apartado 2.3 de la NRV 13ª, se reconocerá el correspondiente activo siempre que resulte probable que la empresa disponga de ganancias fiscales futuras en cuantía suficiente que permitan su aplicación en sintonía con la interpretación de este Instituto publicada en la consulta 10 del BOICAC nº 80, de diciembre de 2009.

El registro del crédito fiscal como activo por impuesto diferido se podrá realizar mediante un cargo en la cuenta 4745. Créditos por pérdidas a compensar, con abono a la cuenta 6301. Impuesto diferido.

En todo caso cabe recordar que, en aplicación del principio de devengo, el gasto por el impuesto sobre beneficios, tanto corriente como diferido, debe contabilizarse en el propio ejercicio al que se refiere con independencia del momento del pago de la deuda tributaria resultante.”

Aunque no sea así en todos los casos (dependerá de los ajustes a realizar en el resultado contable para obtener la Base Imponible del Impuesto), la obtención de pérdidas contables suele derivar en la obtención de Bases Imponibles Negativas en el Impuesto sobre Sociedades.

Una vez expuesto lo anterior, hay que diferenciar la aplicación del resultado contable del ejercicio en cuestión, es decir, si se destina a dividendos, reservas, eliminación de pérdidas de ejercicio, de la posible compensación en el Impuesto del ejercicio de las bases imponibles negativas generadas en ejercicios anteriores.

La aplicación del resultado contable se refiere a destinar el resultado contable a dividendos, reservas, eliminación de pérdidas contables de ejercicios anteriores (eliminación del saldo de la Cuenta 121). Esta aplicación se rige por la normativa mercantil y tendrá su reflejo en la contabilidad de la sociedad. En este sentido, indicarle que las cuestiones de naturaleza mercantil exceden del ámbito de este consultorio, no obstante, entendemos que, a efectos de la aplicación del resultado y de la concurrencia de posibles limitaciones, debería tenerse en cuenta lo establecido en los artículos 272 y siguientes (en especial, en el 273) de la Ley de Sociedades de Capital, aprobada por el Real Decreto Legislativo 1/2010:

“Artículo 273. Aplicación del resultado.

1. La junta general resolverá sobre la aplicación del resultado del ejercicio de acuerdo con el balance aprobado.

2. Una vez cubiertas las atenciones previstas por la ley o los estatutos, sólo podrán repartirse dividendos con cargo al beneficio del ejercicio, o a reservas de libre disposición, si el valor del patrimonio neto no es o, a consecuencia del reparto, no resulta ser inferior al capital social. A estos efectos, los beneficios imputados directamente al patrimonio neto no podrán ser objeto de distribución, directa ni indirecta.

Si existieran pérdidas de ejercicios anteriores que hicieran que ese valor del patrimonio neto de la sociedad fuera inferior a la cifra del capital social, el beneficio se destinará a la compensación de estas pérdidas.

3. *Se prohíbe igualmente toda distribución de beneficios a menos que el importe de las reservas disponibles sea, como mínimo, igual al importe de los gastos de investigación y desarrollo que figuren en el activo del balance.*

4. *(Suprimido)*”

Lo anterior, no habría que confundirlo con la posibilidad de compensar, en la autoliquidación del Impuesto sobre Sociedades correspondiente, las Bases Imponibles Negativas generadas en ejercicios anteriores.

Salvo mejor opinión

