

«Tax Plan»: cómo justificar la recuperación de los créditos fiscales

La nueva Ley del Impuesto sobre Sociedades (Ley 27/2014) ha introducido numerosas modificaciones en relación a la regulación de las bases imponibles negativas, entre las que destaca la inexistencia de límite temporal para su compensación. No obstante, las empresas deberán justificar la recuperación de los créditos fiscales activados en balance en un periodo no superior a diez ejercicios. Por ello las empresas han de elaborar planes de negocio que les permita justificar la generación de ganancias fiscales futuras para compensar los activos por impuestos diferidos recogidos en el balance. Estos planes que justifican la recuperación de los créditos fiscales se denominan, comúnmente, «Tax Plan».

Marta Aylagas

Un «Tax Plan» consiste en la elaboración del plan de negocio empresarial por el que se justifica la compensación total o parcial de las bases imponibles negativas generadas en los ejercicios precedentes.

El 28 de noviembre de 2014 se publicó la Ley 27/2014 de Impuesto sobre Sociedades (en adelante LIS), en vigor desde enero de 2015. Esta nueva normativa establece que las empresas podrán compensar las bases imponibles negativas sin límite temporal, mientras que en la normativa anterior el plazo de compensación era de un máximo de dieciocho años. Asimismo, el derecho a comprobar estas bases negativas por la Administración prescribirá a los diez años. Transcurrido dicho plazo, el contribuyente deberá acreditar que las bases imponibles negativas cuya compensación pretende efectuar resultan procedentes, así como su cuantía, mediante la exhibición de la liquidación o autoliquidación y de la contabilidad, con acreditación de su depósito durante el citado plazo en el Registro Mercantil.

REQUISITOS PARA LA ACTIVACIÓN Y COMPENSACIÓN DE LOS CRÉDITOS FISCALES

La Norma de Registro y Valoración NRV 13ª del Plan General de Contabilidad (PGC) establece que se puede reconocer un activo por impuestos diferidos



como consecuencia de «los derechos a compensar en ejercicios posteriores por pérdidas fiscales (bases imponibles negativas)». De manera que, aplicando el principio de devengo, puede reconocerse el efecto impositivo (tipo impositivo multiplicado por la base imponible negativa) en el ejercicio en el que esta se produzca, con independencia del momento en que sea compensado. La consulta número 10 del BOICAC¹ No. 80/2009, sobre el tratamiento contable del reconocimiento de activos por impuestos diferidos derivados del derecho a compensar bases imponibles negativas, establece una serie de condiciones para este reconocimiento, entre los que cabe desta-

SERVICIO NÓMINAS EMPRESAS

Unicaja Banco, S.A.U. Avda. Andalucía 10, 12, 79007 Málaga. Inscrita R.M. de Málaga. Tomo 4.952, Libro 3.859, Sección 8, Hoja MA-111580, Folio 1, Inscripción 1. C.I.F. A93139053.



SIMPLIFIQUE LA GESTIÓN DEL PAGO DE SUS NÓMINAS

Descubra un nuevo método para **ahorrar en su empresa**: simplifique al máximo la gestión de pago de las nóminas de sus empleados a través del Servicio Nóminas Empresas. Tramítelas a través de **UniVía** y dedique su tiempo a gestiones más rentables para su empresa.

www.unicaja.es 901 111 133 - 952 076 224



car la exigencia de que resulte probable que la empresa disponga de ganancias futuras suficientes para realizar la compensación.

En esa misma consulta del BOICAC se determina lo siguiente:

«Para poder reconocer un activo debe ser probable que la empresa vaya a obtener beneficios fiscales que **permitan compensar las citadas bases imponibles negativas** en un plazo no superior al previsto en la legislación fiscal, **con el límite máximo de diez años contados desde la fecha de cierre del ejercicio** en aquellos casos en los que la legislación tributaria permita compensar en plazos superiores».

De manera que, a pesar de haberse derogado el plazo de compensación de las bases imponibles negativas, las empresas deberán justificar la recuperación de los créditos fiscales activados en un periodo no superior a diez ejercicios.

El «Tax Plan» debe recoger el plan de negocio, acorde con la realidad del mercado y las especificidades de la entidad, que justifique la generación de ganancias fiscales futuras que permita la compensación de los activos por impuestos diferidos recogidos en el balance de situación de la empresa a cierre del ejercicio.

ELEMENTOS A TENER EN CUENTA EN LA ELABORACIÓN DE UN TAX PLAN

1. Obtención de la base imponible de una empresa

El punto de partida para el cálculo de la base imponible de una empresa (resultado fiscal) es el resultado antes de impuestos contable del ejercicio sobre el que se aplica unos ajustes extracontables con la finalidad de adecuar la normativa contable a la fiscal.

Entre los ajustes extracontables pueden enumerarse la existencia de gastos no deducibles como las sanciones o la novedad introducida en la LIS, el límite de deducibilidad de los gastos financieros que deberán representar, como máximo, el 30% del resultado operativo (EBITDA contable) del ejercicio. Aquellos gastos que no hayan sido de aplicación po-

drán deducirse en los periodos impositivos siguientes, eliminándose el plazo máximo de 18 periodos siguientes.

En segundo lugar, se produce la compensación por bases imponibles negativas (BIN) de ejercicios anteriores. La LIS ha incorporado una limitación en cuanto a la compensación ya que únicamente podrá compensarse el 70% de la base imponible previa del ejercicio.

Aplicando el tipo impositivo sobre la base imponible se obtiene la cuota íntegra que deberá ser minorada por las deducciones aplicables. Entre las deducciones se encuentran las de doble imposición (tanto interna como internacional) de las que se hablará a continuación y las deducciones por inversión, las cuales pretenden incentivar la realización de actividades como, por ejemplo, la investigación y desarrollo (I+D).

Tras reducir la cuota íntegra por el importe de las deducciones y las retenciones y pagos a cuenta obtendríamos el impuesto de sociedades a pagar o devolver del ejercicio para la empresa.

ESQUEMA DEL CÁLCULO DEL IMPUESTO DE SOCIEDADES A PAGAR

Resultado antes de impuestos contable
(+/-) Ajustes extracontables
(-) Compensaciones por BIN de ejercicios anteriores
Resultado fiscal = Base Imponible
x tipo impositivo
Cuota íntegra
(-) Deducciones
(-) Retenciones y pagos a cuenta
Impuesto de sociedades a pagar

2. Integración fiscal de las rentas generadas en otros países

En la medida en que las empresas internacionales operan en los diversos países a través de figuras jurídicas distintas, la integración de las rentas o dividendos de estos países en la base imponible del grupo consolidado tiene un tratamiento diferenciado. Entre las distintas casuísticas destacamos el caso de las sucursales y las filiales.

SERVICIO NÓMINAS EMPRESAS

Unicaja Banco, S.A.U. Avda. Andalucía 10, 12, 79007 Málaga. Inscrita R.M. de Málaga. Tomo 4.952, Libro 3.859, Sección 8, Hoja MA-111580, Folio 1, Inscripción 1, C.I.F. A093139053.



SIMPLIFIQUE LA GESTIÓN DEL PAGO DE SUS NÓMINAS

Descubra un nuevo método para **ahorrar en su empresa**: simplifique al máximo la gestión de pago de las nóminas de sus empleados a través del Servicio Nóminas Empresas. Tramítelas a través de **UniVía** y dedique su tiempo a gestiones más rentables para su empresa.

www.unicaja.es 901 111 133 - 952 076 224



En el caso de sucursales de la empresa en otros países, deberá integrarse a la base imponible del grupo consolidado fiscal, el resultado generado antes de impuestos. En virtud del artículo 22.6 de la LIS no se aplica el régimen de exención a las rentas positivas obtenidas en el extranjero en la medida en la que se opta por su integración en la base imponible y aplicar, si procede, la deducción por doble imposición establecida en artículo 31 de la LIS.

En el caso de filiales, anualmente se integran en la base del grupo fiscal consolidado los dividendos de las filiales, los cuales han tributado en su país de origen. En virtud del artículo 21.8, apartado c, de la LIS, no se aplica el régimen de exención a los dividendos obtenidos en el extranjero en la medida en que se opta por su integración en la base imponible, y aplicar si procede la deducción por doble imposición establecida en el artículo 32 de la LIS.

LOS ACTIVOS FISCALES EN EL OJO DE MIRA DEL PLAN DE SUPERVISIÓN DE LA CNMV PARA 2015

De cara al ejercicio 2015, la CNMV y el resto de supervisores de mercados europeos han acordado establecer, junto con ESMA (*European Securities and Markets Authority*), tres prioridades en la revisión de los estados financieros del ejercicio 2014, entre las que figuraba el reconocimiento y medición de los activos por impuestos diferidos y, en particular, la necesidad de justificar la naturaleza de su reconocimiento cuando su realización dependa de bases imponibles positivas futuras y la entidad haya experimentado pérdidas recientes.

Es bastante probable que la CNMV incida en las exigencias de justificación para futuros ejercicios en el caso de aquellas empresas que hayan generado pérdidas recurrentes durante los últimos ejercicios.

¹ Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas.

IMPACTO DE LA MODIFICACIÓN DEL TIPO IMPOSITIVO

Otra de las novedades significativas de la LIS es la rebaja progresiva del tipo de gravamen general del 30% al 28% en 2015 y al 20% en 2016. Con este cambio normativo se equiparan el tipo general con el de la pequeña y mediana empresa.

Este cambio ha tenido un impacto significativo en las presentaciones de resultados de las empresas a cierre de 2014. Los estados financieros de 2014 han venido marcados por la minoración de los activos y pasivos por impuestos diferidos recogidos en los balances de situación de las empresas para reflejar la nueva tasa impositiva.

La justificación de la minoración de estas partidas se encuentre en la Norma de Registro y Valoración 13ª punto 3 del PGC, al igual que la Norma Internacional de Contabilidad 12, las cuales determinan que los activos y pasivos por impuestos diferidos deben valorarse según los tipos de gravamen esperados en el momento de su reversión. Asimismo, la consulta 4 del BOICAC N°69/2007 determina que cuando la modificación de la legislación tributaria dé lugar a una variación en el importe de los impuestos anticipados, créditos impositivos e impuestos diferidos, se procederá a ajustar el saldo de las cuentas antes mencionadas, computándose en resultados el ingreso o gasto, según corresponda, que se derive de dicho ajuste.

El ajuste a efectuar para la minoración de los activos y pasivos por impuesto diferido relativos al cambio de la tasa impositiva afecta el impuesto de sociedades del ejercicio de la siguiente manera:

$$\begin{aligned} \text{Impuesto de sociedades} &= \text{impuestos pagados} + \\ &\Delta \text{ pasivos por impuesto diferido} - \\ &\Delta \text{ activos por impuesto diferido} \end{aligned}$$

SERVICIO NÓMINAS EMPRESAS

Unicaja Banco, S.A.U. Avda. Andalucía 10, 12, 79007 Málaga. Inscrita R.M. de Málaga. Tomo 4.952, Libro 3.859, Sección 8, Hoja MA-111580, Folio 1, Inscripción 1, C.I.F. A93139053.



SIMPLIFIQUE LA GESTIÓN DEL PAGO DE SUS NÓMINAS

Descubra un nuevo método para **ahorrar en su empresa**: simplifique al máximo la gestión de pago de las nóminas de sus empleados a través del Servicio Nóminas Empresas. Tramítelas a través de **UniVía** y dedique su tiempo a gestiones más rentables para su empresa.

www.unicaja.es 901 111 133 - 952 076 224

