

## CONSULTA 1 DE CONTABILIDAD BOICAC 128/2022

**Sobre la procedencia del registro de un pasivo por impuesto diferido en cuentas consolidadas por la tributación por dividendos derivado de la limitación del 95% de la exención por dividendos y plusvalías (ART 21. LEY 27/2014 DEL IMPUESTO DE SOCIEDADES)**

La Ley 11/2020 de 30 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2021, establece modificaciones en la Ley del Impuesto de Sociedades, entre ellas la limitación de la exención sobre dividendos y plusvalías asociadas a participaciones, que será tan solo del 95% del importe de estos. La consulta plantea si en caso de un dividendo que históricamente se aprueba repartir en el año n+1 entre las sociedades del grupo: i) se debería **registrar un pasivo por impuesto diferido en las cuentas consolidadas del beneficiario**, aun cuando no haya sido aprobado por la Junta General y, ii) 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 solo a la diferencia entre el dividendo que previsiblemente se aprobará y la cantidad a cuenta entregada.

Como respuesta a la consulta, el ICAC se basa en la Resolución del 9 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 que incluye en el artículo 13 del capítulo VII, las normas relativas a las cuentas anuales consolidadas.

*“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.”*

A este respecto, la base fiscal de un pasivo es la valoración fiscal o el importe atribuido a dicho elemento de acuerdo con la legislación fiscal aplicable.

Además, el artículo 16 del capítulo VII sobre diferencias entre el valor consolidado de una participada y su base fiscal establece que 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.



Las diferencias entre el valor contable consolidado de una participación y su base fiscal se compensarán a medida que converja el valor contable y la base fiscal, que tendrá lugar por el reparto de dividendos o por la venta de participaciones, entre otros. Sin embargo, las diferencias temporarias reguladas en este artículo no se reconocerán 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 o 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.

Estas diferencias 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. Por tanto, 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.

**En conclusión y contestando a la primera consulta**, si existe una propuesta de aplicación del resultado, aunque aún no haya sido aprobada en junta, en la medida que exista una diferencia temporaria con incidencia en la carga tributaria y no se cumplan los supuestos del apartado 4 del artículo 16, el beneficiario deberá registrar el correspondiente pasivo por impuesto diferido.

**Respecto a la segunda consulta**, 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 solo a la diferencia entre el dividendo que previsiblemente se aprobará y la cantidad a cuenta ya entregada.