

COMPENSACION DE PERDIDAS CONTABLES Y PERDIDAS FISCALES

Hay que diferenciar entre el concepto de pérdida contable y de pérdida fiscal o base imponible negativa.

Las **pérdidas contables** son las que aparecen en la cuenta de pérdidas y ganancias de la contabilidad, y también en el patrimonio neto contable con signo menos.

Mientras que la **pérdida fiscal** se trata de la base imponible negativa del ejercicio, que aparecerá en el modelo 200 del Impuesto sobre Sociedades.

Difícilmente, estos dos conceptos coincidirán porque lo normal es que existan diferencias permanentes y temporarias entre la contabilidad y la fiscalidad, y también porque el concepto de pérdidas contables podría incluir al propio impuesto sobre sociedades devengado, cuestión que no sucede obviamente con el resultado fiscal o Base Imponible.

De tal modo que, el resultado contable no tiene por qué coincidir, y de hecho no coincide, con el resultado fiscal o Base Imponible, por la existencia de diferencias permanentes o temporales y por el efecto del propio impuesto que afecta al resultado contable, pero no a la base imponible o resultado fiscal.

Compensación de pérdidas contables

Las pérdidas contables surgen como diferencia entre el total de los ingresos y los gastos devengados y registrados en la cuenta de pérdidas y ganancias de un ejercicio determinado.

En el caso de que los gastos devengados y contabilizados excedan a los ingresos, nos encontraremos con la existencia de pérdidas contables que aparecerán registradas con saldo deudor en la cuenta 129 Resultado del ejercicio.

En el caso de que la Junta General de socios decida compensar estas pérdidas con futuros resultados positivos que obtenga la sociedad, cuestión que es la más habitual, se traspasará el saldo deudor de la cuenta 129 Resultado del ejercicio a la cuenta 121 Resultado negativo de ejercicios anteriores.

Según lo establecido 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, será la Junta General de socios, la que determine qué hacer con estas pérdidas.

Su destino puede ser, previa aprobación por parte de la Junta:

1. Quedarse en esta cuenta 121 Resultado negativo de ejercicios anteriores, hasta que la sociedad obtenga resultados positivos y entonces, se compensen las pérdidas de la cuenta 121.

2. Utilizar para ello, las reservas voluntarias o legales de la entidad, incluso las cuentas 110 Prima de emisión de acciones o la cuenta 118 Aportaciones de socios o propietarios, en el caso de su existencia.
3. Compensarse con aportaciones de socios que se realicen para este menester, cuyas aportaciones pueden realizarse en la cuenta 118 aportaciones de socios o propietarios.
4. Finalmente, realizar la compensación de pérdidas con una disminución de capital.

Ante esto, tenemos que decir que es causa de disolución según artículo 363.1.e) del Real Decreto Legislativo 1/2010, de 2 de julio, las *“pérdidas que dejen reducido el patrimonio neto a una cantidad inferior a la mitad del capital social, a no ser que éste se aumente o se reduzca en la medida suficiente, y siempre que no sea procedente solicitar la declaración de concurso.”* A este respecto también hay que recordar que el cierre del ejercicio 2024, será el último año de moratoria en el que por causa del covid, a estos efectos no se consideren las pérdidas que haya podido tener la sociedad en 2020 y 2021 (años del covid).

La compensación de las pérdidas se refleja en el asiento contable mediante el cargo a las partidas aplicadas (reservas, capital, aportación de socios, etc.) y el abono a la cuenta 121.

Esta compensación es un acto puramente contable que afecta al patrimonio neto, pero no tiene efecto directo sobre el resultado fiscal o base imponible del Impuesto sobre Sociedades, ya que se trata de un ajuste interno contable, y que no tiene ningún efecto sobre el derecho de compensación de la empresa con respecto a la Base Imponible a efectos fiscales.

Compensación de pérdidas fiscales (Bases Imponibles negativas)

Las pérdidas fiscales son las bases imponibles negativas (BIN) generadas en un ejercicio determinado.

Estas bases imponibles negativas deben ser informadas en la memoria de las Cuentas Anuales y sobre todo, en el modelo 200 de liquidación del Impuesto sobre Sociedades, y serán compensadas con futuras bases imponibles positivas que pueda generar la sociedad.

Hay que decir que este derecho de compensación, es un hecho fiscal y que no se perderá siempre y cuando se informe de las Bases imponibles negativas en la Memoria contable y sobre todo en el modelo 200 del Impuesto sobre Sociedades.

Los límites fiscales a la compensación se establecen en el artículo 26 Compensación de bases imponibles negativas, de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades, que indica lo siguiente: *“Las bases imponibles negativas que hayan sido objeto de liquidación o autoliquidación podrán ser compensadas con las rentas positivas de los períodos impositivos siguientes con el límite del 70 por ciento de*

la base imponible previa a la aplicación de la reserva de capitalización establecida en el artículo 25 de esta Ley y a su compensación. En todo caso, se podrán compensar en el período impositivo bases imponibles negativas hasta el importe de 1 millón de euros.”

La disparidad entre el concepto de pérdidas contables y pérdidas fiscales (o Base Imponible), es tal que es posible que las pérdidas contables se hayan visto compensadas ya, mientras que las pérdidas fiscales o base imponible todavía no por no haber conseguido todavía bases imponibles positivas con las que compensarlas. Y también puede suceder lo contrario, que las pérdidas contables no hayan sido compensadas, pero que ya se hubiera obtenido Bases Imponibles positivas que compensen las negativas.

De tal modo, que compensar o no las pérdidas contables, no tiene ningún efecto sobre la compensación de las pérdidas fiscales o bases imponibles negativas, y al revés.

Reconocimiento del efecto contable de las pérdidas fiscales

Desde el punto de vista contable, la existencia de una base imponible negativa, según la Norma de Registro y Valoración 13ª del PGC, y 15 del Plan General de Contabilidad de Pymes, puede dar lugar a registrar el derecho de compensación por el efecto impositivo (tipo impositivo por la Base Imponible negativa) en el activo del balance, concretamente en la cuenta 4745 Crédito por pérdidas a compensar del ejercicio, o no.

De este modo, se reconocerá siempre y cuando no existan dudas razonables sobre su compensación en los próximos 10 años, en caso contrario, no se registrará contablemente este derecho y se informará tan solo en la Memoria.

Evidentemente, el registro contable de este derecho conllevará una menor pérdida contable, distanciándose, aún más si cabe, de la pérdida fiscal, que no reconocerá este efecto en ningún caso.

En el mismo sentido, se pronuncia 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; y también consulta número 3 del BOICAC número 94/junio 2013, que versa sobre el tratamiento de la compensación de bases imponibles negativas de ejercicios anteriores cuando no se hubiera registrado contablemente un crédito por pérdidas a compensar.

También, en el párrafo 2.3 de la NRV 13ª, en la que se indica que *“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.”*

Esto significa que previamente al cálculo de la Base imponible, se reconocería el crédito por pérdidas a compensar con abono a la cuenta 6301 Impuesto diferido, y posteriormente se calcularía la base imponible, a partir del resultado contable antes de impuestos, y si considerar las pérdidas fiscales como un ajuste al resultado contable.

La consulta del ICAC, sigue considerando 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.

Si por prudencia no se hubiera realizado en el año de generación y posteriormente se disiparan las dudas sobre su compensación, se registrarán en ese ejercicio posterior con abono al resultado del ejercicio (638 Ajustes positivos en la imposición sobre beneficios). Queda justificado por la NRV 22ª Errores, cambios de criterio y cambios en las estimaciones contables, en la cual el cambio en las estimaciones contables se reconocerá en el ejercicio que se produzca con cargo o abono al resultado del ejercicio. Por lo tanto, nos encontramos un cambio en las estimaciones contables.

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.

El Boletín Oficial del Estado (BOE) ha publicado el Real Decreto-ley 4/2025, de 8 de abril, de medidas urgentes de respuesta a la amenaza arancelaria y de relanzamiento comercial. Con estas medidas se quiere mitigar, en lo posible, los efectos que puede tener sobre nuestra economía el reciente anuncio de subida de aranceles en los intercambios comerciales con Estados Unidos.

Además de estas medidas, el BOE incluye una pequeña variación de la normativa que hasta ahora conocíamos sobre la suspensión de la causa de disolución por pérdidas.

Los consejos de administración de las empresas deben tener en cuenta estas nuevas medidas a la hora de formular cuentas anuales a fin de determinar la concurrencia de la causa de disolución prevista en la Ley de Sociedades de Capital.

Así, la ley matiza respecto lo anterior que “no se tomarán en consideración las pérdidas de los ejercicios 2020 y 2021 hasta el cierre del ejercicio que se inicie en el año 2025”. Aunque si excluidas estas pérdidas, en el resultado de los años 2022, 2023, 2024

o 2025, se apreciaran pérdidas que dejen reducido el patrimonio neto a una cantidad inferior al capital social, deberá convocarse en el plazo de dos meses, la celebración de Junta para proceder a la disolución de la sociedad, si no se aumenta o reduce el capital en medida suficiente.

Para las sociedades que a fecha de la entrada en vigor de este RD Ley 4/2025, ya han formulado cuentas anuales y están afectadas por estas medidas, la normativa prevé plazos extraordinarios para la reformulación de dichas cuentas.

28 de abril de 2025

