

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFL002406

RESOLUCIÓN de 30 de abril de 1992, del Presidente del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas sobre algunos aspectos de la norma de valoración 16.^a del Plan General de Contabilidad.*(BOE de 18 de junio de 1992 y BOICAC núm. 10, de abril 1992)**[* Derogada por undécima Resolución de 9 de octubre de 1997.]*

El Real Decreto 1643/1990, de 20 de diciembre, por el que se aprueba el Plan General de Contabilidad, establece en su disposición final quinta que el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, mediante resolución, podrá dictar normas de obligado cumplimiento que desarrollen el Plan General de Contabilidad en relación a las normas de valoración.

La formulación de reiteradas consultas en relación con el reflejo contable del gasto por Impuesto sobre Sociedades ha puesto de manifiesto la necesidad de elaborar una norma con objeto de que el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas dicte criterios generales que sirvan de referencia para solucionar los distintos casos que pueden presentarse en la realidad empresarial.

En primer lugar se regula la aplicación del principio de prudencia en relación con los impuestos diferidos, anticipados y créditos por compensación de bases imponibles negativas en el Impuesto sobre Sociedades que surgen como consecuencia del esquema de registro contable establecido en el Plan General de Contabilidad.

De acuerdo con el principio de devengo, deberá imputarse a cada ejercicio el gasto por Impuesto sobre Sociedades que corresponde al mismo en función del resultado contable antes de impuestos y no del importe de la cuota líquida que corresponde a la Hacienda Pública por ese ejercicio. Es decir, el Impuesto sobre Sociedades devengado a efectos contables no tiene que coincidir necesariamente con el Impuesto sobre Sociedades a pagar, ya que éste se determinará teniendo en cuenta, entre otros criterios fiscales, los de imputación temporal de ingresos y gastos, que en ocasiones difieren de los contables.

Para poder conciliar los dos parámetros anteriores, la norma de valoración 16.^a del Plan General de Contabilidad establece que en el caso de que en un ejercicio se originen «diferencias» entre la base imponible del Impuesto sobre Sociedades y el resultado contable antes de impuestos, se procederá a su análisis para determinar si dichas diferencias revertirán o no en el futuro, lo que originará, en su caso, la existencia de diferencias temporales o permanentes, respectivamente.

La diferencia entre el gasto por Impuesto sobre Sociedades y el impuesto a pagar será igual al resultado de aplicar el tipo impositivo a las diferencias temporales, sin perjuicio de los ajustes positivos y negativos que puedan producirse en el propio ejercicio y en los futuros.

Cuando existan diferencias temporales entre el resultado contable antes de impuestos y la base imponible del Impuesto sobre Sociedades, el importe a pagar del citado tributo en un ejercicio, incluidas retenciones y pagos a cuenta, será inferior o superior al gasto devengado por dicho impuesto; la diferencia entre ambas magnitudes, si tiene un interés cierto con respecto a la carga fiscal futura, dará lugar en el primer caso a un impuesto diferido, mientras que si el impuesto a pagar fuera superior al gasto devengado, se registrará contablemente un impuesto anticipado.

Según la citada norma del Plan General de Contabilidad, en el registro de los impuestos anticipados y de los créditos derivados de la compensación de bases imponibles negativas, deberá aplicarse de forma estricta el principio de prudencia valorativa establecido en el artículo 38 del Código de Comercio y en la primera parte del Plan General de Contabilidad, por lo que sólo se contabilizarán los impuestos anticipados «cuya realización futura esté razonablemente asegurada».

Teniendo en cuenta que la legislación tributaria se encuentra en proceso de cambio y adaptación casi constante y que en algunos casos es imposible para la empresa predecir de forma razonable la evolución de su situación económica a muy largo plazo, no se podrá entender que está razonablemente asegurada la realización futura de los impuestos anticipados y créditos derivados de bases imponibles negativas cuando se prevea que su reversión o cancelación se realizará en un período de tiempo excesivamente prolongado. En estos casos no resulta adecuada la contabilización de la totalidad de los impuestos anticipados y créditos por compensación de bases imponibles negativas, evitando de esta forma que en el balance se recojan partidas de dudosa efectividad, sin perjuicio de que si en ejercicios futuros se cumplen las circunstancias que aseguren su reversión o cancelación se

contabilicen de acuerdo a su naturaleza.

Por ello, partiendo del principio de prudencia, la resolución establece que cuando el plazo de realización futura de los impuestos anticipados se prevea que se producirá transcurrido un período de tiempo muy prolongado se considerará que no está razonablemente asegurada su reversión, por lo que no se registrará el impuesto anticipado. Para ello se fija un plazo máximo de reversión de 10 años a efectos de registrar dicha partida.

Los criterios establecidos para el registro de los impuestos anticipados también serán de aplicación para los créditos derivados de bases imponibles negativas pendientes de compensación, si bien en este caso el plazo previsto de recuperación será como máximo el establecido en la legislación fiscal, al ser éste en la actualidad menor de 10 años. A efectos de evaluar la posibilidad de compensación de las bases imponibles negativas, será también necesario que las mismas se hayan producido por un hecho esporádico en la actividad de la empresa y que su causa haya remitido en la actualidad, ya que en otro caso no existe seguridad de que puedan compensarse en el futuro dichas bases imponibles negativas.

También se desarrolla la posibilidad contenida en el Plan General de Contabilidad de periodificar las deducciones de la cuota y diferencias permanentes de acuerdo con criterios razonables. Se establece al respecto que sólo podrán ser objeto de periodificación las deducciones de la cuota del Impuesto sobre Sociedades aplicadas fiscalmente.

En cuanto a las sociedades que de acuerdo con la normativa del Impuesto sobre Sociedades estén sometidas al régimen de transparencia fiscal, la resolución regula la forma de registro contable de su situación tributaria y establece igualmente el modo de registro del efecto impositivo que se produce en sus socios, cuando éstos tengan a su vez forma societaria.

La sociedad transparente queda exenta del Impuesto sobre Sociedades por la parte de base imponible correspondiente a los socios residentes. Si obtienen rendimientos sujetos a retención a cuenta de dicho impuesto, tales retenciones, de acuerdo con el régimen tributario vigente, no serán, en general, objeto de devolución directa por la Hacienda Pública ya que serán recuperadas por los socios. Por ello, se establece en esta resolución que siempre que la sociedad transparente no pueda recuperar directamente las retenciones de la Hacienda Pública, deberán contabilizarse las mismas en la cuenta de pérdidas y ganancias en la partida «Otros impuestos», para de este modo lograr que la partida correspondiente al Impuesto sobre Sociedades represente lo que de forma estricta son impuestos sobre beneficios, y preservarla de cualquier otro concepto impositivo que no participe estrictamente de esta naturaleza. El mismo tratamiento que para las retenciones será de aplicación, en su caso, para los ingresos a cuenta. A estos efectos se desarrolla un conjunto de cuentas del Plan General de Contabilidad mediante las que se puede contabilizar el efecto impositivo derivado de este régimen.

El gasto devengado por el Impuesto sobre Sociedades por la parte de la base imponible correspondiente a los socios no residentes, que según la normativa vigente no está exenta del Impuesto sobre Sociedades, se registrará contablemente de acuerdo con las normas generales.

Los socios residentes de las sociedades transparentes, excluidas las agrupaciones de interés económico, agrupaciones europeas de interés económico y uniones temporales de empresas que por sus particulares características serán objeto de regulación en futuras disposiciones, contabilizarán el gasto impositivo derivado de la imputación de bases imponibles de acuerdo con su naturaleza en el ejercicio que fiscalmente resulte imputable; el importe de la base imponible imputada, con carácter general, podría ser tratado como una diferencia temporal. Sin embargo, este tratamiento origina una serie de dificultades que si bien tienen soluciones específicas, pueden producir una complicación excesiva en el registro contable a realizar por las sociedades-socios.

Dicho registro contable requiere en primer lugar la cuantificación exacta de la diferencia temporal, lo cual exige a su vez obtener información sobre las diferencias permanentes que pudieran existir en la determinación de la base imponible por la sociedad transparente, ya que la existencia de diferencias permanentes en la sociedad transparente determina que dichas diferencias deban ser consideradas también por la sociedad-socio, alterándose consiguientemente el importe de la diferencia temporal que se produce en los socios como consecuencia de la imputación de bases imponibles. En segundo lugar, habrá que verificar el cumplimiento de los requisitos necesarios para que las diferencias temporales den lugar a la contabilización de impuestos anticipados, teniendo en cuenta la incertidumbre que puede producirse en muchos casos sobre la reversión de dichas diferencias temporales.

A efectos de la cuantificación de la diferencia temporal se pueden producir, entre otras, las siguientes situaciones:

- Que el saldo neto de las diferencias permanentes aumente el resultado contable positivo de la sociedad

transparente y que, por tanto, se incremente el gasto por Impuesto sobre Sociedades del socio en el importe correspondiente a las mismas. Ello requeriría que el socio trate sólo como diferencia temporal aquella parte de la base imponible que no corresponda a las diferencias permanentes.

- Que el saldo neto de las diferencias permanentes elimine el resultado contable negativo de la sociedad transparente, produciendo una base imponible positiva, lo cual incrementará el gasto por Impuesto sobre Sociedades del socio en el importe correspondiente a la base imponible imputada. En este caso, el socio no podría considerar que existe una diferencia temporal.

- Que el saldo neto de las diferencias permanentes disminuya el resultado contable positivo de la sociedad transparente, minorando el gasto por Impuesto sobre Sociedades del socio en el importe correspondiente a las mismas; en este caso la diferencia temporal a considerar por el socio será la que corresponda al mencionado resultado contable, sin que éste se reduzca por las diferencias permanentes que deban ser consideradas. Situación distinta es si dichas diferencias permanentes dan lugar a una base imponible negativa, en cuyo caso sólo se podría tener en cuenta el importe del saldo neto de las mismas que iguale a cero la base imponible.

La reversión de las diferencias temporales así cuantificada se producirá, en general, cuando se distribuyan dividendos por la sociedad transparente, o cuando se enajenen las participaciones en el capital de la misma.

Cuando los requisitos necesarios establecidos con carácter general en esta resolución, para que las diferencias temporales den lugar a la contabilización de los impuestos anticipados, no se cumplan, no podrán registrarse dichos impuestos anticipados debido a la incertidumbre que pesa sobre la realización futura de los mismos y en aplicación del principio de prudencia.

Por todo lo anterior, esta resolución precisa unas reglas que permitan obviar las dificultades antes descritas, configurando la imputación de la base imponible como diferencia temporal sólo en ciertos casos. Se ha optado, en definitiva, por un tratamiento más sencillo y acorde con la realidad empresarial, estableciendo que los socios de sociedades transparentes deberán incluir en el esquema de cálculo del Impuesto sobre Sociedades la base imponible imputada por la sociedad transparente como una diferencia permanente en el ejercicio que fiscalmente resulta imputable, y sólo para el caso en que exista evidencia de que parte de la misma va a ser distribuida como dividendo, o se vaya a enajenar la participación en capital en el corto plazo, se registrará el correspondiente impuesto anticipado, todo ello sin perjuicio de que las sociedades que así lo consideren puedan realizar su registro contable de acuerdo con lo descrito anteriormente, con estricta aplicación del principio de prudencia. En cualquier caso, deberá indicarse en la memoria cuáles han sido los criterios utilizados.

Para el registro contable de las retenciones e ingresos a cuenta imputados a los socios residentes, esta resolución prevé que, con carácter general, su importe disminuya el impuesto devengado como gasto por el socio en el ejercicio. Las deducciones y demás beneficios fiscales que las sociedades transparentes imputan a sus socios deberán ser tratadas todas ellas de igual forma que la prevista en el Plan General de Contabilidad y en esta resolución para el resto de deducciones y bonificaciones.

También aborda esta resolución el tema del régimen de declaración consolidada del Impuesto sobre Sociedades estableciendo la forma de determinar para las sociedades que forman el grupo fiscal el gasto por Impuesto sobre Sociedades que debe contabilizar cada una de ellas. Sabido es que para la determinación de la base imponible consolidada del citado tributo ha de procederse a una consolidación aplicando normas de carácter fiscal. Las eliminaciones de resultados «intragrupos» practicadas en el proceso de consolidación fiscal producirán, dentro del esquema de cálculo del gasto por Impuesto sobre Sociedades devengado, bien diferencias temporales, bien diferencias permanentes (como es el caso de ciertos dividendos repartidos entre sociedades del grupo), que habrán de ser tenidas en cuenta para determinar el correcto registro del tributo en las sociedades integrantes del grupo fiscal.

La presente resolución se pronuncia por contabilizar en las cuentas anuales de cada sociedad, de las que conforman el grupo fiscal, el impuesto devengado de acuerdo con las características tributarias que impone el citado régimen. Por tanto, cada sociedad integrante del grupo cuantificará el impuesto que hubiera correspondido en régimen de declaración individual corregido en función del régimen de declaración consolidada. Por tanto, la «base imponible» atribuible a cada sociedad será la que resulte de realizar sobre el resultado antes de impuestos, cuantos ajustes y eliminaciones le correspondan derivados del citado régimen de declaración.

En cuanto a las deducciones y bonificaciones aplicadas en la liquidación del impuesto, la resolución establece que las mismas sean computadas en todo caso por la sociedad que, de acuerdo con la normativa del impuesto, obtenga los rendimientos o realice la actividad necesaria (inversión en activos fijos nuevos, creación de

sucursales en el extranjero, etc.) para que pueda practicarse la deducción o bonificación. Se han desechado así otras opciones, entre las que se puede mencionar la de que deba reflejar en cuentas el incremento de deducciones derivado del régimen de declaración consolidada la sociedad que «aporta» las condiciones para incrementar los límites fiscales necesarios para ejercer el derecho a deducir.

Las relaciones «intragrupos» producirán, en este régimen de declaración consolidada, bien una variación en el impuesto devengado registrado por cada sociedad del grupo fiscal, bien en el nacimiento de débitos o créditos recíprocos, situaciones a las que la resolución pretende dar respuesta adecuada.

La resolución trata igualmente el caso de los impuestos sobre beneficios devengados en el extranjero por aquellas sociedades cuya actividad se desarrolle fuera del territorio nacional. Para ello prevé, con objeto de conseguir una información adecuada, que estos importes figuren en la cuenta de pérdidas y ganancias en la partida «Otros impuestos».

Otro aspecto contemplado en la resolución es el relativo a los cambios normativos que inciden en el tipo impositivo, conocidos antes de la formulación de las cuentas anuales, estableciendo que si así se produce, deberá procederse a ajustar los importes de los impuestos anticipados y diferidos, así como los créditos por bases imponibles negativas en el momento en que se conozcan.

La resolución aclara el régimen transitorio del Plan General de Contabilidad, en lo que afecta al Impuesto sobre Sociedades, en relación con el ejercicio de la opción contenida en la disposición transitoria primera del Real Decreto 1643/1990, de 20 de diciembre. Dicha disposición transitoria permite el mantenimiento de las valoraciones anteriores a la entrada en vigor de la Ley 19/1989, de 25 de julio, de reforma parcial y adaptación de la legislación mercantil a las Directivas de la Comunidad Económica Europea en materia de sociedades, o la adaptación de dichas valoraciones a los principios y normas establecidos en la citada Ley.

La elección de la primera opción supone que no se registren los impuestos anticipados y los créditos por pérdidas fiscales producidos antes de la entrada en vigor de la mencionada Ley, por lo que cuando se produzca la reversión de las diferencias temporales o la compensación de las bases imponibles negativas que los originaron, deberán ser tratadas como diferencias permanentes. La segunda de las opciones dará lugar a que se registren, en su caso, los impuestos anticipados y diferidos y los créditos fiscales generados antes de la entrada en vigor de la Ley 19/1989, los cuales serán cancelados cuando revierta la diferencia temporal que los produjo o se compense la base imponible negativa.

Por último, se trata el tema de aquellas partidas que se hayan creado con motivo de la amortización acelerada del inmovilizado permitida por la legislación fiscal, que se registraban en cuentas de provisiones, las cuales, de acuerdo con la legislación mercantil vigente, participan de la naturaleza de reservas, sin perjuicio de la contabilización del impuesto diferido pendiente de Reversión.

Por todo lo anterior, teniendo en cuenta los regímenes fiscales vigentes en la actualidad, este Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, en virtud de la disposición final quinta del Real Decreto 1643/1990, de 20 de diciembre, por el que se aprueba el Plan General de Contabilidad, dicta la siguiente resolución:

Primera. Aplicación del principio de prudencia.

1. Los impuestos anticipados y diferidos, y los créditos fiscales derivados de la aplicación de la norma de valoración 16.ª de la quinta parte del Plan General de Contabilidad, se contabilizarán de acuerdo con dicha norma y con el contenido de la presente resolución.

2. Por aplicación del principio de prudencia, los impuestos diferidos deberán ser objeto de contabilización en todo caso.

3. Los créditos por compensación de bases imponibles negativas y los impuestos anticipados sólo serán objeto de contabilización en la medida en que tengan un interés cierto con respecto a la carga fiscal futura, teniendo en cuenta que las cuentas anuales deberán mostrar la imagen fiel del patrimonio, de la situación financiera y de los resultados de la empresa. Por ello, si existen dudas acerca de su recuperación futura, por aplicación del principio de prudencia, no deberán ser registrados en las cuentas anuales como tales.

4. Los créditos derivados de la compensación de bases imponibles negativas sólo serán objeto de registro contable cuando la base imponible negativa se haya producido como consecuencia de un hecho no habitual en la

gestión de la empresa, siempre que razonablemente se considere que las causas que la originaron han desaparecido en la actualidad y que se van a obtener beneficios fiscales que permitan su compensación.

5. Sólo serán objeto de registro contable los impuestos anticipados cuando una estimación razonable de la evolución de la empresa indique que los mismos podrán ser objeto de recuperación futura.

Se presumirá que la realización futura de los impuestos anticipados no está suficientemente asegurada, entre otros, en los siguientes casos:

- Cuando se prevea que su recuperación futura se va a producir en un plazo superior a los 10 años contados desde la fecha de cierre del ejercicio.
- Cuando se trate de sociedades que están sufriendo pérdidas habitualmente, por lo que no se puede prever razonablemente la reversión del impuesto anticipado.

6. No obstante lo previsto en el número anterior de esta norma, podrán ser objeto de contabilización los impuestos anticipados que superen el plazo indicado, cuando existiendo impuestos diferidos se cumplan las dos circunstancias siguientes:

- Que el importe de los impuestos diferidos sea igual o superior a los impuestos anticipados, y
- Que el plazo de reversión de los impuestos diferidos sea igual al de los impuestos anticipados.

7. Las empresas deberán informar en la memoria acerca de cualquier circunstancia de carácter sustantivo sobre su situación fiscal y, en concreto, además de las indicaciones que sean procedentes de acuerdo con lo previsto en la legislación mercantil y en el Plan General de Contabilidad, incluirán información debidamente justificada sobre el tratamiento aplicado a los impuestos anticipados y créditos por compensación de bases imponibles negativas en el Impuesto sobre Sociedades.

8. Si en la contabilización del efecto impositivo se producen impuestos diferidos, anticipados o créditos por compensación de bases imponibles negativas, cuya reversión o cancelación se vaya a producir a largo plazo, podrán utilizarse para su registro contable las siguientes cuentas:

- Para los impuestos diferidos, la cuenta 4791. Impuesto sobre beneficios diferido a largo plazo, o cuentas creadas al efecto en el subgrupo 42 del Plan General de Contabilidad.

Estas cuentas figurarán en el pasivo del balance, epígrafe D.IV. Otros acreedores, en la partida «Administraciones Públicas a largo plazo» que se creará al efecto.

- Para los impuestos anticipados o créditos por pérdidas a compensar, respectivamente, las cuentas 4741. Impuesto sobre beneficios anticipado a largo plazo, y 4746. Crédito por pérdidas a compensar del ejercicio ... a largo plazo, alternativamente sendas cuentas del subgrupo 45 del Plan General de Contabilidad.

Estas cuentas figurarán en el activo del balance, en el epígrafe B.IV. Inmovilizado financiero, partida «Administraciones Públicas a largo plazo» que se creará al efecto.

Segunda. Diferencias permanentes.

1. Las diferencias de carácter permanente entre el resultado contable antes de impuestos y la base imponible del Impuesto sobre Sociedades modificarán la base de cálculo y, en consecuencia, el importe del impuesto devengado en el ejercicio en que se producen.

2. No obstante lo establecido en el número anterior de esta norma, cuando las diferencias permanentes den lugar a una minoración del gasto devengado por Impuesto sobre Sociedades, tal reducción podrá ser objeto de periodificación en las cuentas anuales.

La periodificación indicada se efectuará, en su caso, correlacionando la reducción del gasto por Impuesto sobre Sociedades con la depreciación del activo que motivó la diferencia permanente.

3. Para efectuar la periodificación a que se refiere el número anterior de esta norma, se creará la partida «Ingresos fiscales a distribuir en varios ejercicios» integrante de la agrupación del pasivo del balance «B) Ingresos a distribuir en varios ejercicios», cuya valoración e imputación a resultados habrá de coincidir con lo previsto en el Plan General de Contabilidad para las subvenciones no reintegrables. Para ello, se podrá utilizar la cuenta 137. Ingresos fiscales por diferencias permanentes a distribuir en varios ejercicios, cuyo movimiento será el siguiente:

a) Se abonará, con cargo a la cuenta 630 por el importe del efecto impositivo de las diferencias permanentes a imputar en varios ejercicios.

b) Se cargará por la parte correspondiente a imputar en el ejercicio, con abono a la cuenta 630.

4. En la nota 4 de los modelos de memoria contenidos en el Plan General de Contabilidad se informará sobre los criterios empleados en la periodificación prevista en los números anteriores de esta norma, tanto en el ejercicio en que se produzcan las diferencias permanentes como en los ejercicios posteriores hasta que se termine su periodificación. Asimismo, se informará en la memoria sobre cualquier circunstancia de carácter sustantivo en relación con la periodificación prevista en esta norma.

Tercera. Deducciones y bonificaciones de la cuota.

1. Las deducciones de la cuota por incentivos fiscales y las bonificaciones del Impuesto sobre Sociedades aplicadas en la declaración por dicho tributo minoran el gasto devengado, recibiendo un tratamiento semejante al de las diferencias permanentes.

2. No obstante lo establecido en el número anterior de esta norma, podrá ser objeto de periodificación con criterios razonables la reducción del gasto devengado por Impuesto sobre Sociedades derivada de las deducciones y bonificaciones en la cuota, excluidas las retenciones y pagos a cuenta.

3. Sólo podrán ser consideradas como periodificables las deducciones y bonificaciones de la cuota del impuesto aplicadas fiscalmente en la declaración correspondiente al ejercicio de que se trate.

4. La periodificación a que se refieren los números anteriores se efectuará, en su caso, correlacionando la deducción o bonificación correspondiente con la depreciación del activo que motivó la misma.

5. Para efectuar la periodificación indicada en los números anteriores, se creará la partida «Ingresos fiscales a distribuir en varios ejercicios» en la agrupación del pasivo del balance «B) Ingresos a distribuir en varios ejercicios» cuya valoración e imputación a resultados habrá de coincidir con lo previsto en el Plan General de Contabilidad para las subvenciones de capital no reintegrables. Para ello, se podrá utilizar la cuenta 138. Ingresos fiscales por deducciones y bonificaciones fiscales a distribuir en varios ejercicios, cuyo movimiento será el siguiente:

a) Se abonará, con cargo a la cuenta 630 por el importe de las deducciones o bonificaciones a imputar en varios ejercicios.

b) Se cargará por la parte correspondiente a imputar en el ejercicio, con abono a la cuenta 630.

6. Se informará en la nota 4 de los modelos de memoria contenidos en el Plan General de Contabilidad sobre los criterios empleados en la periodificación prevista en los números anteriores de esta norma, tanto en el ejercicio en que se produzcan las deducciones y bonificaciones correspondientes como en los posteriores hasta que se termine su periodificación. Asimismo, se informará en la memoria sobre cualquier circunstancia de carácter sustantivo en relación con la periodificación prevista en esta norma.

Cuarta. Sociedades en régimen de transparencia fiscal.

1. El efecto impositivo producido en la sociedad fiscalmente transparente por la parte de la base imponible del Impuesto sobre Sociedades correspondiente a la misma que se impute a los socios, se registrará de acuerdo con lo dispuesto en los números siguientes de esta norma. Los criterios contables aplicables por los socios

residentes de la sociedad en régimen de transparencia fiscal se regulan en la norma quinta de esta resolución.

2. El importe de las retenciones e ingresos a cuenta que hayan sido practicados a las sociedades transparentes, que no pueden ser objeto por las mismas de compensación o devolución en la liquidación del Impuesto sobre Sociedades, tendrá la consideración de un gasto de naturaleza tributaria que figurará en la partida «Otros impuestos» de la cuenta de pérdidas y ganancias cuyo registro contable se podrá realizar empleando las cuentas previstas en el número 6 de esta norma.

3. En el caso de que una sociedad transparente tribute en parte por el Impuesto sobre Sociedades, el registro contable del gasto devengado por dicho tributo, así como el de las deducciones, bonificaciones, retenciones e ingresos a cuenta correspondientes, se realizará de acuerdo con las normas generales contenidas en el Plan General de Contabilidad y en la presente Resolución, en la proporción que represente la parte de base imponible no exenta del impuesto sobre el total de la misma.

Si posteriormente se altera la proporción de la base imponible que tributa sin exención por el Impuesto sobre Sociedades, se realizará, en su caso, un ajuste en los importes de impuestos anticipados o diferidos o del crédito por compensación de bases imponibles negativas. Estos ajustes lucirán en la partida «Impuesto sobre Sociedades» del debe de la cuenta de pérdidas y ganancias; a estos efectos se podrán emplear las cuentas previstas en el número 6 de esta norma.

4. Si una sociedad cambia su régimen tributario en el Impuesto sobre Sociedades al de transparencia fiscal se eliminarán, en su caso, los importes de impuestos anticipados o diferidos, o el crédito por compensación de bases imponibles negativas, correspondientes a los socios residentes, considerando que las diferencias temporales revierten por dicha causa; a estos efectos se podrán emplear las cuentas previstas en el número 6 de esta norma.

5. Cuando una sociedad, estando sujeta al Impuesto sobre Sociedades en régimen de transparencia fiscal, cambia su régimen de tributación por el régimen general, se registrarán los impuestos anticipados o diferidos o el crédito por compensación de bases imponibles negativas, correspondiente al efecto impositivo; a estos efectos se podrán utilizar las cuentas previstas en el número 6 de esta norma.

6. Se desarrolla la cuenta del Plan General de Contabilidad número 632 cuya denominación es:

632. Sociedades transparentes, efecto impositivo.

6320. Retenciones e ingresos a cuenta soportados por sociedades transparentes.

Recoge las retenciones e ingresos a cuenta soportados por las sociedades transparentes imputadas a los socios.

Figurará en la partida de «Otros impuestos» de la cuenta de pérdidas y ganancias.

Su movimiento es el siguiente:

a) Se cargará por las retenciones e ingresos a cuenta soportados no recuperables directamente de la Hacienda Pública, con abono a la cuenta 473. Hacienda Pública, retenciones y pagos a cuenta.

b) Se abonará con cargo a la cuenta 129. Pérdidas y ganancias.

6323. Ajustes negativos en la imposición en sociedades transparentes.

Importe de los ajustes por disminución de los créditos y por aumento de los pasivos cuando las sociedades pasen a tributar por este régimen de transparencia fiscal o cuando dejen de hacerlo.

Figurará en la partida «Impuesto sobre Sociedades» de la cuenta de pérdidas y ganancias.

Su movimiento es el siguiente:

a) Se cargará por el importe de los ajustes, con abono a las cuentas representativas de impuestos anticipados, diferidos o de crédito por pérdidas a compensar, según corresponda.

b) Se abonará por el saldo al cierre de ejercicio con cargo a la cuenta 129. Pérdidas y ganancias.

6328. Ajustes positivos en la imposición en sociedades transparentes.

Importe de los ajustes por aumento de los créditos y por disminución de los pasivos cuando las sociedades pasen a tributar por este régimen de transparencia fiscal o cuando dejen de hacerlo.

Figurará en la partida «Impuesto sobre Sociedades» de la cuenta de pérdidas y ganancias.

Su movimiento es el siguiente:

a) Se abonará por el importe de los ajustes, con cargo a las cuentas representativas de impuestos anticipados, diferidos o de crédito por pérdidas a compensar, según corresponda.

b) Se cargará por el saldo al cierre de ejercicio con abono a la cuenta 129. Pérdidas y ganancias.

7. Las sociedades transparentes incluirán en la memoria información acerca del régimen de transparencia fiscal aplicable, de la base imponible y su conciliación con el resultado contable y de las bases, deducciones, bonificaciones, retenciones e ingresos a cuenta imputados a los socios.

Quinta. *Socios de las sociedades en régimen de transparencia fiscal excluidas agrupaciones de interés económico, agrupaciones europeas de interés económico y uniones temporales de empresas.*

1. Las bases imponibles que las sociedades transparentes imputen a las sociedades-socios serán tratadas por éstas, en el ejercicio que fiscalmente resulte imputable, como una diferencia permanente en el cálculo del gasto devengado por Impuesto sobre Sociedades, salvo por la parte de la base imponible que en el momento de la imputación se prevea que se repartirá como dividendo en el corto plazo, que se reflejará como una diferencia temporal. En este caso se contabilizará el efecto impositivo, derivado del futuro reparto de dividendos, como impuesto anticipado.

2. No obstante lo dispuesto en el punto anterior, las sociedades-socios de sociedades transparentes podrán considerar como una diferencia temporal la parte de base imponible que previsiblemente revertirá en el corto plazo por enajenación de las participaciones.

3. Las retenciones e ingresos a cuenta imputados a los socios procedentes de la sociedad transparente se tratarán contablemente como minoración del Impuesto sobre Sociedades devengado en el ejercicio, abonando para ello la cuenta 638. Ajustes positivos en la imposición sobre beneficios con cargo a la cuenta 4732. Hacienda Pública, retenciones e ingresos a cuenta en sociedades transparentes.

4. Las deducciones y bonificaciones que las sociedades transparentes imputen a las sociedades-socios serán tratadas por éstas como el resto de deducciones y bonificaciones a que tengan derecho, de acuerdo con lo establecido en el Plan General de Contabilidad y en esta resolución.

5. Las sociedades deberán informar en la memoria acerca de las imputaciones de las bases imponibles, deducciones, bonificaciones, retenciones e ingresos a cuenta imputados de las sociedades en régimen de transparencia fiscal; además incluirán el resultado contable y la conciliación con la base imponible de estas últimas.

Sexta. *Sociedades que tributan en régimen de declaración consolidada.*

1. El gasto devengado por Impuesto sobre Sociedades que deba aparecer en la cuenta de pérdidas y ganancias de una sociedad, individualmente considerada, que tribute en régimen de declaración consolidada de bases imponibles por dicho tributo, se determinará teniendo en cuenta, además de los parámetros a considerar en caso de tributación individual, los siguientes:

a) Las diferencias temporales y permanentes producidas como consecuencia de la eliminación de resultados por operaciones entre sociedades del grupo, derivada del proceso de determinación de la base imponible consolidada.

b) Las deducciones y bonificaciones que corresponden a cada sociedad del grupo fiscal en el régimen de declaración consolidada; a estos efectos, las deducciones y bonificaciones se imputarán a la sociedad que realizó la actividad u obtuvo el rendimiento necesario para obtener el derecho a la deducción o bonificación fiscal.

Todo lo anterior se realizará de acuerdo con lo establecido en el número siguiente de esta norma.

2. Para el cálculo del gasto por Impuesto sobre Sociedades y demás magnitudes relacionadas con el efecto impositivo de cada una de las sociedades que tributen en régimen de declaración consolidada se aplicarán las siguientes reglas:

2.1. Diferencias temporales.

Si como consecuencia de la eliminación de resultados para la determinación de la base imponible consolidada por operaciones realizadas entre sociedades que forman el grupo a efectos fiscales, se produce un diferimiento en el reconocimiento por el grupo de resultados en tanto no estén realizados frente a terceros, surgirá para la sociedad que tuviera contabilizado dicho resultado una diferencia de carácter temporal, cuyo registro contable se realizará de acuerdo con las normas generales, pudiendo utilizar para ello las cuentas siguientes:

4748. Impuesto sobre beneficios anticipado por operaciones «intragrupo».

4798. Impuesto sobre beneficios diferido por operaciones «intragrupo».

Se utilizarán cuentas a largo plazo en caso de que la reversión de las diferencias temporales se produzca en un período de tiempo superior al año a contar desde la fecha de cierre del ejercicio, tal y como se establece en el punto 8 de la norma primera de esta resolución para el régimen general.

2.2. Diferencias permanentes.

Si como consecuencia de la eliminación de dividendos repartidos entre sociedades del grupo fiscal y otros resultados para la determinación de la base imponible consolidada por operaciones realizadas entre sociedades que forman el grupo a efectos fiscales, se produce una diferencia no reversible y, por lo tanto, permanente, surgirá para la sociedad que tuviera contabilizado o correspondiera dicho resultado una diferencia permanente respecto a la base imputable que hubiera resultado en régimen de declaración individual, y su registro contable se realizará de acuerdo a las normas generales.

2.3. Bases imponibles negativas.

2.3.1. Si a una sociedad del grupo a efectos fiscales, teniendo en cuenta lo indicado anteriormente, le corresponde en el ejercicio un resultado fiscal negativo, equivalente a una base imponible negativa, y el conjunto de sociedades que forman el grupo compensa la totalidad o parte del mismo en la declaración consolidada del Impuesto sobre Sociedades, la contabilización del efecto impositivo se realizará de la forma siguiente:

- Por la parte del resultado fiscal negativo compensado, surgirá un crédito y débito recíproco entre la sociedad a la que corresponde y las sociedades que lo compensan.

- Por la parte del resultado fiscal negativo no compensada por las sociedades del grupo, la sociedad a la que corresponde contabilizará un crédito si se espera razonablemente que el grupo fiscal en su conjunto vaya a generar en el futuro resultados fiscales positivos, de acuerdo con lo previsto en la norma primera de esta resolución. A estos efectos se puede utilizar la cuenta 4749. Crédito por pérdidas a compensar en régimen de declaración consolidada del ejercicio Cuando la compensación se vaya a realizar en el largo plazo, su registro se efectuará, siempre que proceda, en cuentas del largo plazo tal y como se ha establecido en el punto 8 de la norma primera de esta Resolución.

2.3.2. Cuando se trate de bases imponibles negativas producidas con anterioridad a la tributación consolidada, a los requisitos para el reflejo contable del crédito fiscal derivado de las mismas, establecidos para las sociedades individualmente consideradas en el punto 4 de la norma primera de esta resolución, habrá que añadir que el grupo a efectos fiscales pueda compensarlas.

2.3.3. El crédito impositivo como consecuencia de la compensación fiscal de pérdidas se calculará aplicando

a la base imponible negativa el tipo impositivo correspondiente.

2.4. Deducciones y bonificaciones.

2.4.1. Las deducciones y bonificaciones de la cuota del Impuesto sobre Sociedades afectarán al cálculo del impuesto devengado en cada sociedad por el importe efectivo de las mismas que sea aplicable en el régimen de declaración consolidada y no por el importe, inferior o superior, que correspondería a cada sociedad en régimen de tributación individual.

2.4.2. A los efectos del párrafo anterior, las deducciones y bonificaciones de la cuota aplicadas en el régimen de declaración consolidada se imputarán a aquellas sociedades que hayan realizado la actividad u obtenido el rendimiento que las origina.

2.4.3. Los importes de los ingresos a cuenta del Impuesto sobre Sociedades, incluidas las retenciones, se imputarán a la sociedad que efectivamente los haya soportado.

2.4.4. Si como consecuencia de lo anterior la suma de deducciones y bonificaciones aplicadas a una sociedad produce una «cuota» con importe negativo, se tendrá en cuenta dicho importe para determinar el crédito o débito recíproco entre dicha sociedad y las demás pertenecientes al grupo fiscal.

3. Los créditos por compensación de bases imponibles negativas y los impuestos anticipados serán objeto de registro contable de acuerdo con el principio de prudencia en los términos previstos en la norma primera de esta resolución, y siempre que puedan hacerse efectivos por el conjunto de sociedades que forman el grupo configurado a efectos del régimen de declaración consolidada del Impuesto sobre Sociedades.

4. Si como consecuencia de la normativa fiscal o de las relaciones jurídico-privadas entre las sociedades del grupo fiscal, el reparto de la carga tributaria no coincide con el impuesto a pagar que se deriva de esta norma, la diferencia para cada sociedad se tratará de la siguiente forma:

a) Si las diferencias se producen por aplicación de un reparto derivado de la normativa tributaria, la sociedad que minorra su carga tributaria realizará un abono a la cuenta representativa del gasto por Impuesto sobre Sociedades con cargo a una cuenta de crédito frente a la sociedad que aumenta su carga tributaria.

La sociedad que aumenta su carga fiscal cargará la cuenta representativa del gasto por Impuesto sobre Sociedades con abono a una cuenta acreedora frente a la sociedad que disminuye su carga fiscal.

b) Si las diferencias se producen por aplicación de un reparto consecuencia de acuerdos privados entre las sociedades que forman el grupo fiscal, en cada sociedad se realizarán los ajustes contemplados en la letra a) anterior, registrándose su efecto en cuentas de gastos e ingresos extraordinarios, respectivamente, sin modificar la cuenta representativa del gasto por Impuesto sobre Sociedades.

5. Los créditos y débitos recíprocos, consecuencia de las operaciones descritas en los puntos 2.3 y 2.4 anteriores, así como los generados, en su caso, para cada sociedad por el reparto realizado de la carga tributaria, se podrán contabilizar según el plazo de vencimiento en las siguientes cuentas:

1608. Deudas a largo plazo con empresas del grupo por efecto impositivo.

2448. Créditos a largo plazo con empresas del grupo por efecto impositivo.

5108. Deudas a corto plazo con empresas del grupo por efecto impositivo.

5348. Créditos a corto plazo con empresas del grupo por efecto impositivo.

6. Cada sociedad del grupo fiscal deberá incluir en la memoria, además de las indicaciones que sean procedentes de acuerdo con lo previsto en la legislación mercantil y en el Plan General de Contabilidad, cualquier circunstancia relativa a este régimen especial de tributación, indicando en particular:

- Diferencias permanentes y temporales surgidas como consecuencia de este régimen especial, señalando para las temporales el ejercicio en que se originen las mismas así como la reversión producida en cada ejercicio.

- Compensaciones de bases imponibles negativas derivadas de la aplicación del régimen de declaración consolidada.

- Desglose de los créditos y débitos entre empresas del grupo consecuencia del efecto impositivo generado por el régimen de declaración consolidada.

Séptima. *Impuestos extranjeros de naturaleza similar al Impuesto sobre Sociedades.*

1. Los gastos devengados por impuestos sobre beneficios en regímenes fiscales extranjeros que tengan la misma naturaleza que el Impuesto sobre Sociedades español, teniendo en cuenta en todo caso los «Convenios sobre doble imposición», se registrarán de igual manera que el gasto devengado por Impuesto sobre Sociedades. Para su registro se podrá utilizar la cuenta 635. Impuesto sobre beneficios extranjero, cuyo movimiento será similar al previsto en el Plan General de Contabilidad para la cuenta 630, realizándose los desgloses necesarios en las cuentas de contrapartida. El impuesto devengado por este concepto se incluirá en la partida «Otros impuestos» de la cuenta de pérdidas y ganancias.

2. Las sociedades sometidas a tributación en el extranjero deberán informar en la memoria acerca de los tributos extranjeros que gravan el beneficio de la sociedad, indicando conforme al régimen fiscal aplicable cuantas circunstancias afecten a las cuentas anuales de la sociedad, utilizando para ello el mismo esquema de información previsto para el Impuesto sobre Sociedades español en los modelos de memoria incluidos en la cuarta parte del Plan General de Contabilidad.

Octava. *Acontecimientos posteriores al cierre.*

Cualquier cambio conocido antes de la formulación de las cuentas anuales que incida en la contabilidad del efecto impositivo se deberá tener en cuenta para la cuantificación del gasto por Impuesto sobre Sociedades devengado. En particular, conocida la variación del tipo impositivo antes de la formulación de cuentas anuales, se procederá a ajustar en tales cuentas anuales el importe de los impuestos anticipados y diferidos, así como los créditos derivados de bases imponibles negativas.

Novena. *Régimen transitorio.*

1. Diferencias temporales y créditos por pérdidas fiscales generados en ejercicios anteriores a la entrada en vigor del Plan General de Contabilidad.

De acuerdo con la disposición transitoria primera del Real Decreto 1643/1990, de 20 de diciembre, por el que se aprueba el Plan General de Contabilidad, no es obligatorio adaptar las valoraciones efectuadas conforme a los principios y normas vigentes antes de la entrada en vigor de la Ley 19/1989, de 25 de julio, de reforma parcial y adaptación de la legislación mercantil a las Directivas de la Comunidad Económica Europea en materia de sociedades, a los criterios establecidos en la misma, por lo que si no se contabilizan los impuestos anticipados o créditos fiscales generados antes de la entrada en vigor de la nueva legislación, cuando se produzca la reversión de las diferencias que originaron los conceptos anteriores, o que se produzca la compensación de bases imponibles negativas, éstas deberán tratarse como diferencias permanentes para calcular el gasto devengado por Impuesto sobre Sociedades en el ejercicio en que se realizan.

Si se ha corregido la valoración y se contabilizan los créditos y débitos fiscales, la reversión o aplicación de los mismos se tratará de igual forma que los producidos con posterioridad a la entrada en vigor del Plan General de Contabilidad.

2. Previsión libertad amortización.

La partida «Previsión libertad amortización Real Decreto-Ley 2/1985» y otras de igual naturaleza que pudieran existir, creadas como consecuencia de la libertad de amortización autorizada por la legislación fiscal, participan de la naturaleza de reservas cuya constitución se realizó a través de la aplicación de resultados, reflejando de esta manera la diferencia entre la dotación fiscal a la amortización y la depreciación efectiva de los bienes acogidos a la citada libertad de amortización. Dichas partidas deberán quedar reflejadas en el epígrafe de «Otras reservas» o «Reservas», respectivamente, de los modelos normal o abreviado de balance contenidos en la cuarta parte del Plan General de Contabilidad, sin perjuicio de la contabilización del impuesto diferido pendiente de reversión que corresponda.



3. Información en la memoria.

Las sociedades deberán informar en la memoria de la incidencia del régimen transitorio sobre el gasto devengado por el Impuesto sobre Sociedades, indicando cuantas circunstancias afecten a las cuentas anuales.