

Consulta 2

Sobre el tratamiento contable del gasto por impuesto sobre sociedades en una sociedad que tributa en el Régimen fiscal especial de las sociedades patrimoniales.

Respuesta

El régimen fiscal de las sociedades patrimoniales está recogido en los artículos 61 a 63 del Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades. Según esta normativa dichas sociedades tributan por el Impuesto sobre Sociedades, pero determinan su base imponible, que se dividirá en dos partes, general y especial, aplicando las normas del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, con las especialidades indicadas en el artículo 61, apartado 3. En particular, el tipo de gravamen será del 40 % para la parte general y del 15 % para la parte especial.

Una vez indicado lo anterior y desde un punto de vista estrictamente contable -aunque teniendo en cuenta las especialidades introducidas por la normativa fiscal-, para realizar el cálculo del gasto por el impuesto sobre sociedades devengado en el ejercicio será de aplicación la Norma de Valoración 16ª contenida en la quinta parte del Plan General de Contabilidad, aprobado por Real Decreto 1643/1990, de 20 de diciembre, así como la Resolución de 9 de octubre de 1997 del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas (modificada parcialmente por Resolución de 15 de marzo de 2002 de este Instituto), con las siguientes precisiones.

Partiendo de la consideración separada de las distintas partidas de la cuenta de pérdidas y ganancias que por un lado van a integrar la parte general de la base imponible y, por otro, de las partidas que van a integrar su parte especial, de acuerdo con lo establecido por la legislación fiscal, se obtendrán dos componentes del "resultado contable ajustado", derivados del resultado económico antes de impuestos del ejercicio más o menos las "diferencias permanentes" que correspondan a cada tipo de resultado.

Una vez realizada esta operación, se calculará el importe del "impuesto bruto", aplicando el tipo impositivo correspondiente a cada tipo de resultado sobre la parte respectiva del "resultado contable ajustado" imputable a cada uno de ellos.

Finalmente, del importe del "impuesto bruto", se restará, el de las bonificaciones y deducciones de la cuota, excluidas las retenciones y los pagos a cuenta, para obtener el

impuesto sobre sociedades devengado.

En cualquier caso, el crédito por bases imponibles negativas se calculará aplicando los tipos impositivos correspondientes a las distintas bases imponibles.

A continuación, las diferencias entre el impuesto sobre sociedades a pagar y el gasto por dicho impuesto, así como el crédito impositivo por bases imponibles negativas, en la medida que tengan un interés cierto con respecto a la carga fiscal futura, se registrarán en las cuentas 4740 –Impuesto sobre beneficios anticipado, 4745- Crédito por pérdidas a compensar del ejercicio... y 479- Impuesto sobre beneficios diferido. En particular, de conformidad con la Resolución de 9 de octubre de 1997 es preciso tener en cuenta que para la recuperación de las bases imponibles negativas, deberá tenerse en consideración el plazo establecido en la legislación fiscal para estas sociedades.

Adicionalmente, la cuantificación de los respectivos créditos y débitos derivados del efecto impositivo se realizará teniendo en consideración el tipo de gravamen que corresponde a la naturaleza de los resultados relacionados con dichos créditos y débitos, es decir, si se integran en la parte general o en la parte especial de la base imponible.

Por último, en relación con la compensación de partidas procedentes de ejercicios anteriores, registradas a un tipo de gravamen diferente al que corresponde a la base con la que de acuerdo con la normativa fiscal va a proceder la compensación, cabe indicar que su tratamiento contable requerirá efectuar el correspondiente ajuste, pudiéndose emplear a tal efecto las cuentas 633. Ajustes negativos en la imposición sobre beneficios, o 638. Ajustes positivos en la imposición sobre beneficios, respectivamente, dependiendo del signo del citado ajuste.