

RESOLUCIÓN DE 9 DE OCTUBRE DE 1997, DEL INSTITUTO DE CONTABILIDAD Y AUDITORÍA DE CUENTAS, SOBRE ALGUNOS ASPECTOS DE LA NORMA DE VALORACIÓN DECIMOSEXTA DEL PLAN GENERAL DE CONTABILIDAD

Sumario:

- Norma Primera. Aplicación del principio de prudencia.
- Norma Segunda. Diferencias permanentes.
- Norma Tercera. Deducciones y bonificaciones de la cuota.
- Norma Cuarta. Entidades en régimen de transparencia fiscal.
- Norma Quinta. Socios o partícipes de las entidades en régimen de transparencia fiscal.
- Norma Sexta. Sociedades que tributan en Régimen de Consolidación Fiscal.
- Norma Séptima. Impuestos extranjeros de naturaleza similar al Impuesto sobre Sociedades.
- Norma Octava. Acontecimientos posteriores al cierre.
- Norma Novena. Registro de las contingencias derivadas del Impuesto sobre Sociedades.
- Norma Décima. Tratamiento aplicable al régimen transitorio de la transparencia fiscal.
- Norma Undécima. Disposición derogatoria.

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 con las normas de valoración.

La necesidad de desarrollar la norma de valoración número dieciséis, relativa al registro contable del gasto por Impuesto sobre Sociedades, llevó al Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas a elaborar la Resolución de 30 de abril de 1992, sobre algunos aspectos de esta norma de valoración.

La presente Resolución viene a dar respuesta a la necesidad que surge a la entrada en vigor el 1 de enero de 1996 de la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades, de actualizar la Resolución de 30 de abril de 1992, al estar la mencionada Resolución adaptada, lógicamente, a la regulación jurídica del impuesto en vigor hasta esa fecha. Adicionalmente, la formulación de consultas ante este Instituto ha ido poniendo de manifiesto la conveniencia de tratar específicamente en una Resolución de carácter general ciertos aspectos relativos a esta norma de valoración.

Ante la posibilidad de tratar en esta Resolución únicamente los aspectos que han sido, por una parte, adaptados a la nueva legislación fiscal o, por otra, aclarados, se ha considerado conveniente refundir en un único texto los aspectos de la Resolución de 30 de abril de 1992, que mantienen su vigencia con los cambios realizados en la presente Resolución, con objeto de aunar en una Resolución el desarrollo de la Norma de Valoración Decimosexta y por consiguiente simplificar su conocimiento y análisis.

En la norma primera 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 Decimosexta 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.

Una de las diferencias 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.

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 diez 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 deberá ser además como máximo el establecido en la legislación fiscal, que con carácter general es de siete 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.

Adicionalmente, un tema que se ha puesto de manifiesto últimamente es la posibilidad de que tanto los activos como los pasivos que surgen de la contabilización del gasto por Impuesto sobre Sociedades y que revierten o se compensan en el largo plazo, pudieran ser objeto de actualización financiera. Esto ha exigido que, previa a la redacción final de la presente norma, haya sido necesario realizar un estudio detallado del tema.

En primer lugar, y para centrar este aspecto, hay que indicar que la Norma de Valoración Duodécima contenida en la quinta parte del Plan General de Contabilidad, establece que los deudores y acreedores de tráfico:

Figurarán en el balance por su valor nominal. Los intereses incorporados al nominal de los créditos y débitos por operaciones de tráfico con vencimiento superior a un año, deberán registrarse en el balance como "Ingresos a distribuir en varios ejercicios" o "Gastos a distribuir en varios ejercicios", respectivamente, imputándose anualmente a resultados de acuerdo con un criterio financiero.

Por otra parte, con carácter general, para los créditos no comerciales la Norma de Valoración Novena establece que se registrarán por el importe entregado, mientras que la Norma Undécima relativa a deudas no comerciales, de acuerdo con lo establecido en el artículo 197 del texto refundido de la Ley de Sociedades Anónimas, aprobado por Real Decreto Legislativo 1564/1989, de 22 de diciembre, indica que figurarán en el balance por su valor de reembolso. La diferencia entre dicho valor y la cantidad recibida figurará separadamente en el activo del balance.

En relación con las operaciones de tráfico, hay que indicar que están recogidas en el grupo 4, Acreedores y Deudores por operaciones de tráfico, incluido en la segunda parte del Plan General de Contabilidad, cuyo contenido es:

Cuentas personales y efectos comerciales activos y pasivos que tienen su origen en el tráfico de la empresa, así como las cuentas con las Administraciones Públicas, incluso las que correspondan a saldos con vencimiento superior a un año.

Lo anterior permite llegar a una primera conclusión, en el sentido de que si bien el Plan distingue operaciones de tráfico y los saldos con las Administraciones Públicas, donde se encontrarán los distintos activos y pasivos derivados del registro del gasto por Impuesto sobre Sociedades, las cuentas a emplear se encuentran recogidas en un mismo grupo, por lo que podrían ser partícipes del mismo criterio valorativo establecido anteriormente, de forma que opere la actualización establecida para cualquier operación incluida en este grupo de cuentas. La especialidad en relación con la actualización financiera para las operaciones de tráfico, es que el Plan sólo obliga a ella cuando el plazo de vencimiento sea superior al año.

Una vez indicado lo anterior, hay que precisar que la actualización financiera de créditos y débitos establecida en el Plan General de Contabilidad, viene fundamentada por el hecho de la realización de una transacción económica cuya corriente monetaria se produce en un momento distinto al de devengo de la operación, de forma que existe una distancia temporal entre el hecho real y el monetario; se pone de manifiesto, por tanto, que la transacción incluye dos componentes desde un punto de vista económico-racional:

El importe real de la transacción.

El componente financiero (interés implícito) derivado del aplazamiento en el pago o cobro.

En relación con el tratamiento contable de las partidas derivadas del efecto impositivo, en particular la actualización financiera de las mismas, hay que analizar la naturaleza de cada una de ellas; es decir, de los impuestos diferidos, impuestos anticipados y créditos por compensación de bases imponibles negativas, desprendiéndose lo siguiente:

Cuando existe un impuesto diferido, se difiere, en general, el pago de un gasto por Impuesto sobre Sociedades ya devengado desde el punto de vista contable. La Hacienda Pública concede en este tipo de operaciones un aplazamiento en el pago de la deuda sin coste financiero; es decir, el beneficio fiscal se identifica con el aplazamiento de una deuda con coste financiero nulo, operación muy similar desde un punto de vista económico a una subvención de tipos de interés.

El registro contable de operaciones financieras subvencionadas, de acuerdo con los criterios establecidos en el Plan, obliga a que la deuda figure en el pasivo del balance de la empresa por su valor de reembolso; simultáneamente en el activo del balance deberá incluirse una partida de gastos a distribuir en varios ejercicios, cuyo importe vendrá determinado por la diferencia entre el valor de reembolso y el valor actual de la deuda calculado con un tipo de interés de mercado para deudas similares; dicha partida se registrará con abono a una partida del pasivo del balance de ingresos a distribuir en varios ejercicios. Ambas partidas se imputarán a los resultados del período a lo largo de la vida de la deuda, empleando para ello un criterio financiero, de forma que coincida el importe (correspondiente a dichas partidas) imputado a la cuenta de Pérdidas y Ganancias de cada ejercicio, no teniendo por tanto efecto en el resultado del ejercicio en que se difiere el pago ni en el resultado de los ejercicios futuros. Adicionalmente se producirán los ingresos derivados de la inversión en que se materializa el importe correspondiente al pasivo impuesto diferido, que se registrarán de acuerdo con su naturaleza.

Por otro lado, cuando se anticipa un importe correspondiente, en general, a lo que será un devengo futuro por gasto por Impuesto sobre Sociedades, se da el caso contrario; la empresa soporta el coste de la anticipación, es decir, el coste financiero asociado al mismo. Igual circunstancia se produce cuando existan créditos por bases imponibles negativas.

El registro contable de lo anterior, exigiría computar la pérdida por la gratuidad de los intereses correspondientes al anticipo que se realiza a la Hacienda Pública, circunstancia que motiva una pérdida a registrar en el ejercicio en que se produce dicho anticipo.

Sobre todo el proceso de actualización anterior, se producen unas indeterminaciones sobre el tipo de interés a aplicar y el plazo de reversión o compensación de las indicadas partidas. Esto, que no puede afectar a la consideración sobre la actualización de otros activos y pasivos financieros, sí ha promovido un debate profundo en la doctrina contable tanto en nuestro país como a nivel internacional, cuando lo que se actualiza son partidas que surgen del efecto impositivo. En este sentido es necesario referirse a la Norma Internacional de Contabilidad (NIC) número 12, revisada en el año 1996, donde se indica en su párrafo 53 y siguientes que las partidas de activo y pasivo que surgen del registro del gasto por Impuesto sobre Sociedades no deben ser objeto de actualización financiera.

Lo anterior ha generado que existan dos posicionamientos doctrinales al respecto. Una postura propugna que no se efectúe la actualización financiera de las partidas derivadas del efecto impositivo, sin perjuicio de que para los activos (impuestos anticipados y créditos por pérdidas a compensar), si la reversión se realiza en el largo plazo, la aplicación del principio de prudencia exige tener en cuenta esta circunstancia.

Otra postura es la de considerar que se deben actualizar financieramente todas las partidas que surgen del efecto impositivo en base a lo anteriormente expuesto.

La presente Resolución, teniendo en cuenta todo lo indicado y una vez vistos los pros y contras que producen ambas posturas, se decanta por la primera de ellas, por razones de simplificación en el registro contable del Impuesto sobre Sociedades, de forma que el criterio establecido con carácter general, es la no actualización financiera, cuantificándose las partidas derivadas del efecto impositivo mediante la aplicación del tipo de gravamen del ejercicio a las diferencias temporales o, en su caso, bases imponibles negativas, salvo que se conociese que el tipo de gravamen en el ejercicio de reversión o compensación es diferente, en cuyo caso se utilizará este último. No obstante la no actualización financiera, la aplicación del principio de prudencia para el registro contable de los activos que se han señalado, impuestos anticipados y créditos por bases imponibles negativas, obliga a tener en cuenta todas las circunstancias que afectan al mismo.

Otro aspecto que también trata esta norma es el relativo a la cuantificación de los impuestos diferidos, impuestos anticipados y créditos por bases imponibles negativas, en aquellas empresas calificadas fiscalmente como de reducida dimensión a que se refiere el capítulo XII de la Ley 43/1995, es decir, aquéllas que presentan en el período impositivo anterior un importe neto de la cifra de negocios inferior a 250.000.000 de pesetas, considerando la regulación que introduce el artículo 19 de la Ley 13/1996, de

30 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y de Orden Social, en relación con el tipo de gravamen a aplicar a estas empresas. Teniendo en cuenta que el tipo de gravamen que se aplica a los primeros 15.000.000 de pesetas de base imponible es del 30 %, la norma establece que se registren dichas partidas al tipo indicado, sin perjuicio de que si se previera que el tipo medio en el ejercicio de reversión fuera superior a aquél, se dote, en su caso, la correspondiente provisión para riesgos y gastos.

Las normas segunda y tercera desarrollan la posibilidad contenida en el Plan General de Contabilidad de periodificar las diferencias permanentes y las deducciones de la cuota, cuando las mismas den lugar a una minoración del gasto devengado por Impuesto sobre Sociedades y 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.

Sobre este aspecto hay que destacar el diferente tratamiento fiscal que, en relación con la legislación anterior, otorga la Ley 43/1995 a la reinversión de beneficios extraordinarios. Esta Ley establece que las rentas obtenidas en la transmisión onerosa de ciertos elementos patrimoniales, una vez corregidas por la depreciación monetaria, no se integrarán en la base imponible del año de la transmisión sino en la base imponible de años posteriores, siempre que se reinvierta en un período determinado el importe de las citadas transmisiones.

En la anterior legislación estas operaciones de reinversión conllevaban la exención de estas rentas, ocasionando, en su caso, una diferencia permanente que minoraba el gasto devengado por el Impuesto sobre Sociedades y que podía ser objeto de periodificación en las cuentas anuales según lo previsto en la norma segunda de la Resolución. Este aspecto todavía será aplicable para las empresas de reducida dimensión a que se refiere el capítulo XII de la Ley 43/1995, para las que se mantiene la exención de las rentas (una vez corregidas en el importe de la depreciación monetaria) obtenidas en la transmisión onerosa de elementos del inmovilizado material afectos a explotaciones económicas, siempre que estas rentas sean inferiores a 50.000.000 de pesetas y se haya reinvertido el importe de la transmisión.

El tratamiento fiscal vigente a partir de la entrada en vigor de la Ley 43/1995, para el resto de las operaciones de reinversión, origina, en su caso, en el año de la transmisión una diferencia entre el resultado contable antes de impuestos y la base imponible del impuesto, que revertirá en sucesivos ejercicios. Surgirá por tanto una diferencia temporal que ocasionará la contabilización de un impuesto diferido por la diferencia que se deriva por este motivo entre el gasto por Impuesto sobre Sociedades y el impuesto a pagar, y que se cancelará a medida que, en sucesivos ejercicios, la reversión del impuesto diferido lleve a un impuesto a pagar superior al gasto contable devengado.

La norma cuarta de la Resolución trata del registro contable del impuesto en las entidades que de acuerdo con la normativa del mismo estén sometidas al régimen de transparencia fiscal, recogiendo tanto los criterios contables aplicables con carácter general, así como se acomete el desarrollo contable relativo a las especificidades de las agrupaciones de interés económico y de las Uniones Temporales de Empresas.

En la legislación anterior, las sociedades sometidas al régimen de transparencia fiscal quedaban exentas del Impuesto sobre Sociedades en la parte de base imponible

correspondiente a los socios residentes, mientras que en la regulación vigente, el artículo 75 de la Ley 43/1995 establece que tributan por este Impuesto e ingresan las cuotas resultantes de la liquidación del mismo, que posteriormente imputarán a sus socios residentes junto con las bases imponibles positivas, deducciones, bonificaciones, pagos fraccionados, retenciones, ingresos a cuenta y cuotas que a su vez hubiesen sido imputadas a dichas sociedades. Adicionalmente, la regulación contempla un régimen de transparencia fiscal especial para las agrupaciones de interés económico, españolas y europeas, y para las Uniones Temporales de Empresas.

En esta norma se establece que las entidades transparentes deben realizar el registro contable de acuerdo con las normas generales contenidas en el Plan General de Contabilidad y en la presente Resolución. No obstante, el régimen tributario vigente establece que estas sociedades, en la parte, atribuible a los socios a los que se imputa la base imponible, no pueden recuperar directamente el exceso de retenciones, ingresos a cuenta, pagos fraccionados y cuotas pagadas por sociedades sometidas al régimen de transparencia fiscal, sobre el importe que resulte de minorar la cuota íntegra en las deducciones y bonificaciones; estas cantidades se califican como un gasto de naturaleza tributaria y deberán contabilizarse 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 de esta naturaleza. También se ha recogido en esta norma los criterios contables aplicables a las entidades (agrupaciones de interés económico y Uniones Temporales de Empresas) que tributan en régimen de transparencia fiscal, si bien presentan ciertas particularidades, como es la no tributación por el Impuesto sobre Sociedades de ciertas entidades (agrupaciones europeas de interés económico) o la no tributación por este Impuesto por la parte de base imponible correspondiente a los socios o miembros residentes en territorio español (agrupaciones de interés económico españolas y Uniones Temporales de Empresas).

Particularmente, y con objeto de aclarar, hay que referirse a las Uniones Temporales de Empresas (UTE). El criterio contable mantenido en las adaptaciones del Plan General de Contabilidad a las empresas constructoras e inmobiliarias, aprobadas mediante Órdenes del Ministerio de Economía y Hacienda de fecha 27 de enero de 1993 y 28 de diciembre de 1994, respectivamente, (concretamente en las normas de elaboración de las cuentas anuales 5.s), 6. j) y 7.e), y en la Norma de Valoración 21, de ambas normas de adaptación), establece que el partícipe integra en sus cuentas anuales la parte proporcional de los saldos de la UTE que le correspondan, teniendo estas normas alcance general para cualquier tipo de actividad económica. De lo anterior se desprende el criterio mantenido por este Instituto, y expresado mediante consulta, relativo a que el libro diario del partícipe incluirá las operaciones que realiza la UTE (el registro de las operaciones se realizará en el libro diario día a día, o mediante anotaciones conjuntas de períodos no superiores al mes, de acuerdo con lo establecido en el artículo 28.2 del Código de Comercio) en la proporción que le corresponda, de forma que las cuentas anuales que formula el partícipe contengan los activos, pasivos, ingresos y gastos que le correspondan de la UTE. En consecuencia, las UTE no formulan cuentas anuales a efectos mercantiles, sin perjuicio de que otras legislaciones, como es el caso de la legislación fiscal, puedan imponer determinadas obligaciones de contabilidad a las mismas; no obstante, un adecuado control interno producirá que normalmente las UTE lleven unos registros cuya confección podrá realizarse de forma similar a los libros de contabilidad que resultan obligatorios para las empresas.

La presente Resolución, teniendo en cuenta lo indicado anteriormente, no regula la forma de registro del efecto impositivo en la UTE, ya que al no estar obligadas a formular cuentas anuales habría que referirse a los registros auxiliares a que se ha hecho mención, y en estos produciría un registro similar al establecido en la presente Resolución para las agrupaciones de interés económico.

La norma quinta recoge la contabilización del gasto impositivo derivado del régimen de transparencia fiscal que deberán realizar los socios o partícipes residentes de las entidades transparentes.

Los socios residentes de las sociedades transparentes 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 cuantificadas 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 no se cumplan 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 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 permiten 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 resulte imputable, y en 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 de los principios de prudencia y uniformidad. En cualquier caso, deberá indicarse en la memoria cuales han sido los criterios utilizados.

Para el registro contable de las retenciones, pagos fraccionados, ingresos a cuenta y cuotas satisfechas que las sociedades transparentes imputan a sus socios, esta Resolución prevé que su importe disminuya el impuesto devengado como gasto por el socio en el ejercicio en que se imputen. Las deducciones y beneficios fiscales imputados a los socios deberán ser tratados de igual forma que la prevista con carácter general en el Plan General de Contabilidad y en esta Resolución para las deducciones y bonificaciones.

En esta norma se han recogido también las características de la tributación de las agrupaciones de interés económico y de las Uniones Temporales de Empresas desde la óptica de los socios y partícipes, respectivamente, de dichas entidades. Por último, también se contempla la problemática derivada de la transparencia fiscal internacional.

También aborda esta Resolución en su norma sexta el tema del régimen de los grupos de 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. Las eliminaciones de resultados intra-grupo practicadas en dicho proceso 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 los grupos de sociedades.

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 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 los grupos de sociedades, la sociedad que aporta las condiciones para incrementar los límites fiscales necesarios para ejercer el derecho a deducir.

Esta norma ha mantenido prácticamente la redacción contenida en la Resolución de 30 de abril de 1992, si bien se ha suprimido la consideración de que la normativa fiscal puede llevar a un reparto de la carga tributaria diferente al que resulta de la normativa contable. A este respecto, hay que señalar la Administración Tributaria ha considerado que al no establecer la Ley 43/1995 ninguna regulación específica, sobre la forma de determinar los créditos y débitos que surgen entre las sociedades del grupo por la aplicación del efecto impositivo, serán de aplicación los criterios contables sobre esta materia en virtud de lo dispuesto en el artículo 10.3 de la citada Ley.

La norma séptima trata 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.

La norma octava contempla el aspecto 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.

Un tema que ha suscitado dudas, y sobre el que este Instituto ya se ha expresado, es el relativo al registro de las actas que, sobre el Impuesto sobre Sociedades, la Administración Tributaria puede incoar con ocasión de los procedimientos de comprobación e investigación tributaria, regulándose en la norma novena el registro de las contingencias derivadas de este Impuesto, atendiendo a la naturaleza de cada uno de sus componentes.

Por último, dadas las modificaciones introducidas en la Ley 43/1995, en el régimen de transparencia fiscal, ha sido necesario tratar en la norma décima, la solución contable de ciertos aspectos.

Tanto la adaptación a la nueva regulación del régimen de transparencia fiscal, como el posible cambio de una sociedad transparente al régimen de tributación general, conllevarán el registro de los correspondientes impuestos anticipados, diferidos y créditos por compensación de bases imponibles negativas. También se ha recogido, en relación con la cuantificación de los créditos y débitos derivados del efecto impositivo, la peculiaridad establecida en la disposición transitoria vigésima segunda de la Ley 43/1995 sobre los tipos de gravamen aplicables a las sociedades transparentes durante el período transitorio recogido en la misma.

De acuerdo con lo anterior, teniendo en cuenta los regímenes fiscales vigentes en la actualidad, por razones de oportunidad, y 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, así como del artículo 2 de la Ley 19/1988, de 12 de julio, de Auditoría de Cuentas, este Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas dicta la siguiente Resolución:

NORMA 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 Decimosexta 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. Su importe vendrá determinado por la aplicación del tipo de gravamen del ejercicio sobre la diferencia, para cada operación, entre la base imponible y el resultado contable antes de impuestos que revierte en períodos futuros.

3.[Redacción según Resolución de 15 de marzo de 2002, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas.] Los créditos por compensación de bases imponibles negativas, por deducciones y bonificaciones, 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, no pudiéndose en ningún caso registrar en el activo dichas partidas y corregir su valoración mediante la dotación de provisiones.

Teniendo en cuenta lo anterior, el importe correspondiente a los citados activos vendrá determinado, en general, por la aplicación del tipo de gravamen del ejercicio sobre la diferencia, para cada operación, entre la base imponible y el resultado contable antes de impuestos que revierte en períodos futuros si se trata de un impuesto anticipado, o sobre el importe de la base imponible negativa si se trata de un crédito por compensación de bases imponibles negativas. El importe de las deducciones y bonificaciones activadas vendrá determinado por lo que al respecto establezca la normativa fiscal.

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 en un plazo no superior al previsto en la legislación fiscal para la compensación de bases imponibles negativas, es decir, siete años con carácter general, y 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.

5. En el caso de que el crédito por bases imponibles negativas se hubiera generado en un ejercicio anterior, y no hubiera sido objeto de registro contable como un activo debido a que la citada base imponible negativa se produce como consecuencia de un hecho habitual en la gestión de la empresa, o porque no se puede considerar que las causas que la originaron han desaparecido, sin perjuicio de la necesaria información en la memoria, sólo podrá ser objeto de registro contable en el ejercicio en que se produzca la compensación efectiva de las bases imponibles negativas, salvo que en un ejercicio anterior exista evidencia clara de que la empresa se encuentra en una senda de beneficios que permita asegurar la compensación de la base imponible negativa.

Si un crédito por bases imponibles negativas no fue objeto de registro contable como un activo como consecuencia de que se previó su recuperación futura en un plazo superior a los diez años, y siempre que la legislación tributaria permita su compensación, deberá ser objeto de registro contable en el primer ejercicio en que el plazo de recuperación futura no exceda los diez años, contados desde la fecha de cierre del ejercicio.

La afloración del crédito impositivo, en un ejercicio posterior al que se originó, producirá una reducción de la partida de gasto por Impuesto sobre Sociedades en la cuenta de Pérdidas y Ganancias, para lo que se podrá emplear la cuenta 638 Ajustes positivos en la imposición sobre beneficios prevista en la segunda parte del Plan General de Contabilidad.

Si el ajuste a que se ha hecho mención fuese significativo deberá reflejarse en la cuenta de Pérdidas y Ganancias desglosando la partida de gasto por Impuesto sobre Sociedades, de forma que se refleje separadamente el gasto producido en el ejercicio y el que se deriva de bases imponibles negativas de ejercicios anteriores.

6. 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 reversión futura se va a producir en un plazo superior a los diez años, contados desde la fecha de cierre del ejercicio.

Cuando se trate de sociedades que están generando pérdidas habitualmente, por lo que no se puede prever razonablemente la reversión del impuesto anticipado.

7. 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.

Que el plazo de reversión de los impuestos diferidos sea igual al de los impuestos anticipados.

8. Si un impuesto anticipado no fue objeto de registro contable como un activo como consecuencia de que la sociedad genera pérdidas habitualmente, sin perjuicio de la necesaria información en la memoria, sólo podrá ser objeto de registro contable en el ejercicio en que se produzca la efectiva reversión del impuesto anticipado, salvo que en un ejercicio anterior exista evidencia clara de que la empresa se encuentra en una senda de beneficios que permita asegurar la reversión del impuesto anticipado.

Si un impuesto anticipado no fue objeto de registro contable como un activo como consecuencia de que se previó su reversión futura en un plazo superior a los diez años y no concurrían las circunstancias establecidas en el apartado 7 de esta norma, deberá ser objeto de registro contable en el primer ejercicio en que el plazo de reversión futura no exceda los diez años, contados desde la fecha de cierre del ejercicio, o se produzca la situación contemplada en el apartado 7 de esta norma.

Cuando se den las circunstancias necesarias para registrar un impuesto anticipado producido en un ejercicio anterior, y que no fue objeto de registro contable de acuerdo con los criterios establecidos en el Plan General de Contabilidad y en la presente Resolución, la afloración del impuesto anticipado producirá una reducción de la partida de gasto por Impuesto sobre Sociedades en la cuenta de Pérdidas y Ganancias, para lo que se podrá emplear la cuenta 638 Ajustes positivos en la imposición sobre beneficios prevista en la segunda parte del Plan General de Contabilidad.

Si el ajuste a que se ha hecho mención fuese significativo, deberá reflejarse en la cuenta de Pérdidas y Ganancias desglosando la partida de gasto por Impuesto sobre Sociedades, de forma que se refleje separadamente el gasto producido en el ejercicio y el que se deriva de impuestos anticipados de ejercicios anteriores.

9.[Redacción según Resolución de 15 de marzo de 2002, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas.] Serán objeto de registro contable los créditos derivados de deducciones y bonificaciones pendientes de aplicar fiscalmente en la declaración del Impuesto sobre Sociedades por insuficiencia de cuota, cuando habiéndose realizado la actividad u obtenido el rendimiento que origine el derecho a la deducción o bonificación, una estimación razonable de la evolución de la empresa indique que podrán ser objeto de aplicación futura.

También serán objeto de registro, en los términos señalados en el presente apartado, las deducciones que ocasionen en ejercicios futuros un menor gravamen del beneficio obtenido en una operación realizada en el ejercicio, siempre que sea previsible el cumplimiento de las condiciones establecidas por la norma fiscal para su perfección; en particular, la realización de la reinversión.

Se presumirá que la aplicación futura de los citados derechos no está suficientemente asegurada, al menos, en los siguientes casos:

Cuando habiéndose producido la actividad u obtenido el rendimiento que origine el derecho a la deducción o bonificación, existan dudas razonables sobre el cumplimiento de los requisitos establecidos para hacerlas efectivas; en particular, para las deducciones condicionadas a la reinversión, se exigirá que en todo caso exista evidencia de que la situación financiero patrimonial de la empresa permita acometer el proceso de reinversión.

Cuando se prevea que su aplicación se va a producir en un plazo superior a los diez años contados desde la fecha de cierre de ejercicio.

Cuando se trate de sociedades en las que no se pueda prever razonablemente la aplicación de la deducción por insuficiencia de cuota. Esta circunstancia se producirá, en particular, cuando estén generando pérdidas habitualmente.

En el caso de que un crédito por deducciones y bonificaciones se hubiera generado en un ejercicio anterior, y al amparo de cada una de las circunstancias descritas no hubiera sido registrado contablemente como un activo, sólo podrá ser objeto de reconocimiento:

Cuando desaparezcan las dudas razonables acerca del cumplimiento de los requisitos establecidos en la norma fiscal para su efectividad; en particular, para las deducciones condicionadas a la reinversión, cuando la situación financiero patrimonial de la empresa permita abordar estas operaciones.

Si no fue registrado por prever su aplicación futura en un plazo superior a los diez años, deberá ser objeto de registro en el primer ejercicio en que el plazo de reversión futura no supere los diez años.

Si no se registró por insuficiencia de cuota, sólo podrá ser objeto de reconocimiento en el ejercicio en que se produzca la compensación efectiva de la deducción y bonificación, salvo que en un ejercicio anterior exista evidencia clara de que la empresa se encuentra en una senda de beneficios suficientes que permita asegurar su aplicación.

La afloración del crédito impositivo, en un ejercicio posterior al que se originó, producirá una reducción de la partida de gasto por Impuesto sobre Sociedades en la cuenta de pérdidas y ganancias, para lo que se podrá emplear la cuenta 638. Ajustes positivos en la imposición sobre beneficios prevista en la segunda parte del Plan General de Contabilidad.

Si el ajuste a que se ha hecho mención fuese significativo, deberá reflejarse en la cuenta de pérdidas y ganancias desglosando la partida de gasto por Impuesto sobre Sociedades, de forma que se refleje separadamente el gasto producido en el ejercicio y el que se deriva de deducciones y bonificaciones de ejercicios anteriores.

10.[Redacción según Resolución de 15 de marzo de 2002, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas.] Si en la contabilización del efecto impositivo se producen créditos por deducciones y bonificaciones en la cuota, cuya cancelación se va a producir

a corto plazo, podrá utilizarse para su registro contable la cuenta 4742. Derechos por deducciones y bonificaciones pendientes de aplicación a corto plazo que figurará en la partida Administraciones Públicas del epígrafe D.III. Deudores del activo del balance.

Su movimiento será el siguiente:

4742. Derechos por deducciones y bonificaciones pendientes de aplicación a corto plazo.

Importe de la disminución del impuesto sobre beneficios a pagar en el futuro derivada de la existencia de deducciones o bonificaciones de dicho impuesto pendientes de aplicación.

Se cargará:

a.1) Por el crédito impositivo derivado de la deducción o bonificación en el impuesto sobre beneficios obtenida en el ejercicio, con abono a la cuenta 630,

a.2) Por el aumento del crédito impositivo, con abono a la cuenta 638.

Se abonará:

b.1) Por la disminución del crédito impositivo, con cargo a la cuenta 633.

b.2) Por la aplicación fiscal de las deducciones o bonificaciones de ejercicios anteriores, con cargo a la cuenta 630.

11.[Redacción según Resolución de 15 de marzo de 2002, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas.] La cuantificación de los créditos y débitos derivados del efecto impositivo en las entidades de reducida dimensión, que de acuerdo con la legislación fiscal deban tributar a un tipo de gravamen por su primer tramo de base imponible y a otro tipo de gravamen superior por el resto de la base imponible, se realizará aplicando el tipo de gravamen correspondiente al primer tramo y teniendo en cuenta lo dispuesto en los números anteriores de esta norma.

No obstante lo anterior, si de la estimación de la situación global del efecto impositivo de la empresa se derivase una posible mayor deuda por Impuesto sobre Sociedades, para lo que se tendrá en cuenta el tipo medio de gravamen, se deberá dotar una provisión para riesgos y gastos por dicho importe estimado, con cargo a una partida de gasto por Impuesto sobre Sociedades, para lo que se podrá emplear la cuenta 633 Ajustes negativos en la imposición sobre beneficios contenida en la segunda parte del Plan General de Contabilidad.

La citada provisión figurará en la partida C.2 Provisiones para impuestos del pasivo del balance, o en una partida de la agrupación F Provisiones para riesgos y gastos a corto plazo, que se creará al efecto en el pasivo del balance si el vencimiento de esta provisión es inferior al año. Para ello podrá emplearse la cuenta 141 Provisión para impuestos prevista en la segunda parte del Plan General de Contabilidad.

A su vez, los excesos que se puedan poner de manifiesto en esta provisión para riesgos y gastos supondrán una reducción en la partida de gasto por Impuesto sobre Sociedades, para lo que se podrá emplear la cuenta 638 Ajustes positivos en la imposición sobre beneficios prevista en la segunda parte del Plan General de Contabilidad.

12. [Incorporado por Resolución de 15 de marzo de 2002, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas.] Si en la contabilización del efecto impositivo se producen impuestos diferidos, anticipados, créditos por compensación de bases imponibles negativas o por deducciones y bonificaciones en la cuota, 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, o 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.

Para las deducciones y bonificaciones en la cuota, la cuenta 4744. Derechos por deducciones y bonificaciones pendientes de aplicación a largo plazo, o cuentas creadas al efecto en el subgrupo 45 del Plan General de Contabilidad.

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

13.[Incorporado por Resolución de 15 de marzo de 2002, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas.] Las empresas deberán informar en el apartado correspondiente a la Situación fiscal de 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, en el Plan General de Contabilidad y en otras normas de esta Resolución, incluirán información debidamente justificada sobre:

El tratamiento aplicado a los impuestos anticipados, créditos por compensación de bases imponibles negativas y por deducciones y bonificaciones en la cuota en el Impuesto sobre Sociedades, y sobre las circunstancias que motivaron o no el registro de los mismos en el activo del balance, indicando el cumplimiento de las circunstancias indicadas en los puntos anteriores de esta norma.

Importes de los impuestos anticipados, créditos por compensación de bases imponibles negativas y por deducciones y bonificaciones en la cuota no registrados en el activo del balance, indicando, en su caso, el plazo y las condiciones para poder hacerlo.

Cuando afloran en un ejercicio impuestos anticipados, créditos por bases imponibles negativas y por deducciones y bonificaciones en la cuota, que procedentes de un ejercicio anterior no hubiesen sido objeto de registro, se informará sobre las circunstancias que motivan la citada afloración respecto de las existentes en el momento en que no se registraron los citados activos en el balance.

Gasto por impuesto producido en el ejercicio y el que se deriva de ejercicios anteriores, y se detallarán adecuadamente, siempre que sean significativos, los importes de los impuestos diferidos y anticipados que reviertan en el ejercicio y los que reviertan en los siguientes, así como los créditos por bases imponibles negativas que se compensen y por deducciones y bonificaciones en la cuota que se apliquen en el ejercicio.

Cuando se hubiesen registrado créditos por deducciones y bonificaciones como consecuencia de una operación, y su efectiva aplicación estuviese condicionada a la realización de una determinada actividad, deberá incluirse en la Memoria esta información. En particular, en relación con las deducciones por reinversión, se exigirá al menos un plan de inversiones para el ejercicio y los ejercicios siguientes, el grado de cumplimiento de los planes de los ejercicios anteriores y el compromiso de acometer estas actividades, que se vinculará a la evaluación de los medios de financiación a emplear y la viabilidad económica de las operaciones en su conjunto.

NORMA 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:

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

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

4. En el apartado 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, que se incluirá en el apartado correspondiente a la Situación fiscal.

NORMA TERCERA. DEDUCCIONES Y BONIFICACIONES DE LA CUOTA.

1.[Redacción según Resolución de 15 de marzo de 2002, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas.] Las deducciones de la cuota por incentivos fiscales y las bonificaciones del Impuesto sobre Sociedades aplicadas en la declaración del ejercicio por dicho tributo, minorarán el gasto devengado.

2.[Redacción según Resolución de 15 de marzo de 2002, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas.] También serán objeto de registro las deducciones y bonificaciones no aplicadas en la declaración del ejercicio por dicho tributo, cuando no existan dudas razonables de que se podrán aplicar en futuros ejercicios, en los términos descritos en el apartado 9 de la norma primera.

3.[Redacción según Resolución de 15 de marzo de 2002, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas.] No obstante lo establecido en los apartados anteriores 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.

4.[Redacción según Resolución de 15 de marzo de 2002, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas.] La periodificación a que se refiere el número anterior se efectuará, en su caso, correlacionando la deducción o bonificación correspondiente con la depreciación del activo que motivó aquella.

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 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:

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

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

6. Se informará en el apartado 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, que se incluirá en el apartado correspondiente a la Situación fiscal.

NORMA CUARTA. ENTIDADES EN RÉGIMEN DE TRANSPARENCIA FISCAL.

1. Normas de carácter general.

El registro contable del efecto impositivo en las entidades que fiscalmente se califican como transparentes se realizará de acuerdo con las normas generales contenidas en el Plan General de Contabilidad y en la presente Resolución sin perjuicio de las especificidades concretas recogidas en los números siguientes de esta norma. Los criterios contables aplicables por los socios o partícipes residentes de la entidad en régimen de transparencia fiscal se regulan en la norma quinta de esta Resolución.

El importe de las cantidades retenidas, pagos fraccionados e ingresos a cuenta de las entidades transparentes, así como en los casos en que estas entidades sean socios de otras sociedades sometidas al régimen de transparencia fiscal, de las cuotas satisfechas por estas últimas imputadas a la entidad transparente, que supere la cantidad resultante de minorar la cuota íntegra del impuesto en las deducciones y bonificaciones que correspondan, al no ser objeto de recuperación directa por la sociedad en la parte atribuible a los socios que deban soportar la imputación de la base imponible positiva, tendrá la consideración de un gasto de naturaleza tributaria, que figurará en la partida Otros impuestos de la cuenta de Pérdidas y Ganancias. Para su registro contable se podrá utilizar la cuenta prevista en el apartado 4.4 de esta norma.

En la memoria de las cuentas anuales, en el apartado correspondiente a la Situación fiscal, las entidades transparentes, además de la información prevista en la legislación mercantil, en el Plan General de Contabilidad y en otras normas de esta Resolución, deberán incluir información acerca del régimen de transparencia fiscal aplicable y de la imputación a sus socios de las bases imponibles, deducciones y bonificaciones en la cuota, retenciones, pagos fraccionados, ingresos a cuenta, cuota satisfecha por la sociedad transparente, así como de las cuotas que hubiesen sido imputadas a dicha entidad.

2. Normas especiales aplicables a las agrupaciones de interés económico.

El efecto impositivo producido en la agrupación de interés económico por la parte de la base imponible del Impuesto sobre Sociedades que se impute a los socios, se registrará de acuerdo con lo siguiente: el importe de las cantidades retenidas y los ingresos a cuenta de las agrupaciones de interés económico y cuotas imputadas a estas entidades, que no puede ser objeto de recuperación directa por la agrupación, tendrá la

consideración de un gasto de naturaleza tributaria que figurará en la partida Otros impuestos de la cuenta de Pérdidas y Ganancias. Para su registro contable se podrá utilizar la cuenta prevista en el apartado 4.4 de esta norma.

[Redacción según Resolución de 15 de marzo de 2002, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas.] En el caso de que una agrupación de interés económico tribute, en parte, por el Impuesto sobre Sociedades, el registro contable del efecto impositivo que se derive de dicha tributación, se realizará de acuerdo con las normas generales contenidas en el Plan General de Contabilidad y en la presente Resolución.

Si posteriormente se altera la proporción de la base imponible por la que la agrupación tributa 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 o por deducciones y bonificaciones en la cuota. 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 apartado 4.4 de esta norma.

En la memoria de las cuentas anuales, en el apartado correspondiente a la Situación fiscal, las agrupaciones de interés económico, además de la información prevista en la legislación mercantil, en el Plan General de Contabilidad y en otras normas de esta Resolución, deberán incluir información acerca del régimen de transparencia fiscal aplicable y de la imputación a sus socios de las bases imponibles, deducciones y bonificaciones en la cuota, retenciones, ingresos a cuenta, así como de las cuotas que hubiesen sido imputadas a estas entidades.

3. Normas especiales aplicables a las Uniones Temporales de Empresas.

De acuerdo con las Órdenes del Ministerio de Economía y Hacienda de 27 de enero de 1993 y de 28 de diciembre de 1994, por la que se aprueban las normas de adaptación del Plan General de Contabilidad a las empresas constructoras y a las empresas inmobiliarias, respectivamente, cada sociedad que participe en una unión temporal, registrará las operaciones realizadas por esta última en el porcentaje de su participación, de lo que resulta que su balance y su cuenta de Pérdidas y Ganancias recogerán la parte proporcional de los activos, pasivos, ingresos y gastos de la unión temporal que le corresponde en función de su porcentaje de participación, una vez realizadas las homogeneizaciones y eliminaciones correspondientes que señalan las citadas normas, de lo que se desprende que el efecto impositivo producido en las UTE será registrado por los partícipes de las mismas.

4. Cuentas a emplear.

Se desarrolla la cuenta del Plan General de Contabilidad número 632 cuya denominación es 632 Entidades transparentes, efecto impositivo.

6320 Importes a cuenta no recuperables por entidades transparentes.

Recoge las cantidades retenidas, pagos fraccionados, ingresos a cuenta y las cuotas imputadas a las entidades transparentes, que superen la cantidad resultante de minorar la

cuota íntegra del impuesto en las deducciones y bonificaciones que correspondan, que no pueden ser objeto de recuperación directa por parte de estas entidades.

Figurará en la partida de Otros impuestos de la cuenta de Pérdidas y Ganancias.

Su movimiento es el siguiente:

Se cargará por las retenciones, pagos fraccionados, ingresos a cuenta y cuotas imputadas no recuperables directamente de la Hacienda Pública, con abono de la cuenta 4732 Hacienda Pública, deudora con entidades transparentes, que se abrirá en la cuenta 473 Hacienda Pública, retenciones y pagos a cuenta.

Se abonará con cargo a la cuenta 129 Pérdidas y Ganancias.

6321. Importes a cuenta no recuperables por agrupaciones de interés económico.

Recoge las cantidades retenidas e ingresos a cuenta de las agrupaciones de interés económico y cuotas imputadas a estas entidades, que no pueden ser objeto de recuperación directa por parte de la agrupación.

Figurará en la partida de Otros impuestos de la cuenta de Pérdidas y Ganancias.

Su movimiento es el siguiente:

Se cargará por las retenciones e ingresos a cuenta no recuperables directamente de la Hacienda Pública, con abono a la cuenta 4732 Hacienda Pública, deudora con entidades transparentes, que se abrirá en la cuenta 473 Hacienda Pública, retenciones y pagos a cuenta.

Se abonará con cargo a la cuenta 129 Pérdidas y Ganancias.

6323. Ajustes negativos en la imposición en entidades transparentes. [Redacción según Resolución de 15 de marzo de 2002, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas.]

Importe de los ajustes por disminución, conocido en el ejercicio, del impuesto anticipado o del crédito impositivo por pérdidas a compensar o por deducciones y bonificaciones en la cuota, o aumento, igualmente conocido en el ejercicio, del impuesto diferido, en las entidades transparentes.

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

Su movimiento es el siguiente:

Se cargará por el importe de los ajustes, con abono a las cuentas representativas de impuestos anticipados, diferidos, crédito por pérdidas a compensar o por deducciones y bonificaciones en la cuota, según corresponda.

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

6328. Ajustes positivos en la imposición en entidades transparentes.[Redacción según Resolución de 15 de marzo de 2002, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas.]

Importe de los ajustes por aumento, conocido en el ejercicio, del impuesto anticipado o del crédito impositivo por pérdidas a compensar o por deducciones y bonificaciones en la cuota, o disminución, igualmente conocida en el ejercicio, del impuesto diferido, en las entidades transparentes.

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

Su movimiento es el siguiente:

Se abonará por el importe de los ajustes, con cargo a las cuentas representativas de impuestos anticipados, diferidos, crédito por pérdidas a compensar o por deducciones y bonificaciones en la cuota, según corresponda.

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

NORMA QUINTA. SOCIOS O PARTÍCIPES DE LAS ENTIDADES EN RÉGIMEN DE TRANSPARENCIA FISCAL.

1. Normas de carácter general.

El registro contable del efecto impositivo en los socios o partícipes de las entidades en régimen de transparencia fiscal, se realizará de acuerdo con las normas generales contenidas en el Plan General de Contabilidad y en la presente Resolución, con las especialidades concretas recogidas en los apartados siguientes de esta norma.

Las bases imponibles que las entidades transparentes imputen a las sociedades-socios, serán tratadas por éstas, en el ejercicio que fiscalmente resulten imputables, 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, o bien se repartirá como dividendo en el corto plazo o previsiblemente revertirá en el corto plazo por enajenación de las participaciones, reflejándose en estos casos como una diferencia temporal.

No obstante lo anterior, los socios podrán reflejar, en su caso, la base imponible imputada por la entidad transparente como una diferencia temporal, aplicando los criterios generales establecidos en el Plan General de Contabilidad y en la presente Resolución, y teniendo presente el principio de uniformidad, de forma que elegida una opción ésta se mantenga en el tiempo y respecto a las distintas entidades en régimen de transparencia fiscal en que pudieran participar.

Las retenciones, pagos fraccionados, ingresos a cuenta y cuotas satisfechas imputados a los socios, procedentes de la entidad transparente se tratarán contablemente como una minoración del Impuesto sobre Sociedades devengado en el ejercicio, pudiendo emplear para ello la cuenta 638 Ajustes positivos en la imposición sobre beneficios, prevista en la segunda parte del Plan General de Contabilidad, con cargo a la cuenta 4732 Hacienda Pública, deudora con entidades transparentes, que se abrirá dentro de la cuenta 473. Hacienda Pública, retenciones y pagos a cuenta.

Las deducciones y bonificaciones que las entidades 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.

Las empresas deberán informar en la memoria, en el apartado correspondiente a la Situación fiscal, acerca de las imputaciones de las bases imponibles, deducciones, bonificaciones, retenciones, pagos fraccionados, ingresos a cuenta y cuotas satisfechas imputados de las entidades en régimen de transparencia fiscal, además incluirán el resultado contable y la conciliación con la base imponible de estas últimas.

2. Normas especiales aplicables a los socios de agrupaciones de interés económico.

Los socios de las agrupaciones de interés económico aplicarán con carácter general los criterios contables regulados en el apartado anterior de esta norma, si bien, dado que las citadas entidades no tributan por el Impuesto sobre Sociedades por la parte de base imponible correspondiente a los socios residentes en territorio español, y que por lo tanto estas entidades no han satisfecho cuotas del Impuesto sobre Sociedades por dicha parte de base imponible, no habrá imputación a realizar por dicho concepto.

En su caso, la imputación de bases imponibles negativas en la sociedad-socio se tratarán contablemente como una minoración del Impuesto sobre Sociedades devengado en el ejercicio, pudiendo, emplear para ello la cuenta 638 Ajustes positivos en la imposición sobre beneficios, prevista en la segunda parte del Plan General de Contabilidad, con cargo a la cuenta 4745 Créditos por pérdidas a compensar del ejercicio...; en todo caso, para el registro contable de estos créditos se deberán cumplir los criterios establecidos en la norma primera de esta Resolución.

Las empresas deberán informar en la memoria, en el apartado correspondiente a la Situación fiscal, acerca de las imputaciones de las bases imponibles, deducciones, bonificaciones, retenciones e ingresos a cuenta imputados de las agrupaciones de interés económico, y cuotas que hubiesen sido imputadas a dichas entidades, además incluirán el resultado contable y la conciliación con la base imponible de estas últimas.

3. Normas especiales aplicables a los partícipes de Uniones Temporales de Empresas.

Los partícipes de las Uniones Temporales de Empresas registrarán el efecto impositivo derivado de la integración de los distintos activos, pasivos, ingresos y gastos de la unión temporal de acuerdo con las normas generales contenidas en esta Resolución, teniendo en cuenta respecto a las imputaciones que conlleve la transparencia fiscal, las circunstancias que se den en la unión temporal en relación con las diferencias que en su

caso puedan existir entre el resultado contable y el resultado fiscal, así como entre el Impuesto sobre Sociedades a pagar y el gasto por dicho Impuesto.

Las empresas deberán informar en la memoria, en el apartado correspondiente a la Situación fiscal, acerca de las imputaciones de las bases imponibles, deducciones, bonificaciones, retenciones e ingresos a cuenta imputados de las Uniones Temporales de Empresas, además incluirán el resultado contable y la conciliación con la base imponible de estas últimas.

4. Transparencia fiscal internacional.

Las empresas que de acuerdo con lo establecido en la regulación de la transparencia fiscal internacional, incluyan en sus bases imponibles rentas positivas obtenidas por entidades no residentes en territorio español, tratarán el efecto impositivo derivado de dichas rentas de la forma dispuesta en el número 2 del apartado 5.1 de esta norma. Por su parte, las deducciones de la cuota a que tengan derecho, seguirán el tratamiento general recogido en la norma tercera de esta Resolución.

Las empresas deberán informar en la memoria, en el apartado correspondiente a la Situación fiscal, acerca de las rentas positivas obtenidas por entidades no residentes en territorio español incluidas en sus bases imponibles, así como de las deducciones que se deriven a que tengan derecho.

NORMA SEXTA. SOCIEDADES QUE TRIBUTAN EN RÉGIMEN DE CONSOLIDACIÓN FISCAL. [REDACCIÓN SEGÚN RESOLUCIÓN DE 15 DE MARZO DE 2002, DEL INSTITUTO DE CONTABILIDAD Y AUDITORÍA DE CUENTAS].

1. El gasto devengado por Impuesto sobre Sociedades que debe aparecer en la cuenta de Pérdidas y Ganancias de una sociedad, individualmente considerada, que tribute en Régimen de Consolidación Fiscal, se determinará teniendo en cuenta, además de los parámetros a considerar en caso de tributación individual, los siguientes:

Las diferencias temporales y permanentes producidas como consecuencia de la eliminación de resultados derivada del proceso de determinación de la base imponible consolidada.

Las deducciones y bonificaciones que corresponden a cada sociedad del grupo fiscal en el Régimen de Consolidación Fiscal; 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 Consolidación Fiscal se aplicarán las siguientes reglas:

Diferencias temporales.

Si como consecuencia, de la eliminación de resultados para la determinación de la base imponible consolidada, se produce un diferimiento en el reconocimiento por el grupo de resultados en tanto no estén realizados frente a terceros o, en su caso, en las correcciones valorativas correspondientes a la inversión en el capital de una sociedad del grupo, surgirá para la sociedad que tuviera contabilizado dicho resultado, o, en su caso, dotación, 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 intra-grupo.

4798 Impuesto sobre beneficios diferido por operaciones intra-grupo.

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 12 de la norma primera de esta Resolución para el régimen general.

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.

Bases imponibles negativas.

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 compensado 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 12 de la norma primera de esta Resolución.

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.

El crédito impositivo como consecuencia de la compensación fiscal de pérdidas se calculará aplicando a la base imponible negativa, el tipo impositivo correspondiente.

Deducciones, bonificaciones, retenciones e ingresos a cuenta.

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 Consolidación Fiscal y no por el importe, inferior o superior, que correspondería a cada sociedad en régimen de tributación individual. Sin perjuicio de las especialidades propias de este régimen, el tratamiento contable de las citadas deducciones y bonificaciones deberá realizarse en sintonía con lo dispuesto en las normas primera y tercera de la presente Resolución.

A los efectos del párrafo anterior, las deducciones y bonificaciones de la cuota en el Régimen de Consolidación Fiscal se imputarán a aquellas sociedades que hayan realizado la actividad u obtenido el rendimiento que las originan. En particular, las deducciones por reinversión de beneficios extraordinarios se reconocerán, en su caso, por la sociedad que obtuvo el citado beneficio extraordinario.

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

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.

[Incorporado por Resolución de 15 de marzo de 2002, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas.] Por las deducciones y bonificaciones de la cuota no aplicadas en el régimen de consolidación fiscal, la sociedad a la que corresponden contabilizará un crédito si se espera razonablemente que el grupo fiscal en su conjunto vaya a generar resultados fiscales positivos en cantidad suficiente, de acuerdo con lo previsto en la norma primera de esta Resolución. Asimismo, en la deducción por reinversión de beneficios extraordinarios, la condición de reinversión habrá que considerarla en términos de grupo. A estos efectos se puede utilizar la cuenta 4747. Derechos por deducciones y bonificaciones pendientes de aplicación en régimen de consolidación fiscal. Cuando la compensación se vaya a realizar a largo plazo, su registro se efectuará, siempre que proceda, en cuentas de largo plazo, tal y como se ha establecido en el punto 12 de la norma primera de esta Resolución.

3. Los créditos por compensación de bases imponibles negativas, por deducciones y bonificaciones en la cuota 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 Consolidación Fiscal del Impuesto sobre Sociedades.

4. Si como consecuencia de las relaciones jurídico-privadas entre las sociedades del grupo fiscal, el reparto de la carga tributaria no coincide con el que resulta de la aplicación de esta norma, la diferencia para cada sociedad se tratará de forma que la sociedad que minorra su carga tributaria realizará un abono a una cuenta de ingresos extraordinarios con cargo a una cuenta de crédito frente a la sociedad que aumenta su carga tributaria; por su parte la sociedad que aumenta su carga fiscal, cargará una cuenta de gastos extraordinarios con abono a una cuenta acreedora frente a la sociedad que disminuye su carga fiscal.

5. Los créditos y débitos recíprocos consecuencia de las operaciones descritas en los puntos 3 y 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, en el apartado correspondiente a la Situación fiscal, además de las indicaciones que sean procedentes de acuerdo con lo previsto en la legislación mercantil, en el Plan General de Contabilidad y en otras normas de esta Resolución, 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 Consolidación Fiscal.

Desglose de los créditos y débitos más significativos entre empresas del grupo consecuencia del efecto impositivo generado por el Régimen de Consolidación Fiscal.

NORMA 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, en el apartado correspondiente a la Situación fiscal, 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.

NORMA OCTAVA. ACONTECIMIENTOS POSTERIORES AL CIERRE.

Cualquier cambio conocido antes de la formulación de las cuentas anuales que incida en la contabilización 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.

NORMA NOVENA. REGISTRO DE LAS CONTINGENCIAS DERIVADAS DEL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES.

1. De acuerdo con el principio de prudencia recogido en la primera parte del Plan General de Contabilidad, con carácter general, las contingencias fiscales, se deriven o no de un acta de inspección, deberán ocasionar en el ejercicio en que se prevean, la correspondiente dotación a la provisión para riesgos y gastos por el importe estimado de la deuda tributaria.

2. La provisión para riesgos y gastos a que hace referencia el número anterior o, en su caso, si se trata de importes determinados, la deuda con la Hacienda Pública, se registrará con cargo a los conceptos de gasto correspondientes a los distintos componentes que la integran.

La citada provisión figurará en la partida C.2 Provisiones para impuestos del pasivo del balance o en una partida de la agrupación F Provisiones para riesgos y gastos a corto plazo que se creará al efecto en el pasivo del balance si el vencimiento de esta provisión es inferior al año; en su caso, la mencionada deuda, si tiene un vencimiento inferior a un

año figurará en la partida Administraciones Públicas del epígrafe E.V Otras deudas no comerciales del pasivo del balance, mientras que si la deuda con la Hacienda Pública tuviese un vencimiento superior a un año, figurará en la partida Administraciones Públicas a largo plazo que se creará al efecto en el epígrafe D.IV Otros acreedores del pasivo. Para el registro contable de la provisión y de la deuda citadas, podrá emplearse, respectivamente, la cuenta 141 Provisión para impuestos y 4752 Hacienda Pública, acreedor por impuesto sobre sociedades, previstas en la segunda parte del Plan General de Contabilidad.

El registro de las operaciones que se derivan del apartado anterior, se realizarán teniendo como referencia los modelos de la cuenta de Pérdidas y Ganancias contenidos en la cuarta parte del Plan General de Contabilidad, de acuerdo con lo siguiente:

La cuota del Impuesto sobre Sociedades se recogerá como gasto del ejercicio por impuesto sobre beneficios, y figurará en la partida Impuesto sobre Sociedades, formando parte del epígrafe VI Resultado del ejercicio. Para ello se podrá emplear la cuenta 633 Ajustes negativos en la imposición sobre beneficios contenida en la segunda parte del Plan General de Contabilidad.

Los intereses correspondientes al ejercicio en curso se contabilizarán como un gasto financiero, que figurará en la partida Gastos financieros y gastos asimilados, formando parte del epígrafe II Resultados financieros. Para ello se podrá emplear las cuentas del subgrupo 66 que correspondan contenidas en la segunda parte del Plan General de Contabilidad.

Los intereses correspondientes a ejercicios anteriores se considerarán como gastos de ejercicios anteriores, y figurarán en la partida Gastos y pérdidas de otros ejercicios, formando parte del epígrafe IV Resultados extraordinarios. Para ello se podrá emplear la cuenta 679 Gastos y pérdidas de ejercicios anteriores contenida en la segunda parte del Plan General de Contabilidad.

La sanción producirá un gasto de naturaleza extraordinario, que figurará en la partida Gastos extraordinarios, formando parte del epígrafe IV Resultados extraordinarios. Para ello se podrá emplear la cuenta 678 Gastos extraordinarios contenida en la segunda parte del Plan General de Contabilidad.

Los excesos que se puedan poner de manifiesto en la provisión para riesgos y gastos a que se ha hecho referencia, supondrán un cargo en la misma con abono a los conceptos de ingreso que correspondan; en concreto, los excesos que se produzcan en relación con el concepto de gasto por Impuesto sobre Sociedades, supondrán una reducción en la partida Impuesto sobre Sociedades de la cuenta de Pérdidas y Ganancias, para lo que se podrá emplear la cuenta 638 Ajustes positivos en la imposición sobre beneficios prevista en la segunda parte del Plan General de Contabilidad; por su parte, los excesos que se produzcan en relación con el concepto de intereses correspondientes a ejercicios anteriores, figurarán en la partida Ingresos y beneficios de otros ejercicios de la cuenta de Pérdidas y Ganancias, para lo que se podrá emplear la cuenta 779 Ingresos y beneficios de ejercicios anteriores contenida en la segunda parte del Plan General de Contabilidad; por último, los excesos que se puedan poner de manifiesto en relación con el concepto de sanción, figurarán en la partida Ingresos extraordinarios de la cuenta de

Pérdidas y Ganancias, para lo que se podrá emplear la cuenta 778 Ingresos extraordinarios contenida en la segunda parte del Plan General de Contabilidad.

3. Si el importe del gasto por Impuesto sobre Sociedades correspondiente a ejercicios anteriores fuese significativo, deberá reflejarse en la cuenta de Pérdidas y Ganancias desglosando la partida de gasto por Impuesto sobre Sociedades, de forma, que se refleje separadamente el gasto producido en el ejercicio y el que se deriva de ejercicios anteriores.

4. En la memoria de las cuentas anuales, en el apartado correspondiente a la Situación fiscal, se deberá suministrar información sobre estas situaciones, siempre que sea significativa, y en particular sobre el gasto por impuesto producido en este ejercicio y el que se deriva de ejercicios anteriores.

NORMA DÉCIMA. TRATAMIENTO APLICABLE AL RÉGIMEN TRANSITORIO DE LA TRANSPARENCIA FISCAL.

1. Las sociedades que de acuerdo con la normativa fiscal anterior a la establecida en la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades, hubiesen estado sometidas al régimen de transparencia fiscal, registrarán en el primer ejercicio de entrada en vigor de la citada Ley los impuestos anticipados, diferidos y los créditos por compensación de bases imponibles negativas, correspondientes al efecto impositivo; a estos efectos se podrán utilizar las cuentas previstas en la norma cuarta de esta Resolución.

Igual criterio deberá ser empleado para aquellas sociedades que de acuerdo con la normativa del Impuesto sobre Sociedades anterior a la establecida en la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, hubiesen estado sometidas al régimen de transparencia fiscal, y en el primer ejercicio de entrada en vigor de la citada Ley cambien su régimen de tributación al régimen general.

2. La cuantificación de los créditos y débitos derivados del efecto impositivo durante el período al que se refiere la disposición transitoria vigésima segunda de la Ley 43/1995 se realizará de acuerdo con el tipo de gravamen correspondiente al ejercicio en que previsiblemente los mismos van a revertir o se van a compensar. Si no se conoce el momento de reversión o compensación se aplicará a los impuestos diferidos el tipo de gravamen general y a los impuestos anticipados y créditos por bases imponibles negativas el tipo impositivo más bajo entre los correspondientes a los ejercicios de reversión o compensación previsibles.

No obstante lo anterior, si en función de circunstancias posteriores se derivasen importes diferentes de los impuestos diferidos, anticipados y créditos por bases imponibles negativas a los expuestos, se cargarán o abonarán según corresponda las cuentas representativas de las mismas, con abono o cargo a las cuentas 6328 Ajustes positivos en la imposición en entidades transparentes y 6323 Ajustes negativos en la imposición en entidades transparentes, previstas en la norma cuarta de esta Resolución.

3. Las sociedades en régimen de transparencia fiscal, en el apartado correspondiente a la Situación fiscal de la memoria, deberán incluir información sobre cualquier aspecto de

carácter significativo que incide sobre el gasto devengado por Impuesto sobre Sociedades como consecuencia de este régimen transitorio.

NORMA UNDÉCIMA. DISPOSICIÓN DEROGATORIA.

Queda derogada la Resolución de 30 de abril de 1992 del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas sobre algunos aspectos de la Norma de Valoración Dieciséis del Plan General de Contabilidad.

Madrid, 9 de octubre de 1997.

El Presidente,

Antonio Gómez Ciria.