



JAVIER ROMANO APARICIO
JOSÉ ANTONIO FERNÁNDEZ PINTO

Profesores del CEF

BOICAC núm. 60, diciembre 2004. Consulta 2

SUMARIO:

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

Respuesta:

El régimen fiscal de las sociedades patrimoniales está recogido en los artículos 61 a 63 del Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades. Según esta normativa, dichas sociedades tributan por el Impuesto sobre Sociedades, pero determinan su base imponible, que se dividirá en dos partes, general y especial, aplicando las normas del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, con las especialidades indicadas en el artículo 61, apartado 3. En particular, el tipo de gravamen será del 40 por 100 para la parte general y del 15 por 100 para la parte especial. Una vez indicado lo anterior y desde un punto de vista estrictamente contable –aunque teniendo en cuenta las especialidades introducidas por la normativa fiscal–, para realizar el cálculo del gasto por el Impuesto sobre Sociedades devengado en el ejercicio será de aplicación la Norma de Valoración 16.^a, contenida en la quinta parte del Plan General de Contabilidad, aprobado por Real Decreto 1643/1990, de 20 de diciembre, así como la Resolución de 9 de octubre de 1997 del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas (modificada parcialmente por Resolución de 15 de marzo de 2002 de este Instituto), con las siguientes precisiones. Partiendo de la consideración separada de las distintas partidas de la cuenta de pérdidas y ganancias, que por un lado, van a integrar la parte general de la base imponible y, por otro, de las partidas que van a integrar su parte especial, de acuerdo con lo establecido por la legislación fiscal, se obtendrán dos componentes del «resultado contable ajustado», derivados del resultado económico antes de impuestos del ejercicio más o menos las «diferencias permanentes» que correspondan a cada tipo de resultado. Una vez realizada esta operación, se calculará el importe del «impuesto bruto», aplicando el tipo impositivo correspondiente a cada tipo de resultado sobre la parte respectiva del «resultado contable ajustado» imputable a cada uno de ellos. Finalmente, del importe del «impuesto bruto» se restará el de las

bonificaciones y deducciones de la cuota, excluidas las retenciones y los pagos a cuenta, para obtener el Impuesto sobre Sociedades devengado. En cualquier caso, el crédito por bases imponibles negativas se calculará aplicando los tipos impositivos correspondientes a las distintas bases imponibles. A continuación, las diferencias entre el Impuesto sobre Sociedades a pagar y el gasto por dicho impuesto, así como el crédito impositivo por bases imponibles negativas, en la medida que tengan un interés cierto con respecto a la carga fiscal futura, se registrarán en las cuentas 4740. Impuesto sobre beneficios anticipado, 4745. Crédito por pérdidas a compensar del ejercicio... y 479. Impuesto sobre beneficios diferido. En particular, de conformidad con la Resolución de 9 de octubre de 1997 es preciso tener en cuenta que para la recuperación de las bases imponibles negativas, deberá tenerse en consideración el plazo establecido en la legislación fiscal para estas sociedades. Adicionalmente, la cuantificación de los respectivos créditos y débitos derivados del efecto impositivo se realizará teniendo en consideración el tipo de gravamen que corresponde a la naturaleza de los resultados relacionados con dichos créditos y débitos, es decir, si se integran en la parte general o en la parte especial de la base imponible. Por último, en relación con la compensación de partidas procedentes de ejercicios anteriores, registradas a un tipo de gravamen diferente al que corresponde a la base con la que de acuerdo con la normativa fiscal va a proceder la compensación, cabe indicar que su tratamiento contable requerirá efectuar el correspondiente ajuste, pudiéndose emplear a tal efecto las cuentas 633. Ajustes negativos en la imposición sobre beneficios, o 638. Ajustes positivos en la imposición sobre beneficios, respectivamente, dependiendo del signo del citado ajuste.

EJEMPLO:

La sociedad «X» tiene sólo dos socios, personas físicas residentes en España y presenta a 31 de diciembre de 20X5 el siguiente Balance de situación antes de impuestos:

BALANCE DE SITUACIÓN 31-12-20X5:

Activo	Importe	Pasivo	Importe
Terrenos	1.000	Capital Social	61.000
Construcciones	500	Reservas	200
Inversiones financieras permanentes en Capital	75.000	Pérdidas y ganancias	75.300
Inversiones financieras temporales en Capital	63.000	Otros pasivos	10.000
Hacienda Pública, retenciones y pagos a cuenta	5.000		
Tesorería y otros activos	2.000		
Total	146.500	Total	146.500

La sociedad a efectos de la liquidación del Impuesto sobre Sociedades tiene una diferencia derivada de una sanción administrativa de 700 euros. Además, la entidad en este ejercicio ha dotado una provisión que no será fiscalmente deducible hasta el ejercicio siguiente por un importe de 100 euros.

.../...

.../...

De la base imponible, 5.000 euros proceden del beneficio en la enajenación de Participaciones en Instituciones de Inversión Colectiva, adquiridas por la sociedad hace 5 años.

La sociedad tiene derecho a deducciones, que en este caso al ser una sociedad patrimonial le corresponden únicamente las recogidas en el IRPF, por importe de 2.150 euros.

SE PIDE: Contabilizar el Impuesto sobre Sociedades.

Solución:

Esta sociedad tributa por el Impuesto sobre Sociedades en el régimen especial de sociedades patrimoniales, ya más de la mitad de su activo está constituido por valores y la totalidad de sus socios no son personas jurídicas, ni tampoco hay una persona jurídica de Derecho público que posea más del 50 por 100 del Capital.

Activo total	146.500
Valores	138.000
Ratio	$(138.000/146.500) \times 100 = 94,19\%$

Por ello, la cuantificación de la base imponible se deriva de la aplicación de las normas contenidas en el Real Decreto Legislativo 3/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y en su normativa de desarrollo.

El IRPF distingue la Parte General y la Parte Especial de la base imponible, con esos criterios se realiza la distinción para la liquidación del Impuesto sobre Sociedades y de igual manera para el cálculo del gasto contable por impuesto.

LIQUIDACIÓN IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES (parte general)		GASTO DEL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES (parte general)		LIQUIDACIÓN IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES (parte especial)		GASTO DEL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES (parte especial)	
Resultado contable ..	70.300,00	Resultado contable ..	70.300,00	Resultado contable ...	5.000,00	Resultado contable ..	5.000,00
+/- Diferencias permanentes	700,00	= +/- Diferencias permanentes	700,00	+/- Diferencias permanentes	0,00	= +/- Diferencias permanentes	0,00
+/- Diferencias temporales	100,00	= Resultado contable ajustado	71.000,00	+/- Diferencias temporales	0,00	= Resultado contable ajustado	5.000,00
= Base imponible previa	71.100,00	× Tipo de gravamen .	0,40	= Base imponible previa	5.000,00	× Tipo de gravamen .	0,15
- BI negativas ejercicios anteriores	0,00	= Impuesto bruto (parte general)	28.400,00	- BI negativas ejercicios anteriores	0,00	= Impuesto bruto (parte especial)	750,00
= Base imponible	71.100,00			= Base imponible.....	5.000,00		
× Tipo de gravamen..	0,40			× Tipo de gravamen .	0,15		
Cuota íntegra (parte general)	28.440,00			Cuota íntegra (parte especial)	750,00		
Cuota íntegra total.... (general + especial) .	29.190,00	Impuesto bruto total (general + especial) .	29.150,00				
- Deducciones y bonificaciones	-2.150,00	- Deducciones y bonificaciones	-2.150,00				
= Cuota líquida	27.040,00	= Impuesto devengado total (general + especial)	27.000,00				
- Retenciones y pagos a cuenta	-5.000,00						
= Cuota diferencial .	22.040,00						

.../...

.../...

Con esta información sólo resta hacer el asiento contable:

27.000,00	Impuesto sobre beneficios (630)		
40,00	Impuesto anticipado (4740)		
		a Hacienda Pública, reten- ciones y pagos a cuenta (473)	5.000,00
		a Hacienda Pública, acree- dor por el Impuesto sobre Sociedades (4752)	22.040,00
_____ x _____			

BOICAC núm. 60, diciembre 2004. Consulta 3

SUMARIO:

Sobre el tratamiento contable de una subvención destinada a la adquisición de un elemento del inmovilizado, otorgada en un ejercicio posterior a dicha adquisición y por un importe del 75 por 100 del precio de adquisición del citado activo.

Respuesta:

Una sociedad adquiere en un ejercicio elementos del inmovilizado. En el ejercicio posterior se aprueba la concesión de una subvención que financia el 75 por 100 de la inversión. La cuestión suscitada en la consulta hace referencia al tratamiento contable del importe subvencionado recibido. En particular, si al amparo del criterio incluido en la Consulta número 10 del BOICAC número 40, es posible imputar en el ejercicio de la concesión, además del importe correspondiente a la parte proporcional de la depreciación experimentada por el activo en ese ejercicio, la parte proporcional correspondiente al ejercicio previo al de la concesión, en el cual el activo en cuestión entró en funcionamiento y, en consecuencia, empezó a ser amortizado. La Norma de Valoración 20.^a Subvenciones de capital, incluida en la quinta parte del Plan General de Contabilidad, aprobado mediante Real Decreto 1643/1990, de 20 de diciembre, dispone que las subvenciones de capital se valorarán por el importe concedido cuando tengan carácter de no reintegrables, e imputarán a resultados del ejercicio en proporción a la depreciación experimentada durante el período por los activos financiados por dichas subvenciones. Este criterio de imputación responde a la aplicación del principio de correlación de ingresos y gastos asociados a la operación contemplado en la primera parte del Plan General de Contabilidad. Este principio, en conjunción con el principio de registro, motivó el criterio conte-

nido en la Consulta número 10 del BOICAC número 40 que establece que: «la referida subvención se imputará a resultados en cada ejercicio en proporción a la depreciación experimentada por el activo financiado, durante el período que va desde la concesión de la subvención hasta la enajenación o baja en inventario del mismo». Ahora bien, este criterio general, fue matizado para el caso concreto de que el importe subvencionado excediera al valor neto contable del activo financiado en el momento de la concesión, en tanto desde un punto de vista económico racional carece de sentido mantener pendiente de imputación el importe de la subvención concedida en la parte en que exceda al valor neto contable del activo financiado con la misma y, por tanto, al gasto al cual se correlaciona el ingreso a distribuir en varios ejercicios procedente de la subvención. Es por ello que en la citada Consulta número 10 del BOICAC número 40, se precisaba para este caso lo siguiente: «En el caso de que la subvención financie la totalidad del valor original del activo y que, atendiendo a la depreciación experimentada en éste antes de la concesión de la subvención, el importe de la subvención sea superior al valor neto contable del activo en el momento de la concesión, la parte de la subvención que financia la depreciación experimentada por el activo antes de la concesión deberá ser imputada a resultados en el ejercicio en que se produzca dicha concesión, formando parte del resultado extraordinario». Sin embargo, cuando en el momento de la concesión de la subvención dicho valor neto contable sea superior al importe concedido, debe aplicarse el criterio general de imputar la subvención en proporción a la depreciación del activo financiado con ella desde el momento de la concesión, no procediendo hacer imputaciones en función de la amortización de años previos, en tanto la subvención se concede en un momento posterior y admite ser correlacionada con el valor neto contable del activo a partir del momento en que, de acuerdo con lo dispuesto en la Norma de Valoración 20.^a del Plan General de Contabilidad, procede su registro contable.

EJEMPLO:

La sociedad anónima «ALFA» está en un proceso de expansión que implica la adquisición de nueva maquinaria. El día 1 de julio del año 20X1 adquiere dos máquinas:

Máquina A con un precio de 100.000 euros.

Máquina B con un precio de 150.000 euros.

La vida útil estimada es de 5 años para la primera y 8 años para la segunda, siendo la fecha de entrada en funcionamiento –inicio de la vida útil– el 1 de julio.

En ambos casos, la adquisición está gravada con un IVA del 16 por 100 y el pago se realizará a los 3 meses de la compra.

Para financiar la operación, solicita una subvención a la Administración por la totalidad del coste de las máquinas.

El 1 de enero del año 20X3 la notificación de la Administración de la concesión de las subvenciones solicitadas, si bien la correspondiente a la máquina B es por el 75 por 100 del coste de la misma. El ingreso de las subvenciones solicitadas se produce el día 31 de enero del año 20X3.

SE PIDE: Anotaciones contables de la operación anterior y comentario de las mismas.

.../...

.../...

Solución:**Año 20X1**

1 de julio. Por la adquisición de las máquinas teniendo en cuenta que están gravadas con un IVA del 16 por 100, el cual en principio es deducible y que a la operación es a crédito.

100.000	Maquinaria A (223)		
16.000	Hacienda Pública, IVA soportado (472)		
		a Proveedores de inmovilizado a corto plazo (523)	116.000
		_____ x _____	

150.000	Maquinaria B (223)		
24.000	Hacienda Pública, IVA soportado (472)		
		a Proveedores de inmovilizado a corto plazo (523)	174.000
		_____ x _____	

1 de octubre. Por el pago al proveedor de las máquinas:

290.000	Proveedores de inmovilizado a corto plazo (523)		
		a Tesorería (57)	290.000
		_____ x _____	

31 de diciembre. En esta fecha se dotan las amortizaciones correspondientes a las máquinas en función de la vida útil de las mismas y por el tiempo que ha transcurrido desde su adquisición.

Máquina A: $(100.000/5 \times 6/12)$	10.000
Máquina B: $(150.000/8 \times 6/12)$	9.375
Total	19.375

19.375	Amortización del inmovilizado material (682)		
		a Amortización acumulada del inmovilizado material (282)	19.375
		_____ x _____	

Año 20X2

En este año no se produce ninguna novedad con respecto a las subvenciones, por lo que el único asiento relativo a las máquinas será el correspondiente a su amortización.

.../...

.../...

Máquina A: (100.000/5)	20.000
Máquina B: (150.000/8)	18.750
Total	38.750

38.750	<i>Amortización del inmovilizado material (682)</i>	
	<i>a Amortización acumulada del inmovilizado material (282)</i>	38.750
_____	x _____	

Año 20X3

El día 1 de enero se produce la comunicación de la concesión de las subvenciones solicitadas. Estas subvenciones se registran como subvenciones de capital, ya que su destino ha sido la financiación de activos fijos (Norma de Valoración 20.^a del PGC). El importe subvencionado es el siguiente:

Máquina A: (100.000 × 100%)	100.000
Máquina B: (150.000 × 75%)	112.500
Total	212.500

212.500	<i>Hacienda Pública, deudor por subvenciones concedidas (4708)</i>	
	<i>a Subvenciones oficiales de capital máquina A (130)</i>	100.000
	<i>a Subvenciones oficiales de capital máquina B (130)</i>	112.500
_____	x _____	

Según se desprende de la lectura de la Consulta 3 del BOICAC número 60: «cuando en el momento de la concesión de la subvención, dicho valor neto contable sea superior al importe concedido, debe aplicarse el criterio general de imputar la subvención en proporción a la depreciación del activo financiado con ella desde el momento de la concesión, no procediendo hacer imputaciones en función de la amortización de años previos, en tanto la subvención se concede en un momento posterior y admite ser correlacionada con el valor neto contable del activo a partir del momento en que, de acuerdo con lo dispuesto en la Norma de Valoración 20.^a del Plan General de Contabilidad, procede su registro contable».

Por tanto, en función de lo anterior, se debe comparar el importe subvencionado al valor neto de los activos en el momento de la concesión de la subvención.

MÁQUINA A

Importe subvencionado	100.000
Valor neto contable a 1 de enero de 20X3 (100.000 – 30.000)	70.000
Exceso de subvención sobre valor contable	30.000

.../...

.../...

El tratamiento contable de este caso es el que se soluciona en la Consulta 10 del BOICAC número 40: «En el caso de que la subvención financie la totalidad del valor original del activo y que, atendiendo a la depreciación experimentada en éste antes de la concesión de la subvención, el importe de la subvención sea superior al valor neto contable del activo en el momento de la concesión, la parte de la subvención que financia la depreciación experimentada por el activo antes de la concesión deberá ser imputada a resultados en el ejercicio en que se produzca dicha concesión, formando parte del resultado extraordinario».

Por tanto, según lo anterior, el asiento a realizar será:

30.000	<i>Subvenciones oficiales de capital Máquina A (130)</i>		
	<i>a Subvenciones de capital traspasadas a resultados del ejercicio (775)</i>	30.000	
	x		

MÁQUINA B

Importe subvencionado		112.500
Valor neto contable a 1 de enero de 20X3 (150.000 – 28.125)		121.875
Exceso del valor neto contable sobre subvención		9.375

Cuando se produce esta situación –el valor contable es mayor que el importe subvencionado–, no hay que realizar ajuste alguno y la imputación de la subvención se realizará en función del tiempo pendiente de vida útil del activo subvencionado, en nuestro caso 6,5 años. Si, por el contrario, el importe subvencionado hubiese sido mayor que el valor neto contable, la solución hubiese sido similar a la expuesta en el caso de la máquina A.

1 de febrero. Por el cobro de las subvenciones:

222.500	<i>Tesorería (57)</i>		
	<i>a Hacienda Pública, deudor por subvenciones concedidas (4708)</i>	222.500	
	x		

El cobro de la subvención hace que la cuota de IVA soportado relativa a las máquinas, que en principio, de acuerdo con la normativa de dicho impuesto, es deducible a efectos de la declaración-liquidación correspondiente y, posteriormente, de conformidad con la propia Ley del IVA, pierde la condición de deducible una parte del importe previamente deducido como consecuencia de la percepción efectiva de una subvención que financia parcialmente la adquisición del bien de inmovilizado, por lo que es preciso la realización de algún ajuste. La solución a este problema está recogida en la .../...

.../...

Consulta 2 del BOICAC número 41 –sobre el tratamiento contable de la cuota devengada en el IVA, que originariamente es deducible pero posteriormente, como consecuencia de la percepción de una subvención, deviene en no deducible–.

La referida consulta señala: «Teniendo en cuenta lo establecido en las citadas normas, cuando una parte del importe del IVA, previamente deducido de acuerdo con la normativa tributaria al efecto (lo que exige que el destino previsible del bien que produce el devengo cumpla las circunstancias exigidas por dicha normativa), posteriormente deviene en no deducible como consecuencia, en el caso objeto de consulta, de la percepción efectiva de una subvención, deberá registrarse como un ajuste de la imposición indirecta, para lo que se podrá emplear la cuenta de gastos 634. «Ajustes negativos en la imposición indirecta, sin afectar a la valoración del elemento».

La aplicación de lo expuesto se traduce en los siguientes cálculos:

IVA no deducible Máquina A: (100% de 16.000)	16.000
IVA no deducible Máquina B: (75% de 24.000)	18.000
Total	34.000

34.000	<i>Ajustes negativos en la imposición indirecta (634)</i>		
		<i>a Hacienda Pública, IVA soportado (472)</i>	34.000
		x	

31 de diciembre. Por la amortización de las máquinas y el traspaso a resultado de las subvenciones.

Amortización:

Máquina A: (100.000/5)	20.000
Máquina B: (150.000/8)	18.750
Total	38.750

38.750	<i>Amortización del inmovilizado material (682)</i>		
		<i>a Amortización acumulada del inmovilizado material (282)</i>	38.750
		x	

Subvención:

Máquina A: (70.000/3,5)	20.000
Máquina B: (112.500/6,5)	17.308
Total	37.308

.../...

.../...			
20.000	Subvenciones oficiales de capital Máquina A (130)		
17.308	Subvenciones oficiales de capital Máquina B (130)		
		a Subvenciones de capital traspasadas a resultados del ejercicio (775)	37.308
	_____ x _____		