

ANÁLISIS DE LA APLICACIÓN DEL MÉTODO DEL EFECTO IMPOSITIVO EN LAS SOCIEDADES PATRIMONIALES

(Analysis of the Tax Effect Method Application in the Patrimonial Societies)

José Moreno Rojas

Catedrático de Escuela Universitaria de la Universidad de Sevilla

RESUMEN

En este trabajo se reflexiona acerca de las particularidades que tendrá la aplicación del método del efecto impositivo en las compañías a las que resulte aplicable el régimen fiscal especial de sociedades patrimoniales. Este régimen, que entró en vigor en 2003, implica que estas sociedades determinan su base imponible siguiendo la normativa propia del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, lo que generará un notable aumento de diferencias entre resultado contable y base imponible en las mismas. Por otra parte, el hecho de que la base imponible de estas sociedades se divida en dos partes, general y especial, que tributan a tipos distintos, genera problemas a la hora de valorar tanto el gasto impositivo devengado como los activos y pasivos fiscales, analizándose en el trabajo diferentes posibilidades de tratamiento para esta situación.

Palabras clave: contabilidad fiscal, impuesto sobre beneficios, efecto impositivo, sociedades patrimoniales.

ABSTRACT

This paper makes a reflection on the particularities that the tax effect method application will have in the companies where the special tax regime of patrimonial societies is applicable. This regime, that went into effect in 2003, implies that these societies determine their tax basis following the norm of the Physical People Rent Tax, which will produce large differences between their accounting profiles and their tax basis. On the other hand, the fact that these societies' tax basis is divided in two parts, generic and special, which will be paid to two different taxes, generates problems when valuing the tax expense yielded and deferred tax assets and liabilities, being analyzed different possibilities for this situation in this paper.

Key words: tax accounting, income taxes, tax effect, patrimonial societies.

1. INTRODUCCIÓN

El tratamiento del impuesto sobre beneficios constituye una de las áreas más controvertidas en el ámbito de la normalización, la investigación y la práctica contable, debido, fundamentalmente, al hecho de que las relaciones entre contabilidad y fiscalidad se han caracterizado tradicionalmente por la existencia de divergencias, en algunos casos de notable relevancia, entre ambas disciplinas. En nuestro país, en especial a partir de la promulgación de la Ley 43/1995, del Impuesto sobre Sociedades, se ha producido un acercamiento notable entre los conceptos de resultado contable y base imponible, dado que el artículo 10.3 de la misma establece que la base imponible se calculará realizando una serie de ajustes, previstos en la propia Ley, al resultado contable determinado de acuerdo con la normativa mercantil.

Sin embargo, entendemos que este proceso de convergencia entre los conceptos de resultado contable y base imponible sufrió un retroceso tras la aprobación de la Ley 46/2002, de 18 de diciembre, de reforma parcial del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y por la que se modificaron las Leyes de los Impuestos sobre Sociedades y sobre la Renta de no Residentes, pues una de las novedades más significativas introducidas por la misma fue la creación del régimen de sociedades patrimoniales.

Estas sociedades, aun siendo sujetos pasivos del Impuesto sobre Sociedades, determinarán su base imponible de acuerdo con lo establecido por el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, aprobado recientemente mediante Real Decreto Legislativo 3/2004, indicándose que la base imponible se dividirá en dos partes, la parte general y la parte especial, que tributarán a tipos distintos: 40 por 100 para la parte general y 15 por 100 para la parte especial.

El objetivo de este trabajo consiste en reflexionar acerca de las características especiales que tendrá en estas sociedades la aplicación del método del efecto impositivo para el cálculo del gasto devengado por Impuesto sobre Sociedades, analizando las diferencias entre resultado contable y base imponible que se generarán en las mismas, habida cuenta de la peculiaridad que representa, por un lado, el hecho de la remisión a la normativa del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas para la cuantificación de la base imponible y, por otro, la existencia de dos tipos impositivos distintos. Para ello, tras este apartado introductorio, dedicaremos el segundo a realizar consideraciones de carácter doctrinal y normativo relativas al tratamiento contable del impuesto sobre beneficios. El apartado tercero describe las características más relevantes de las sociedades patrimoniales, destinándose el cuarto al análisis de las diferencias entre resultado contable y base imponible que previsiblemente van a surgir en estas entidades, mientras que en el quinto estudiaremos las consecuencias que desde el punto de vista de la aplicación del método del efecto impositivo puede tener la existencia de dos partes en la base imponible, con tipos impositivos distintos. El último apartado del trabajo se dedica a las conclusiones más significativas obtenidas, así como a presentar propuestas de actuación relativas a la problemática analizada.

2. CONSIDERACIONES DOCTRINALES Y NORMATIVAS

Como indicamos anteriormente, las relaciones entre contabilidad y fiscalidad han sido tradicionalmente conflictivas, debido a las discrepancias existentes entre ambas disciplinas. Igualmente, cabe señalar que en numerosas ocasiones han sido las normas contables las que han debido subordinarse ante las normas fiscales, generándose intromisiones e interferencias que plantean dificultades para el desarrollo pleno y autónomo del sistema informativo contable de las empresas.

Las causas de esta problemática relación deben buscarse en los distintos usuarios que utilizan la información financiera de las empresas, cuyos objetivos, lógicamente, no son siempre coincidentes (Cea, 1988, pp. 17-18). Esta situación da lugar a una distinta valoración de los elementos de los estados financieros (activos, pasivos, ingresos y gastos) en función de que se apliquen normas contables o fiscales (García-Olmedo, 2002, p. 930).

Ante estas divergencias entre contabilidad y fiscalidad son varias las posiciones que pueden adoptarse (Alonso et al., 2003, p. 19). La que ha sido admitida con carácter general es la que propugna la independencia entre los ámbitos contable y fiscal (Labatut y Martínez, 1999, p. 19), de manera que la contabilidad se desarrollará siguiendo los principios contables legalmente obligatorios según la normativa mercantil, sin interferencias fiscales, y al mismo tiempo para la determinación de la base imponible se aplicarán las disposiciones específicas emanadas de la Administración tributaria. Por tanto, el resultado empresarial obtenido mediante la aplicación de principios contables no va a coincidir con la base imponible del impuesto sobre beneficios, debiéndose practicar ajustes para pasar de una a otra magnitud (AECA, 1991, pp. 56-57).

Además del esquema de relación entre contabilidad y fiscalidad, otro aspecto controvertido es el del carácter contable del impuesto sobre beneficios, existiendo básicamente dos alternativas: consideración como distribución de beneficios o como gasto del período.

Existen argumentos relevantes para sostener ambas posiciones, aunque la que ha sido aceptada con carácter general por todos los organismos emisores de normas contables es la que trata al impuesto sobre beneficios como gasto, de manera que el beneficio empresarial mide el excedente atribuible exclusivamente a los propietarios de la empresa, considerándose como gasto cualquier importe correspondiente a otros agentes distintos de dichos propietarios.

Como argumentos a favor de esta alternativa podemos citar los siguientes: (Beresford et al., 1983, p. 26; Giner y Mora, 1991, p. 549; Gómez Valls, 2003, p. 27; Hendriksen, 1982, pp. 433-434; Mateer, 1965, pp. 583-586; McGee, 1984, p. 4; Monterrey, 1987, pp. 676-677; Pina, 1989, p. 121; Tanarro, 1983, p. 650)

- El compromiso de pago del impuesto tiene carácter ejecutivo y por lo tanto no resulta disponible para la distribución de dividendos o cualesquiera otras finalidades, es decir, el pago de dividendos entra dentro de la discrecionalidad de la empresa, mientras que el pago del impuesto tiene carácter obligatorio.
- La obtención de beneficios, de acuerdo con el principio de gestión continuada, resulta esencial para las compañías, y por consiguiente los impuestos representan un gasto

más producido por su actividad. Este gasto puede entenderse como la contraprestación que recibe el Estado derivada de los bienes y servicios que facilita a la compañía.

- El pago del impuesto se realiza al Estado, que no tiene la condición de accionista.
- La contabilización como gasto del impuesto facilita la comparabilidad en el tiempo de las cuentas anuales, así como permite una mejor consecución del objetivo de imagen fiel. Por otra parte, el cálculo de la rentabilidad neta se puede realizar con mayor precisión y rigor.
- Desde el punto de vista del marco conceptual, el impuesto sobre beneficios cumple con los requisitos necesarios para su catalogación como gasto: “Gastos son los decrementos en los beneficios económicos, producidos a lo largo del periodo contable, en forma de salidas o disminuciones de valor de los activos, o bien como surgimiento de pasivos, que dan como resultado decrementos en el patrimonio neto, y no están relacionados con las distribuciones realizadas a los propietarios” (Gonzalo, 2003, p. 5).
- La contabilización de los beneficios sin tener en cuenta los impuestos que los gravan puede generar confusión en los accionistas, que normalmente se plantean su inversión en términos netos de carga impositiva.

Otra cuestión a considerar es la de los tipos de diferencias que surgen debido a las discrepancias entre la normativa contable y la fiscal.

En este sentido hay que indicar que existen dos enfoques teóricos (García-Olmedo, 2002, pp. 930-931), encuadrados ambos dentro del llamado método de la deuda, que se caracteriza por la valoración del efecto impositivo utilizando el tipo impositivo al cual se espera que reviertan las diferencias:

- a) Método basado en la cuenta de resultados: este enfoque se centra en las diferencias existentes entre los conceptos de resultado contable y base imponible, atendiendo a la diferente calificación contable y fiscal de ingresos y gastos, es decir, su atención se dirige hacia magnitudes flujo. Las diferencias que surgen pueden ser de carácter permanente (se originan en un determinado ejercicio y no revierten en ejercicios posteriores) o temporal (se generan en uno o varios ejercicios y revierten en el siguiente o siguientes), siendo éste el método actualmente en vigor en nuestro país.
- b) Método basado en el balance de situación: este enfoque analiza las diferencias existentes en la valoración a efectos contables y fiscales de los activos y pasivos exigibles. Estas diferencias entre magnitudes fondo se conocen como diferencias temporarias (García-Olmedo, 1997, 1998).

La Norma Internacional de Contabilidad n.º 12 (NIC 12) asume el método basado en el balance de situación, definiendo a las diferencias temporarias como “las divergencias que existen entre el importe en libros de un activo o un pasivo y el valor que constituye la base fiscal de los mismos”, entendiendo por base fiscal de un activo o pasivo el valor a efectos fiscales atribuido a dicho elemento. Las diferencias temporarias pueden ser de dos tipos:

- a) Diferencias temporarias imponibles, que generan cantidades a pagar al determinar el resultado fiscal correspondiente a ejercicios futuros, cuando el valor contable del activo sea recuperado o el del pasivo sea liquidado.

- b) Diferencias temporarias deducibles, que dan lugar a cantidades que son deducibles al determinar el resultado fiscal correspondiente a ejercicios futuros, cuando el valor contable del activo sea recuperado o el del pasivo sea liquidado.

Las diferencias temporarias dan lugar a activos y pasivos por impuestos diferidos que se valoran aplicando a estas diferencias el tipo impositivo esperado en el momento de la recuperación o pago de tales activos y pasivos, según la normativa fiscal vigente o a punto de aprobarse en el momento de elaboración de los estados financieros.

Con este enfoque, el gasto por impuesto sobre beneficios correspondiente a un ejercicio vendrá determinado por el llamado impuesto corriente (impuesto a pagar) más la variación neta de los saldos de activos y pasivos por impuestos diferidos (García-Olmedo, 1997, p. 672 y 1998, p. 34).

Autores como Labatut y Martínez (1999, p. 25), García-Olmedo (1997, p. 666) y García-Ayuso et al. (2000, p. 9) han puesto de manifiesto la escasa relevancia práctica de las diferencias existentes entre este enfoque de balance propugnado por la NIC 12 y el enfoque centrado en la cuenta de resultados seguido por la normativa contable española. En esta misma línea se pronuncia el Libro Blanco para la reforma de la contabilidad en España, cuando indica que el enfoque de balance previsto en la NIC 12 “no supone con carácter general diferencias apreciables en la valoración de impuestos anticipados y diferidos en relación con el sistema actualmente vigente en España; su virtualidad más importante es dar cobertura teórica al reconocimiento de impuestos diferidos derivados de las combinaciones de negocios” (2002, p. 272). Incluso se decanta por la persistencia del mecanismo de cálculo de activos y pasivos fiscales actualmente en vigor, por las siguientes razones: (2002, p. 273).

- a) Con el enfoque de balance sería necesario elaborar balances con criterios fiscales, lo que añade complejidad al método.
- b) Los conceptos utilizados en el enfoque orientado hacia la cuenta de resultados son de más fácil comprensión y las diferencias temporales se identifican más intuitivamente que las temporarias.
- c) El enfoque orientado hacia el balance difiere del mecanismo de liquidación del Impuesto sobre Sociedades, que se caracteriza por calcular la base imponible a partir del resultado contable, modificando éste para llegar a aquélla mediante los ajustes previstos en la normativa fiscal.
- d) El tratamiento del impuesto sobre beneficios actualmente en vigor en nuestro país es relativamente reciente, habiendo alcanzado un grado de aceptación y comprensión bastante generalizado, de manera que habría que valorar muy cuidadosamente un cambio de normativa que, sin traer consigo efectos prácticos significativos, aumentaría la complejidad de los conceptos y la dificultad de aplicación del sistema.

3. CARACTERÍSTICAS DE LAS SOCIEDADES PATRIMONIALES

Como indicamos en el apartado introductorio de este trabajo, la Ley 46/2002, de 18 de diciembre, de reforma parcial del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y por la que

se modifican las Leyes de los Impuestos sobre Sociedades y sobre la Renta de no Residentes creó el régimen especial de sociedades patrimoniales, las cuales, aun siendo sujetos pasivos del Impuesto sobre Sociedades, van a calcular su base imponible de acuerdo con lo establecido por el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

El artículo 61.1 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades (Real Decreto Legislativo 4/2004) establece que serán sociedades patrimoniales aquellas en las que concurran dos circunstancias:

- Que más de la mitad de su activo esté constituido por valores o no esté afecto a actividades económicas. En el cómputo de los valores existen determinadas excepciones, iguales a las previstas en la normativa anterior, que permiten afirmar que no tendrán la consideración de sociedades patrimoniales entidades tales como las sociedades de capital-riesgo, las sociedades de inversión mobiliaria reguladas por la Ley 46/1984 o las sociedades “holding” (Malvárez, 2003, pp. 66-71; Sanz, 2003, pp. 7-8). Igualmente, resulta importante destacar que la existencia de actividad económica o afectación de un elemento patrimonial a la misma se determinará de acuerdo con lo establecido en la normativa del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, lo cual resulta especialmente relevante a la hora de calificar las actividades de arrendamiento y compraventa de inmuebles (Cayón, 2002, p. 15; Malvárez, 2003, pp. 61-64). Esta circunstancia, como más adelante analizaremos, traerá consigo la existencia de diferencias entre resultado contable y base imponible en estas entidades.
- Que más del 50 por 100 del capital social pertenezca, directa o indirectamente, a diez o menos socios o a un grupo familiar, constituido a estos efectos por el cónyuge y parientes hasta el cuarto grado inclusive.

No se aplicará el régimen de sociedades patrimoniales a las siguientes entidades:

- Aquellas en las que la totalidad de los socios sean personas jurídicas que, a su vez, no sean sociedades patrimoniales.
- Aquellas en las que una persona jurídica de derecho público sea titular de más del 50 por 100 del capital social.
- Aquellas cuyos títulos se negocien en alguno de los mercados secundarios oficiales de valores previstos en la Ley del Mercado de Valores.

Por tanto, la definición de estas entidades se realiza tomando como referencia la composición de su activo y del grupo de socios, siendo indiferentes características tales como su forma jurídica, la composición de su pasivo o la política de distribución de dividendos (Sanz, 2003, p. 7).

Por lo que respecta a la base imponible, el artículo 61.3 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades indica que ésta se cuantificará según lo dispuesto por la normativa relativa al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. Esta remisión resulta especialmente relevante, pues debe concluirse que para la determinación de la base imponible de estas entidades no resultará aplicable ninguna norma del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, debiéndose atender a lo dispuesto en el artículo 15.3 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, de manera que las rentas de las sociedades

patrimoniales se van a calificar y cuantificar de acuerdo a su origen, distinguiéndose en este proceso los rendimientos netos de las ganancias y pérdidas patrimoniales (Sanz, 2003, pp. 8-9).

Por otra parte, la base imponible se dividirá en dos partes, la general y la especial, tributando la primera al tipo del 40 por 100 y la segunda al 15 por 100. El rendimiento neto de las actividades económicas realizadas por la sociedad patrimonial se calculará mediante el régimen de estimación directa, en su modalidad normal, establecido por el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, siendo aplicable también lo indicado en esta norma para la compensación de bases imponibles negativas. Esta compensación se realiza de manera distinta a la prevista por el artículo 25 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades. Así, la parte especial de la base imponible negativa sólo puede compensarse con el saldo positivo de la parte especial de la base imponible de los cuatro años siguientes, mientras que el saldo negativo de la integración y compensación de las ganancias y pérdidas patrimoniales con periodo de generación inferior al año se compensa con el saldo positivo de los rendimientos que forman la parte general de la base imponible, aunque con el límite del 10 por 100 de dicho saldo positivo (artículos 39 y 40 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas).

En cuanto a la distribución de beneficios realizada por las sociedades patrimoniales, se establece una distinción en función del receptor de estos beneficios:

- Si éste es contribuyente del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, los dividendos y participaciones en beneficios procedentes de sociedades patrimoniales no se integrarán en su base imponible.
- Si el receptor es contribuyente del Impuesto sobre Sociedades o del Impuesto sobre la Renta de no Residentes con establecimiento permanente, dichos dividendos y participaciones en beneficios se integrarán en la base imponible y darán derecho a la deducción por doble imposición de dividendos prevista en el artículo 30 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades.

Además, es importante destacar que desaparece el régimen de imputación a los socios de bases imponibles positivas no distribuidas por la entidad.

Por otra parte, el tratamiento de las rentas obtenidas en la transmisión de participaciones en sociedades con reservas procedentes de beneficios que tributaron por el régimen de sociedades patrimoniales, también va a diferir en función del transmitente de estas participaciones (Gómez Mourelo, 2003, p. 73), aunque en nuestra opinión lo auténticamente relevante en este caso es lo dispuesto en el artículo 62.2 b) del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, pues refiriéndose a las rentas generadas por transmisión de participaciones en sociedades patrimoniales cuando el transmitente sea sujeto pasivo de este impuesto, indica: “En la determinación de estas rentas, el valor de transmisión a computar será, como mínimo, el teórico resultante del último balance cerrado, una vez sustituido el valor contable de los activos no afectos por el valor que tendrían a efectos del Impuesto sobre el Patrimonio, o por el valor normal de mercado si fuere inferior”. Esta disposición traerá consigo nuevas diferencias entre resultado contable y base imponible, en este caso en las sociedades transmitentes de participaciones en sociedades patrimoniales.

Como puede observarse, se trata “de un régimen híbrido y complejo que forzará a un sin fin de ajustes en la contabilidad social hasta llegar a las distintas bases imponibles de la sociedad” (Cayón, 2002, p. 17). Además, estos ajustes vendrán determinados no por la normativa del Impuesto sobre Sociedades, sino por la del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (Labatut y De Torres, 2003, p. 41; Malvárez, 2003, p. 99).

4. DIFERENCIAS ENTRE RESULTADO CONTABLE Y BASE IMPONIBLE EN LAS SOCIEDADES PATRIMONIALES

Dado que en las sociedades patrimoniales la determinación unitaria de la renta, en base al resultado contable, tal y como prevé la normativa del Impuesto sobre Sociedades, es sustituida por la determinación según fuentes de renta (Sanz, 2003, p. 9) hemos considerado oportuno para el análisis de las diferencias entre resultado contable y base imponible en estas entidades catalogar las mismas en función de estas fuentes de renta, distinguiendo por tanto entre actividades económicas, rendimientos del capital inmobiliario, rendimientos del capital mobiliario y ganancias y pérdidas patrimoniales.

4.1. Rendimientos de actividades económicas

Las sociedades patrimoniales determinarán el rendimiento neto procedente de sus actividades económicas mediante la modalidad normal del régimen de estimación directa. El artículo 26 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas establece que para el cálculo del rendimiento neto de estas actividades se aplicarán las normas del Impuesto sobre Sociedades, aun cuando existe alguna particularidad, tal como la prevista en el apartado 2 de este mismo artículo, que indica que en el cálculo del rendimiento neto de las actividades económicas no se incluirán las ganancias o pérdidas patrimoniales derivadas de los elementos patrimoniales afectos a las mismas.

La remisión realizada a la normativa del Impuesto sobre Sociedades trae como consecuencia que, con carácter general, no se van a producir por lo que respecta a las actividades económicas, nuevas diferencias entre resultado contable y base imponible distintas a las conocidas.

Como excepción podemos mencionar la reducción prevista en el artículo 30 del mencionado texto refundido. Este artículo establece que los rendimientos netos con un período de generación superior a dos años, así como aquellos que se califiquen reglamentariamente como obtenidos de forma notoriamente irregular en el tiempo, se reducirán en un 40 por 100. El artículo 24.1 del Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas indica que se consideran rendimientos de actividades económicas obtenidos de forma notoriamente irregular en el tiempo los siguientes, cuando se imputen en un único período impositivo: (1) las subvenciones de capital para la adquisición de elementos del inmovilizado no amortizables, (2) las indemnizaciones y ayudas por cese de actividades económicas, (3) las indemnizaciones percibidas en sustitución de derechos económicos de duración indefinida. En estos casos va a ocurrir que el ingreso imputado desde el punto de vista contable en la cuenta de resultados va a

experimentar una reducción del 40 por 100, lo que constituirá una diferencia permanente negativa entre resultado contable y base imponible en estas sociedades.

**CUADRO N.º 1
DIFERENCIAS DERIVADAS DE ACTIVIDADES ECONÓMICAS**

CONCEPTO	TRATAMIENTO CONTABLE	TRATAMIENTO FISCAL	DIFERENCIA
Subvenciones de capital para elementos no amortizables del inmovilizado imputadas a ingresos en un único periodo	Ingreso	Ingreso, con reducción del 40 por 100	Permanente negativa
Indemnizaciones y ayudas por cese de actividades económicas imputadas a ingresos en un único periodo	Ingreso	Ingreso, con reducción del 40 por 100	Permanente negativa
Indemnizaciones percibidas en sustitución de derechos económicos de duración indefinida imputadas a ingresos en un único periodo	Ingreso	Ingreso, con reducción del 40 por 100	Permanente negativa

Fuente: Elaboración propia

4.2. Rendimientos del capital inmobiliario

Como resulta conocido, para que la actividad de compraventa o arrendamiento de inmuebles tenga carácter económico es necesario que concurren dos circunstancias: (artículo 25.2 texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas)

- Que en el desarrollo de la actividad se cuente, al menos, con un local exclusivamente destinado a llevar a cabo la gestión de la misma.
- Que para la ordenación de la actividad se utilice, al menos, una persona empleada con contrato laboral y a jornada completa.

Por tanto, aquellas sociedades que se dediquen al arrendamiento o compraventa de inmuebles y no cumplan con estos requisitos están realizando actividades que no gozan del carácter de económicas. Si más del 50 por 100 de su activo está afecto a estas actividades y además más de la mitad del capital social pertenece a diez o menos socios o a un grupo familiar, nos encontraremos ante sociedades patrimoniales.

Antes de la modificación del Impuesto sobre Sociedades determinada por la Ley 46/2002 estas sociedades, incluidas en el régimen de transparencia, podían deducir íntegramente los gastos devengados durante el período impositivo. Sin embargo, con el régimen de sociedades patrimoniales resultará aplicable la normativa del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, de manera que los rendimientos que obtengan por esa actividad no económica serán catalogados como rendimientos del capital inmobiliario. El artículo 21.1 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas establece que se podrán deducir para la determinación del rendimiento neto del capital inmobiliario todos los gastos necesarios para la obtención de los rendimientos, teniendo esta consideración, entre otros, los

siguientes: gastos financieros, tributos y recargos no estatales, tasas y recargos estatales, saldos de dudoso cobro, cantidades devengadas por terceros como consecuencia de servicios personales, gastos de reparación y conservación y dotaciones a la amortización del inmueble y demás bienes cedidos con el mismo.

La particularidad estriba en que al final de este apartado primero del artículo 21 se indica que “el importe máximo deducible por la totalidad de los gastos no podrá exceder de la cuantía de los rendimientos íntegros”.

En consecuencia, en aquellas sociedades patrimoniales cuyo volumen de gastos sea superior a los ingresos íntegros obtenidos del capital inmobiliario, se va a producir una diferencia permanente positiva entre resultado contable y base imponible, dado que contablemente se cargarán a la cuenta de resultados la totalidad de los gastos, mientras que desde la óptica fiscal sólo será deducible una parte de los mismos.

En el apartado segundo de este mismo artículo 21 aparece un nuevo motivo de diferencia permanente, en este caso negativa, pues en él se indica que en los supuestos de arrendamiento de bienes inmuebles destinados a vivienda, el rendimiento neto se reducirá en un 50 por 100, de tal manera que en este supuesto los ingresos fiscales serán inferiores a los calculados desde la perspectiva contable.

Por otra parte, el apartado tercero del mencionado artículo 21 establece que los rendimientos netos con un periodo de generación superior a dos años, así como los que se califiquen reglamentariamente como obtenidos de forma notoriamente irregular en el tiempo, se reducirán en un 40 por 100. El artículo 14 del Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, modificado por el Real Decreto 27/2003, se refiere a estos rendimientos, considerando, exclusivamente, los siguientes, cuando se imputen en un único periodo impositivo:

- (1) importes obtenidos por el traspaso o la cesión del contrato de arrendamiento de locales de negocio,
- (2) indemnizaciones percibidas del arrendatario, subarrendatario o cesionario por daños o desperfectos en el inmueble,
- (3) importes obtenidos por la constitución o cesión de derechos de uso o disfrute de carácter vitalicio.

De nuevo nos encontramos con una situación en la que los ingresos contables serán superiores a los computables desde el punto de vista fiscal, lo que generará una diferencia permanente negativa.

Igualmente, entendemos que se producirá una diferencia permanente positiva en aquellos casos en los que la sociedad patrimonial sea titular de inmuebles urbanos que no estén afectos a actividades económicas ni generen rendimientos de capital inmobiliario (por ejemplo, por encontrarse desocupados), pues el artículo 87.1 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas establece que en esos supuestos “tendrá la consideración de renta imputada la cantidad que resulte de aplicar el 2 por ciento al valor catastral”. Contablemente no se computará ingreso alguno, mientras que fiscalmente se tendrá que imputar la cantidad indicada.

CUADRO N.º 2
DIFERENCIAS DERIVADAS DE RENDIMIENTOS DEL CAPITAL INMOBILIARIO

CONCEPTO	TRATAMIENTO CONTABLE	TRATAMIENTO FISCAL	DIFERENCIA
Exceso de gastos sobre ingresos	Gasto	Gasto no deducible	Permanente positiva
Rendimiento neto derivado del arrendamiento de bienes inmuebles destinados a vivienda	Ingreso	Ingreso, con reducción del 50 por 100	Permanente negativa
Rendimientos derivados del traspaso o cesión del contrato de arrendamiento de locales de negocio imputados a ingresos en un único periodo	Ingreso	Ingreso, con reducción del 40 por 100	Permanente negativa
Indemnizaciones percibidas del arrendatario, subarrendatario o cesionario por daños o desperfectos en el inmueble imputadas a ingresos en un único periodo	Ingreso	Ingreso, con reducción del 40 por 100	Permanente negativa
Importes obtenidos por la constitución o cesión de derechos de uso o disfrute de carácter vitalicio imputados a ingresos en un único periodo	Ingreso	Ingreso, con reducción del 40 por 100	Permanente negativa
Titularidad de inmuebles no afectos a actividades económicas y que no generen rendimientos	No producen ingresos	Ingreso valorado en el 2 por 100 del valor catastral del inmueble	Permanente positiva

Fuente: Elaboración propia

4.3. Rendimientos del capital mobiliario

Desde el punto de vista de la imputación temporal, se van a producir diferencias temporales negativas, derivadas de que la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, concretamente el artículo 14.1 a) de su texto refundido, establece que los rendimientos del capital se imputarán al periodo impositivo en que sean exigibles por su preceptor, mientras que contablemente la imputación se hará aplicando el principio de devengo, lo que dará lugar a situaciones en las que un ingreso financiero se impute a la cuenta de pérdidas y ganancias, por haberse devengado, mientras que fiscalmente no formará parte de la base imponible, por no ser aún exigible.

En aquellas sociedades patrimoniales que soporten gastos financieros derivados de financiación ajena utilizada para financiar inversiones en valores mobiliarios se va a producir una diferencia permanente positiva entre resultado contable y base imponible, pues con el anterior régimen de transparencia estos gastos financieros resultaban íntegramente deducibles, mientras que el hecho de tener que aplicar la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas

Físicas para la cuantificación de la base imponible de estas sociedades hace que haya que acudir al artículo 24 del texto refundido de dicha Ley, relativo a los gastos deducibles para la determinación del rendimiento neto del capital mobiliario, no encontrándose entre los mismos los gastos financieros. Por tanto, estamos en otra situación de no deducibilidad fiscal de ciertos gastos, en contraposición a su evidente carácter de gasto desde el punto de vista contable.

Por otra parte, el artículo 23.1.b) del mencionado texto refundido establece que los rendimientos íntegros del capital mobiliario, en cuanto procedan de entidades residentes en territorio español, se multiplicarán por una serie de porcentajes, a efectos de calcular el rendimiento neto del capital mobiliario, existiendo posteriormente una deducción en la cuota por doble imposición de dividendos (artículo 81.1 texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas).

Este incremento en el importe de los rendimientos de capital mobiliario va a suponer una nueva diferencia permanente positiva entre resultado contable y base imponible, dado que desde el punto de vista contable se abonará a la cuenta de resultados el importe del ingreso íntegro percibido, mientras que fiscalmente se computará en la base imponible una cantidad incrementada por la aplicación de los citados porcentajes.

En el caso de percibir dividendos o participaciones en beneficios procedentes de entidades no residentes en territorio español, las sociedades patrimoniales no podrán acogerse a la exención de los mismos prevista en el artículo 21 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, de manera que lo que ocurre en este caso es que desaparece para estas sociedades una diferencia permanente negativa existente con la anterior normativa. El mismo comentario cabe realizar respecto a la obtención por parte de la sociedad patrimonial de rentas en el extranjero a través de un establecimiento permanente, que se encuentran exentas por aplicación del artículo 22 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, mientras que el artículo 82.3 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas establece que en ningún caso resultará de aplicación el procedimiento de eliminación de la doble imposición previsto en el mencionado artículo 22.

Entre los conceptos que el artículo 23.1 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas considera como rendimientos íntegros del capital mobiliario se encuentra la distribución de la prima de emisión de acciones o participaciones, indicando que el importe obtenido minorará, hasta su anulación, el valor de adquisición de las acciones o participaciones afectadas y el exceso que pudiera resultar tributaría como rendimiento del capital mobiliario. Desde la óptica contable, una situación en la que el inversor recibe, en concepto de distribución de prima de emisión, un importe superior al de la inversión en los títulos traería como consecuencia que el valor neto de la cartera de valores resultaría negativo. Por tanto, aparece aquí una diferencia temporal positiva entre resultado contable y base imponible, que revertirá en el ejercicio en el que se transmitan los títulos por parte del inversor. Un comentario análogo cabe realizar en los casos de reducción de capital que tenga por finalidad la devolución de aportaciones. El artículo 31.3 a) del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas establece que en estos casos el importe de la reducción o el valor normal de mercado de los bienes o derechos percibidos minorará el valor de adquisición de los valo-

res o participaciones afectadas, hasta su anulación. El exceso que pudiera resultar se integrará como rendimiento del capital mobiliario procedente de la participación en los fondos propios de cualquier tipo de entidad. Por los mismos motivos indicados en el caso de distribución de la prima de emisión, se producirá en estas circunstancias una diferencia temporal positiva, que revertirá en el ejercicio en el que se transmitan los títulos por parte del inversor.

El artículo 24.2 a) del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas también establece que los rendimientos íntegros del capital mobiliario que se generen en un periodo superior a dos años o que sean calificados reglamentariamente como obtenidos de forma notoriamente irregular en el tiempo, se reducirán en un 40 por 100. El artículo 20 del Reglamento de este impuesto indica que estos rendimientos obtenidos de forma notoriamente irregular en el tiempo serán, exclusivamente, los siguientes, cuando se imputen en un único periodo impositivo: (1) importes obtenidos por el traspaso o la cesión del contrato de arrendamiento, (2) indemnizaciones percibidas del arrendatario o subarrendatario por daños o desperfectos, en los supuestos de arrendamiento, (3) importes obtenidos por la constitución o cesión de derechos de uso o disfrute de carácter vitalicio. En la medida en que estas cantidades sean abonadas a la cuenta de resultados desde el punto de vista contable, se producirán diferencias permanentes negativas entre resultado contable y base imponible, pues fiscalmente dichas cantidades se verán reducidas por la aplicación del coeficiente del 40 por 100.

CUADRO N.º 3
DIFERENCIAS DERIVADAS DE RENDIMIENTOS DEL CAPITAL MOBILIARIO

CONCEPTO	TRATAMIENTO CONTABLE	TRATAMIENTO FISCAL	DIFERENCIA
Imputación temporal de rendimientos de capital mobiliario	Aplicación del principio de devengo	Aplicación del principio de exigibilidad por parte del perceptor	Temporal negativa
Gastos financieros derivados de financiación de inversiones en valores mobiliarios	Gasto	Gasto no deducible	Permanente positiva
Ingresos financieros procedentes de entidades residentes en territorio español	Ingreso	Ingreso, multiplicado por determinados coeficientes	Permanente positiva
Distribución de la prima de emisión de acciones o participaciones	Reducción del valor de adquisición de la inversión	Reducción del valor de la inversión, hasta llegar a valor nulo. El posible exceso constituye ingreso	Temporal positiva

.../...

CONCEPTO	TRATAMIENTO CONTABLE	TRATAMIENTO FISCAL	DIFERENCIA
Reducción de capital que tenga por objeto la devolución de aportaciones	Reducción del valor de adquisición de la inversión	Reducción del valor de la inversión, hasta llegar a valor nulo. El posible exceso constituye ingreso	Temporal positiva
Importes obtenidos por el traspaso o la cesión del contrato de arrendamiento imputados a ingresos en un único periodo	Ingreso	Ingreso, con reducción del 40 por 100	Permanente negativa
Indemnizaciones percibidas del arrendatario o subarrendatario por daños y desperfectos imputadas a ingresos en un único periodo	Ingreso	Ingreso, con reducción del 40 por 100	Permanente negativa
Importes obtenidos por la constitución o cesión de derechos de uso o disfrute imputados a ingresos en un único periodo	Ingreso	Ingreso, con reducción del 40 por 100	Permanente negativa

Fuente: Elaboración propia

4.4. Ganancias y pérdidas patrimoniales

Las ganancias y pérdidas patrimoniales se definen en el artículo 31.1 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas como las variaciones en el valor del patrimonio del contribuyente que se pongan de manifiesto con ocasión de cualquier alteración en la composición del mismo. La parte especial de la base imponible va a estar constituida, precisamente, por el saldo resultante de integrar y compensar exclusivamente entre sí, las ganancias y pérdidas patrimoniales que se pongan de manifiesto con ocasión de transmisiones de elementos patrimoniales adquiridos o de mejoras realizadas en los mismos, con más de un año de antelación a la fecha de transmisión, o de derechos de suscripción que correspondan a valores adquiridos con la misma antelación. Algunas diferencias entre resultado contable y base imponible que se producirán por este concepto son las siguientes:

El artículo 31.5 e) del texto refundido indica que no se computarán como pérdidas patrimoniales las derivadas de las transmisiones de elementos patrimoniales, cuando el transmitente vuelva a adquirirlos dentro del año siguiente a la fecha de dicha transmisión. En este caso se va a producir una diferencia temporal positiva entre resultado contable y la parte especial de la base imponible, dado que la pérdida sí estará recogida contablemente. La reversión de esta diferencia se producirá cuando se produzca la posterior transmisión del elemento patrimonial, tal y como indica el mismo artículo en su párrafo siguiente.

Igualmente aparecerá una diferencia temporal positiva entre resultado contable y parte especial de la base imponible por aplicación de lo dispuesto en el artículo 31.5 f) del texto refundido. En este caso, no se computarán como pérdidas patrimoniales las derivadas de las transmisiones de valores o participaciones admitidos a negociación en algún mercado secun-

dario oficial de valores, cuando el contribuyente hubiera adquirido valores homogéneos dentro de los dos meses anteriores o posteriores a dichas transmisiones. Contablemente la pérdida será computada, mientras que fiscalmente no tendrá esta consideración. La reversión de la diferencia se producirá a medida que se transmitan los valores o participaciones que permanezcan en el patrimonio del contribuyente. El mismo comentario cabe realizar en los casos de pérdidas patrimoniales derivadas de transmisiones de valores o participaciones no admitidos a negociación, con la única diferencia de que el plazo temporal se amplía a un año.

El artículo 33.1 b) del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas no permite la inclusión de los intereses en el valor de adquisición, a efectos de calcular la ganancia o pérdida patrimonial. Quiero esto decir que si una sociedad patrimonial transmite un elemento patrimonial en cuyo precio de adquisición, por aplicación de la normativa contable, había integrado gastos financieros, se va a producir una diferencia permanente positiva entre resultado contable y parte especial de la base imponible.

No constituye novedad la existencia de una diferencia permanente negativa derivada de la actualización del valor de adquisición en el caso de bienes inmuebles (artículo 33.2 texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas), pues un mecanismo similar ya está previsto en el artículo 15.10 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades. No obstante, sí cabe señalar que este artículo se refiere a la transmisión de elementos patrimoniales del inmovilizado material que tengan la naturaleza de bienes inmuebles, mientras que el artículo 33.2 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas no hace referencia a la necesidad de que los bienes inmuebles transmitidos pertenezcan al inmovilizado material. Esto nos lleva a concluir que en el caso de una actividad de compraventa de inmuebles ejercida mediante una sociedad patrimonial, en la que dichos inmuebles forman parte del activo circulante, se podrían aplicar los coeficientes correspondientes al valor de los inmuebles transmitidos, produciéndose una nueva diferencia permanente negativa entre resultado contable y parte especial de la base imponible.

El artículo 33.3 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas establece que el valor de transmisión será el importe real por el que la enajenación se hubiese efectuado, entendiéndose por importe real el efectivamente satisfecho, siempre que no resulte inferior al valor normal de mercado, en cuyo caso prevalecerá éste. Por consiguiente, en los casos de transmisiones por un importe real inferior al valor normal de mercado se va a producir una diferencia permanente positiva entre resultado contable y parte especial de la base imponible, pues lógicamente desde el punto de vista contable se tendrán en cuenta para el cálculo del resultado de la transmisión el importe real por el que se haya realizado la misma.

En los casos de adquisiciones o transmisiones a título lucrativo se tomará por importe real de los valores respectivos aquellos que resulten de la aplicación de las normas del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (artículo 34 texto refundido). Por tanto, en las adquisiciones a título lucrativo se producirán diferencias temporales positivas entre resultado contable y parte especial de la base imponible, pues desde el punto de vista contable resulta aplicable la Resolución del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas de 30 de julio de 1991, por la que se dictan normas de valoración del inmovilizado material, Norma 1.^a, que indica que la empresa receptora del

bien obtenido sin contraprestación lo dará de alta por su valor venal, utilizando como contrapartida una cuenta integrada en el subgrupo de Ingresos a distribuir en varios ejercicios, cuenta que posteriormente se imputará a resultados en proporción a la depreciación experimentada por el activo en cuestión. Por tanto, en los ejercicios en los que se amortiza el bien obtenido a título lucrativo se producirá la reversión de estas diferencias temporales positivas.

En el caso de las transmisiones a título lucrativo, si el valor contable del bien transmitido es inferior al que se derive de la aplicación de las normas del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, se producirá en la entidad transmitente una diferencia permanente positiva entre resultado contable y parte especial de la base imponible.

El artículo 35.1 a) del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas indica que en la transmisión a título oneroso de valores admitidos a negociación en algún mercado secundario oficial de valores, que sean representativos de la participación en fondos propios de sociedades o entidades, el valor de transmisión se determinará por la cotización en dicho mercado en la fecha en la que se produzca la transmisión o por el precio pactado cuando sea superior a la cotización. Por tanto, en el caso de un precio pactado inferior al valor de cotización se producirá una diferencia permanente positiva entre resultado contable y parte especial de la base imponible, pues desde el punto de vista contable el valor de transmisión que se registrará será el real.

Por otra parte, para la determinación del valor de adquisición de estos valores se deducirá el importe obtenido por la transmisión de los derechos de suscripción. Sin embargo, la Norma de Valoración 8.ª del Plan General de Contabilidad establece que en caso de venta de derechos de suscripción, el importe del coste de los mismos disminuirá el precio de adquisición de los respectivos valores. Ante esta discrepancia valorativa, cuando se transmitan derechos de suscripción procedentes de estos títulos se podrán generar diferencias temporales negativas, dado que contablemente, si el valor de transmisión del derecho es superior a su coste, se computará un resultado positivo, mientras que fiscalmente, como acabamos de indicar, la totalidad del importe obtenido en la transmisión del derecho se considerará como menor valor de adquisición del título. Estas diferencias temporales negativas revertirán en el ejercicio en el que se transmitan los títulos de los que procedían los derechos de suscripción, pues en ese ejercicio el valor a efectos fiscales de los títulos será inferior que el valor a efectos contables.

No obstante, el artículo 35.1 a) mencionado anteriormente se refiere al caso en el que el importe obtenido en la transmisión de los derechos de suscripción sea superior al valor de adquisición de los títulos de los cuales proceden los mencionados derechos. En esta circunstancia, la diferencia tendrá la consideración de ganancia patrimonial para el transmitente, en el periodo impositivo en el que se produzca la transmisión. En función de cual sea el coste calculado de los derechos, a efectos de aplicación de la Norma de Valoración 8.ª del Plan General de Contabilidad, de nuevo se producirán diferencias temporales negativas entre resultado contable y parte especial de la base imponible, que revertirán igualmente en el ejercicio en el que se transmitan los títulos de los que procedían los derechos de suscripción.

En la transmisión a título oneroso de valores no admitidos a negociación en mercados secundarios oficiales de valores, representativos de la participación en fondos propios de socie-

dades o entidades, el artículo 35.1 b) del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas establece que el valor de transmisión de los mismos no podrá ser inferior al mayor de los dos siguientes: (1) valor teórico resultante del balance correspondiente al último ejercicio cerrado con anterioridad a la fecha del devengo del Impuesto y (2) valor resultante de capitalizar al tipo del 20 por ciento el promedio de los resultados de los tres ejercicios cerrados con anterioridad a la fecha del devengo del Impuesto. Por consiguiente, se producirá una diferencia permanente positiva entre resultado contable y parte especial de la base imponible en el caso de que el valor efectivo de la operación sea inferior al resultante de la aplicación de esta norma.

Por otra parte, el mismo artículo 35.1 b) indica que el importe obtenido por la transmisión de derechos de suscripción procedentes de estos valores o participaciones tendrá la consideración de ganancia patrimonial para el transmitente. Como comentamos anteriormente, la Norma de Valoración 8.ª del Plan General de Contabilidad establece que en caso de venta de derechos de suscripción, el importe del coste de los mismos disminuirá el precio de adquisición de los respectivos valores, luego se produce una discrepancia evidente entre norma fiscal y norma contable, que dará lugar, en caso de transmisión de derechos de suscripción, a una diferencia temporal positiva entre resultado contable y parte especial de la base imponible. Dicha diferencia revertirá en el ejercicio en el que se transmitan los títulos valores, pues en ese ejercicio el valor de adquisición de los títulos será inferior desde el punto de vista contable al valor de adquisición de los mismos desde la óptica fiscal.

En el caso de aportaciones no dinerarias a sociedades, la normativa del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas indica que el valor de transmisión de los bienes o derechos aportados será el mayor de los siguientes: (1) valor nominal de las acciones o participaciones sociales recibidas por la aportación, añadiéndose al mismo las posibles primas de emisión, (2) valor de cotización de los títulos recibidos en el día en que se formalice la aportación o el inmediato anterior y (3) valor de mercado del bien o derecho aportado (artículo 35.1. d) texto refundido). Por tanto, se van a producir diferencias temporales positivas entre resultado contable y parte especial de la base imponible cuando el valor de transmisión resultante de esta norma sea superior al valor de adquisición de los elementos aportados, dado que la Resolución del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas de 27 de julio de 1992, por la que se dictan normas de valoración de participaciones en el capital derivadas de aportaciones no dinerarias en la constitución o ampliación del capital de sociedades establece que los títulos recibidos se valorarán de acuerdo con el valor contable de los elementos patrimoniales aportados a la sociedad. Estas diferencias revertirán en el ejercicio en el que se enajenen los títulos, pues su valor de adquisición será inferior desde la óptica contable. El propio artículo 35.1 d) abunda en esta idea, al indicar que el valor de transmisión así calculado se tendrá en cuenta para determinar el valor de adquisición de los títulos recibidos como consecuencia de la aportación no dineraria.

En el caso de permutas de bienes o derechos el artículo 35.1 h) del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas estipula que la ganancia o pérdida patrimonial se determinará por diferencia entre el valor de adquisición del bien o derecho que se cede y el mayor de los dos siguientes: (1) valor de mercado del bien o derecho entregado y (2) valor

de mercado del bien o derecho que se recibe a cambio. Dado que la Resolución del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas de 30 de julio de 1991, por la que se dictan normas de valoración del inmovilizado material, en su Norma 1.^a, apartado 2, establece que el inmovilizado recibido se valorará de acuerdo al valor neto contable del bien cedido a cambio, con el límite del valor de mercado del inmovilizado recibido, si éste fuera menor, en el caso de que el valor de transmisión determinado por este artículo fuera mayor que el valor de adquisición del bien o derecho cedido, se producirán diferencias temporales positivas entre resultado contable y parte especial de la base imponible. Entendemos que serán temporales, pues aunque nada indica al respecto la normativa del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, parece razonable pensar que en una ulterior transmisión del bien o derecho recibido en la permuta su valor de adquisición a efectos de cálculo de la ganancia o pérdida patrimonial será el mayor de los dos valores anteriormente mencionados, de manera que contablemente el bien transmitido ulteriormente tendrá un valor de adquisición mayor desde la óptica fiscal que desde el punto de vista contable. En caso de que el bien recibido en la permuta no se transmita, también entendemos que, si resulta amortizable, su base de amortización estará constituida por el valor de mercado.

**CUADRO N.º 4:
DIFERENCIAS DERIVADAS DE GANANCIAS Y PÉRDIDAS PATRIMONIALES**

CONCEPTO	TRATAMIENTO CONTABLE	TRATAMIENTO FISCAL	DIFERENCIA
Pérdidas derivadas de transmisiones de elementos patrimoniales, si el transmitente vuelve a adquirirlos dentro del año siguiente a la transmisión	Gasto	Gasto no deducible	Temporal positiva
Pérdidas derivadas de transmisiones de valores o participaciones negociados en mercados secundarios oficiales, si se hubieran adquirido valores homogéneos en los dos meses anteriores o posteriores	Gasto	Gasto no deducible	Temporal positiva
Transmisión de elementos patrimoniales en cuyo precio de adquisición se hubieran integrado intereses	Los intereses constituyen mayor valor de adquisición del elemento patrimonial	Los intereses no pueden incluirse en el valor de adquisición	Permanente positiva
Transmisión de bienes inmuebles	Resultado constituido por la diferencia entre precio de venta y valor neto contable	Actualización del precio de adquisición para tener en cuenta el efecto de la inflación	Permanente positiva

.../...

CONCEPTO	TRATAMIENTO CONTABLE	TRATAMIENTO FISCAL	DIFERENCIA
Transmisión de elementos patrimoniales por un importe real inferior al valor normal de mercado	Resultado constituido por la diferencia entre precio de venta real y valor neto contable	El precio de venta a efectos fiscales será el valor normal de mercado	Permanente positiva
Adquisiciones a título lucrativo	Activación del bien por su valor venal con contrapartida en ingresos a distribuir en varios ejercicios	Ingreso	Temporal positiva
Transmisiones a título lucrativo en las que el valor contable del elemento es inferior al que se derive de la aplicación del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones	Gasto por el valor contable del bien	Aplicación del valor que se deriva del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones	Permanente positiva
Transmisión de valores admitidos a negociación en mercados secundarios oficiales, cuando el precio pactado es inferior a la cotización en la fecha de la transmisión	Resultado constituido por la diferencia entre precio de venta real y valor contable	El precio de venta a efectos fiscales será el valor de cotización en la fecha de la transmisión	Permanente positiva
Transmisión de derechos de suscripción procedentes de valores con cotización oficial por un precio superior a su coste	El coste de los derechos disminuye el precio de adquisición de los valores. Ingreso por la diferencia entre precio de venta y coste del derecho	El total del precio de venta disminuye el precio de adquisición de los valores	Temporal negativa

.../...

CONCEPTO	TRATAMIENTO CONTABLE	TRATAMIENTO FISCAL	DIFERENCIA
Transmisión de valores no admitidos a negociación en mercados secundarios oficiales	Resultado constituido por la diferencia entre precio de venta real y valor contable	El precio de venta a efectos fiscales será el menor entre el valor teórico y el valor de capitalización del promedio de resultados de los tres ejercicios anteriores	Permanente positiva
Transmisión de derechos de suscripción procedentes de valores no admitidos a negociación en mercados oficiales	El coste de los derechos disminuye el precio de adquisición de los valores. Ingreso por la diferencia entre precio de venta y coste del derecho	Ingreso por la totalidad del precio de venta	Temporal positiva
Aportaciones no dinerarias a sociedades	Valoración de los títulos recibidos por el valor contable de los elementos entregados	El valor de transmisión de los elementos aportados será el mayor entre (1) nominal de los títulos recibidos, (2) valor de cotización de los títulos recibidos, (3) valor de mercado de los elementos aportados	Temporal positiva

.../...

CONCEPTO	TRATAMIENTO CONTABLE	TRATAMIENTO FISCAL	DIFERENCIA
Permutas de bienes o derechos	Valoración del bien recibido por el valor contable del bien entregado	Resultado por diferencia entre el valor de adquisición del elemento entregado y el mayor entre (1) valor de mercado del elemento entregado y (2) valor de mercado del elemento recibido	Temporal positiva

Fuente: Elaboración propia

5. PROBLEMÁTICA DE LA APLICACIÓN DEL MÉTODO DEL EFECTO IMPOSITIVO

Como hemos señalado anteriormente, la base imponible de las sociedades patrimoniales se divide en dos partes, la general y la especial, siendo el tipo de gravamen de la primera del 40 por 100 y de la segunda del 15 por 100.

Esta circunstancia plantea el problema de qué tipo aplicar a la hora de calcular el gasto devengado por Impuesto sobre Sociedades y cómo valorar los impuestos anticipados, diferidos y créditos por pérdidas compensables fiscalmente.

5.1. La posición de la Norma Internacional de Contabilidad n.º 12

Ante esta problemática la NIC 12 establece en su párrafo 49 que cuando “se apliquen diferentes tipos impositivos según los niveles de ganancia fiscal, los activos y pasivos por impuestos diferidos se valorarán utilizando los tipos medios que se espere aplicar, a la ganancia o a la pérdida fiscal, en los ejercicios en los que se espere que vayan a revertir las correspondientes diferencias”.

En nuestra opinión, esta valoración de créditos y débitos fiscales por el tipo medio aumenta la complejidad del mecanismo de aplicación del método, dado que si bien en el ejercicio de generación de las diferencias no resultará necesario realizar ajustes, sí que será imprescindible su realización en el ejercicio de reversión de las mismas, dada la escasa probabilidad de que esta reversión se produzca a un tipo medio igual al existente en el momento de la generación.

Por otra parte, el mencionado párrafo 49 de la NIC 12 se refiere a situaciones en las que los tipos impositivos varían en función de los niveles de ganancia fiscal, existiendo por tanto una tarifa progresiva. Lo estipulado en este párrafo podría ser aplicable a las entidades de reducida

dimensión, en las que ocurre esta circunstancia, mientras que entendemos que para las sociedades patrimoniales la situación es distinta, pues en este caso no estamos ante distintos tramos en la base imponible en función de su importe sino ante dos partes distintas de la misma. En cualquier caso, la introducción generalizada de la progresividad en el impuesto sobre beneficios generaría graves problemas a la hora de calcular tanto el gasto impositivo como los importes de impuestos anticipados y diferidos. De hecho, el método del efecto impositivo en España no resulta aplicable a los empresarios individuales, precisamente por ser el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas un tributo progresivo (García-Olmedo, 2001, p. 17).

5.2. Otras posibilidades de tratamiento contable

A) Resolver el problema con un mecanismo similar al establecido para las entidades de reducida dimensión por la Resolución del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas (ICAC) sobre algunos aspectos de la Norma de Valoración 16.^a del Plan General de Contabilidad.

Textualmente, esta Resolución establece: “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”.

Posteriormente, mediante contestación a una consulta de fecha marzo de 1998 el ICAC aclaró que el tipo que debía aplicarse para el cálculo del gasto devengado por Impuesto sobre Sociedades debía ser el tipo medio, entendido como cociente entre cuota íntegra del impuesto y base imponible del mismo. Dado que el gasto se calcula aplicando el mencionado tipo medio y los créditos y débitos fiscales se calculan usando el tipo inferior, se produce la necesidad de realizar un ajuste en el impuesto devengado en el ejercicio. La cantidad a ajustar será la que resulte de aplicar el exceso del tipo medio de gravamen sobre el tipo de gravamen correspondiente al primer tramo de base imponible, al importe neto de las diferencias temporales y, en su caso, pérdidas compensadas en el ejercicio.

Igualmente, la mencionada Resolución del ICAC continúa indicando que “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”. Este párrafo se refiere a situaciones en las que se prevea que los impuestos diferidos, valorados tal y como indica la Resolución al tipo inferior (30 por 100 actualmente), van a revertir a un tipo medio superior. La diferencia entre tipo medio al que se prevé la reversión y tipo inferior, aplicada a la diferencia temporal negativa que genera el impuesto diferido, constituirá el valor de la provisión.

En nuestra opinión, este mecanismo no resulta aplicable a las sociedades patrimoniales, por diversas causas:

- En primer lugar, porque el régimen de estas sociedades, por lo que respecta al tipo de gravamen, no es asimilable al de las entidades de reducida dimensión, en el sentido de

que no existe una escala para la aplicación del tipo, por la que un tramo de base imponible tributa con un determinado porcentaje (30 por 100) y el resto de base imponible lo hace por otro (35 por 100), sino que estamos ante una situación en la que, como indicamos anteriormente, existen dos partes distintas de la base imponible, la general y la especial, con normas distintas para la determinación de cada una.

- Por otra parte, la aplicación del mecanismo indicado por la Resolución del ICAC para las entidades de reducida dimensión traería consigo la valoración de impuestos anticipados, diferidos y créditos por pérdidas a compensar al 15 por 100. Dado que la parte general de la base imponible tributa al 40 por 100, en los ejercicios en los que se produjeran diferencias temporales entre resultado contable y base imponible, el ajuste a realizar en el registro del gasto contable por Impuesto sobre Sociedades, valorado por la diferencia entre tipo medio y 15 por 100 podría ser cuantitativamente importante.
- La valoración de los impuestos diferidos, que como sabemos representan pasivos de índole fiscal, al tipo del 15 por 100 no resultaría respetuosa con el principio de prudencia, dada la alta probabilidad de que la reversión de dichos impuestos se produzca al 40 por 100, por lo que resultaría imprescindible la dotación de la provisión para riesgos y gastos a la que se refiere la Resolución del ICAC y que hemos comentado anteriormente.

B) Otra posibilidad para el tratamiento contable del gasto por Impuesto sobre Sociedades en estas sociedades consistiría en la distinción, dentro del resultado contable antes de impuestos, de una parte general y otra especial, de manera análoga a lo estipulado desde la óptica fiscal.

Con esta posibilidad se calcularía un gasto por Impuesto sobre Sociedades devengado correspondiente a la parte general, aplicando el tipo del 40 por 100, y otro correspondiente a la parte especial, con el tipo del 15 por 100. Las diferencias temporales existentes entre la parte general del resultado contable y la parte general de la base imponible darían lugar a créditos y débitos fiscales, que se valorarían aplicando a las diferencias temporales el tipo del 40 por 100, obviándose la necesidad de realizar ajustes. La reversión de estas diferencias, siempre que esta reversión incidiera en la parte general de la base imponible, tampoco generaría la necesidad de ajustar.

El problema surgiría en los casos de diferencias temporales generadas entre la parte general del resultado contable y la parte general de la base imponible, cuya reversión posterior incidiera en la parte especial tanto del resultado contable como de la base imponible. Esta circunstancia podría darse en los casos de amortización contable de un inmovilizado superior a la admitida fiscalmente, lo que originaría impuestos anticipados. Si posteriormente se enajena el inmovilizado, la ganancia patrimonial sería menor que el beneficio contable, pues revertiría la diferencia temporal. Esta reversión afectaría a la parte especial de la base imponible, de manera que el impuesto anticipado, que inicialmente se valoró en el 40 por 100 de la diferencia temporal positiva, revertiría al tipo del 15 por 100, existiendo la necesidad de ajustar por el 25 por 100 de diferencia. La misma situación se daría, por ejemplo, en las dotaciones de provisión por depreciación de valores, que no tienen carácter deducible a la hora de determinar los rendi-

mientos del capital mobiliario, de forma que en el ejercicio de su dotación aparecerían diferencias temporales positivas, y por tanto impuestos anticipados, que se valorarían al 40 por 100 de dichas diferencias. Si en ejercicios posteriores se enajenan valores mobiliarios provisionados, se produce la reversión de las diferencias, pero incidiendo ya en la parte especial, tanto del resultado contable como de la base imponible, produciéndose el mismo efecto comentado anteriormente.

C) Ante las complejidades analizadas no resulta desdeñable contemplar la posibilidad de aplicar en las sociedades patrimoniales el método de la cuota a pagar, que se caracteriza por considerar como gasto por impuesto sobre beneficios la cuota líquida del mismo, no considerando por tanto la existencia de créditos y débitos fiscales.

Con este método se eluden datos que pueden ser muy significativos respecto a obligaciones latentes de tipo fiscal o bien cantidades pagadas anticipadamente por este concepto y que pueden ser recuperadas en el futuro (AECA, 1991, p. 72), de manera que sólo se presentan los compromisos fiscales “formales”, es decir, las obligaciones de pago que son consecuencia de declaraciones fiscales que representan deudas ciertas y a corto plazo (Labatut, 1992, p. 143).

En este caso la desventaja radica en que se aplica el método de caja para el reconocimiento y cuantificación, vulnerándose el principio de devengo, por el que el efecto fiscal debe registrarse en el periodo en el cual se reconoce contablemente el hecho que lo genera, y vulnerándose también el de correlación de ingresos y gastos, pues cada transacción, aparte de su efecto económico, trae consigo un efecto fiscal (Zamora y Sierra, 2000, p. 187).

No obstante lo anterior, diversos autores se han mostrado favorables al método de la cuota a pagar. Smith y Skousen (1987, p. 869) resumen los argumentos favorables a esta tendencia: (1) es el resultado fiscal y no el contable el que determina la cantidad a pagar por impuestos, dada la existencia de un cuerpo legal de carácter tributario, sometido a cambios muy frecuentes, es decir, el impuesto a pagar viene determinado de forma ajena al sistema contable (García-Olmedo, 1996, p. 88), (2) el método de la cuota a pagar resulta de más fácil aplicación y mucho menos costoso que cualquier otro, y (3) el gasto por impuesto calculado según la cuota a pagar es el que mejor predice los flujos futuros de caja, dado que la mayoría de los pasivos por impuestos diferidos nunca se pagan, o se pagan tras lapsos temporales muy amplios.

En este sentido cabe indicar que el Real Decreto 296/2004, de 20 de febrero, por el que se aprueba el régimen simplificado de la contabilidad, indica que las entidades que opten por este régimen contabilizarán en la cuenta de pérdidas y ganancias el gasto por impuesto sobre sociedades por el importe a pagar, de manera que el método de la cuota a pagar toma carta de naturaleza, al menos para las entidades a las que resulte de aplicación este régimen simplificado. No obstante, también debe señalarse que el Real Decreto establece la obligación para estas entidades de informar en la memoria de aspectos tales como: (1) diferencias entre base imponible del impuesto sobre sociedades y resultado contable antes de impuestos motivadas por la distinta calificación de los ingresos, gastos, activos y pasivos, (2) bases imponibles negativas pendientes de compensar fiscalmente, plazos y condiciones, (3) incentivos fiscales aplicados en el ejercicio y los pendientes de deducir, así como compromisos adquiridos por este motivo, y (4) cualquier otra circunstancia de carácter sustantivo en relación con la situación fiscal.

6. CONCLUSIONES

Las conclusiones obtenidas son las siguientes:

- El nuevo régimen de sociedades patrimoniales trae consigo un aumento muy significativo de las diferencias entre resultado contable y base imponible, que se habían visto notablemente disminuidas tras la aprobación en 1995 de la nueva Ley del Impuesto sobre Sociedades.
- La existencia de una parte general y una parte especial en la base imponible, a las que se aplican tipos de gravamen distintos, complica sobremanera la aplicación del método del efecto impositivo en estas entidades.
- En nuestra opinión, para aquellas sociedades patrimoniales que por su tamaño puedan acogerse al régimen simplificado de la contabilidad, la aplicación del método de la cuota a pagar resuelve satisfactoriamente el problema, dado que la pérdida de datos relevantes que se produce con la aplicación de este método se ve compensada con la información complementaria a suministrar en la memoria.
- Para aquellas sociedades patrimoniales que no apliquen el régimen simplificado comentado anteriormente entendemos que la alternativa más coherente es la de la consideración en el resultado contable de una parte general y otra especial, a las que se aplicarían los tipos impositivos indicados por la legislación tributaria, valorándose los créditos y débitos fiscales mediante la aplicación a las diferencias del tipo impositivo correspondiente a la parte (general o especial) de base imponible afectada por dichas diferencias.
- En cualquier caso, se hace necesario un pronunciamiento del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas sobre esta problemática, dado que entendemos que la actual Resolución relativa a la Norma de Valoración 16.ª del Plan General de Contabilidad no da respuesta adecuada a esta problemática.

BIBLIOGRAFÍA

- ALONSO CARRILLO, I.; NEVADO PEÑA, D. y NÚÑEZ CHICHARRO, M. (2003): “La Reforma Contable y la relación Contabilidad-Fiscalidad”, *Partida Doble*, n.º 147, septiembre, pp. 18-33.
- ASOCIACIÓN ESPAÑOLA DE CONTABILIDAD Y ADMINISTRACIÓN DE EMPRESAS (AECA) (1991): Impuesto sobre beneficios, Principios Contables, Documento n.º 9, AECA, Madrid.
- BERESFORD, D. R.; BEST, L. C.; CRAIG, P. W. y WEBER, J. V. (1983): *Accounting for Income Taxes: A Review of Alternatives*, Financial Accounting Standards Board, Stamford.
- CAYÓN GALIARDO, A. (2002): “Las sociedades patrimoniales”, *Revista Técnica Tributaria*, n.º 59, octubre-diciembre, pp. 11-25.
- CEA GARCÍA, J. L. (1988): *Principios contables y fiscalidad*, Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas, Madrid.
- GARCÍA-AYUSO COVARSÍ, M., SIERRA MOLINA, G. y ZAMORA RAMÍREZ, C. (2000): *Reacción del Mercado de Valores Español ante los Cambios en los Elementos Contables Derivados del Efecto Impositivo*, Departamento de Contabilidad y Economía Financiera, Universidad de Sevilla.

- GARCÍA-OLMEDO DOMÍNGUEZ, R. (1996): “Tratamiento contable del Impuesto sobre Sociedades”, *Partida Doble*, n.º 70, septiembre, pp. 82-90.
- _____ (1997): “Las diferencias temporarias: otro enfoque en el tratamiento contable del Impuesto sobre Beneficios”, *Técnica Contable*, n.º 586, octubre, pp. 665-680.
- _____ (1998): “El IASC revisa la contabilización del Impuesto sobre Beneficios”, *Boletín AECA*, n.º 46, marzo-junio, pp. 32-35.
- _____ (2001): “Contabilidad del impuesto sobre beneficios: Revisión E-68 del IASC de la NIC 12”, *Partida Doble*, n.º 123, junio, pp. 8-23.
- _____ (2002): “Interrogantes en la aplicación del enfoque de balance seguido por la Norma Internacional de Contabilidad n.º 12”, *Técnica Contable*, n.º 648, diciembre, pp. 929-948.
- GINER INCHAUSTI, B. y MORA ENGUIDANOS, A. (1991): “La contabilización del impuesto sobre beneficios: el marco teórico”, *Técnica Contable*, n.º 514, octubre, pp. 547-562.
- GÓMEZ MOURELO, C. (2003): “Novedades fiscales para el año 2003 (y III)”, *Partida Doble*, n.º 142, marzo, pp. 66-75.
- GÓMEZ VALLS, F. (2003): El método del efecto impositivo en España (el caso de las empresas con cotización en Bolsa, período 1991-1998), Tesis Doctoral, Universidad Autónoma de Barcelona.
- GONZALO ANGULO, J. A. (2003): “Principales cambios que suponen las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF) respecto al Plan General de Contabilidad (PGC)”, Scampus.org, Contabilidad Internacional <http://www.5campus.org/leccion/niif> (acceso el 9 de enero de 2004).
- HENDRIKSEN, E. S. (1982): *Accounting Theory*, R. D. Irwin Inc., Homewood, Illinois.
- LABATUT SERER, G. (1992): *Contabilidad y fiscalidad del resultado empresarial*, Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, Madrid.
- LABATUT SERER, G. y DE TORRES ROMO, F. (2003): “El régimen de tributación de las sociedades patrimoniales”, *Harvard Deusto Finanzas y Contabilidad*, n.º 52, marzo-abril, pp. 38-49.
- LABATUT SERER, G. y MARTÍNEZ VARGAS, J. (1999): “La normativa internacional en la contabilidad del impuesto sobre beneficios”, *Auditoría Pública*, n.º 19, febrero, pp. 19-26.
- MALVÁREZ PASCUAL, L. A. (2003): “El régimen de las sociedades patrimoniales: un paso más en la institucionalización de la elusión fiscal a través de sociedades”, *Estudios Financieros*, n.º 249, diciembre, pp. 51-134.
- MATEER, W. H. (1965): “Tax Allocation: A Macro Approach”, *The Accounting Review*, vol. 40, n.º 3, pp. 583-586.
- McGEE, R. W. (1984): *Accounting for Income Taxes*, National Association of Accountants, Montvale, Nueva Jersey.
- MINISTERIO DE ECONOMÍA (2002): *Informe sobre la situación actual de la contabilidad en España y líneas básicas para abordar su reforma (Libro Blanco para la reforma de la contabilidad en España)*, Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, Madrid.
- MONTERREY MAYORAL, J. (1987): “Contabilidad del impuesto sobre beneficios: una nueva perspectiva para el sistema contable español”, *Revista Española de Financiación y Contabilidad*, n.º 54, septiembre-diciembre, pp. 669-681.
- PINA MARTÍNEZ, V. (1989): *Efectos económicos de las normas contables*, AECA, Madrid.
- SANZ GADEA, E. (2003): “Modificaciones de la Ley 43/1995 establecidas por la Ley 46/2002 (Desaparición de la transparencia fiscal interna y establecimiento de las sociedades patrimoniales) (I)”, *Estudios Financieros*, n.º 239, febrero, pp. 3-40.
- SMITH, J. M. y SKOUSEN, K. F. (1987): *Intermediate Accounting*, 9.ª ed., South-Western Publishing Co., Cincinnati.

TANARRO NEMIÑA, F. (1983): *Fiscalidad y Contabilidad empresarial, Tratamiento contable del Impuesto sobre Sociedades en los países industrializados*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid.

ZAMORA RAMÍREZ, C. y SIERRA MOLINA, G. J. (2000): “Una perspectiva crítica desde el marco conceptual respecto a la contabilización del impuesto sobre beneficios”, *Revista de Contabilidad*, vol. 3, n.º 5, enero-junio, pp. 183-209.