



BOICAC N° 89/2012 Consulta 5

Sobre el tratamiento contable del impuesto diferido surgido por una operación de compraventa de un inmovilizado entre empresas del grupo, que tributan en régimen de consolidación fiscal.

Respuesta:

Una sociedad dependiente ha vendido en el ejercicio un elemento del inmovilizado a la sociedad dominante, generando un beneficio que ha reconocido en la cuenta de pérdidas y ganancias. El resultado que se ha producido en la operación interna va a ser objeto de eliminación a la hora de calcular la base imponible del grupo fiscal que integran ambas sociedades, de conformidad con lo previsto en el artículo 71.1 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades aprobado por el Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo. La consulta versa sobre el criterio que debe seguirse para contabilizar el gasto por impuesto sobre beneficios y, en particular, si el pasivo por impuesto diferido que se pone de manifiesto en la operación debe reconocerse en la sociedad dominante o en la dependiente.

La contabilización del Impuesto sobre Beneficios en el Plan de 1990 seguía el sistema basado en las diferencias, temporales/permanentes, entre el resultado contable y la base imponible, a partir de la cuenta de pérdidas y ganancias. En desarrollo de la norma de valoración 16ª contenida en la quinta parte del citado texto, en el anterior marco contable, el criterio a seguir para otorgar un adecuado tratamiento contable a la operación descrita por el consultante estaba regulado en la norma sexta. Sociedades que tributan en régimen de consolidación fiscal, de la Resolución de 9 de octubre de 1997, que dispone:

"1. El gasto devengado por Impuesto sobre Sociedades que debe aparecer en la cuenta de pérdidas y ganancias de una sociedad, individualmente considerada, que tribute en régimen de consolidación fiscal, se determinará teniendo en cuenta, además de los parámetros a considerar en caso de tributación individual, los siguientes:

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

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

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



Adicionalmente, el apartado 2.1. Diferencias temporales, de la citada norma, expresa que si como consecuencia de la eliminación de resultados para la determinación de la base imponible consolidada, se produce un diferimiento en el reconocimiento por el grupo de resultados en tanto no estén realizados frente a terceros, surgirá para la sociedad que tuviera contabilizado dicho resultado una diferencia de carácter temporal, cuyo registro contable se realizará de acuerdo con las normas generales.

En consecuencia, entrando en el fondo de la cuestión planteada, a la vista de este criterio, no cabe duda que en el anterior marco contable, el pasivo por impuesto diferido debía ser reconocido por la sociedad dependiente.

A raíz de la entrada en vigor del nuevo Plan General de Contabilidad (PGC) aprobado por el Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre, el tratamiento contable del efecto impositivo parte de un enfoque distinto. En el cálculo de las diferencias que darán lugar a activos y pasivos por impuestos diferidos se toma como referente el balance de la empresa (lo que se ha denominado "enfoque de balance"), y, en particular, el concepto de diferencia temporaria regulado en el apartado 2.1 de la norma de registro y valoración (NRV) 13ª. "Impuesto sobre beneficios" incluida en la segunda parte del PGC, en los siguientes términos:

"2.1. Diferencias temporarias

Las diferencias temporarias son aquéllas derivadas de la diferente valoración, contable y fiscal, atribuida a los activos, pasivos y determinados instrumentos de patrimonio propio de la empresa, en la medida en que tengan incidencia en la carga fiscal futura.

La valoración fiscal de un activo, pasivo o instrumento de patrimonio propio, denominada base fiscal, es el importe atribuido a dicho elemento de acuerdo con la legislación fiscal aplicable. Puede existir algún elemento que tenga base fiscal aunque carezca de valor contable y, por tanto, no figure reconocido en el balance.

Las diferencias temporarias se producen:

- a) Normalmente, por la existencia de diferencias temporales entre la base imponible y el resultado contable antes de impuestos, cuyo origen se encuentra en los diferentes criterios temporales de imputación empleados para determinar ambas magnitudes y que, por tanto, revierten en periodos subsiguientes.*
- b) En otros casos, tales como:*



- *En los ingresos y gastos registrados directamente en el patrimonio neto que no se computan en la base imponible, incluidas las variaciones de valor de los activos y pasivos, siempre que dichas variaciones difieran de las atribuidas a efectos fiscales;*
- *En una combinación de negocios, cuando los elementos patrimoniales se registran por un valor contable que difiere del valor atribuido a efectos fiscales; y*
- *En el reconocimiento inicial de un elemento, que no proceda de una combinación de negocios, si su valor contable difiere del atribuido a efectos fiscales.*

Las diferencias temporarias se clasifican en:

- a) Diferencias temporarias imponibles, que son aquellas que darán lugar a mayores cantidades a pagar o menores cantidades a devolver por impuestos en ejercicios futuros, normalmente a medida que se recuperen los activos o se liquiden los pasivos de los que se derivan.*
- b) Diferencias temporarias deducibles, que son aquellas que darán lugar a menores cantidades a pagar o mayores cantidades a devolver por impuestos en ejercicios futuros, normalmente a medida que se recuperen los activos o se liquiden los pasivos de los que se derivan."*

En aplicación del nuevo enfoque, la sociedad dominante y la dependiente deben identificar las diferencias temporarias de los activos y pasivos que tengan, o no, reconocidos en el balance, circunstancia que a su vez exige cuantificar la base fiscal de estos elementos considerando el régimen de tributación que resulte aplicable.

De acuerdo con lo anterior, para otorgar un adecuado tratamiento contable a la cuestión que se plantea, como paso previo, será necesario determinar cuál es la base fiscal del inmovilizado adquirido por la sociedad dominante y si la sociedad dependiente retiene, una vez reconocida la baja del elemento, algún tipo de obligación tributaria.

Pues bien, la sociedad dominante habrá reconocido un inmovilizado por un valor en libros, en principio, aparentemente superior a su base fiscal, en la medida que el beneficio que se ha eliminado en la transacción deberá incorporarse a la base imponible del grupo de acuerdo con los criterios regulados en el artículo 46 del Código de Comercio y demás normas de desarrollo (en particular, las Normas para la formulación de las cuentas anuales consolidadas aprobadas por el Real Decreto 1159/2010, de 17 de septiembre). Sin embargo, a la hora de calcular la base fiscal de la adquirente, no puede desconocerse el hecho de que a medida que se produzca dicha incorporación, desde una perspectiva



económica racional, será la sociedad dependiente la que deberá asumir el coste fiscal de la misma.

De acuerdo con este razonamiento, debería concluirse que en la sociedad dominante el valor en libros y la base fiscal de la operación coincide, sin que por tanto exista diferencia temporaria alguna ni proceda, en consecuencia, reconocer en el balance de esta sociedad un pasivo por impuesto diferido.

Por el contrario, en la sociedad dependiente que carece de un valor en libros asociado a la operación, habrá surgido una base fiscal negativa que ira disminuyendo a medida que se incorpore la renta a la base imponible del grupo de conformidad con los criterios ya indicados, circunstancia que pondrá de manifiesto la correspondiente diferencia temporaria imponible y, por ello, el correspondiente pasivo por impuesto diferido.

En definitiva y como conclusión, será la sociedad que contabilizó el beneficio la que deberá reconocer en sus cuentas anuales individuales el gasto por impuesto sobre beneficios y el correspondiente pasivo por impuesto diferido.

En cualquier caso, en la memoria de las cuentas anuales, cada sociedad del grupo deberá incluir en el apartado correspondiente a la situación fiscal, además de las indicaciones que sean procedentes de acuerdo con lo previsto en la legislación mercantil, en el Plan General de Contabilidad y en sus disposiciones de desarrollo, cualquier circunstancia relativa a este régimen especial de tributación, indicando en particular las diferencias permanentes y temporarias surgidas como consecuencia de su aplicación, señalando para las temporarias el ejercicio en que se originaron y el momento en que se produce su reversión.