

Consulta 6

Sobre el tratamiento contable del efecto impositivo derivado de una permuta de inmuebles, compuestos por un valor del suelo y otro de edificaciones, siendo el valor de mercado del inmueble recibido superior al valor contabilizado del entregado.

Respuesta

De acuerdo con el artículo 15 y siguientes de la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades, en una adquisición por permuta, la empresa deberá integrar en su base imponible la diferencia entre el "valor normal de mercado" del activo recibido y el valor contable del transmitido, una vez corregida la depreciación monetaria regulada en la citada Ley.

La renta gravada en la permuta a que se ha hecho referencia, al derivarse de la sustitución del valor contable por el "valor normal de mercado", se integrará en la base imponible de acuerdo con lo previsto en el artículo 18 de la Ley del impuesto, de forma que para elementos no amortizables se efectuará en el período impositivo en que se transmitan, mientras que si son amortizables se efectuará a medida que se amortice el bien.

Adicionalmente, de los términos descritos en la consulta parece desprenderse que se dan las circunstancias para considerar que se trata de una operación de reinversión de las contempladas en el artículo 21 de la citada Ley, por lo que de acuerdo con dicha normativa la integración de esa renta a que se ha hecho referencia en la base imponible, se producirá aplicando los criterios establecidos en el citado artículo 21, es decir, por partes iguales en el período de siete años desde que venció el plazo para reinvertir, o en el caso de bienes amortizables, en el plazo en que se lleve a cabo la amortización, a elección del sujeto pasivo.

Teniendo en cuenta lo anterior, la consulta cuestiona dos aspectos:

El primero de ellos se refiere a si el importe del impuesto sobre sociedades que grava la operación descrita, debe considerarse como mayor precio de adquisición del inmovilizado recibido a cambio.

Al respecto hay que señalar que la norma de valoración segunda punto 2 de la quinta parte del Plan General de Contabilidad, aprobado por Real Decreto 1643/1990, de 20 de diciembre, señala que *"los impuestos indirectos que gravan los elementos del*

inmovilizado material sólo se incluirán en el precio de adquisición cuando no sean recuperables directamente de la Hacienda Pública".

La norma transcrita se refiere a figuras impositivas que gravan la transmisión del inmovilizado por lo que en ningún caso puede considerarse que el impuesto sobre sociedades pueda formar parte del precio de adquisición ya que éste grava la renta producida por un sujeto pasivo durante un período determinado, es decir, la base imponible del mismo se calcula a través de la suma algebraica de los ingresos y gastos producidos por las distintas operaciones realizadas durante dicho período, una de las cuales será en su caso la descrita anteriormente.

La segunda cuestión se refiere al registro contable del impuesto sobre sociedades que genera la operación descrita.

Desde un punto de vista contable, la operación descrita está regulada en la Resolución de este Instituto de fecha 30 de julio de 1991, por la que se dictan normas de valoración del inmovilizado material, de forma que a efectos contables sólo son objeto de registro en este tipo de operaciones los resultados negativos que puedan producirse, ya que en otro caso no se permite su afloración contable.

Teniendo en cuenta lo anterior, si fiscalmente se integran en la base imponible las rentas producidas por la operación, al no ser objeto de registro contable el beneficio, se producirá una anticipación del impuesto sobre sociedades ya que dicho resultado se pondrá de manifiesto contablemente en general cuando, en su caso, se enajene el bien objeto de la operación o a través de la mayor amortización computada a efectos fiscales.

El problema que se suscita en la consulta es si de acuerdo con los criterios establecidos en la Resolución de este Instituto, de fecha 9 de octubre de 1997, sobre algunos aspectos de la norma de valoración decimosexta del Plan General de Contabilidad, puede ser objeto de registro contable dicho activo (impuesto anticipado).

Para resolver lo anterior, hay que indicar que con carácter general para registrar un impuesto anticipado es necesario que se produzcan las siguientes circunstancias:

- Que el citado impuesto anticipado vaya a revertir en un plazo máximo de diez años; además se exige que la empresa se encuentre en situación de generar beneficios presentes y futuros.

- Adicionalmente, si el plazo de reversión fuera mayor al señalado, se podría registrar dicho activo, impuesto anticipado, si existieran impuestos diferidos con igual plazo de reversión y por importe igual o superior.

De acuerdo con todo lo indicado, a efectos del registro contable del impuesto anticipado que se genera en el momento de efectuarse la permuta a que se ha hecho mención deberá analizarse si se cumplen las circunstancias señaladas, para lo que habrá de distinguir cada uno de los elementos patrimoniales que son objeto de transmisión:

- Por la parte correspondiente al terreno integrante del inmueble, en la medida que su transmisión futura se prevea en un plazo superior a los diez años, es decir la reversión del impuesto anticipado se produciría en un plazo superior al señalado, deberá tratarse como una diferencia permanente informando en la memoria y afectando al gasto por impuesto sobre sociedades del ejercicio en que se produce la operación. Lo anterior no se ve afectado por el hecho de que se prevea que la transmisión futura del citado terreno permitirá a juicio del consultante la recuperación de lo que ahora se anticipa, ya que esta situación se podría predicar de cualquier otra operación, y sin embargo, en aplicación del principio de prudencia, tanto en el Plan General de Contabilidad y su desarrollo normativo, así como en los pronunciamientos internacionales al respecto, se ha regulado un plazo máximo de reversión para poder registrar éstos, aspecto que en nuestro país se establece en un máximo de 10 años.

- Por lo que respecta a la construcción, el impuesto anticipado revertirá a medida que se amortice el bien; dado que el ingreso en la Hacienda Pública de dicho impuesto se difiere, bien en un plazo máximo de siete años, o si así opta el sujeto pasivo se puede vincular a la amortización del bien adquirido, si se produce esta última circunstancia, habrá en general, coincidencia del plazo e importe entre el impuesto anticipado y el que corresponde a su diferimiento, por lo que dicho impuesto anticipado será objeto de registro contable como un activo en la medida que se cumpla con lo perceptuado en la Resolución de este Instituto de fecha 9 de octubre de 1997 citada anteriormente.