

## Consulta 2

**Sobre el tratamiento contable en las cuentas anuales consolidadas que se formulen en aplicación de lo dispuesto en el Código de Comercio y las normas que lo desarrollan, del efecto impositivo relacionado con la corrección valorativa correspondiente a la inversión en el capital de una sociedad dependiente, como consecuencia de las pérdidas originadas en dicha sociedad.**

### Respuesta

La situación planteada hace referencia al reflejo que debe tener en las cuentas anuales consolidadas, la eliminación prevista en el apartado 3 del artículo 27 de las Normas para la Formulación de Cuentas Anuales Consolidadas aprobadas por Real Decreto 1815/1991, de 20 de diciembre (en adelante, NOFCAC), desde el punto de vista de la contabilización del gasto por impuesto sobre beneficios; en cuya virtud *"Art. 27.3. En todo caso, se eliminarán previamente las correcciones valorativas correspondientes a la inversión en el capital de la sociedad dependiente realizadas con posterioridad a su pertenencia al grupo"*. En particular, si dicha eliminación a la vista de lo dispuesto en el artículo 60 de las NOFCAC debe ocasionar el registro de un pasivo por impuesto diferido.

El marco normativo de referencia para el registro del gasto contable devengado por el impuesto sobre sociedades se halla recogido en las siguientes disposiciones:

- Norma de valoración 16ª de la quinta parte del Plan General de Contabilidad aprobado por Real Decreto 1643/1990, de 20 de diciembre.
- Resolución de 9 de octubre de 1997 del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, sobre algunos aspectos de la norma de valoración decimosexta del Plan General de Contabilidad, parcialmente modificada por la de 15 de marzo de 2002.
- Artículo 60 de las NOFCAC, en el que se indica que para el cálculo del impuesto sobre beneficios que debe lucir en la cuenta de pérdidas y ganancias consolidada como gasto, se procederá aplicando la norma de valoración 16ª del Plan General de Contabilidad incluyendo las diferencias permanentes y temporales originadas como consecuencia de la aplicación de los métodos de consolidación, es decir, teniendo en cuenta los ajustes derivados de la aplicación de los métodos de consolidación.

De conformidad con lo previsto en el apartado 3 del artículo 44 del Código de Comercio, las cuentas anuales consolidadas deberán reflejar la imagen fiel del patrimonio, de la

situación financiera y de los resultados del conjunto constituido por las sociedades incluidas en la consolidación.

En particular, incluirá el gasto por Impuesto sobre Sociedades, en función del resultado contable antes de impuesto y no del importe de la cuota líquida que corresponde a la Hacienda Pública por ese ejercicio. Es decir, en función del criterio de devengo de acuerdo con el artículo 38, apartado 1, letra d) del Código de Comercio. En este sentido, la norma de valoración 16<sup>a</sup>. Impuesto sobre Sociedades incluida en la quinta parte del Plan General de Contabilidad, dispone que para la contabilización del impuesto sobre sociedades, se considerarán las diferencias que puedan existir entre el resultado contable y el resultado fiscal, entendiendo éste como la base imponible del impuesto. A tal efecto, se pueden distinguir las siguientes diferencias:

- “Diferencias permanentes”: las producidas entre la base imponible y el resultado contable antes de impuestos del ejercicio que no revierten en periodos subsiguientes, excluidas las pérdidas compensadas.
- “Diferencias temporales”: las existentes entre la base imponible y el resultado contable antes de impuestos del ejercicio cuyo origen está en los diferentes criterios temporales de imputación empleados para determinar ambas magnitudes y que por lo tanto revierten en periodos subsiguientes.
- Las “pérdidas compensadas”, a efectos de la determinación de la base imponible.

Adicionalmente, la norma primera de la Resolución de 9 de octubre de 1997 señala que por aplicación del principio de prudencia los impuestos diferidos deberán ser objeto de contabilización en todo caso.

Desde la perspectiva de las cuentas anuales consolidadas, el artículo 60 de las NOFCAC parte del citado planteamiento. De hecho, en el supuesto de que en el ejercicio no surjan diferencias permanentes ni temporales como consecuencia de la aplicación de los métodos de consolidación (entre ellas, las derivadas de transacciones entre las empresas del grupo), la partida “20. Impuesto sobre beneficios” que debe lucir en la cuenta de pérdidas y ganancias consolidada, se obtendría en el método de integración global de la simple agregación de las correspondientes partidas de “gasto por impuesto sobre beneficios” de las sociedades incluidas en la consolidación.

En este sentido, como lógica consecuencia del contenido de la cuenta de pérdidas y ganancias consolidada -que de acuerdo con el artículo 65 de las NOFCAC, en desarrollo de

lo previsto en la regla 8ª del artículo 46 del Código de Comercio, comprenderá con la debida separación, los ingresos y gastos de la sociedad dominante y de las dependientes a las que se les aplique el método de integración global, sin perjuicio de los ajustes y eliminaciones que procedan-, el artículo 60 de las citadas NOFCAC, impone, adicionalmente, la obligación de considerar las diferencias permanentes y temporales originadas como consecuencia de la aplicación de los métodos de consolidación.

Adicionalmente, en el análisis de la cuestión planteada en la consulta debe partirse de una previa diferenciación, en torno a si la sociedad dependiente que forma parte del grupo mercantil, a su vez también forma parte del "Grupo fiscal", es decir, del conjunto de sociedades que junto a la sociedad dominante, tributan en el régimen de consolidación fiscal regulado en el Capítulo VII del Título VII del Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades (en adelante, TRLIS), o, si por el contrario, dicha sociedad dependiente no está incluida en el "Grupo fiscal" y, por tanto, tributa en el régimen general (régimen de declaración individual).

**a) La sociedad dependiente no forma parte del "Grupo fiscal".**

En caso de que la sociedad dependiente no esté incluida en el "Grupo fiscal" y por tanto tribute en el régimen general regulado en el TRLIS, hay que tener en cuenta que la corrección valorativa contabilizada por la sociedad dominante en sus cuentas anuales individuales, como consecuencia de las pérdidas originadas en la sociedad dependiente, es fiscalmente deducible en la base imponible de la sociedad dominante.

En las cuentas anuales consolidadas, la eliminación de esta provisión al amparo de lo dispuesto en el artículo 27, apartado 3, de las NOFCAC, pone de manifiesto que un gasto fiscalmente deducible en el impuesto sobre sociedades de la sociedad dominante, no tiene reflejo contable en las cuentas anuales consolidadas. Por su parte, en el ejercicio en que se produzca la reversión de la provisión en las cuentas anuales individuales de la sociedad dominante (que deberá ser objeto de eliminación en las cuentas anuales consolidadas), originará una situación de signo contrario. Es decir, estaremos ante un ingreso fiscal en la tributación de la sociedad dominante, que no tiene reflejo contable en las cuentas anuales consolidadas. En consecuencia, una diferencia entre la base imponible y el resultado contable que generada en un ejercicio, revertirá, con carácter general, en uno posterior, y que de acuerdo con la normativa citada más arriba será preciso calificar.

En este sentido, la eliminación en cuentas anuales consolidadas de la corrección valorativa motivará el correspondiente registro en las cuentas anuales consolidadas del efecto

impositivo asociado a la operación. En particular, y de acuerdo con el principio de prudencia enunciado en el artículo 38.1.c) del Código de Comercio y desarrollado en la Resolución de este Instituto de 9 de octubre de 1997, en cuya norma primera, apartado 2, se indica que *“los impuestos diferidos deberán ser objeto de contabilización en todo caso”*, en el balance consolidado deberá figurar un impuesto diferido por el efecto fiscal que la citada corrección valorativa haya tenido en la base imponible de la sociedad dominante.

**b) La sociedad dependiente forma parte del “Grupo fiscal”.**

En caso de que la sociedad dependiente tribute en el régimen de consolidación fiscal, en aplicación de este régimen especial, la sociedad dependiente integra en la base imponible del “Grupo fiscal”, la base imponible negativa que haya generado en el ejercicio. Por su parte, la sociedad dominante habrá contabilizado la corrección valorativa, e incluido en su base imponible el correspondiente gasto. No obstante, dado que de conformidad con el apartado 2 del artículo 71 del TRLIS deben practicarse las eliminaciones e incorporaciones requeridos por el Real Decreto 1815/1991, de 20 de diciembre, la corrección valorativa contabilizada en las cuentas anuales individuales de la sociedad dominante, habrá sido objeto de eliminación en el cálculo de la base imponible del “Grupo fiscal”, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 27, apartado 3, de las NOFCAC.

Es por ello que el apartado 2.2. de la norma sexta. Sociedades que tributan en régimen de consolidación fiscal, de la Resolución de 9 de octubre de 1997, establece 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 o, en su caso, en las correcciones valorativas correspondientes a la inversión en el capital de una sociedad del grupo, surgirá para la sociedad que tuviera contabilizado dicho resultado, o en su caso dotación, una diferencia de carácter temporal, cuyo registro contable se realizará de acuerdo con las normas generales.”* En consecuencia, la sociedad dominante, en sus cuentas anuales individuales contabilizará, en su caso, un impuesto anticipado.

Desde un punto de vista consolidado, dado que la corrección valorativa debe eliminarse tanto a efectos contables, por aplicación del artículo 27.3 de las NOFCAC, como a efectos fiscales, por aplicación el artículo 71 del TRLIS, en las cuentas anuales consolidadas no se producirá ninguna diferencia entre la base imponible y el resultado contable y, por tanto, la eliminación de la corrección valorativa descrita en la consulta no requerirá registro contable alguno, salvo la eliminación del impuesto anticipado, previamente contabilizado, en su caso, en las cuentas anuales individuales de la sociedad dominante.