

Consulta 3

Sobre el tratamiento contable en las cuentas anuales individuales de una sociedad de la deducción por doble imposición interna de plusvalías, originada en la transmisión de acciones a otra empresa perteneciente a su mismo grupo, cuando adicionalmente ambas sociedades tributan en el régimen de consolidación fiscal.

Respuesta

Una sociedad (en adelante, la sociedad A) formaliza un contrato de compraventa con otra sociedad de su grupo (en adelante, la sociedad B), de las acciones representativas del 50% del capital social de una tercera sociedad del mismo grupo (en adelante, la sociedad C).

Según se manifiesta en la consulta, la sociedad A registró en sus cuentas anuales individuales el resultado que surge de la operación, al entender que dicha transacción cumple con los requerimientos establecidos en la consulta número 11 del Boletín de este Instituto nº 48, de diciembre de 2001 (en adelante, BOICAC).

Las sociedades A, B y C tributan en el régimen de consolidación fiscal, regulado en los artículos 64 y siguientes del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo (en adelante, TRLIS; artículos 78 y siguientes de la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, en el ejercicio en que se realizó la operación). Como consecuencia de lo dispuesto en el citado régimen especial, el resultado contable registrado por la sociedad A fue eliminado, a efectos fiscales, en el cálculo de la base imponible consolidada, quedando obligado el grupo a incorporarlo en el futuro cuando concurren los supuestos previstos en la norma tributaria.

En este punto, cabe indicar que este Instituto no entra a valorar la situación concreta descrita en la consulta, por lo que la contestación se realiza bajo la hipótesis de aceptar la existencia del citado resultado, aspecto que deberán valorar los administradores de la sociedad A de acuerdo con lo indicado en la citada consulta número 11 del BOICAC nº 48.

Una vez realizada esta precisión, según se manifiesta en la consulta, en la contabilización del gasto por impuesto sobre beneficios del ejercicio de la venta, y de conformidad con lo establecido en la Resolución del ICAC de 9 de octubre de 1997, sobre algunos aspectos de la norma de valoración decimosexta del Plan General de

Contabilidad, parcialmente modificada por la RICAC de 15 de marzo de 2002, la sociedad A registró en sus cuentas anuales individuales un impuesto sobre beneficios diferido por un importe equivalente al pasivo fiscal derivado de la exigencia de la futura incorporación del resultado eliminado.

Por último, según contestación de la Dirección General de Tributos, la sociedad A se beneficiará en el ejercicio en que se produzca la incorporación fiscal de la plusvalía a la base imponible consolidada, de la deducción por doble imposición de plusvalías de fuente interna regulada en el artículo 30.5 del TRLIS, calculándose su importe sobre la base del incremento neto de los beneficios no distribuidos obtenidos por la sociedad C, desde la fecha de adquisición de las acciones de C por la sociedad A, hasta la fecha en que se produzca la incorporación efectiva a la base imponible del resultado eliminado.

En particular, la cuestión suscitada hace referencia a si resultaría correcto el registro contable en la sociedad A, en el ejercicio de la venta y siguientes, de un crédito fiscal vinculado al impuesto sobre beneficios diferido registrado, con el límite máximo de dicho impuesto diferido, en concepto de deducción por doble imposición sobre plusvalías de fuente interna, para reflejar la deducción a que tendrá derecho en el futuro, cuando se incorpore a la base imponible consolidada el resultado obtenido en la venta. Y, en su caso, por qué importe debería contabilizarse.

De conformidad con lo dispuesto en el apartado 2.4.1 de la Norma sexta. Sociedades que tributan en régimen de consolidación fiscal, de la mencionada Resolución de este Instituto de 9 de octubre de 1997 (modificada por Resolución de 15 de marzo de 2002), *"Las deducciones y bonificaciones de la cuota del Impuesto sobre Sociedades afectarán al cálculo del impuesto devengado en cada sociedad por el importe efectivo de las mismas que sea aplicable en el régimen de consolidación fiscal y no por el importe, inferior o superior, que correspondería a cada sociedad en régimen de tributación individual. Sin perjuicio de las especialidades propias de este régimen, el tratamiento contable de las citadas deducciones y bonificaciones deberá realizarse en sintonía con lo dispuesto en la norma primera y tercera de la presente Resolución"*.

En concreto, la Norma tercera. Deducciones y bonificaciones en la cuota, en su apartado 2, dispone que *"También serán objeto de registro las deducciones y bonificaciones no aplicadas en la declaración del ejercicio por dicho tributo, cuando no existan dudas razonables de que se podrán aplicar en futuros ejercicios, en los términos descritos en el apartado 9 de la norma primera"*.

Adicionalmente, la Norma de valoración primera. Aplicación del principio de prudencia,

apartado 9, señala que *"Serán objeto de registro contable los créditos derivados de deducciones y bonificaciones pendientes de aplicar fiscalmente en la declaración del impuesto sobre sociedades por insuficiencia de cuota, cuando habiéndose realizado la actividad u obtenido el rendimiento que origine el derecho a la deducción o bonificación, una estimación razonable de la evolución de la empresa indique que podrán ser objeto de aplicación futura.*

También serán objeto de registro, en los términos señalados en el presente apartado, las deducciones que ocasionen en ejercicios futuros un menor gravamen del beneficio obtenido en una operación realizada en el ejercicio, siempre que sea previsible el cumplimiento de las condiciones establecidas por la norma fiscal para su perfección; en particular, la realización de la reinversión.

Se presumirá que la aplicación futura de los citados derechos no está suficientemente asegurada, al menos, en los siguientes casos:

- Cuando habiéndose producido la actividad u obtenido el rendimiento que origine el derecho a la deducción o bonificación, existan dudas razonables sobre el cumplimiento de los requisitos establecidos para hacerlas efectivas;..."*

Con base en lo anteriormente expuesto, y en la medida en que de acuerdo con la normativa fiscal, la sociedad A tenga reconocido un crédito fiscal sobre la base del incremento neto de los beneficios no distribuidos obtenidos por la sociedad C y, en consecuencia, asociado hasta dicho importe con el pasivo derivado del diferimiento en la imputación fiscal del resultado obtenido en la enajenación de las participaciones, el registro del efecto impositivo de la operación deberá tener en cuenta esta circunstancia.

A este respecto, y siempre que no existan dudas sobre el cumplimiento de los requisitos establecidos para hacer efectivo el crédito por deducción pendiente, en el momento inicial procederá registrar en la sociedad A el crédito a que tendría derecho de producirse en dicho momento la incorporación fiscal de la plusvalía, es decir, en función de los beneficios no distribuidos obtenidos por la sociedad cuyas participaciones son objeto de transmisión hasta dicha fecha, debiendo posteriormente y a medida que se produzca el devengo de beneficios o pérdidas de la sociedad C, ajustar el importe del crédito inicialmente reconocido, con el límite máximo del impuesto diferido que figure en el pasivo del balance. Tanto el impuesto diferido como el crédito fiscal deberán lucir por separado en sus correspondientes partidas.

No procederá en ningún caso contabilizar desde el inicio de la operación, el importe total de la deducción que, al amparo de la posterior evolución de dichos beneficios, en su caso, pueda corresponder a la sociedad A.