



INMACULADA DE BENITO CÁMARA
DANIEL PÉREZ MARTÍN

Profesores del CEF

BOICAC núm. 61, marzo 2005. Consulta 2

SUMARIO:

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 «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 16.^a de la quinta parte del PGC 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 PGC, 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 16.^a del PGC 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.^a Impuesto sobre Sociedades, incluida en la quinta parte del PGC, dispone que, para la contabilización del Impuesto sobre Sociedades, se considerarán las diferencias que puedan existir entre el resultado contable y el resultado fiscal, entendiéndose 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 períodos 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 períodos 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 art. 65 de las NOFCAC, en desarrollo de lo previsto en la regla 8.^a del art. 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 dividendos repartidos entre sociedades del grupo fiscal y otros resultados para la determinación de la base imponible consolidada por operaciones realizadas entre sociedades que forman el grupo a efectos fiscales, se produce una diferencia no reversible, y, por lo tanto permanente, surgirá para la sociedad que tuviera contabilizado o correspondiera dicho resultado una diferencia permanente respecto a la base imputable que hubiera resultado en régimen de declaración individual, y su registro contable se realizará de acuerdo a 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 del 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.

EJEMPLO:

La sociedad «DÍA» suscribió en la constitución de la sociedad «NOCHE» títulos representativos del 80 por 100 del capital. La emisión se realizó a la par y tuvo lugar el 01-01-20X5.

El importe satisfecho por la adquisición ascendió a 800 u.m.

La evolución de los fondos propios de la sociedad «NOCHE» a lo largo de los años 20X5 y 20X6 ha sido la siguiente:

Fondos propios	Año 20X5	Año 20X6
Capital	1.000	1.000
Pérdidas y ganancias	(65)	100
– Resultados negativos de ejercicios anteriores ..		(65)
Total fondos propios	935	1.035

Las cuentas de Pérdidas y ganancias individuales correspondientes al año 20X5 de ambas sociedades se presentan a continuación:

Cuenta de Pérdidas y ganancias	Sociedad «DÍA»	Sociedad «NOCHE»
Debe		
Gastos	588	700
Dotación provisión participación «NOCHE»	52	–
Impuesto devengado	126	(35)
Resultado «DÍA»	234	
Total Debe	1.000	665
Haber		
Ingresos	1.000	600
Resultado «NOCHE»	–	65
Total Haber	1.000	665

La sociedad «NOCHE» no tiene dudas de poder generar en los ejercicios siguientes la suficiente carga fiscal para poder compensar la totalidad de la base imponible negativa generada en el ejercicio, por lo que ha contabilizado el «Crédito por pérdidas a compensar del ejercicio 20X5», por importe de 35 (0,35 × 100).

.../...

.../...

De las cuentas de Pérdidas y ganancias anteriores, se obtiene la siguiente información:

Concepto	Sociedad «DÍA»	Sociedad «NOCHE»
Ingresos	1.000	600
– Gastos	– 588	– 700
– Dotación provisión participación «NOCHE» ..	– 52	
Beneficio antes de impuestos	360	– 100
+ / – Diferencias permanentes	–	–
+ / – Diferencias temporales	–	–
Base imponible/Resultado contable ajustado	360	– 100
× 35%	× 35%	× 35%
Cuota íntegra/Impuesto bruto	126	–
– Deducciones	–	–
Cuota líquida/Impuesto devengado	126	–
– Retenciones y pagos a cuenta	– 12	– 10
Cuota diferencial	114	– 10

SE PIDE:

1. Asientos de eliminación del grupo «DÍA Y NOCHE» correspondientes al año 20X5, si la sociedad dependiente tributa en el Impuesto sobre Sociedades en el régimen general.
2. Asientos de eliminación del grupo «DÍA Y NOCHE» correspondientes al año 20X6, si la sociedad dependiente tributa en el Impuesto sobre Sociedades en el régimen general.
3. Asientos de eliminación del grupo «DÍA Y NOCHE» correspondientes al año 20X5, si la sociedad dependiente forma parte del grupo fiscal.
4. Asientos de eliminación del grupo «DÍA Y NOCHE» correspondientes al año 20X6, si la sociedad dependiente forma parte del grupo fiscal.

Solución:

1. **Asientos de eliminación del grupo «DÍA Y NOCHE» correspondientes al año 20X5, si la sociedad dependiente tributa en el Impuesto sobre Sociedades en el régimen general.**

Para obtener la cuenta de Pérdidas y ganancias del grupo «DÍA Y NOCHE», se procederá en primer lugar a elaborar, partiendo de las cuentas anuales individuales de las sociedades del grupo, la cuenta de Pérdidas y ganancias agregada:

.../...

.../...

Cuenta de Pérdidas y ganancias	Sociedad «DÍA»	Sociedad «NOCHE»	Cuenta de Pérdidas y ganancias agregada
Debe			
Gastos	588	700	1.288
Dotación provisión participación «NOCHE»	52	-	52
Impuesto devengado	126	(35)	91
Resultado «DÍA»	234		234
Total Debe	1.000	665	1.665
Haber			
Ingresos	1.000	600	1.600
Resultado «NOCHE»	-	65	65
Total Haber	1.000	665	1.665

Artículo 27.3 de las NOFCAC: «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».

De acuerdo con lo establecido en el artículo anterior, se procederá en primer lugar a eliminar la provisión dotada por la sociedad dominante «DÍA», en aplicación de lo establecido en la Norma 8.^a del PGC:

Fondos propios de «NOCHE» a 31-12-20X5: 935	
80% × 935	748
Coste de la participación	800
	(52)
Depreciación	

Como se puede observar en la cuenta de Pérdidas y ganancias, así como en el cálculo del impuesto correspondiente a la sociedad «DÍA», se ha considerado como gasto la corrección valorativa contabilizada por la sociedad dominante en sus cuentas anuales individuales como consecuencia de las pérdidas originadas en la sociedad dependiente, puesto que fiscalmente dicha provisión es deducible para el cálculo de la base imponible de la sociedad dominante, puesto que así lo establece el artículo 12 del TRLIS.

ASIENTO DE ELIMINACIÓN DE LAS CORRECCIONES VALORATIVAS EN BALANCE

52	Provisión depreciación participación empresas del grupo («DÍA»)	
	a Pérdidas y ganancias («DÍA»)	52
_____	x _____	.../...

.../...

ASIENTO DE ELIMINACIÓN DE LAS CORRECCIONES VALORATIVAS
EN PÉRDIDAS Y GANANCIAS

52	<i>Resultado («DÍA»)</i>		
	<i>a Dotación provisión participación «NOCHE» («DÍA»)</i>	52	
_____	x _____		

Si en este momento procedemos a elaborar la cuenta de Pérdidas y ganancias consolidada, incluyendo únicamente la eliminación efectuada correspondiente a la corrección valorativa de acuerdo con lo establecido por el artículo 27.3 de las NOFCAC, se 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.

Cuenta de Pérdidas y ganancias	Sociedad «DÍA»	Sociedad «NOCHE»	Cuenta de Pérdidas y ganancias agregada	Eliminaciones		Cuenta de Pérdidas y ganancias consolidada
				Debe	Haber	
Debe						Debe
Gastos	588	700	1.288			1.288
Dotación provisión participación «NOCHE»	52	–	52		52	–
Impuesto devengado	126	(35)	91			91
Resultado «DÍA»	234		234	52		286
Total Debe	1.000	665	1.665			1.665
Haber						Haber
Ingresos	1.000	600	1.600			1.600
Resultado «NOCHE»	–	65	65			65
Total Haber	1.000	665	1.665	80	80	1.665

De todo lo anterior, se deduce que 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 concreto, en el balance consolidado deberá figurar el impuesto diferido por el efecto fiscal que la corrección valorativa haya tenido en la base imponible de la sociedad dominante.

Por su parte, en el ejercicio en que se produzca la reversión de la provisión en las cuentas anuales individuales (en el supuesto en el año 20X6), se originará una situación de signo contrario.

Lo anterior queda recogido en el siguiente cuadro:

Años	Gasto cuentas individuales	Gasto cuentas consolidadas	Ajuste en base	Ajuste en cuota
20X5	52	–	(52)	(18,20)
	Ingreso cuentas individuales	Ingreso cuentas consolidadas	Ajuste en base	Ajuste en cuota
20X6	52	–	52	18,20

.../...

.../...

ASIENTO DE REGISTRO DEL IMPUESTO DIFERIDO EN BALANCE

18,20	Pérdidas y ganancias («DÍA»)	
	a Impuesto sobre beneficios diferido («DÍA»)	18,20
_____ x _____		

ASIENTO DE REGISTRO DEL IMPUESTO EN PÉRDIDAS Y GANANCIAS

18,20	Impuesto sobre beneficios («DÍA»)	
	a Resultado («DÍA»)	18,20
_____ x _____		

Tras los ajustes anteriores, la cuenta de Pérdidas y ganancias consolidada del grupo será:

Cuenta de Pérdidas y ganancias	Sociedad «DÍA»	Sociedad «NOCHE»	Cuenta de Pérdidas y ganancias agregada	Eliminaciones		Cuenta de Pérdidas y ganancias consolidada
				Debe	Haber	
Debe						Debe
Gastos	588	700	1.288			1.288
Dotación provisión participación «NOCHE»	52	-	52		52,00	-
Impuesto devengado	126	(35)	91	18,20		109,20
Resultado «DÍA»	234		234	52	18,20	267,80
Total Debe	1.000	665	1.665			1.665
Haber						Haber
Ingresos	1.000	600	1.600			1.600
Resultado «NOCHE»	-	65	65			65
Total Haber	1.000	665	1.665	70,20	70,20	1.665

En el siguiente cuadro se presentan debidamente calculados, por un lado, la cuota líquida que le correspondería al grupo si la sociedad dependiente no tributara en el régimen general y, por otro lado, el gasto que es el que figura en la cuenta de Pérdidas y ganancias consolidada por seguirse un principio de devengo en la contabilización del impuesto, de acuerdo con la norma 16.^a del PGC, lo que genera un impuesto diferido por la diferencia 18,20 (109,20 – 91), al ser menor la cuota líquida que el impuesto devengado.

Concepto	Liquidación del impuesto para el grupo	Cálculo del impuesto devengado para el grupo
Ingresos (1.000 + 600)	1.600	1.600
- Gastos (588 + 700)	- 1.288	- 1.288
Beneficio antes de impuestos	312	312
+ / - Diferencias permanentes	-	-
+ / - Diferencias temporales	(52)	-

.../...		
Base imponible /Resultado contable ajustado × 35%	260 × 35%	312 × 35%
Cuota íntegra/Impuesto bruto – Deducciones	91 –	109,20 –
Cuota líquida/Impuesto devengado – Retenciones y pagos a cuenta	91 – 12	109,20
Cuota diferencial	79	

DIFERENCIA DE PRIMERA CONSOLIDACIÓN

Fondos propios de «NOCHE» en la fecha de primera consolidación	1.000
80% de los Fondos Propios de «NOCHE»: (0,80 × 1.000)	800
Coste de la participación	800

ASIENTO DE ELIMINACIÓN INVERSIÓN-FONDOS PROPIOS EN BALANCE

1.000	Capital («NOCHE»)		
		a Participación en «NOCHE» («DÍA»)	800
		a Interés de socios externos (0,20 × 1.000)	200
		x	

ASIENTO DE ATRIBUCIÓN DE RESULTADOS EN BALANCE

267,80	Pérdidas y ganancias («DÍA»)		
13,00	Pérdidas y ganancias atribuidas a socios externos (0,20 × 65)		
		a Pérdidas y ganancias atribuidas a la sociedad dominante [267,80 – (0,80 × 65)]	215,80
		a Pérdidas y ganancias («NOCHE»)	65,00
		x	

ASIENTO DE ATRIBUCIÓN DE RESULTADOS EN PÉRDIDAS Y GANANCIAS

215,80	Resultado atribuido a la sociedad dominante		
65,00	Resultado («NOCHE»)		
		a Resultado («DÍA»)	267,80
		a Resultado atribuido a socios externos	13,00
		x	.../...

.../...

A continuación se presenta la cuenta de Pérdidas y ganancias consolidada del grupo correspondiente al año 20X5:

Cuenta de Pérdidas y ganancias	Sociedad «DÍA»	Sociedad «NOCHE»	Cuenta de Pérdidas y ganancias agregada	Eliminaciones		Cuenta de Pérdidas y ganancias consolidada
				Debe	Haber	
Debe						Debe
Gastos	588	700	1.288			1.288
Dotación provisión participación «NOCHE»	52	-	52		52,00	-
Impuesto devengado	126	(35)	91	18,20		109,20
Resultado «DÍA»	234		234	52,00	286,00	-
Resultado atribuido sociedad dominante				215,80		215,80
Total Debe	1.000	665	1.665			1.613,00
Haber						Haber
Ingresos	1.000	600	1.600			1.600
Resultado «NOCHE»	-	65	65	65,00		-
Resultado atribuido a socios externos					13,00	13,00
Total Haber	1.000	665	1.665	70,20	70,20	1.613,00

2. Asientos de eliminación del grupo «DÍA Y NOCHE» correspondientes al año 20X6, si la sociedad dependiente tributa en el Impuesto sobre Sociedades en el régimen general.

En el año 20X6 la sociedad «DÍA» habrá eliminado en sus cuentas individuales la provisión dotada en el ejercicio anterior, por haberse recuperado el patrimonio de la dependiente. En consecuencia, se habrá de eliminar en las cuentas anuales consolidadas:

ASIENTO DE ELIMINACIÓN DE LAS CORRECCIONES VALORATIVAS EN BALANCE

52	<i>Pérdidas y ganancias («DÍA»)</i>	
	<i>a Reservas («DÍA»)</i>	52
_____ x _____		

ASIENTO DE ELIMINACIÓN DE LAS CORRECCIONES VALORATIVAS EN PÉRDIDAS Y GANANCIAS

52	<i>Exceso provisión depreciación participación «NOCHE» («DÍA»)</i>	
	<i>a Resultado («DÍA»)</i>	52
_____ x _____		.../...

.../...

Tal y como se comentó en el año 20X5, en el año actual se produce la reversión de la totalidad del impuesto diferido surgido en el ejercicio anterior, por haberse recuperado la totalidad de las pérdidas (en otro caso, la reversión se iría produciendo en la medida en que se vayan recuperando). En consecuencia, los asientos a realizar serán los siguientes:

ASIENTO DE ELIMINACIÓN EN BALANCE

18,20	<i>Impuesto sobre beneficios diferido</i>		
		a Pérdidas y ganancias («DÍA»)	18,20
_____		x _____	

ASIENTO DE ELIMINACIÓN EN PÉRDIDAS Y GANANCIAS

18,20	<i>Impuesto sobre beneficios («DÍA»)</i>		
		a Resultado («DÍA»)	18,20
_____		x _____	

3. Asientos de eliminación del grupo «DÍA Y NOCHE» correspondientes al año 20X5, si la sociedad dependiente forma parte del grupo fiscal.

En el caso de que la dependiente forme parte del grupo fiscal de la dominante por cumplirse los requisitos exigidos por el TRLIS, el sujeto pasivo del impuesto es el grupo fiscal, siendo la sociedad dominante quien se encargará de efectuar el ingreso de la cuota correspondiente, lo que no exime a las sociedades que constituyen el grupo fiscal de presentar su liquidación del impuesto.

El mencionado TRLIS establece que para calcular la base imponible del grupo fiscal se habrán de tener en cuenta las eliminaciones que se establezcan en las NOFCAC; en consecuencia, como se ha de realizar la eliminación correspondiente a la provisión dotada por la dominante (art. 27.3 de las NOFCAC), esta eliminación se tendrá en cuenta para determinar la base imponible del grupo fiscal.

ASIENTO DE ELIMINACIÓN DE LAS CORRECCIONES VALORATIVAS EN BALANCE

52	<i>Provisión depreciación participación empresas del grupo («DÍA»)</i>		
		a Pérdidas y ganancias («DÍA»)	52
_____		x _____	

.../...

.../...

ASIENTO DE ELIMINACIÓN DE LAS CORRECCIONES VALORATIVAS
EN PÉRDIDAS Y GANANCIAS

52	<i>Resultado («DÍA»)</i>	<i>a Dotación provisión participación «NOCHE» («DÍA»)</i>	52
_____		x _____	

A continuación, se presentan debidamente calculados tanto la liquidación del impuesto como el cálculo del gasto devengado del grupo fiscal, correspondiente al año 20X5, y teniendo en cuenta las eliminaciones efectuadas:

Concepto	Liquidación del impuesto para el grupo	Cálculo del impuesto devengado para el grupo
Ingresos (1.000 + 600)	1.600	1.600
– Gastos (588 + 700)	– 1.288	– 1.288
Beneficio antes de impuestos	312	312
+ / – Diferencias permanentes	–	–
+ / – Diferencias temporales	–	–
Base imponible /Resultado contable ajustado	312	312
× 35%	× 35%	× 35%
Cuota íntegra/Impuesto bruto	109,20	109,20
– Deducciones	–	–
Cuota líquida/Impuesto devengado	109,20	109,20
– Retenciones y pagos a cuenta (12 +10) ..	– 22	
Cuota diferencial	87,20	

Como se puede observar, al ser sujeto pasivo el grupo fiscal, se han considerado tanto los ingresos como los gastos de ambas sociedades una vez realizadas las eliminaciones (de ahí que no se haya considerado la provisión), así como las retenciones de ambas.

A la vista de la liquidación fiscal, en Balance se habrán de ajustar las siguientes cuentas:

- El crédito por pérdidas que figurará en la sociedad dependiente por el 35 por 100 de su base imponible negativa (– 100), que no corresponde al grupo fiscal puesto que éste ha generado base imponible positiva.
- El crédito contabilizado por la dependiente por 10 correspondiente a una cuota diferencial a devolver, cuando el grupo fiscal ha generado cuota diferencial a ingresar.
- Se habrá de minorar la deuda reconocida por la dominante en sus cuentas individuales, puesto que la cuota diferencial del grupo fiscal es menor.
- Y, por último, se habrá de minorar el resultado de la sociedad dominante puesto que ha contabilizado a nivel individual un menor gasto por Impuesto sobre Sociedades, al haber considerado la provisión como gasto deducible cuando para el grupo fiscal no lo es.

.../...

.../...

ASIENTO DE ELIMINACIÓN EN BALANCE

26,80	Hacienda Pública, acreedor por Impuesto sobre Socie- dades («DÍA»)		
	(114 – 87,20)		
18,20	Pérdidas y ganancias («DÍA»)		
	(0,35 × 52)		
		a Crédito por bases imponi- bles negativas («NOCHE»)	35,00
		(0,35 × 100)	
		a Hacienda Pública, deudor por devolución de impues- tos («NOCHE»)	10,00
	_____	x _____	

En la cuenta de Pérdidas y ganancias se habrán de realizar los siguientes ajustes:

- Se eliminará el ingreso contabilizado por la dependiente correspondiente al crédito por bases imponibles negativas contabilizado.
- Se minorará el gasto por Impuesto sobre Sociedades contabilizado por la dominante, puesto que el gasto del grupo fiscal es menor.
- Por último, se ajustará el resultado de la dominante.

ASIENTO DE ELIMINACIÓN EN PÉRDIDAS Y GANANCIAS

35,00	Impuesto sobre Sociedades («NOCHE»)		
		a Impuesto sobre Socie- dades («DÍA»)	16,80
		(126 – 109,20)	
		a Resultado «DÍA»	18,20
	_____	x _____	

ASIENTO DE ATRIBUCIÓN DE RESULTADOS EN BALANCE

267,80	Pérdidas y ganancias («DÍA»)		
13,00	Pérdidas y ganancias atri- buidas a socios externos		
	(0,20 × 65)		
		a Pérdidas y ganancias atri- buidas a la sociedad dominante	215,80
		[267,80 – (0,80 × 65)]	
		a Pérdidas y ganancias («NOCHE»)	65,00
	_____	x _____	.../...

.../...

ASIENTO DE ATRIBUCIÓN DE RESULTADOS EN PÉRDIDAS Y GANANCIAS

215,80	Resultado atribuido a la sociedad dominante		
65,00	Resultado («NOCHE»)		
		a Resultado («DÍA»)	267,80
		a Resultado atribuido a socios externos	13,00
		x	

La cuenta de Pérdidas y ganancias consolidada del grupo fiscal se observa que es la misma que en el caso anterior, al no haberse producido otras operaciones que las derivadas de la provisión:

Cuenta de Pérdidas y ganancias	Sociedad «DÍA»	Sociedad «NOCHE»	Cuenta de Pérdidas y ganancias agregada	Eliminaciones		Cuenta de Pérdidas y ganancias consolidada
				Debe	Haber	
Debe						Debe
Gastos	588	700	1.288			1.288
Dotación provisión participación «NOCHE»	52	-	52		52,00	-
Impuesto devengado	126	(35)	91	18,20		109,20
Resultado «DÍA»	234		234	52,00	286,00	-
Resultado atribuido sociedad dominante				215,80		215,80
Total Debe	1.000	665	1.665			1.613,00
Haber						Haber
Ingresos	1.000	600	1.600			1.600
Resultado «NOCHE»	-	65	65	65,00		-
Resultado atribuido a socios externos					13,00	13,00
Total Haber	1.000	665	1.665	70,20	70,20	1.613,00

4. Asientos de eliminación del grupo «DÍA Y NOCHE» correspondientes al año 20X6, si la sociedad dependiente forma parte del grupo fiscal.

En el año 20X6, la sociedad «DÍA» habrá eliminado en sus cuentas individuales la provisión dotada en el ejercicio anterior, por haberse recuperado el patrimonio de la dependiente. En consecuencia, se habrá de eliminar en las cuentas anuales consolidadas:

ASIENTO DE ELIMINACIÓN DE LAS CORRECCIONES VALORATIVAS EN BALANCE

52	Pérdidas y ganancias («Día»)		
		a Reservas («Día»)	52
		x	

.../...

.../...

ASIENTO DE ELIMINACIÓN DE LAS CORRECCIONES VALORATIVAS EN PÉRDIDAS Y GANANCIAS			
52	<i>Exceso provisión depreciación participación «NOCHE» («DÍA»)</i>		
	<i>a Resultado («DÍA»)</i>		52
	_____ x _____		
En el año 20X6, se habrá de efectuar un ajuste en Balance y otro en Pérdidas y ganancias, ya que al no constituir la provisión un ingreso para el grupo fiscal, el gasto por el impuesto es menor y en consecuencia es mayor el beneficio:			
18,20	<i>Reservas («DÍA»)</i>	<i>a Pérdidas y ganancias («DÍA»)</i>	18,20
	_____ x _____		
18,20	<i>Resultado («DÍA»)</i>	<i>a Impuesto sobre beneficios</i>	18,20
	_____ x _____		

BOICAC núm. 60, diciembre 2004. Consulta 1**SUMARIO:**

Sobre la incidencia de la retroacción contable acordada en una fusión.

Respuesta:

El artículo 235 del Texto Refundido de la Ley de Sociedades Anónimas (en adelante, TRLSA), aprobado por Real Decreto Legislativo 1564/1989, de 22 de diciembre, indica que el proyecto de fusión contendrá, entre otras, al menos, la mención a la fecha a partir de la cual las operaciones de las sociedades que se extingan habrán de considerarse realizadas a efectos contables por cuenta de la sociedad a la que traspasan su patrimonio. Adicionalmente, en virtud del artículo 245 del TRLSA, la eficacia de la fusión quedará supeditada a la inscripción de la nueva sociedad o, en su caso, a la inscripción de la absorción. Por tanto, hasta que ésta no se produzca, todas las sociedades que participan en la fusión deberán formular cuentas anuales, dado que no se ha producido la extinción de

ninguna de ellas. En este sentido, en un supuesto en que se produce una fusión por absorción, cuya fecha de inscripción es posterior al cierre del ejercicio, las sociedades participantes deberán formular sus cuentas anuales individuales a dicha fecha de cierre; en concreto, las cuentas anuales de la sociedad absorbente no incluirán los activos y pasivos de la absorbida, que aún no forman parte de su patrimonio, sin perjuicio de que si se han acordado efectos contables con anterioridad a la fecha de fusión, la absorbente habrá asumido la gestión de la absorbida, lo que obligará a informar en la memoria detalladamente respecto del contenido y consecuencias del proceso en marcha, así como a recoger en la cuenta de Pérdidas y ganancias los efectos a que se ha hecho referencia, ya que, al realizar la sociedad absorbida operaciones por cuenta de otra, se considerarán que son ingresos y gastos en la sociedad por cuenta de la que se realizan, es decir, la absorbente.

EJEMPLO:

La sociedad «GRANDE, S.A.» y la sociedad «PEQUEÑA, S.A.» acuerdan el día 30 noviembre de 20X1 la fusión por absorción de esta última por la sociedad «GRANDE, S.A.», con efectos contables desde esa misma fecha. La inscripción de la absorción se produce el día 4 de enero del año 20X2, sin perjuicio de que ambas sociedades cierren cuentas a 31 de diciembre del 20X1.

Resumiendo la actividad de la sociedad «PEQUEÑA» durante el ejercicio 20X1 antes del 30 de noviembre, los gastos, sin incluir la amortización del inmovilizado material, ascienden a 25.600 euros y los ingresos a 52.750 euros.

Durante el mes de diciembre de 20X1, la sociedad «PEQUEÑA, S.A.» ha realizado exclusivamente las siguientes operaciones:

- El día 15 de diciembre cobra por bancos la prestación de un servicio que forma parte de su actividad principal por importe de 2.500 euros.
- El día 31 de diciembre procede a dotar la amortización de su inmovilizado material por un importe de 12.000 euros, dotando la citada amortización por el método lineal y no habiéndose producido altas ni bajas en el ejercicio 20X1 en el citado inmovilizado.

SE PIDE: Reflejar las consecuencias contables de las operaciones descritas.

Nota: no se consideran aspectos fiscales.

Solución:

La sociedad «PEQUEÑA» (sociedad absorbida) tiene la obligación de cerrar sus cuentas anuales, en tanto en cuanto mantenga su personalidad jurídica.

A efectos de solución del supuesto, no se consideran las operaciones anteriores al 30 de noviembre de 20X1, las cuales habrán sido contabilizadas con normalidad.

.../...

.../...

El 15 de diciembre debió realizar el siguiente asiento:

2.500,00	<i>Bancos c/c (572)</i>		
		<i>a Ingresos por prestaciones de servicios por cuenta de la Sociedad «GRANDE» (705X)</i>	2.500,00
		x	

De acuerdo con la consulta del ICAC número 1 del BOICAC 60, la sociedad absorbida deberá registrar los ingresos y gastos, pero habrá de identificarlos como por cuenta de la absorbente y detallarlos tanto en la cuenta de Pérdidas y ganancias como en la Memoria.

El 31 de diciembre procedería pues el siguiente asiento:

11.000,00	<i>Amortización inmovilizado material (682)</i>		
1.000,00	<i>Amortización inmovilizado material por cuenta de la Sociedad «GRANDE» (682X)</i>	<i>a Amortización acumulada inmovilizado material (282)</i>	12.000,00
		x	

En este asiento, la sociedad «PEQUEÑA» ha considerado como gastos por cuenta propia la amortización del inmovilizado material correspondiente a los primeros 11 meses de 20X1 y como gastos por cuenta de la sociedad «GRANDE» la amortización desde la fecha de los efectos contables de la fusión, es decir, la amortización correspondiente al mes de diciembre.

Siguiendo el criterio vertido por el ICAC en la contestación a la citada consulta, la cuenta de Pérdidas y ganancias de la sociedad «PEQUEÑA» deberá distinguir los resultados por cuenta propia, de aquellos resultados obtenidos por ella, pero que son por cuenta de la absorbente. Esto es así para dar cumplimiento al proyecto de fusión que ambas han suscrito.

Si bien, no ha habido una transmisión efectiva del patrimonio y por tanto los activos de la sociedad «PEQUEÑA» se mantienen en su Balance a fecha de cierre de las cuentas anuales.

Por tanto, la cuenta de Pérdidas y ganancias de «PEQUEÑA» quedaría:

.../...

.../...

Cuenta de Pérdidas y ganancias de la Sociedad «PEQUEÑA, S.A.»

Gastos	Importe	Ingresos	Importe
Por cuenta de la sociedad «GRANDE» (absorbente)	1.000,00	Por cuenta de la sociedad «GRANDE» (absorbente)	2.500,00
Resultado por cuenta de la sociedad «GRANDE» (absorbente)	1.500,00		
Por cuenta propia	36.600,00	Por cuenta propia	52.750,00
Resultado por cuenta propia ...	16.150,00		
Total	55.250,00	Total	55.250,00

Por su parte, la sociedad «GRANDE» (absorbente) incorporará como información en la Memoria una indicación del tenor de la siguiente:

«Además del resultado incorporado en la cuenta de Pérdidas y ganancias, por operaciones propias, la sociedad "PEQUEÑA, S.A." a absorber, estando pendiente la inscripción, ha realizado operaciones por cuenta de la sociedad "GRANDE, S.A." por el siguiente importe».

Indicando igualmente en la Memoria el resultado propio y el que realiza la sociedad «PEQUEÑA» por cuenta de la sociedad «GRANDE».

Gastos	Importe	Ingresos	Importe
Amortización del inmovilizado material de la sociedad «PEQUEÑA»	1.000,00	Prestaciones de servicios a través de la sociedad «PEQUEÑA» ...	2.500,00
Resultado	1.500,00		

Por último, prescindiendo de los ajustes que pudieran derivarse de las nuevas valoraciones que en su caso se debieran efectuar, el asiento de imputación de ingresos y gastos será:

a) Los ingresos y gastos propios de la sociedad «PEQUEÑA» (absorbida), suponiendo que éstos provienen de las operaciones realizadas antes de los efectos contables, formarán parte de los Fondos Propios anulados de la sociedad «PEQUEÑA» (absorbida) en contraprestación de las acciones de la sociedad «GRANDE» (absorbente), por los socios de la sociedad «PEQUEÑA», por tanto:

- En la sociedad «PEQUEÑA» (absorbida):

16.150,00 Resultados

a Socios, cuenta de fusión 16.150,00

_____ x _____ .../...

.../...

- Recepción de esos resultados en la sociedad «GRANDE» (absorbente):

16.150,00	Socios, cuenta de fusión		
		a Acciones emitidas	16.150,00
_____		x _____	

- b) Por lo que respecta a los resultados con retroactividad contable, se realiza lo siguiente:

- En la sociedad «PEQUEÑA» (absorbida):

2.500,00	Ingresos por cuenta de la sociedad «Grande» (absorbente)		
		a Gastos por cuenta de la sociedad «GRANDE» (absorbente)	1.000,00
		a Resultados por cuenta de la sociedad «GRANDE» (absorbente)	1.500,00
_____		x _____	

1.500,00	Resultados por cuenta de la sociedad «GRANDE» (absorbente)		
		a Socios, cuenta de fusión	1.500,00
_____		x _____	

- c) En la sociedad «GRANDE» (absorbente), debido a que se reconocen los efectos retroactivos de la fusión, cabe hacer el siguiente apunte:

1.500,00	Socios, cuenta de fusión		
1.000,00	Gastos	a Ingresos	2.500,00
_____		x _____	

En caso de no reconocer los citados efectos retroactivos, la sociedad «GRANDE» haría por los resultados que faltan de la sociedad «PEQUEÑA»:

1.500,00	Socios fusionados		
		a Resultados	1.500,00
_____		x _____	