



ÁNGEL GONZÁLEZ GARCÍA
FERNANDO JAVIER FERNÁNDEZ GONZÁLEZ

Profesores del CEF

BOICAC núm. 61, marzo 2005. Consulta 1

SUMARIO:

Sobre el tratamiento contable que debe aplicar una sociedad dedicada a la transformación de fincas en plantaciones agroforestales sostenibles para la producción de madera mediante la plantación de árboles.

Respuesta:

La entidad tiene por objeto social, entre otros, la transformación de fincas en plantaciones agroforestales sostenibles para la producción de madera mediante la plantación de árboles. La sociedad transmite a terceros la propiedad de los árboles plantados, asumiendo el mantenimiento hasta la corta y venta de la madera resultante al finalizar el ciclo productivo (19 años). Transcurrido este período se transfiere al cliente el importe obtenido por la venta de la madera, una vez descontada la correspondiente comisión que percibe la empresa por la gestión que realiza. En el contrato «base» firmado por la sociedad con sus clientes se contempla la posibilidad de que éstos transmitan en cualquier momento los árboles a un tercero, que deberá subrogarse en todos y cada uno de los derechos y obligaciones inicialmente acordados. No obstante, deberá comunicar previamente la oferta a la sociedad, que se reserva el derecho de adquisición preferente. Por último, con carácter general, existen otras dos modalidades de contratación. En una, la sociedad asume el compromiso de gestión de venta en el momento en que así lo solicite el cliente. En la segunda, el compromiso es de adquisición en los años 5, 10 y 15, a instancia del cliente y garantizando en cualquier caso una rentabilidad media significativa. El importe de la venta en estos contratos es superior al resto de los contratos que

no contienen esta cláusula. En primer lugar debe resaltarse que el tratamiento contable de las operaciones depende de la verdadera naturaleza económica que subyace en las mismas. Es decir, en el registro contable debe prevalecer el fondo económico de las operaciones sobre su forma jurídica, de tal manera que las cuentas anuales reflejen la imagen fiel del patrimonio, la situación financiera y los resultados de la empresa. En este sentido, será necesario analizar la operación en su conjunto para poder calificarla adecuadamente, de forma que del análisis del fondo económico y jurídico de los contratos suscritos con sus clientes y, del resto de elementos de juicio que concurran en las operaciones realizadas por la empresa, deberá valorarse si el supuesto de hecho suscitado en la consulta es una operación de venta o por el contrario se trata de operaciones de financiación, cuestión que este Instituto no puede entrar a valorar al limitarse sus competencias, en lo relativo a contestación de consultas contables, a emitir criterios interpretativos de carácter general. A este respecto, y desde un análisis de carácter general, se puede afirmar que para considerar contablemente que se ha producido la enajenación de un bien, será necesario que de las condiciones económicas de estas operaciones se desprenda que los riesgos y ventajas sustanciales inherentes a la propiedad del bien han sido efectivamente transmitidos.

Una vez indicado lo anterior, en relación con la operación descrita se pueden realizar las siguientes consideraciones:

1. En aquellos contratos en los que no se hayan transmitido los riesgos y ventajas, por aplicación del principio de prudencia contenido en la primera parte del Plan General de Contabilidad (en adelante PGC), aprobado por Real Decreto 1643/1990, de 20 de diciembre, y que tiene carácter preferencial en nuestro derecho contable, habrá que considerar que estamos ante una operación financiera. En particular, en aquellos contratos que contemplen una opción de venta a favor del cliente, y la correspondiente obligación de recompra para la empresa, debería analizarse adecuadamente el verdadero fondo económico de la operación, pudiéndose llegar a la conclusión de que lo que se produce es una operación financiera en la que un tercero (cliente) cede temporalmente recursos financieros a la sociedad, con la garantía de un activo (árbol), recibiendo en contraprestación una rentabilidad mínima. El ejercicio de la opción por parte del cliente, desde un punto de vista económico racional, dependerá de cuál sea el valor de mercado de los árboles en dichas fechas. En este sentido, cabe pensar que si dicho valor no supera la rentabilidad garantizada, el cliente probablemente ejercerá su opción y, en consecuencia, la sociedad se verá obligada a recomprar los árboles. En los casos en los que de acuerdo con lo expuesto deba predicarse su carácter financiero, la empresa, en el momento inicial, deberá contabilizar la entrada de tesorería con abono a una partida que refleje la deuda por su valor de reembolso. En el activo deberían contabilizarse los intereses pendientes de vencimiento asociados a la operación, cuya imputación a la cuenta de pérdidas y ganancias deberá realizarse con arreglo al principio de devengo y de acuerdo con un criterio financiero.

2. Por el contrario, cuando estemos ante situaciones en las que se ponga de manifiesto que nos encontramos ante operaciones de transmisión de los riesgos y ventajas significativos, bien en el momento inicial o bien en uno posterior, debe tenerse en cuenta lo dispuesto en la norma de valoración 18.^a *Ventas y otros ingresos*, incluida en la quinta parte del PGC, que recoge los criterios para la contabilización de las entregas de bienes y de las prestaciones de servicios. A tal efecto, de acuerdo con las actividades descritas (venta y mantenimiento), la imputación de los ingresos y de los gas-

tos debería realizarse de conformidad con el principio de devengo incluido en la primera parte del PGC, es decir, en el momento en que se produzca la corriente real de bienes y servicios que los mismos representan y con independencia del momento en que se produzca la corriente financiera. Por lo que se refiere al reparto que debe realizarse de la cantidad cobrada entre ingreso del ejercicio e ingreso diferido, debe resaltarse que no sólo deben diferirse costes sino también beneficios. Es decir, ambas actividades deben originar un margen a la sociedad que debe calcularse desde el inicio de la operación, y responder a una lógica creación de valor por parte de la sociedad por dichas actividades. En este sentido, las cantidades que se imputen a la venta del plantón y a las posteriores prestaciones de servicios, deberán realizarse de forma proporcional con los valores de mercado de ambas actividades y teniendo en cuenta la actualización de importes que debe aplicarse en las cantidades asignables a las prestaciones de servicios de años futuros, de tal forma que el ingreso que debe darse en el primer ejercicio no deberá exceder la parte que proporcionalmente le corresponda a la venta del plantón (para lo que deberán tenerse en cuenta los valores normales de mercado para la venta de plantones en los que no se produzca la actividad de mantenimiento posterior), correspondiendo el resto de la cantidad percibida a un ingreso a distribuir en varios ejercicios, al corresponder a la contraprestación obtenida por adelantado por la prestación del servicio de gestión y mantenimiento de los árboles. La imputación de los ingresos diferidos en la cuenta de pérdidas y ganancias deberá realizarse de acuerdo con el porcentaje de realización del citado resultado, en sintonía con el criterio incluido en la norma de valoración 18.^a *Ventas, ingresos por obra ejecutada y otros ingresos*, de la quinta parte de la adaptación del PGC a las empresas constructoras, aprobada por Orden del Ministerio de Economía y Hacienda de 27 de enero de 1993, siempre y cuando concurren las circunstancias allí descritas para la aplicación de este criterio. En cualquier caso, habrá que tener presente el efecto financiero de la operación, en tanto la corriente financiera (cobro) difiera de la corriente real. Finalmente, cuando la nueva naturaleza de la operación así lo requiera, deberá registrarse, en su caso, la oportuna reclasificación de la partida de ingresos a distribuir en una deuda.

3. Adicionalmente, deberán tenerse en cuenta los compromisos suscritos por la empresa en forma de garantías posteriores a la venta del plantón, como las garantías por reposición de árboles, debiendo dotar la sociedad, por el importe de la estimación realizada, las provisiones necesarias para atender dichos compromisos, debiendo tenerse en consideración los criterios contenidos en el PGC para la contabilización de las provisiones por otras operaciones de tráfico, y no pudiendo en ningún caso cubrirse dichas provisiones con las plusvalías latentes que pudieran existir en los activos de la empresa. Por su parte, sobre la base del principio de prudencia, y en relación con los servicios de mantenimiento, se deberá tener también en consideración lo establecido en la adaptación del PGC a las empresas constructoras, para las provisiones para pérdidas en obras, de forma que si la evolución desfavorable de los costes originase una situación en la que los costes totales de cumplir el contrato fueran superiores a los ingresos pendientes de imputar, la sociedad deberá contabilizar una provisión, desde el momento en que se tenga esta información, que cubra la estimación de las pérdidas que previsiblemente se van a originar.

4. Finalmente, en la memoria de las cuentas anuales debería incluirse toda la información significativa acerca de estas operaciones, con el fin de mostrar la imagen fiel del patrimonio, de la situación financiera y de los resultados de la empresa. En particular y sin ánimo exhaustivo, las circunstancias económicas concurrentes que hayan de valorarse al efecto de calificar o no las operaciones como financieras, describiendo las obligaciones asumidas por la sociedad, y en particular las obli-

gaciones de recompra que haya asumido la empresa en determinados contratos, los criterios de imputación de ingresos entre las dos actividades realizadas, la venta y la posterior prestación del servicio, así como los criterios de imputación de costes de ambas actividades, considerando los costes directamente imputables al producto (bienes y servicios), y la parte que razonablemente corresponda de los costes indirectos imputables, siempre que correspondan al período de elaboración, fabricación o construcción. A tal efecto, deberán tenerse en cuenta los criterios incluidos en la Resolución de 9 de mayo de 2000, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se establecen criterios para la determinación del coste de producción. Asimismo debería incluirse en la memoria el criterio que se ha seguido para calcular las provisiones que permitan cubrir los riesgos derivados de los compromisos adquiridos por la sociedad.

EJEMPLO:

La sociedad «PLANTACIONES DE MADERAS, S.A.», está dedicada a la fabricación de muebles de maderas nobles. Tradicionalmente, acude al mercado mayorista para asegurarse el suministro de materias primas, realizando últimamente sus propias plantaciones con el objeto de asegurar el suministro futuro, durante el período de vida del árbol hasta su tala, fijado en 20 años desde la plantación. En la actualidad, estudia ofrecer a inversores particulares la posibilidad de proceder a la plantación de árboles, asumiendo la empresa la gestión del cultivo. Las dos posibilidades que maneja son:

- Cobrar una cantidad inicial, que incluye el precio del árbol y los futuros cuidados, desentendiéndose la sociedad del precio de venta final, comprometiéndose, eso sí, a gestionar la venta de la madera.
- Comercializar una mejora sobre el contrato anterior, de tal forma que ofrezca ventanas de salida cada cierto número de años a los inversores garantizándoles una rentabilidad mínima previamente pactada.

El día 1 de enero del año 1, comienza la comercialización de los anteriores contratos. Los datos de los mismos son:

Contrato de primer tipo. Cobro de 22.000 euros por un grupo de árboles, correspondiendo 2.000 euros al valor del plantón en sí y el resto, 20.000 euros, al cobro de los gastos de mantenimiento. Como datos de la contabilidad interna de la empresa, se sabe que el coste de los plantones para la empresa es de 1.200 euros, estimándose un valor de mercado de los mismos en este momento de 2.000 euros. Las comisiones derivadas de la comercialización del contrato ascienden a 100 euros. Asimismo, sabemos que el coste de mantenimiento es de 850 euros anuales, con una facturación normal de 1.000 euros.

Contrato de segundo tipo. Basándonos en el anterior, ofreceremos una salida a los inversores en el año 5, garantizándoles una rentabilidad del 10% anual en capitalización simple, siendo en este caso el precio de comercialización del contrato un poco más alto, concretamente de 23.000 euros. Al cumplimiento de este plazo, el inversor podrá optar por seguir la inversión en la plantación o bien recuperar su dinero.

.../...

.../...

SE PIDE

- a) *Contabilizar la firma del contrato del primer tipo y el primer año, conociendo que el valor actual del mantenimiento y de los flujos de caja derivados de este servicio nos dan como resultado un tipo de interés normal de mercado (Prescindir para la resolución de este punto de toda consideración de tipo financiero).*
- b) *Contabilizar la firma del contrato del segundo tipo y el primer año.*
1. *El inversor pide el reembolso de las cantidades.*
 2. *El inversor solicita la continuación del contrato y renuncia a ejercer la ventana de salida. (Se mantienen las cantidades indicadas anteriormente en cuanto a mantenimiento).*
- c) *Al final del año 12, se considera que los gastos de los siguientes ejercicios serán de 1.100 euros anuales. En el año 13, los gastos de mantenimiento ascienden a 1.100 euros y se considera que continuarán así en el futuro.*
- d) *La empresa ofrece a los clientes una garantía de sustitución de los árboles perdidos durante los 5 primeros años. La estimación estadística del riesgo para todos los contratos suscritos asciende a 7.000 euros. Sin embargo, la sustitución se realizará con árboles propiedad de la empresa.*

En el año 12, estimamos que los gastos derivados del mantenimiento de los plantones ha sufrido una elevación como consecuencia de una plaga que se ha declarado en las plantaciones, elevando el coste de los mismos a 1.100 euros en los 7 años que quedan pendientes de la plantación.

Solución:

Apartado a)

En cuanto al contrato de primer tipo, estamos ante un caso claro de transmisión de la propiedad, y de todas las ventajas y riesgos asociada a ésta, por parte de la empresa, que deberá reconocer el beneficio correspondiente a esta venta. Asimismo, según se trata en la consulta n.º 1 del BOICAC 61, se deberá reconocer un ingreso a distribuir en varios ejercicios por la parte correspondiente a los cuidados futuros.

Aunque en el propio contrato aparece el importe correspondiente a la venta del plantón y a la venta de los futuros cuidados, hay que observar que estos valores son los fijados por la propia empresa. Aquí, tal y como se desprende de la consulta del ICAC, se deberá proceder a comprobar que el beneficio que se desprende de la venta es el correcto, y no se produce el desplazamiento de beneficios entre las dos operaciones que se plantean, la venta del árbol y el posterior cuidado del mismo.

Como pautas para comprobar la realidad de este beneficio, podemos acudir a referenciar el precio estipulado en el contrato con el valor de mercado del mismo (como regla general inexistente para plantones) o acudir a las reglas señaladas en al NIC 41 Agricultura en estos casos. Como se trata de reconocimiento inicial, y ante la inexistencia de un valor de mercado, la NIC 41, en su párrafo 24 señala que:

.../...

.../...

«... Los costes pueden, en ocasiones, ser aproximaciones del valor razonable, en particular cuando:

a) Haya tenido lugar poca transformación biológica desde que se incurrieron en los primeros costes.»

Una vez establecido el valor de los plántones, deberemos ver si el beneficio recogido en la operación de venta es el correcto. Para ello, si se encuadra dentro de las políticas contables señaladas por la empresa, puede ser de aplicación lo señalado en la NIC 17, párrafo 42, cuando habla de un caso similar.

«... Los arrendadores que sean también fabricantes o distribuidores reconocerán los resultados derivados de la venta en el ejercicio, de acuerdo con las políticas contables utilizadas por la entidad para el resto de las operaciones de venta directa. Si se han aplicado tipos de interés artificialmente bajos, el resultado por la venta se reducirá al que se hubiera obtenido de haber aplicado tipos de interés de mercado.»

Es decir, comprobaremos si el margen en la venta de plántones se acerca a los márgenes normales en este tipo de operaciones, y si no tenemos datos suficientes para ello, comprobaremos cuál es el valor actual de los gastos de mantenimiento previstos, y lo igualaremos con el valor actual de los ingresos por esta actividad previstos. Si la actualización se produce a un tipo de interés normal y se mantiene el margen previsto para esta actividad, consideramos que está bien repartido el beneficio entre las dos actividades.

En cuanto a la contabilización:

Por la compra del plánton (o por la contabilización de los gastos derivados de su plantación):

| | | | |
|-------|------------------|---------------------|-------|
| 1.200 | Gastos (grupo 6) | | |
| | | a Bancos, c/c (572) | 1.200 |
| | | x | |

Por la celebración del contrato:

| | | | |
|--------|-------------------|---|--------|
| 22.000 | Bancos, c/c (572) | | |
| | | a Ventas (700) | 2.000 |
| | | a Ingresos a distribuir en varios ejercicios (13-) | 20.000 |
| | | x | |

Por los gastos derivados del contrato, consideramos que son de imputación en el ejercicio en el que se reconoce el beneficio de la venta, de acuerdo con la Norma de valoración n.º 18 del PGC, y de acuerdo con lo señalado en las NIC, tanto en la 17 (Arrendamientos) como en la 18 (Ingresos ordinarios).

.../...

.../...

| | | | |
|-----|---|---------------------|-----|
| 100 | <i>Servicios profesionales independientes (623)</i> | | |
| | | a Bancos, c/c (572) | 100 |
| | | _____ x _____ | |
| 850 | <i>Gastos (6)</i> | | |
| | | a Bancos, c/c (572) | 850 |
| | | _____ x _____ | |

En cuanto a la imputación temporal de los ingresos, consideramos que el crecimiento del árbol se produce de manera lineal y con los mismos gastos durante toda su vida, lo que motiva que los ingresos derivados de su mantenimiento sean iguales todos los años. Si existiesen razones técnicas que aconsejaran una distribución de los gastos de mantenimiento distinta de la lineal durante la vida del bien, en base al principio de correlación de ingresos y gastos, procederíamos a imputar los ingresos en base a esa imputación temporal.

| | | | |
|-------|---|----------------------------------|-------|
| 1.000 | <i>Ingresos a distribuir en varios ejercicios (13-)</i> | | |
| | | a Prestaciones de servicio (705) | 1.000 |
| | | _____ x _____ | |

Apartado b)

En cuanto al segundo contrato, la empresa no transmite los riesgos derivados de la propiedad del plantón, que corren por parte de «PLANTACIONES DE MADERA, S.A.», ya que el inversor siempre podrá proceder a asegurarse esa rentabilidad mínima que le asegura su contrato, por lo que la operación no debe tratarse como una operación de compraventa, sino como una operación financiera.

Así, según lo señalado en la consulta 1 del BOICAC 61:

| | | | |
|--------|--|-----------------------------------|--------|
| 23.000 | <i>Bancos, c/c (572)</i> | | |
| 11.500 | <i>Gastos por intereses diferidos</i> (23.000 × 10% × 5 años) | | |
| | | a Deudas l/p (23.000 + 11.500) | 34.500 |
| | | _____ x _____ | |

Anualmente, por la imputación de los intereses:

| | | | |
|-------|--|--|-------|
| 2.300 | <i>Intereses de deudas a l/p (662)</i> | | |
| | | a Gastos por intereses diferidos (272) | 2.300 |
| | | _____ x _____ | |

.../...

.../...

Apartado b 1)

Cuando el inversor solicita el reembolso de las cantidades, en el año 5:

| | | | | |
|--------|------------|---|---------------------|--------|
| 34.500 | Deudas l/p | | a Bancos, c/c (572) | 34.500 |
| | | x | | |

Apartado b 2)

En este caso se perfecciona la compraventa, ya que se transmiten los riesgos y ventajas asociadas a la propiedad de los activos, y debemos contabilizar la venta del activo.

En primer lugar, consideramos como ingresos a distribuir en varios ejercicios los derivados del mantenimiento hasta la finalización del contrato, es decir, los 15 años restantes.

Por otro lado, debemos dar de baja el valor del árbol propiedad de la empresa.

El valor de este árbol, estará a lo dispuesto en el PGC español. La adaptación sectorial a las empresas vitivinícolas señala en la Norma de valoración n.º 2 sobre Inmovilizado material:

*«... **Plantaciones y replantaciones:** Su valoración comprenderá el precio de adquisición o coste de producción de los elementos necesarios para poner en condiciones de explotación agrícola un terreno, propiedad de la empresa, destinado a dicho fin; se pueden citar, entre otros, las cepas, pies, injertos, postes y alambrado para el emparrado de la vid, etc., y los elementos que estén íntimamente ligados a la plantación y que tengan carácter de permanencia. Los gastos devengados con anterioridad a la primera cosecha productiva, es decir, desde que la plantación está en condiciones de producir ingresos con regularidad, se incorporarán como mayor valor de la plantación incluyendo, en su caso, los gastos financieros inherentes, sin que en ningún caso pueda exceder del precio de mercado. El valor del terreno agrícola no se incluirá como mayor valor de la plantación, figurando como un activo aparte...»*

Así pues, como todavía no se ha producido la producción de ingresos con regularidad, todos los gastos habidos hasta ahora, los consideramos como mayor valor del inmovilizado (plantón), por aplicación del principio de correlación de ingresos y gastos.

En cuanto a la amortización, no consideramos que exista ninguna sobre la plantación, ya que todavía no se ha producido ningún tipo de ingresos.

Recordar que si la empresa hubiese seguido en su contabilidad los criterios señalados en la NIC 41 Agricultura, el plantón tendría la consideración de activo biológico, y anualmente se realizaría su presentación en el balance al valor razonable, por lo que el beneficio iría fluyendo a la cuenta de pérdidas y ganancias anualmente por la diferencia entre el valor razonable al principio y al final del año y no al final del ciclo productivo. Aplicando el PGC figuraría en el balance por el coste de producción (plantón más mantenimiento),

.../...

.../...

| | | | |
|--------|-------------------|---|--------|
| 34.500 | <i>Deudas l/p</i> | | |
| | | <i>a Ingresos a distribuir en varios ejercicios (13-)</i> | 15.000 |
| | | <i>a Inmovilizado material (Plantón)</i> | 4.262 |
| | | (1.200 + 850 × 5) | |
| | | <i>a Beneficios procedentes de la enajenación de inmovilizado</i> | 15.238 |
| | | _____ x _____ | |

Apartado c)

En base a lo establecido en la adaptación sectorial del PGC a las empresas constructoras, se deberá proceder a dotar la correspondiente provisión teniendo en cuenta las pérdidas futuras que se ocasionarán. Esta provisión se ajustará anualmente en función de la evolución de los gastos asociados al contrato.

| | | | |
|-----|---|--|-----|
| 700 | <i>Dotación a la provisión otras operaciones de tráfico (695)</i> | | |
| | | <i>a Provisión para otras operaciones de tráfico (495)</i> | 700 |
| | | _____ x _____ | |

Por la contabilización de las operaciones en el año 13:

| | | | |
|-------|--|---|-------|
| 1.100 | <i>Gastos de mantenimiento</i> | | |
| | | <i>a Bancos, c/c (572)</i> | 1.100 |
| | | _____ x _____ | |
| 1.000 | <i>Ingresos a distribuir en varios ejercicios (13-)</i> | | |
| | | <i>a Prestaciones de servicio (705)</i> | 1.000 |
| | | _____ x _____ | |
| 100 | <i>Provisión para otras operaciones de tráfico (495)</i> | | |
| | | <i>a Provisión para otras operaciones de tráfico aplicada (795)</i> | 100 |
| | | _____ x _____ | |

.../...

.../...

Apartado d)

Según lo señalado en la consulta 1 del BOICAC 61:

«... Adicionalmente, deberán tenerse en cuenta los compromisos suscritos por la empresa en forma de garantías posteriores a la venta del plantón, como las garantías por reposición de árboles, debiendo dotar la sociedad, por el importe de la estimación realizada, las provisiones necesarias para atender dichos compromisos, debiendo tenerse en consideración los criterios contenidos en el PGC para la contabilización de las provisiones por otras operaciones de tráfico, y no pudiendo en ningún caso cubrirse dichas provisiones con las plusvalías latentes que pudieran existir en los activos de la empresa.»

| | | | |
|-------|--|---|-------|
| 7.000 | Dotación a la provisión otras operaciones de tráfico (695) | | |
| | a | Provisión para otras operaciones de tráfico (495) | 7.000 |
| | ————— x ————— | | |

Por el riesgo derivado de la garantía asumida por la sociedad dotamos la correspondiente provisión. Aunque dicha garantía sea articulada a través de la entrega de plantones de la empresa, que lógicamente tienen un coste para la empresa inferior, la provisión la dotamos por el riesgo asumido y no por el coste del plantón a reponer, ya que esto supondría que las plusvalías tácitas asociadas al plantón propiedad de la empresa se recogerían en la cuenta de pérdidas y ganancias, lo que rompería con el principio de prudencia.

Señalar que si la empresa siguiese la NIC 41, sí se hubiesen reconocido esas plusvalías tácitas, por lo que la dotación de la provisión no se realizaría de acuerdo con la NIC 37.

BOICAC núm. 61, marzo 2005. Consulta 3**SUMARIO:**

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 n.º 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; arts. 78 y ss. 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 n.º 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 PGC, 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 las normas 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 «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"».

EJEMPLO:

El 1-1-20X1 la sociedad «ANFÍPOLIS, S.A.», cabecera de un grupo empresarial que tributa en el régimen de consolidación fiscal regulado en los artículos 64 a 82 del TRLIS (RDLeg. 4/2004), vende por 3.500.000 euros a su filial, la sociedad «MANTINEA, S.L.», el 70% de las acciones representativas del capital social (1.000.000 de acciones de 3 euros cada una) de la sociedad «EGOSPÓTAMOS, S.A.» perteneciente al mismo grupo empresarial y que «ANFÍPOLIS» había adquirido el 1-1-20X0 a su valor teórico por 2.800.000 euros.

A final del ejercicio 20X1, la sociedad «ANFÍPOLIS» obtiene un resultado contable de 1.000.000 de euros, con unas retenciones de 75.000 euros y el valor teórico de las acciones de «EGOSPÓTAMOS» es de 4,4 euros/acción.

A 31-12-20X2, la sociedad «ANFÍPOLIS» tiene un beneficio antes de impuestos de 400.000 euros, con unas retenciones y pagos a cuenta de 20.000 euros y el valor teórico de las acciones de «EGOSPÓTAMOS» ha bajado a 4,3 euros/acción.

.../...

.../...

Solución:

En el momento de la transmisión, la sociedad «ANFÍPOLIS» contabilizará el correspondiente resultado:

| | | | |
|-----------|--------|---|-----------|
| 3.500.000 | Bancos | | |
| | | a Participaciones en empresas del grupo | 2.800.000 |
| | | a Beneficio en valores negociables | 700.000 |
| | | | |
| | | x | |

Pero a la hora de determinar la base imponible del grupo fiscal, deberán eliminarse los resultados por operaciones internas efectuadas en el período impositivo, tal y como establece el artículo 72 del TRLIS, que en este caso es el beneficio de 700.000 euros que deberá incorporarse a la base imponible del grupo fiscal cuando los resultados eliminados se realicen frente a terceros (art. 73.1 TRLIS).

Por tanto en la liquidación del IS del ejercicio 20X1 surgirá una diferencia entre el resultado contable y el resultado fiscal que será una **diferencia temporal y negativa** por importe de 700.000 euros, lo que dará lugar a un impuesto sobre beneficios diferido por 245.000 euros ($0,35 \times 700.000$), suponiendo un tipo de gravamen del 35%.

En el ejercicio en que se produzca la venta de las acciones a un tercero, además de la reversión de la diferencia temporal, la sociedad «ANFÍPOLIS» se beneficiará de la deducción por doble imposición de plusvalías de fuente interna regulada en el artículo 30.5 del TRLIS, que se obtiene aplicando el tipo de gravamen de la sociedad transmitente («ANFÍPOLIS»: 35%) «al incremento neto de los beneficios no distribuidos generados por la entidad participada ("EGOSPÓTAMOS") durante el tiempo de tenencia de dicha participación (hasta la transmisión al tercero) o al importe de las rentas computadas si éste fuere menor».

Según la consulta n.º 3 del BOICAC 61, la sociedad transmitente («ANFÍPOLIS») tiene derecho a contabilizar el crédito fiscal derivado de la deducción que en el momento de venta a un tercero podrá practicarse, calculado en función de los beneficios no distribuidos obtenidos por la sociedad cuyas participaciones son objeto de transmisión («EGOSPÓTAMOS») hasta dicha fecha, debiendo ajustar el importe del crédito inicialmente reconocido a medida que se produzcan beneficios o pérdidas en la sociedad («EGOSPÓTAMOS») que aumenten o disminuyan los beneficios no distribuidos.

.../...

.../...

A 31-12-X1, el cálculo del gasto contable y del gasto fiscal arroja los siguientes resultados:

| Fiscal | | Contable | |
|--------------------------------|-----------|---------------------------------|-----------|
| Resultado contable | 1.000.000 | Resultado contable | 1.000.000 |
| Diferencia temporal negativa . | -700.000 | Resultado contable ajustado ... | 1.000.000 |
| Base imponible | 300.000 | × tipo gravamen | 35% |
| × tipo gravamen | 35% | Impuesto bruto | 350.000 |
| Cuota íntegra | 105.000 | - Deducciones (1) | - 98.000 |
| - Deducciones (2) | 0 | (0,35 × 400.000 × 0,7) | |
| Cuota líquida | 105.000 | = Impuesto bruto | 252.000 |
| - Retenciones | - 75.000 | | |
| Cuota diferencial | 30.000 | | |

(1)

| | |
|-----------------------------|-----------|
| Valor teórico | 4,4 |
| × N.º acciones | 1.000.000 |
| = Fondos propios | 4.400.000 |
| - Capital | 3.000.000 |
| = Reservas a 31-12-X1 | 1.400.000 |
| - Reservas a 1-1-X0 | 1.000.000 |
| = Incremento reservas | 400.000 |

(2) Fiscalmente no se aplica ninguna deducción porque la deducción por doble imposición de plusvalías de fuente interna se aplica cuando las acciones se vendan a un tercero externo al grupo.

El asiento de contabilización del gasto contable será por tanto:

| | | |
|---------|---|---------|
| 252.000 | <i>Impuesto sobre beneficios</i> | |
| 98.000 | <i>Derechos por deducciones y bonificaciones pendientes de aplicación a corto plazo</i> | |
| | <i>a Hacienda Pública, retenciones y pagos a cuenta</i> | 75.000 |
| | | .../... |

.../...

| | |
|--|---------|
| <i>a Hacienda Pública, acreedora por impuesto sociedades</i> | 30.000 |
| <i>a Impuesto sobre beneficios diferido</i> | 245.000 |

_____ x _____

A 31-12-X2, el cálculo del gasto contable y del gasto fiscal arroja los siguientes resultados:

| Fiscal | | Contable | |
|--------------------------|---------|---------------------------------|---------|
| Resultado contable | 400.000 | Resultado contable | 400.000 |
| Base imponible | 400.000 | Resultado contable ajustado ... | 400.000 |
| × tipo gravamen | 35% | × tipo gravamen | 35% |
| Cuota íntegra | 140.000 | Impuesto bruto | 140.000 |
| – Deducciones | 0 | – Deducciones | 0 |
| Cuota líquida | 140.000 | = Impuesto bruto | 140.000 |
| – Retenciones | –20.000 | | |
| Cuota diferencial | 120.000 | | |

El asiento de contabilización del gasto contable será por tanto:

| | |
|---|---------|
| <i>252.000 Impuesto sobre beneficios</i> | |
| <i>a Hacienda Pública retenciones y pagos a cuenta</i> | 20.000 |
| <i>a Hacienda Pública acreedora por impuesto sociedades</i> | 120.000 |

_____ x _____

Por otro lado, como se han reducido los beneficios no distribuidos de la sociedad «EGOSPÓTAMOS», de acuerdo con la contestación de la consulta, procede ajustar el importe del crédito inicialmente reconocido, así:

.../...

.../...

| | |
|------------------------------|-----------|
| Valor teórico | 4,3 |
| × N.º acciones | 1.000.000 |
| = Fondos propios | 4.300.000 |
| – Capital | 3.000.000 |
| = Reservas a 31-12-X2 | 1.300.000 |
| – Reservas a 31-12-X1 | 1.400.000 |
| = Disminución reservas | 100.000 |

24.500 *Ajustes negativos en la imposición sobre beneficios*
 (100.000 × 0,35 × 0,7)

a Derechos por deducciones y bonificaciones pendientes de aplicación a corto plazo 24.500

_____ x _____