

**JESÚS NVAZO RUIZ***Funcionario del ICAC***Extracto:**

**EN** este artículo se pretende realizar un análisis práctico del tratamiento contable de las operaciones de permuta teniendo también en cuenta su tratamiento fiscal, tanto desde el punto de vista de la imposición directa (Impuesto sobre Sociedades) como desde el punto de vista de la imposición indirecta (Impuesto sobre el Valor Añadido e Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales).

Así, se analizan las normas establecidas en el Plan General de Contabilidad, en las Resoluciones del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas (ICAC) y en las consultas resueltas por el citado Instituto. A continuación se analiza lo dispuesto en la legislación fiscal y finalmente, se plantean cinco casos prácticos que permiten el desarrollo de varias de las alternativas posibles, teniendo en cuenta si se trata de permutas con contraprestación dineraria o sin contraprestación dineraria, si se trata de permutas con entrega de inmovilizado o con entrega de existencias o prestación de servicios, si se trata de permutas con entrega de inmovilizados que tengan la naturaleza de muebles o de inmuebles, si existe o no provisión dotada con anterioridad a la operación de permuta, si prevalece el valor de mercado del elemento adquirido o prevalece el valor neto contable del elemento cedido, etc.

---

## *Sumario:*

---

Introducción.

I. Permutas de inmovilizado.

1. Permutas sin contraprestación dineraria.
2. Permutas con contraprestación dineraria.
3. Provisiones.
4. Gastos.

II. Permutas en las que intervienen existencias o servicios.

1. Compras y recepción de servicios.
2. Ventas y prestaciones de servicios.

III. El Impuesto sobre Sociedades.

1. Valoración por el valor normal de mercado.
2. Corrección monetaria.
3. Diferimiento por reinversión.
4. Consulta número 6 del BOICAC 32.
5. Reinversión en las sociedades de reducida dimensión.

IV. El Impuesto sobre el Valor Añadido.

1. La base imponible del IVA.
2. La renuncia a la exención del IVA.

V. El Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales.

VI. Supuestos prácticos.

Bibliografía.

## INTRODUCCIÓN

Como punto de partida, debemos referirnos a la mención realizada por el artículo 346 del Código de Comercio, relativo a las permutas mercantiles. Este precepto tiene la única finalidad de indicar que dichas operaciones se registrarán por las reglas establecidas en el propio Código de Comercio para la compraventa, sin que se recoja ningún concepto que nos permita comenzar el análisis de estas operaciones. Esta consideración nos obliga a dirigirnos al Código Civil -de aplicación supletoria en defecto de norma o uso mercantil- en cuyo artículo 1.538 se indica que «la permuta es un contrato por el cual uno de los contratantes se obliga a dar una cosa para recibir otra».

Sin embargo, resulta muy habitual en la práctica que en las operaciones de permuta una de las partes se obligue a dar una cosa para recibir otra cosa mas un importe dinerario, como consecuencia de la falta de equivalencia exacta entre el valor de las cosas intercambiadas. Por esta razón, el Código Civil, en su artículo 1.446 señala que «si el precio de la venta consistiera parte en dinero y parte en otra cosa, se calificará el contrato por la intención manifiesta de los contratantes. No constando ésta, se tendrá por permuta si el valor de la cosa dada en parte del precio excede al del dinero o su equivalente; y por venta en el caso contrario». Así, el tratamiento fiscal y contable de las operaciones que aquí van a ser analizadas dependerá, en primer lugar, de la consideración que les otorguen las partes. En consecuencia, si los contratantes pactan que la operación realizada consiste en dos ventas independientes, aunque simultáneas, no serían de aplicación las consideraciones que siguen.

Entrando en el análisis de lo que serían las operaciones de permuta en el ámbito mercantil, debemos ampliar el concepto anteriormente expuesto para incluir también el intercambio de bienes inmateriales y de servicios, lo que nos permitirá hacer una primera clasificación de las permutas atendiendo a la naturaleza de los bienes o servicios entregados o recibidos:

1. Inmovilizado material, distinguiendo entre bienes muebles e inmuebles.
2. Inmovilizado inmaterial.
3. Existencias <sup>1</sup>.
4. Servicios.

---

<sup>1</sup> Cuando se trate de empresas inmobiliarias también procede realizar la distinción entre existencias que tengan la naturaleza de muebles o de inmuebles.

## I. PERMUTAS DE INMOVILIZADO

El Real Decreto 1636/1990, de 20 de diciembre, por el que se aprueba el Plan General de Contabilidad no establece ninguna norma concreta en orden a la contabilización de las operaciones de permuta, razón por la cual el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas en su Resolución de fecha 30 de julio de 1991 sobre normas de valoración del Inmovilizado Material consideró necesario incluir un apartado 2 relativo a las «Permutas de inmovilizado material» y que resulta de aplicación cuando se trate de operaciones de permuta de activos del inmovilizado material e inmaterial (en este último caso, por remisión de la Resolución de fecha 21 de enero de 1992 sobre normas de valoración del Inmovilizado Inmaterial).

### 1. Permutas sin contraprestación dineraria.

Para el caso de que se reciba un inmovilizado a cambio de otro, sin que intervenga contraprestación dineraria, el bien recibido se contabilizará por el menor entre los dos valores siguientes:

- **Valor neto contable del bien entregado**, entendiéndose por valor neto contable el precio de adquisición o coste de producción menos la amortización acumulada, sin tener en cuenta las provisiones que pudieran haberse dotado.
- **Valor de mercado del inmovilizado recibido.**

Como quiera que el inmovilizado entregado se dará de baja por su valor neto contable (precio de adquisición o coste de producción menos amortización acumulada), la regla anterior tiene como consecuencia directa, para el caso de que el valor de mercado del bien entregado (y por lo tanto del recibido a cambio) sea mayor que el valor neto contable del mismo bien entregado, la **no contabilización de los beneficios** que habrían resultado de haberse contabilizado ambas operaciones por separado.

Por el contrario, en el caso de que el resultado de la operación fuera de pérdida, por ser el valor neto contable del bien entregado superior al valor de mercado del bien recibido, tal resultado negativo resultará contabilizado en todo caso, por aplicación del principio de prudencia.

### 2. Permutas con contraprestación dineraria.

Para el caso de que la adquisición del inmovilizado se realice entregando otro inmovilizado más un importe monetario, el apartado 3 de la citada Resolución de 31 de julio de 1991 establece que el inmovilizado recibido se valorará por el menor entre los dos valores siguientes:

- **Valor neto contable del bien entregado más el importe monetario pagado** (entendiéndose por valor neto contable el precio de adquisición o coste de producción menos la amortización acumulada, sin tener en cuenta las provisiones que pudieran haberse dotado).
- **Valor de mercado del inmovilizado recibido.**

Sin embargo, ni la Resolución del ICAC ni las normas establecidas en los Documentos de la AECA resuelven el tratamiento que debe otorgar a la operación la otra parte, es decir, la empresa que entrega el inmovilizado recibiendo a cambio otro inmovilizado mas un importe dinerario. Para estos casos resulta de aplicación el criterio establecido por el citado Instituto en la Consulta n.º 8 publicada en el BOICAC n.º 40, según la cual «la empresa que entrega un inmovilizado a cambio de otro mas un importe monetario, deberá diferenciar la parte de la operación que supone una venta (contraprestación en tesorería) de la parte que se materializa en una permuta (bien recibido), debiéndose tener en cuenta a este respecto la proporción que cada una de estas retribuciones (tesorería y valor de mercado del bien recibido), respectivamente, supone sobre el total de la citada retribución». Esto significa que deberá diferenciarse entre la parte de la operación que es una venta y la parte de la operación que es una permuta:

- La parte de operación que se considere **venta** (dinero recibido / valor de mercado del activo entregado) dará lugar a la contabilización de la parte proporcional de los beneficios o las pérdidas que surjan por diferencia entre el valor de mercado y el valor neto contable del activo entregado, que figurarán como resultados, positivos o negativos, procedentes del inmovilizado.
- Por la parte de la operación que se considere **permuta**, por aplicación del principio de prudencia, no dará lugar a la contabilización de beneficios, pero sí dará lugar a la contabilización de la totalidad de las pérdidas que pudieran surgir.

Veámoslo con un sencillo *ejemplo*:

La sociedad A entrega a la sociedad B una máquina con un valor neto contable de 9 millones y un valor de mercado de 12 millones. A cambio recibe otra máquina, también usada, con un valor de mercado de 8 millones y un importe de 4 millones de pesetas.

Para la sociedad A existe un beneficio latente en la operación de 3 millones, por diferencia entre el valor de la máquina entregada a efectos de la operación de permuta (12 millones) y su valor neto contable (9 millones). Sin embargo, el principio de prudencia impide la contabilización de todo este beneficio: del precio de venta (12 millones) se ha cobrado un tercio en efectivo (4 millones) y dos tercios mediante un activo material (8 millones). De este modo podrá contabilizarse solamente un tercio del beneficio subyacente, es decir, un beneficio de 1 millón.

El activo adquirido se contabilizará por la sociedad A por el **valor neto contable del bien entregado menos el importe dinerario recibido más el beneficio contabilizado:**

|   | DEBE | HABER |
|---|------|-------|
| Inmovilizado B .....                        | 6M   |       |
| Tesorería .....                             | 4M   |       |
| Inmovilizado A (VNC) .....                  |      | 9M    |
| Beneficio procedente del inmovilizado ..... |      | 1M    |

En el caso de que valor de mercado del inmovilizado entregado fuera inferior a su valor neto contable, aparecería una pérdida que debería ser contabilizada en todo caso. El activo recibido se valoraría en este supuesto por su valor de mercado. Suponiendo que el valor neto contable del bien entregado por A fuera de 15 millones, resultaría el siguiente asiento para la sociedad A:

|                            | DEBE | HABER |
|----------------------------|------|-------|
| Inmovilizado B .....       | 8M   |       |
| Tesorería .....            | 4M   |       |
| Pérdidas .....             | 3M   |       |
| Inmovilizado A (VNC) ..... |      | 15M   |

### 3. Provisiones.

Para el caso de que el inmovilizado entregado estuviera afectado por una provisión, ésta deberá ser eliminada en el mismo asiento, bien mediante la reducción de las pérdidas, bien mediante el reconocimiento de un exceso de provisión, pero en ningún caso mediante la aparición de un beneficio procedente del inmovilizado.

Si en el último supuesto del apartado 1.2 (valor neto contable de 15M) existiera una provisión de 2 millones, ésta debería aplicarse en el mismo asiento y solamente debería haberse reconocido una pérdida de 1 millón. Si la provisión hubiera sido de 4 millones, no habría surgido ninguna pérdida y se habría contabilizado un exceso de provisión por importe de 1 millón.

#### 4. Gastos.

Finalmente, la Resolución del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas señala que deberán incrementar el valor del inmovilizado recibido los gastos que ocasione el mismo hasta su puesta en funcionamiento, con el límite del valor de mercado del bien.

Entre los gastos que pueden incrementar el valor del inmovilizado, en este trabajo se hará especial referencia al Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales, así como al Impuesto sobre el Valor Añadido que no resulte deducible.

En este sentido, la Norma de Valoración 2.<sup>a</sup> del Plan General de Contabilidad señala que «los impuestos indirectos que gravan los elementos del inmovilizado material sólo se incluirán en el precio de adquisición cuando no sean recuperables directamente de la Hacienda Pública».

Por otro lado, la Norma de Valoración 15.<sup>a</sup> viene a señalar que «el IVA soportado no deducible formará parte del precio de adquisición de los bienes de inversión o del circulante, así como de los servicios, que sean objeto de las operaciones gravadas por el impuesto».

## II. PERMUTAS EN LAS QUE INTERVIENEN EXISTENCIAS O SERVICIOS

### 1. Compras y recepción de servicios.

De acuerdo con lo establecido en el Plan General de Contabilidad, cuando se realice una compra de existencias o se reciba un servicio prestado por otra empresa, su valoración deberá realizarse atendiendo al principio del precio de adquisición. No obstante, en el citado Plan no se establece ninguna norma especial que permita valorar este tipo de adquisiciones cuando se realizan a cambio de activos no monetarios. En este sentido, y siguiendo el Documento de Principios Contables número 8 de la AECA, son de aplicación las normas establecidas para las permutas en las que se adquiere un inmovilizado material (véase el apartado 8.13 del citado Documento AECA).

De este modo, las compras de mercaderías o las recepciones de servicios cuya contraprestación no tenga lugar mediante entregas dinerarias, sino mediante la entrega de otros activos inmovilizados, deberán valorarse por el menor entre el valor contable de los inmovilizados entregados y el valor de mercado de los bienes o servicios adquiridos.

Sirva como *ejemplo* el breve supuesto siguiente:

La empresa A realiza una compra de Materias Primas a la sociedad B. El valor de mercado de las materias Primas es de 10 millones, pero su pago se realiza mediante la entrega de un elemento del inmovilizado con un valor neto contable de 8 millones y una cantidad de 3 millones de pesetas.

En este supuesto, la compra deberá valorarse por importe de 10 millones (valor de mercado del bien recibido, que es inferior a la suma del valor neto contable del bien entregado más el dinero entregado), contabilizándose una pérdida procedente del inmovilizado de 1 millón de pesetas.

Si el importe dinerario entregado fuera de 1 millón, la compra debería valorarse por importe de 9 millones (valor neto contable del bien entregado más el dinero entregado, inferior al valor de mercado del bien recibido).

Si las compras o servicios se adquieren entregando a cambio bienes constitutivos de existencias o mediante la prestación de servicios por la empresa, la valoración del ingreso deberá realizarse conforme se establece en la Resolución del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas sobre criterios para determinar el importe de la Cifra Anual de Negocios. Esta cuestión se trata en el epígrafe siguiente.

## 2. Ventas y prestaciones de servicios.

De acuerdo con la Resolución del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas de fecha 16 de mayo de 1991 por la que se fijan los criterios para determinar el importe neto de la cifra de negocios, debe incluirse entre los componentes positivos de la misma el importe de «las entregas de mercaderías o productos destinados a la venta y prestaciones de servicios que las empresas efectúen a cambio de activos no monetarios o como contraprestación de servicios que representan gastos para ella».

Según la citada Resolución, estas ventas o prestaciones de servicios deben valorarse por el menor entre los dos valores siguientes:

- El precio de adquisición o coste de producción de los bienes o servicios entregados, o
- El valor de mercado de lo recibido.

Sirva para analizar esta norma de valoración el breve *ejemplo* que sigue:

La empresa A adquiere unos sistemas informáticos nuevos a la empresa B. El pago de la adquisición del inmovilizado se realizará mediante la prestación de un servicio por la sociedad adquirente: la empresa A elaborará un estudio económico sobre la evolución futura del sector en el que opera la empresa B. El valor de mercado de los sistemas informáticos es de 5 millones y el coste de elaboración del informe ha ascendido a 4 millones.

De acuerdo con la Resolución del ICAC sobre la Cifra Anual de Negocios, el servicio prestado deberá valorarse por 4 millones. Por otro lado, este valor es también el importe por el que deberá figurar el inmovilizado adquirido, resultando el siguiente asiento:

| CUENTA                                     | DEBE      | HABER     |
|--|-----------|-----------|
| Equipos para procesos de información ..... | 4.000.000 |           |
| Prestación de servicios .....              |           | 4.000.000 |

Para el caso de que el valor de mercado de los sistemas informáticos fuera de 4 millones y el coste de elaboración del informe hubiera sido de 5 millones, **se realizaría el mismo asiento**.

Siguiendo con el primer supuesto, si la empresa A entregara, además del informe con un coste de 4 millones, un importe monetario de 1 millón, el asiento sería el siguiente:

| CUENTA                                     | DEBE      | HABER     |
|--|-----------|-----------|
| Equipos para procesos de información ..... | 5.000.000 |           |
| Prestación de servicios .....              |           | 4.000.000 |
| Bancos .....                               |           | 1.000.000 |

En este último supuesto, la empresa que vende el equipo informático (B) contabilizará la venta reconociendo una parte del beneficio resultante de la diferencia entre el precio de adquisición o coste de producción del mismo (supongamos un precio de adquisición de 3 millones) y el valor de mercado del sistema informático vendido (5 millones).

El beneficio a contabilizar se corresponde con la parte del beneficio subyacente en la venta (2 millones) que puede considerarse realizado, por haberse cobrado en efectivo (1/5). De este modo, deberá contabilizarse la venta por importe de 3.400.000, resultado de sumar al coste de producción (3M, importe inferior al valor de mercado del servicio mas el dinero recibido) el importe del beneficio a reconocer (400.000 pesetas).

Por su parte, el servicio recibido se valorará por el menor de los dos valores siguientes:

- Valor de mercado del servicio recibido, o
- Coste de la venta realizada (3M) menos importe monetario recibido (1M) más beneficio realizado ( $2M * 1/5$ ) = 2.400.000

| CUENTA                     | DEBE      | HABER     |
|----------------------------|-----------|-----------|
| Servicios exteriores ..... | 2.400.000 |           |
| Bancos .....               | 1.000.000 |           |
| Ventas .....               |           | 3.400.000 |

### III. EL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES

#### 1. Valoración por el valor normal de mercado.

El apartado 1 del artículo 15 de la Ley 43/1995, de 23 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades (LIS) establece la regla general de valoración de los elementos patrimoniales adquiridos por la entidad sujeta al citado Impuesto. Así, «los elementos patrimoniales se valorarán al precio de adquisición o coste de producción». No obstante, en su apartado 2.º, el propio artículo 15, establece que, entre otros, **se valorarán por su valor normal de mercado los elementos patrimoniales adquiridos por permuta**. A estos efectos, se entiende por valor normal del mercado el que hubiera sido acordado en condiciones normales de mercado entre partes independientes. Para determinar dicho valor el artículo 15 se remite a las normas establecidas en el artículo siguiente (apartado 3 del art. 16) para la valoración de las operaciones vinculadas.

El artículo 15, una vez señalado que los elementos adquiridos por permuta deben valorarse por su valor normal de mercado, indica en su apartado 3 que **deberá integrarse en la base imponible la diferencia entre el valor normal de mercado de los elementos adquiridos y el valor con-**

**table de los elementos entregados.** Además se indica que «la integración en la base imponible de las rentas a las que se refiere este artículo se efectuará en el período impositivo en el que se realicen las operaciones de las que derivan dichas rentas».

Esta regla viene a suponer que, a efectos fiscales, el elemento adquirido se valora por su valor normal de mercado y que, en el mismo ejercicio en que tiene lugar la operación de permuta, deberá integrarse en la base imponible la diferencia entre el valor normal de mercado del elemento recibido y el valor neto contable del elemento entregado.

Para el caso de que la operación dé lugar a la contabilización de pérdidas, por resultar el valor de mercado del activo recibido inferior al valor neto contable del activo entregado, no deberá realizarse ningún ajuste extracontable para el cálculo de la base imponible del Impuesto sobre Sociedades. Por el contrario, si el primer valor citado es superior al segundo, procederá la realización de un ajuste extracontable positivo, que originará, en su caso, la contabilización del correspondiente crédito impositivo como «Impuesto sobre Beneficios Anticipado». Para el cálculo del ajuste positivo deberá ser tenida en cuenta la corrección monetaria en los términos que se indican en el epígrafe III.2.

Esta diferencia positiva entre el resultado contable antes de impuestos y la base imponible del Impuesto sobre Sociedades tiene el carácter de diferencia temporal y su reversión se va a producir en los términos que señala el artículo 18 LIS, según el cual «cuando un elemento patrimonial o un servicio hubieren sido valorados a efectos fiscales por el valor normal de mercado, la entidad **adquiriente** del mismo integrará <sup>2</sup> en su base imponible la diferencia entre dicho valor y el valor de adquisición, de la siguiente manera:

- a) Tratándose de elementos patrimoniales integrantes del activo circulante, en el período impositivo en que los mismos motiven el devengo de un ingreso.
- b) Tratándose de elementos patrimoniales no amortizables integrantes del inmovilizado, en el período impositivo en que los mismos se transmitan.
- c) Tratándose de elementos patrimoniales amortizables integrantes del inmovilizado, en los períodos impositivos que resten de vida útil, aplicando a la citada diferencia el método de amortización utilizado respecto de los referidos elementos.
- d) Tratándose de servicios, en el período impositivo en que se reciban, excepto que su importe deba incorporarse a un elemento patrimonial en cuyo caso se estará a lo previsto en las letras anteriores».

---

<sup>2</sup> Debe comentarse la defectuosa redacción de este párrafo del artículo 18, por cuanto lo que se trata de regular no es la integración de la citada diferencia en la base imponible, sino el modo en que debe revertir la diferencia que ya fue integrada en la base imponible en el ejercicio en que tuvo lugar la adquisición, conforme se indica en el artículo 15 LIS.

Para el caso de la adquisición de activos circulantes (a), la reversión de la diferencia positiva tendrá lugar en el ejercicio en que se realice su venta o su incorporación a la producción. Si se trata de elementos que se incorporan al activo, la reversión deberá tener lugar conforme se indica en los apartados b) y c) del propio artículo 18 LIS.

Para el caso de elementos patrimoniales no amortizables integrantes del inmovilizado (b) deberá considerarse el plazo previsto para la enajenación: si se prevé su enajenación en un plazo superior a 10 años, la diferencia positiva, aunque tenga la naturaleza de temporal, deberá ser considerada a efectos de la contabilización del efecto impositivo como diferencia permanente. Posteriormente, deberá activarse el correspondiente crédito por «Impuesto sobre Beneficios Anticipado» en el momento en que se prevea su enajenación en un plazo inferior al señalado (y siempre que se cumplan los restantes requisitos para su activación conforme a lo señalado en la Resolución del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas de fecha 9 de octubre de 1997 que desarrolla la Norma de Valoración 16.<sup>a</sup> del Plan General de Contabilidad, relativa a la contabilización del efecto impositivo derivado del Impuesto sobre Sociedades).

Para el caso de adquisición de elementos patrimoniales amortizables (c), la reversión de la diferencia positiva debe realizarse siguiendo el mismo método de amortización que resulte de aplicación al elemento adquirido. En este caso, deberá distinguirse entre la parte de diferencia temporal que va a revertir en los próximos 10 años y la parte de diferencia que va a revertir en un plazo mayor, tal y como se indica en la Consulta resuelta por el ICAC y publicada en su Boletín número 32, a la que se hace referencia en el epígrafe III.4.

Finalmente, cuando se trate de la adquisición de servicios (d), la reversión debe tener lugar en el mismo ejercicio en que se reciben (por lo que no deberá dar lugar a ninguna diferencia temporal), salvo que se trate de servicios incorporables a algún activo, en cuyo caso la reversión se producirá en el período impositivo en que se enajene o amortice dicho activo, conforme a lo anteriormente señalado.

Para el estudio de la problemática del Impuesto sobre Sociedades en el caso de las permutas vamos a plantear el siguiente supuesto, que se irá resolviendo progresivamente, a medida que se expliquen los diferentes aspectos de su tratamiento:

A finales del año 0, la sociedad A adquiere una máquina nueva de la sociedad B, realizando el pago mediante la entrega de su máquina usada y un importe de 5 millones. El precio de adquisición de la máquina usada fue de 12 millones, su amortización acumulada asciende a 8 millones y la provisión de inmovilizado contabilizada es de 1 millón.

El precio de mercado de la máquina nueva es de 10 millones, su vida útil es de 10 años y su amortización de carácter lineal. Para la sociedad B el coste de producción de la máquina es de 7 millones.

*Contabilización de la operación de permuta por la sociedad A*

La máquina adquirida se valorará por el menor valor entre el valor de mercado del bien recibido (10M) y el precio de adquisición menos la amortización acumulada del bien entregado más el dinero entregado ( $12M - 8M + 5M = 9M$ )

| CUENTAS                         | DEBE | HABER |
|---------------------------------|------|-------|
| Máquina A .....                 |      | 12M   |
| Amortización acumulada .....    | 8M   |       |
| Bancos .....                    |      | 5M    |
| Máquina B .....                 | 9M   |       |
| Provisión de inmovilizado ..... | 1M   |       |
| Exceso de provisión .....       |      | 1M    |

La diferencia entre el valor normal de mercado de la máquina adquirida (10M) y el valor neto contable de la máquina entregada (precio de adquisición menos amortización acumulada) más la suma dineraria entregada (9M) deberá integrarse en la base imponible del período impositivo en que se realiza la operación (año 0). Surge así una **diferencia temporal positiva de 1 millón**, que revertirá por décimas partes en los 10 años siguientes, a medida que se amortice el activo adquirido.

Respecto al exceso de provisión, no deberá dar lugar a ningún ajuste extracontable, pues del mismo modo en que la dotación a la provisión del inmovilizado fue fiscalmente deducible en el ejercicio de su dotación, resultará que su aplicación como ingreso también debe tener el carácter de computable fiscalmente.

*Contabilización de la operación de venta por la sociedad B*

Al tratarse de una operación de venta, el ingreso a contabilizar será el menor entre el coste de producción del bien entregado (7M) y el valor de mercado de lo recibido (10M). El valor de mercado de lo recibido, a efectos de esta operación, es de 10M, por coincidir con el valor de mercado de lo entregado a cambio (máquina nueva). Así, en principio, el activo recibido debería valorarse por 2M, es decir, por la diferencia entre 7M y el dinero recibido (5M).

Ahora bien, al tratarse de una operación de permuta con contraprestación dineraria, será posible la contabilización de parte del beneficio subyacente en la operación. Este beneficio es de 3M, por diferencia entre el valor de mercado de lo recibido y el coste de producción de lo entregado: de este beneficio es posible contabilizar el 50%, por cuanto se ha recibido en efectivo el 50% del valor de mercado del activo entregado.

| CUENTAS                       | DEBE | HABER |
|-------------------------------|------|-------|
| Venta de maquinaria .....     |      | 8,5M  |
| Tesorería .....               | 5M   |       |
| Compra de máquina usada ..... | 3,5M |       |

Para la sociedad B surgirá una **diferencia temporal positiva** por el importe del beneficio no contabilizado (1,5M) que revertirá en el período impositivo en que se proceda a la venta de la máquina usada.

## 2. Corrección monetaria.

La Ley 43/1995 introdujo una importante novedad, al regular la posibilidad de que los resultados obtenidos en la enajenación de activos inmovilizados pudieran ser corregidos en el importe de la inflación habida durante el período de tenencia. De este modo, la tributación tendría lugar sobre el beneficio obtenido efectivamente y no sobre el beneficio nominal puesto de manifiesto en la contabilidad.

Inicialmente, este tratamiento era de aplicación a todos los activos materiales enajenados por la sociedad, si bien la Ley 40/1998, de 9 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas modificó el apartado 11 del artículo 15 LIS con el fin de permitir la reducción del importe de la corrección monetaria solamente a «los efectos de integrar en la base imponible las rentas positivas obtenidas en la transmisión de elementos patrimoniales del inmovilizado material que tengan la naturaleza de bienes **inmuebles**».

De este modo, cuando el sujeto pasivo realice la transmisión de un inmovilizado material (no existencias) que tenga la consideración de inmueble, para el cálculo de la base imponible deducirá el importe de la depreciación monetaria producida desde el día 1 de enero de 1983.

Para el cálculo de la corrección monetaria se aplican las reglas establecidas en el propio apartado 11 del artículo 15 de la Ley <sup>3</sup>, mediante la aplicación de los coeficientes que al efecto, y en función del año de adquisición y amortización del elemento, se establecen en las Leyes de Presupuestos Generales del Estado.

En el caso de las permutas en las que tiene lugar la transmisión de un inmueble pueden darse las siguientes situaciones:

1. Si se contabilizan pérdidas: no procede la corrección monetaria.
2. Si existen beneficios, independientemente de su contabilización: el importe de la corrección monetaria debe disminuir el importe de la diferencia temporal a integrar en la base imponible. Si el importe de la corrección monetaria supera el importe de la diferencia temporal positiva, ésta se anulará por completo y surgirá, por el exceso, una diferencia permanente negativa.

Supongamos que en el ejemplo planteado la sociedad B entrega un terreno con un valor de mercado de 12 millones y un precio de adquisición de 6 millones, siendo la corrección monetaria de 2 millones. La sociedad A adquiere el terreno y entrega a cambio la máquina usada y un importe de 5 millones.

La sociedad B contabilizará un beneficio por importe de 2,5 millones, pues del precio de la operación (12M) se han cobrado 5M en efectivo y 7M en especie:

$$(12M - 6M) \times (5M/12M) = 2,5M$$

Por otro lado, la maquinaria usada se contabilizará por el menor valor entre:

- El valor neto contable de lo entregado (6M) menos el dinero recibido (5M) mas el beneficio contabilizado (2,5M).
- El valor de mercado de la máquina recibida (7M).

<sup>3</sup> No es objeto de este trabajo el análisis de las operaciones necesarias para realizar el cálculo del importe de la corrección monetaria. No obstante, se considera necesario recordar que en el artículo 61 de la Ley 54/1999 de Presupuestos Generales del Estado para el año 2000 establece los coeficientes a aplicar en las transmisiones de inmuebles realizadas en los períodos impositivos que se inicien durante el año 2000.

| CUENTAS                                     | DEBE | HABER |
|---|------|-------|
| Terrenos .....                              |      | 6M    |
| Tesorería .....                             | 5M   |       |
| Beneficio procedente del inmovilizado ..... |      | 2,5M  |
| Compra de máquina usada .....               | 3,5M |       |

El beneficio fiscal de la operación asciende a 6 millones, por diferencia entre el valor normal de mercado del activo entregado (12M) y su precio de adquisición (6M). La aplicación de la corrección monetaria implica la existencia de una disminución en el beneficio hasta un importe de 4 millones, de los cuales ya han sido contabilizados 2,5M y resulta, por tanto, una **diferencia temporal positiva de 1,5 millones**, que revertirá en el período impositivo en que se produzca la enajenación de la máquina usada adquirida.

Si la corrección monetaria hubiera sido de 4 millones, resultaría un beneficio fiscal de la operación de 2 millones, por lo que, al haberse contabilizado 2,5 millones, procedería un ajuste negativo de carácter permanente por importe de 500.000 pesetas.

### 3. Diferimiento por reinversión.

Si todo lo anterior puede presentar cierta complejidad, la legislación fiscal nos obliga a entrar en el estudio de otras normas que complican aún más la comprensión de la tributación de este tipo de operaciones. En particular, debemos considerar que las operaciones de permuta implican, generalmente, el cumplimiento de los requisitos establecidos en el artículo 21 de la Ley para permitir el diferimiento de los beneficios resultantes que sean objeto de reinversión.

De acuerdo con el citado precepto, no se integrarán en la base imponible las rentas obtenidas en las operaciones de permuta (una vez corregidas en el importe de la depreciación monetaria) en la medida en que se cumplan los siguientes requisitos:

1. Se trate de la entrega de elementos patrimoniales del inmovilizado, material o inmaterial, y de determinadas participaciones en capital o en fondos propios <sup>4</sup>,

<sup>4</sup> Valores representativos de la participación en el capital o en fondos propios de toda clase de entidades que otorguen una participación no inferior al 5 por 100 sobre el capital social de las mismas y que se hubieren poseído, al menos, con un año de antelación.

2. Que el importe obtenido se reinvierta en cualquiera de los elementos patrimoniales antes mencionados.
3. Que la reinversión se realice entre el año anterior a la fecha de la entrega o puesta a disposición del elemento patrimonial y los tres años posteriores.

De este modo, en las operaciones de permuta en las que resulte la tributación de un beneficio, bien sea mediante su contabilización, bien sea mediante su inclusión en la base imponible por un ajuste de carácter positivo, surgirá, por el mismo importe, una diferencia negativa de carácter temporal. Esta diferencia negativa dará lugar, en todo caso, a la contabilización de un «Impuesto sobre Beneficios Diferido».

Esta diferencia temporal negativa revertirá, a elección del sujeto pasivo, según alguna de las dos posibilidades siguientes:

- Por partes iguales en los períodos impositivos concluidos en los siete años siguientes al cierre del período impositivo en que vence el plazo para materializar la reinversión (si la permuta se realiza en el año 0, la reversión de la diferencia temporal negativa tendrá lugar en los años 4 a 10, ambos inclusive, por séptimas partes).
- Tratándose de bienes amortizables, en los períodos impositivos durante los que se amorticen los elementos patrimoniales en los que se materialice la reinversión.

En el caso de elementos no amortizables sólo cabe la primera opción (art. 21.3).

El artículo 21 también regula la reversión de la diferencia temporal negativa como consecuencia de la transmisión de los elementos patrimoniales objeto de la reinversión antes del plazo de siete años antes referido o antes de que finalice su vida útil, cuando este plazo sea inferior (art. 21.4 LIS).

En el ejemplo recogido en el anterior apartado 3.1., para la sociedad A, surgirá una diferencia temporal negativa de 1 millón, la cual deberá dar lugar, en todo caso, a la contabilización del correspondiente «Impuesto sobre Beneficios Diferido» que revertirá, a elección del sujeto pasivo, por séptimas parte en los años 4 a 10 ó por décimas partes en los años 1 a 10. En ningún caso será posible la compensación de este débito fiscal con el crédito que hubiera podido contabilizarse como «Impuesto sobre Beneficios Anticipado».

Para la sociedad B, no se trata de un supuesto de reinversión, por cuanto que no se ha realizado la entrega de ningún elemento patrimonial del inmovilizado.

Si consideramos que se trata de una operación de permuta de terrenos en la que la sociedad B adquiere un terreno con un valor de mercado de 7M a cambio de otro con un valor de mercado de 12M y un precio de adquisición de 6M, cobrando además un importe de 5 millones en efectivo, resultaría una operación de permuta con reinversión parcial (reinvierte 7M sobre 12M).

| CUENTAS                                     | DEBE | HABER |
|---|------|-------|
| Terrenos .....                              |      | 6M    |
| Tesorería .....                             | 5M   |       |
| Beneficio procedente del inmovilizado ..... |      | 2,5M  |
| Terrenos .....                              | 3,5M |       |

En esta operación existe para la sociedad B un beneficio fiscal, considerando una corrección monetaria de 2M, de 4 millones, de los cuales 2,5M han sido contabilizados y 1,5M aparecerán como diferencia temporal positiva, por lo que deberá considerarse la correspondiente diferencia temporal negativa por importe de 2.333.333 pesetas ( $4M \times 7/12$ ) que dará lugar al correspondiente «Impuesto sobre Beneficios Diferido» que revertirá en los años 4 a 10, por séptimas partes, por tratarse de la reinversión parcial en un activo no amortizable.

Si conociéramos que la sociedad espera realizar la reinversión del resto del beneficio (5M/12M) dentro del plazo de tres años siguientes a la operación de permuta, podría considerarse una diferencia temporal negativa de 4M.

Finalmente, si la corrección monetaria hubiera sido de 4M, la diferencia temporal negativa habría sido de 1.166.667 ( $2M \times 7/12$ ) para el caso de reinversión parcial y de 2M para el caso de reinversión total.

#### 4. Consulta número 6 del BOICAC 32.

Visto todo lo anterior, y antes de entrar en el análisis de la base imponible del IVA y del ITP en las operaciones de permutas, vamos a hacer una breve referencia a la consulta publicada por el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas en su Boletín número 32, referente al «tratamiento contable del efecto impositivo derivado de una permuta de inmuebles, compuestos por un valor del suelo y otro de edificaciones, siendo el valor de mercado del inmueble recibido superior al valor contabilizado del entregado».

En primer lugar, se indica que el importe del impuesto sobre sociedades que grava la operación descrita no puede considerarse como mayor precio de adquisición del inmovilizado recibido. En segundo lugar, se refiere a la contabilización del «Impuesto sobre Beneficios Anticipado», para lo cual es necesario que el citado impuesto anticipado vaya a revertir en un plazo máximo de diez años y que la empresa se encuentre en situación de generar beneficios presentes y futuros. «Adicionalmente, si el plazo de reversión fuera mayor al señalado, se podría registrar dicho activo, impuesto anticipado, si existieran impuestos diferidos con igual plazo de reversión y por importe igual o superior».

Así, por la parte correspondiente al terreno integrante del inmueble adquirido, en la medida que su transmisión futura se prevea en un plazo superior a los diez años, deberá tratarse como una diferencia permanente.

Por lo que respecta a la construcción, el impuesto anticipado revertirá a medida que se amortice el bien. No obstante, teniendo en cuenta que el diferimiento del beneficio resultante de la operación de reinversión puede realizarse –a opción del sujeto pasivo del Impuesto sobre Sociedades– en el plazo de amortización del bien adquirido, resultaría una coincidencia entre el plazo e importe del impuesto diferido y del impuesto anticipado, por lo que dicho impuesto anticipado podrá ser objeto de contabilización como un activo aunque su reversión vaya a tener lugar en un plazo superior a diez años, siempre y cuando se cumplan los requisitos establecido en la Resolución del ICAC: que existan impuestos diferidos por importe igual o superior a los impuestos anticipados y que el plazo de reversión de los impuestos diferidos sea igual al de los impuestos anticipados. Ambas circunstancias concurren en el caso de las permutas analizadas.

## 5. Reinversión en las sociedades de reducida dimensión.

Respecto a las sociedades de reducida dimensión (aquellas que en el ejercicio anterior hayan tenido una cifra de negocios inferior a 250<sup>5</sup> millones de pesetas), el artículo 127 de la Ley, según la redacción dada por la Ley 50/1998, de 30 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social, establece que la posibilidad de amortizar los elementos del inmovilizado material en que se materialice la reinversión del importe total obtenido en la transmisión onerosa de otros elementos del inmovilizado material, en función del coeficiente que resulte de multiplicar por 2,5<sup>6</sup> el coeficiente de amortización lineal máximo previsto en las tablas de amortización oficialmente aprobadas. Si el importe reinvertido es inferior al obtenido en la transmisión, la amortización anterior se aplicará sólo sobre el importe de dicha transmisión que sea objeto de reinversión.

<sup>5</sup> El Real Decreto-Ley 3/2000, de 23 de junio (BOE del 24 de junio) modifica el artículo 122 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades para los períodos impositivos que se inicien a partir de su entrada en vigor (día siguiente a su publicación en el BOE), de modo que se consideran empresas de reducida dimensión aquellas cuyo importe neto de la cifra de negocios del período impositivo inmediato anterior fuera inferior a 3 millones de euros (aproximadamente 500 millones de pesetas).

<sup>6</sup> El mismo Real Decreto-Ley 3/2000 establece que podrán amortizarse en función del coeficiente que resulte de multiplicar por 3 el coeficiente de amortización máximo establecido en las tablas oficiales.

## IV. EL IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO

### 1. La base imponible del IVA.

En el caso de las permutas hasta aquí analizadas se producen, como regla general, dos operaciones simultáneas que van a estar sujetas al Impuesto sobre el Valor Añadido por el concepto de entregas de bienes o prestaciones de servicios realizadas en el territorio de aplicación del impuesto por personas establecidas en el mismo.

En el caso de que dichas entregas o prestaciones resulten sujetas al impuesto y no exentas, ambas partes deberán proceder a la repercusión del IVA correspondiente, debiendo realizarse un pago o un cobro monetario por la diferencia entre el IVA repercutido y el IVA soportado en la operación.

El artículo 78 de la Ley 37/1992, del IVA, de 28 de diciembre, establece la regla general para el cálculo de la base imponible del impuesto. Así, la base imponible del impuesto estará constituida por «el importe total de la contraprestación de las operaciones sujetas al mismo procedente del destinatario o de terceras personas».

No obstante, el artículo 79 establece determinadas reglas especiales, entre las que cabe destacar la relativa al cálculo de la base imponible cuando la contraprestación no consiste en dinero. En este caso, se considera como base imponible «la que se hubiese acordado en condiciones normales de mercado, en la misma fase de producción o comercialización, entre partes que fuesen independientes».

Finalmente, si la contraprestación consiste parcialmente en dinero, se considera base imponible la **mayor** de las dos cantidades siguientes:

- La suma del valor de mercado de la parte no dineraria de la contraprestación más el importe de la parte dineraria de la misma.
- El valor de mercado del bien entregado o del servicio prestado.

De este modo pueden resultar los siguientes supuestos:

1. Permuta en la que no interviene contraprestación dineraria: la base imponible es el valor de mercado del bien entregado o del servicio prestado.

2. Permuta en la que se entrega dinero: la base imponible es también el valor de mercado del bien entregado o del servicio prestado. En este sentido debe recordarse que el apartado 12.º del artículo 7 de la Ley del IVA establece la no sujeción al impuesto de las entregas de dinero a título de contraprestación o pago.
3. Permuta en la que se recibe dinero: la base imponible es la mayor de las cantidades antes indicadas.

Sirva de *ejemplo* para el cálculo del IVA repercutido el supuesto planteado en el epígrafe 1.3 de este trabajo, que aquí se reproduce:

La sociedad A entrega a la sociedad B una máquina con un valor neto contable de 9 millones y un valor de mercado de 12 millones. A cambio recibe otra máquina, también usada, con un valor de mercado de 8 millones (coincidente con su valor neto contable) y un importe de 4 millones de pesetas.

Para la sociedad A la base imponible del impuesto a repercutir será la mayor de las dos cantidades siguientes:

- La suma del valor de mercado de la parte no dineraria (8M) de la contraprestación más el importe de la parte dineraria de la misma (4M).
- El valor de mercado del bien entregado o del servicio prestado (12M).

La sociedad A contabilizará:

|   | DEBE      | HABER     |
|---|-----------|-----------|
| Inmovilizado B .....                        | 6.000.000 |           |
| Tesorería (4M + 640.000) .....              | 4.640.000 |           |
| HP IVA SOPORTADO .....                      | 1.280.000 |           |
| Inmovilizado A (VNC) .....                  |           | 9.000.000 |
| HP IVA REPERCUTIDO .....                    |           | 1.920.000 |
| Beneficio procedente del inmovilizado ..... |           | 1.000.000 |

Para la sociedad B el importe de la base imponible será el valor de mercado del activo entregado (8M), por lo que deberá realizarse un pago monetario por la diferencia entre el IVA repercutido por la sociedad A ( $16\% \times 12M$ ) y el IVA repercutido por la sociedad B ( $16\% \times 8M$ ).

La sociedad B contabilizará:

|                            | DEBE       | HABER     |
|----------------------------|------------|-----------|
| Inmovilizado A .....       | 12.000.000 |           |
| HP IVA SOPORTADO .....     | 1.920.000  |           |
| Tesorería .....            |            | 4.640.000 |
| Inmovilizado B (VNC) ..... |            | 8.000.000 |
| HP IVA REPERCUTIDO .....   |            | 1.280.000 |

## 2. La renuncia a la exención del IVA.

Por otro lado, el artículo 20. Uno de la Ley señala en sus apartados 20.º a 22.º determinadas exenciones relativas a las entregas de inmuebles. Así, quedan exentas, grosso modo, las siguientes entregas:

- 20.º Las entregas de terrenos rústicos.
- 21.º Las entregas de terrenos que se realicen como consecuencia de la aportación inicial a las Juntas de Compensación y las adjudicaciones de terrenos que se efectúen a los propietarios aportantes por las propias Juntas.
- 22.º Las segundas y ulteriores entregas de edificaciones.

Estas exenciones implican la tributación de dichas entregas en el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales, tributo indirecto que no tiene el carácter de recuperable de la Hacienda Pública para el adquirente. Por esta razón, el apartado Dos del artículo 20 de la Ley del IVA establece la posibilidad de que el sujeto pasivo (transmitente) renuncie a la exención. Para poder realizar esta renuncia a la exención (y en consecuencia tributar por el IVA) se requiere:

- Que el adquirente sea un sujeto pasivo del IVA.
- Que el adquirente actúe en el ejercicio de sus actividades empresariales o profesionales.

- Que el adquirente tenga derecho a la deducción total del Impuesto soportado por las correspondientes adquisiciones y suscriba una declaración en la que haga constar su condición de sujeto pasivo con derecho a la deducción total del Impuesto soportado por la adquisición (art. 8.1 del Reglamento de desarrollo de la Ley 37/1992, aprobado por Real Decreto 1624/1992, de 29 de diciembre).
- Que el transmitente comunique la exención de forma fehaciente al adquirente con carácter previo o simultáneo a la entrega.

En los citados supuestos de los apartados 20.º a 22.º del artículo 20. Uno de la Ley del IVA, si no se presenta la renuncia a la exención del IVA, la transmisión quedará sujeta al Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales en los términos que se recogen en el epígrafe que sigue.

## V. EL IMPUESTO SOBRE TRANSMISIONES PATRIMONIALES

De acuerdo con lo establecido en el apartado 5 del artículo 7 del Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (LITP), no están sujetas al concepto de «Transmisiones Patrimoniales Onerosas» las transmisiones realizadas por empresarios o profesionales en el ejercicio de su actividad empresarial o profesional.

En cualquier caso, no están sujetas como Transmisiones Patrimoniales Onerosas las entregas de bienes o prestaciones de servicios sujetas al Impuesto sobre el Valor Añadido. No obstante, se establece una excepción según la cual, **quedarán sujetas al concepto de Transmisiones Patrimoniales Onerosas del ITP las entregas de bienes inmuebles cuando gocen de exención en el IVA.**

Las situaciones que pueden resultar en las transmisiones de inmuebles son las siguientes:

1. Entrega exenta en IVA, sin renuncia a la exención: tributa como TPO en ITP.
2. Entrega exenta en IVA, con renuncia a la exención: tributa por el IVA. Se requiere que el adquirente sea también sujeto pasivo del IVA, en ningún caso un particular.
3. Entrega no exenta en IVA, si la realiza un sujeto pasivo del IVA en el ejercicio de su actividad empresarial o profesional: tributa por el IVA.

En el caso de que se adquiera un activo y la operación esté sujeta y no exenta al IVA, deberá incorporarse como mayor precio de adquisición la parte del IVA que no tenga la consideración de deducible, bien por aplicación de la regla de prorrata, bien por tratarse de la adquisiciones que en ningún caso dan origen a la deducción del IVA soportado (por ejemplo en los supuestos del art. 96 de la Ley 37/1992).

Finalmente, si la operación queda sujeta al ITP por el concepto de Transmisiones Patrimoniales Onerosas, el impuesto satisfecho se incorporará al precio de adquisición del elemento.

## VI. SUPUESTOS PRÁCTICOS

Trataremos de plantear todas las alternativas anteriores mediante la resolución de los siguientes casos prácticos, en los que consideraremos que todas las permutas se realizan el día 1 de enero del año 2001 y que las cifras ofrecidas se refieren a pesetas.

### CASO NÚM. 1

PERMUTA DE ELEMENTOS USADOS DEL INMOVILIZADO MATERIAL QUE NO TIENEN LA NATURALEZA DE INMUEBLES Y SIN QUE EXISTA CONTRAPRESTACIÓN DINERARIA

La sociedad A entrega a la sociedad B una maquinaria usada con un precio de adquisición de 20 millones de pesetas, una amortización acumulada de 8 millones de pesetas y una provisión dotada de 2 millones de pesetas. A cambio recibe otra máquina usada con un precio de adquisición de 15 millones y una amortización acumulada de 8 millones. A efectos fiscales se considera que el valor de mercado de ambas maquinarias es de 9 millones de pesetas.

**La sociedad A** dará de baja el inmovilizado entregado por su valor neto contable ( $20M - 8M = 12M$ ) y contabilizará el inmovilizado adquirido por el menor de los dos valores siguientes:

- Valor neto contable del elemento transmitido (12M).
- Valor de mercado del elemento recibido (9M).

En esta operación resulta una pérdida de 3 millones, provisionada por importe de 2 millones, por lo que procede aplicar la provisión y contabilizar una pérdida de 1 millón.

No procederá ningún ajuste extracontable a efectos de calcular la base imponible del Impuesto sobre Sociedades por cuanto se trata de una operación con pérdidas, en la que ya se ha recogido contablemente la diferencia entre el valor normal de mercado del elemento adquirido y el valor neto contable del entregado.

Respecto a la base imponible del IVA, deberá considerarse el valor de mercado del activo entregado (9M), por lo que resultará un IVA repercutido de 1.440.000 pesetas.

| CUENTAS  | DEBE      | HABER     |
|--|-----------|-----------|
| Máquina B .....                                      | 9M        |           |
| HP IVA soportado .....                               | 1.440.000 |           |
| Máquina A .....                                      |           | 20M       |
| Amortización acumulada .....                         | 8M        |           |
| HP IVA repercutido .....                             |           | 1.440.000 |
| Provisión de inmovilizado .....                      | 2M        |           |
| Pérdidas procedentes del inmovilizado material ..... | 1M        |           |

**La sociedad B** contabilizará el activo adquirido por el valor neto contable del activo enajenado (7M), por ser este importe inferior al valor de mercado del bien recibido (9M). En esta operación existe un beneficio fiscal de 2 millones de pesetas que dará lugar a un ajuste temporal positivo que revertirá en la misma medida en que se amortice el elemento adquirido. El Impuesto Anticipado deberá contabilizarse, en su caso, por importe de 700.000 pesetas (2M x 35%).

Por otro lado, al tratarse de un supuesto de reinversión, surgirá una diferencia temporal negativa por el mismo importe, la cual dará lugar a la contabilización de un Impuesto Diferido, que revertirá, a elección del sujeto pasivo, en los mismos términos que el impuesto anticipado antes indicado o en los años 2004 a 2010 por séptimas partes iguales.

Respecto a la base imponible del IVA, deberá considerarse también el valor de mercado del activo entregado (9M), por lo que no deberán realizarse compensaciones monetarias por diferencias entre IVA soportado e IVA repercutido.

| CUENTAS                      | DEBE      | HABER     |
|------------------------------|-----------|-----------|
| Máquina A .....              | 7M        |           |
| HP IVA soportado .....       | 1.440.000 |           |
| Máquina B .....              |           | 15M       |
| Amortización acumulada ..... | 8M        |           |
| HP IVA repercutido .....     |           | 1.440.000 |

**CASO NÚM. 2**

PERMUTA SIN CONTRAPRESTACIÓN DINERARIA DE UN ELEMENTO USADO DEL INMOVILIZADO MATERIAL A CAMBIO DE UN ELEMENTO NUEVO DE IGUAL NATURALEZA ENTREGADO POR LA EMPRESA FABRICANTE DEL MISMO

La sociedad A entrega a la sociedad B una maquinaria usada con un precio de adquisición de 20 millones de pesetas, una amortización acumulada de 8 millones de pesetas y una provisión dotada de 2 millones de pesetas. A cambio recibe una máquina nueva con un coste de fabricación de 8 millones. A efectos fiscales se considera que el valor de mercado de ambas maquinarias es de 11 millones de pesetas.

La sociedad A dará de baja el inmovilizado entregado por su valor neto contable ( $20M - 8M = 12M$ ) y contabilizará el inmovilizado adquirido por el menor de los dos valores siguientes:

- Valor neto contable del elemento transmitido (12M).
- Valor de mercado del elemento recibido (11M).

En esta operación resulta una pérdida de 1 millón, provisionada por importe de 2 millones, por lo que procede aplicar la provisión y contabilizar un exceso de provisión de 1 millón.

Respecto a la base imponible del IVA, deberá considerarse el valor de mercado del activo entregado (11M), por lo que resultará un IVA repercutido de 1.760.000 pesetas.

| CUENTAS  | DEBE             | HABER            |
|--|------------------|------------------|
| Máquina B .....                                    | <b>11M</b>       |                  |
| HP IVA soportado .....                             | <b>1.760.000</b> |                  |
| Máquina A .....                                    |                  | <b>20M</b>       |
| Amortización acumulada .....                       | <b>8M</b>        |                  |
| HP IVA repercutido .....                           |                  | <b>1.760.000</b> |
| Provisión de inmovilizado .....                    | <b>2M</b>        |                  |
| Exceso de provisión de inmovilizado material ..... |                  | <b>1M</b>        |

No procederá ningún ajuste extracontable a efectos de calcular la base imponible del Impuesto sobre Sociedades por cuanto se trata de una operación con pérdidas, en la que ya se ha recogido contablemente la diferencia entre el valor normal de mercado del elemento adquirido y el valor neto contable del entregado.

**La sociedad B** contabilizará la venta realizada por el menor valor entre el coste de producción del activo entregado (8M) y el valor de mercado del activo recibido (11M). El activo adquirido se contabilizará por el mismo importe, bien sea como activo inmovilizado, bien sea como una compra de maquinaria usada.

En esta operación existe un beneficio fiscal de 3 millones de pesetas que dará lugar a una diferencia temporal positiva que revertirá, bien en la misma medida en que se amortice el elemento adquirido si pasa a formar parte del inmovilizado, bien en el momento en que se enajene tal elemento si tiene la consideración de existencia.

Como quiera que la sociedad B se dedica a la venta de este tipo de maquinarias, en ningún caso podrá entenderse que estemos ante operaciones de reinversión, por lo que no podrá diferirse la tributación del beneficio obtenido en la operación.

Respecto a la base imponible del IVA, deberá considerarse también el valor de mercado del activo entregado (11M), por lo que tampoco deberán realizarse compensaciones monetarias por diferencias entre IVA soportado e IVA repercutido.

| CUENTAS                           | DEBE             | HABER            |
|-----------------------------------|------------------|------------------|
| Compras de maquinaria usada ..... | <b>8M</b>        |                  |
| HP IVA soportado .....            | <b>1.760.000</b> |                  |
| Ventas de maquinaria nueva .....  |                  | <b>8M</b>        |
| HP IVA repercutido .....          |                  | <b>1.760.000</b> |

**CASO NÚM. 3**

PERMUTA CON CONTRAPRESTACIÓN DINERARIA DE UN ELEMENTO USADO DEL INMOVILIZADO MATERIAL A CAMBIO DE UN ELEMENTO NUEVO DE IGUAL NATURALEZA ENTREGADO POR LA EMPRESA FABRICANTE DEL MISMO

La sociedad A entrega a la sociedad B una maquinaria usada con un precio de adquisición de 20 millones de pesetas, una amortización acumulada de 8 millones de pesetas y una provisión dotada de 2 millones de pesetas, así como 3 millones de pesetas. A cambio recibe una máquina nueva con un coste de fabricación de 8 millones. A efectos fiscales se considera que el valor de mercado de la máquina nueva es de 12 millones de pesetas.

**La sociedad A** dará de baja el inmovilizado entregado por su valor neto contable ( $20M - 8M = 12M$ ) y contabilizará el inmovilizado adquirido por el menor de los dos valores siguientes:

- Precio de adquisición menos amortización acumulada del elemento transmitido más el importe monetario entregado ( $12M + 3M = 15M$ ).
- Valor de mercado del elemento recibido (12M).

En esta operación resulta una pérdida de 3 millones, provisionada por importe de 2 millones, por lo que procede aplicar la provisión y contabilizar una pérdida de 1 millón. No procederá ningún ajuste extracontable a efectos de calcular la base imponible del Impuesto sobre Sociedades por cuanto se trata de una operación con pérdidas.

Respecto a la base imponible del IVA repercutido por la sociedad A, deberá considerarse el valor de mercado del activo entregado (9M), por diferencia entre el valor de mercado del activo recibido y el dinero entregado. Efectivamente, el valor dado al elemento usado en esta operación es de 9M, por lo que resultará un IVA repercutido de 1.440.000 pesetas.

En este caso, la base imponible para la sociedad B será la mayor entre las dos cantidades siguientes:

- La suma del valor de mercado de la parte no dineraria de la contraprestación más el importe de la parte dineraria de la misma.
- El valor de mercado del bien entregado o del servicio prestado.

Resulta en ambos casos un importe de 12M, a salvo de comprobación administrativa, con un IVA repercutido por B de 1.920.000 y una diferencia a pagar por la sociedad A a la sociedad B de 480.000 pesetas.

| CUENTAS  | DEBE      | HABER     |
|--|-----------|-----------|
| Máquina B .....                                    | 12M       |           |
| HP IVA soportado .....                             | 1.920.000 |           |
| Tesorería (3 M + 480.000) .....                    |           | 3.480.000 |
| Máquina A .....                                    |           | 20M       |
| Amortización acumulada .....                       | 8M        |           |
| HP IVA repercutido .....                           |           | 1.440.000 |
| Provisión de inmovilizado .....                    | 2M        |           |
| Pérdida procedente del inmovilizado material ..... | 1M        |           |

**La sociedad B** realiza una operación en la que enajena un bien con un coste de producción de 8 millones y obtiene a cambio otros activos (monetarios y no monetarios) con un valor de mercado de 12 millones. De este modo, el beneficio que subyace en la operación es de 4 millones.

En esta operación se cobra en dinero el 25% del valor total (3M/12M) por lo que deberá contabilizarse el 25% del beneficio de la operación, es decir, 1M (25% x 4M). Así, la venta realizada se contabilizará por el menor valor entre el coste de producción del activo entregado (8M) y el valor de mercado del activo recibido (12M) más el beneficio de 1M ya materializado.

Por otra parte, el activo adquirido se contabilizará, bien sea como activo inmovilizado, bien sea como una compra de maquinaria usada, por un importe de 6M, diferencia entre la venta (8M + 1M) y el dinero recibido (3M).

En esta operación existe un beneficio fiscal de 4 millones de pesetas, del cual se ha contabilizado una fracción. Por el resto de beneficio no contabilizado deberá considerarse una diferencia temporal positiva de 3M que revertirá, bien en la misma medida en que se amortice el elemento adquirido si pasa a formar parte del inmovilizado, bien en el momento en que se enajene tal elemento si tiene la consideración de existencia.

Como quiera que la sociedad B se dedica a la venta de este tipo de maquinarias, en ningún caso podrá entenderse que estemos ante operaciones de reinversión, por lo que no podrá diferirse la tributación del beneficio obtenido en la operación.

| CUENTAS                           | DEBE             | HABER            |
|-----------------------------------|------------------|------------------|
| Compras de maquinaria usada ..... | <b>6M</b>        |                  |
| HP IVA soportado .....            | <b>1.440.000</b> |                  |
| Ventas de maquinaria nueva .....  |                  | <b>9M</b>        |
| HP IVA repercutido .....          |                  | <b>1.920.000</b> |
| Tesorería .....                   | <b>3.480.000</b> |                  |

#### CASO NÚM. 4

##### PERMUTA DE INMUEBLES SIN CONTRAPRESTACIÓN DINERARIA

La empresa A entrega una construcción con un precio de adquisición de 100 millones de pesetas (de los cuales 40M corresponden al terreno) y una amortización acumulada de 30 millones. A cambio recibe de B un terreno urbanizable con un precio de adquisición de 80 millones. El importe de la corrección monetaria asciende, respectivamente a 40M y 50M. A efectos fiscales se considera que el valor de mercado de la construcción es de 250 millones de pesetas (de los cuales la mitad corresponden al terreno en que se enclava) y que el valor de mercado del terreno recibido, según tasación pericial, es de 210 millones de pesetas. La entrega de la construcción está exenta del IVA y se renuncia a la exención del impuesto, con la finalidad de que la sociedad B pueda deducir la totalidad del IVA soportado.

**La sociedad A** deberá dar de baja su inmovilizado por su valor neto contable (70M) y contabilizará el terreno recibido por el mismo valor, por cuanto es inferior al valor de mercado del activo recibido (210M).

El beneficio fiscal de la operación, por diferencia entre el valor normal de mercado del elemento adquirido y el valor neto contable del transmitido es de 140M. A esta cantidad deberá restársele el importe de la corrección monetaria, dando lugar a un beneficio fiscal de 100M, a salvo de una comprobación administrativa que pudiera poner de manifiesto un superior valor del elemento adquirido, por cuanto el valor de mercado de la construcción entregada resulta ser superior al del activo recibido, sin que se haya realizado contraprestación monetaria alguna.

Surge, en principio, una diferencia temporal positiva de 100M que no va a dar lugar a la contabilización de ningún Impuesto Anticipado, por cuanto se trata de un activo no amortizable que será enajenado, presumiblemente, en un plazo superior a 10 años. De este modo, se considerará una diferencia permanente positiva de 100M, sin perjuicio de su reversión futura.

Simultáneamente, deberá contabilizarse el Impuesto Diferido correspondiente a la reinversión. Surge así una diferencia temporal negativa por importe de 100M que revertirá por séptimas partes en los años 2004 a 2010.

Respecto a la base imponible del IVA de la sociedad A, deberá tomarse en cuenta el valor de mercado del activo entregado (250M) y resultará un impuesto repercutido de 40 millones. La sociedad B repercutirá sobre el valor de mercado del activo que entrega (210M, a salvo de comprobación administrativa) dando lugar a un impuesto de 33,6M. Existirá una compensación de 6,4M que entregará la sociedad B a la sociedad A.

| CUENTAS                      | DEBE  | HABER |
|------------------------------|-------|-------|
| Terrenos .....               | 70M   |       |
| HP IVA soportado .....       | 33,6M |       |
| Tesorería .....              | 6,4M  |       |
| Construcciones .....         |       | 60M   |
| Terrenos .....               |       | 40M   |
| Amortización acumulada ..... | 30M   |       |
| HP IVA repercutido .....     |       | 40M   |

Por su parte, **la sociedad B** dará de baja el terreno por su precio de adquisición (80M) y contabilizará por el mismo valor la construcción recibida a cambio.

El beneficio fiscal de la operación será, una vez considerada la corrección monetaria, de 120M (250M – 80M – 50M), dando lugar a las siguientes diferencias entre resultado contable y base imponible del Impuesto sobre Sociedades:

1. Por la parte de beneficio proporcional al terreno adquirido ( $120M \cdot 50\% = 60M$ ) surge una diferencia permanente positiva, susceptible de reversión en el momento en que el terreno sea enajenado.

2. Por la parte de beneficio proporcional a la construcción (60M) surgirá una diferencia temporal cuyo tratamiento será el siguiente:

- Por la parte que se va a amortizar en los próximos 10 años se considera diferencia temporal positiva.
- Por la parte que va a revertir en un plazo mayor, se considera, en principio, diferencia permanente.

No obstante, como quiera que se trata de una operación que cumple los requisitos del artículo 21 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades para poder beneficiarse del diferimiento por reinversión, se permite, según la Resolución del ICAC de fecha 9 de octubre de 1997, la contabilización del Impuesto Anticipado correspondiente a toda la diferencia temporal positiva surgida (60M) por cuanto existen Impuestos diferidos por el mismo importe y con los mismos plazos de reversión.

Efectivamente, la reinversión da lugar a las siguientes diferencias temporales negativas:

1. Por la parte correspondiente al terreno (60M): esta diferencia temporal negativa revertirá por séptimas partes en los años 2004 a 2010.
2. Por la parte correspondiente a la construcción (60M): esta diferencia temporal negativa revertirá, a elección del sujeto pasivo, en el citado plazo de siete años o en el mismo plazo en que tenga lugar la amortización de la construcción.

Así, la sociedad B puede optar por la reversión del Impuesto Diferido en los mismos plazos que el Impuesto Anticipado y por los mismos importes, lo que le permitiría la contabilización de la totalidad del correspondiente crédito impositivo ( $60M \times 35\% = 21M$ ).

| CUENTAS                  | DEBE | HABER |
|--------------------------|------|-------|
| Construcción .....       | 40M  |       |
| Terrenos .....           | 40M  |       |
| HP IVA soportado .....   | 40M  |       |
| Tesorería .....          |      | 6,4M  |
| Terrenos .....           |      | 80M   |
| HP IVA repercutido ..... |      | 33,6M |

En el caso (poco habitual) de que la sociedad A no renunciara a la exención del IVA, la entrega realizada por A estaría sujeta al ITP por el concepto de Transmisiones Patrimoniales Onerosas, siendo el impuesto a pagar, con carácter general, el 6% del valor real de los activos entregados. Este importe, a satisfacer por B directamente a la Hacienda Pública, supondrá un mayor precio de adquisición del elemento adquirido. Los asientos a realizar serían los siguientes:

Para la sociedad A:

| CUENTAS                      | DEBE         | HABER        |
|------------------------------|--------------|--------------|
| Terrenos .....               | <b>70M</b>   |              |
| HP IVA SOPORTADO .....       | <b>33,6M</b> |              |
| Construcciones .....         |              | <b>60M</b>   |
| Terrenos .....               |              | <b>40M</b>   |
| Amortización acumulada ..... | <b>30M</b>   |              |
| Tesorería .....              |              | <b>33,6M</b> |

Para la sociedad B:

| CUENTAS                                       | DEBE         | HABER        |
|---|--------------|--------------|
| Construcción .....                            | <b>95M</b>   |              |
| HP IVA acreedora por conceptos fiscales ..... |              | <b>15M</b>   |
| Terrenos .....                                |              | <b>80M</b>   |
| HP IVA REPERCUTIDO .....                      |              | <b>33,6M</b> |
| Tesorería .....                               | <b>33,6M</b> |              |

**CASO NÚM. 5**

## PERMUTA DE INMUEBLES ENTRE EMPRESAS INMOBILIARIAS

La empresa A, dedicada a la promoción inmobiliaria, entrega una construcción nueva, con un coste de producción de 100 millones de pesetas, a la sociedad B, dedicada a la misma actividad. A cambio recibe un terreno urbanizable con un precio de adquisición de 80 millones y un importe de 40 millones de pesetas en efectivo. A efectos fiscales se considera que el valor de mercado de la construcción es de 160 millones de pesetas.

**La sociedad A** deberá contabilizar el beneficio correspondiente al dinero recibido, por lo que la venta de existencias se deberá contabilizar por el precio de adquisición (100M) más 15M (60M de beneficio (160M – 100M) multiplicados por (40M/160M)) y contabilizará la compra del terreno por 75M, diferencia entre el importe de la venta y el dinero recibido en efectivo.

El beneficio fiscal de la operación, por diferencia entre el valor normal de mercado del elemento adquirido y el precio de adquisición del transmitido es de 60M, del cual ya se han contabilizado 15M. Surge una diferencia temporal positiva de 45M que revertirá cuando se enajene el terreno.

Al tratarse de existencias no cabe el diferimiento por reinversión ni existe la posibilidad de aplicar la corrección monetaria.

Respecto a la base imponible del IVA de la sociedad A, deberá tomarse en cuenta el valor de mercado del activo entregado (160M) y resultará un impuesto repercutido de 25,6 millones. La sociedad B repercutirá sobre el valor de mercado del activo que entrega (120M) dando lugar a un impuesto de 19,2M. Existirá una compensación de 6,4M que entregará la sociedad B a la sociedad A.

| CUENTAS                     | DEBE         | HABER        |
|-----------------------------|--------------|--------------|
| Compras .....               | <b>75M</b>   |              |
| Tesorería (40M + 6,4) ..... | <b>46,4M</b> |              |
| HP IVA soportado .....      | <b>19,2M</b> |              |
| Ventas .....                |              | <b>115M</b>  |
| HP IVA repercutido .....    |              | <b>25,6M</b> |

Por su parte, **la sociedad B** contabilizará la venta del terreno por su precio de adquisición (80M), por ser inferior a su valor de mercado (160M - 40M) y contabilizará la compra realizada por la suma del importe de la venta y el dinero entregado.

| CUENTAS                  | DEBE         | HABER        |
|--------------------------|--------------|--------------|
| Compras .....            | <b>120M</b>  |              |
| HP IVA soportado .....   | <b>25,6M</b> |              |
| Tesorería .....          |              | <b>46,4M</b> |
| Ventas .....             |              | <b>80M</b>   |
| HP IVA repercutido ..... |              | <b>19,2M</b> |

El beneficio fiscal de la operación será de 40M (160M – 40M – 80M), dando lugar a una diferencia temporal positiva que revertirá cuando se enajene la construcción adquirida.

## BIBLIOGRAFÍA

AECA (1992): *Documento n.º 8 de Principios Contables. Existencias*, AECA, Madrid.

BARRIO TELLADO, María José del (1998): «La irrupción del trueque en el ámbito contable», *Boletín AECA*, n.º 46, págs. 53 a 56.

ICAC (1991): «Resolución sobre normas de valoración del inmovilizado material».

ICAC (1991): «Resolución por la que se fijan los criterios para determinar el importe neto de la cifra de negocios».

ICAC (1992): «Resolución sobre normas de valoración del inmovilizado inmaterial».

ICAC (1997): «Resolución sobre desarrollo de la Norma de Valoración 16.<sup>a</sup> del Plan General de Contabilidad».

GARCÍA RODRÍGUEZ, Ana María y RÍO SÁNCHEZ, Rosario del (1996): «La valoración contable de las existencias en las empresas inmobiliarias», *Revista de Contabilidad y Tributación (Comentarios y Casos prácticos)*. Ed. Estudios Financieros, Núms. 161-162, págs. 177 a 200, Madrid.

- JORNET CABALLER, Jaime (1997a): «Tratamiento contable de las permutas y sus implicaciones fiscales (I)», *Contabilidad y Fiscalidad al Día*, N.º 159, Praxis, Barcelona.
- JORNET CABALLER, Jaime (1997b): «Tratamiento contable de las permutas y sus implicaciones fiscales (II)», *Contabilidad y Fiscalidad al Día*, N.º 159, Praxis, Barcelona.
- JORNET CABALLER, Jaime (1998a): «Tratamiento contable del efecto impositivo en las permutas de inmuebles (I)», *Contabilidad y Fiscalidad al Día*, N.º 186, Praxis, Barcelona.
- JORNET CABALLER, Jaime (1998b): «Tratamiento contable del efecto impositivo en las permutas de inmuebles (II)», *Contabilidad y Fiscalidad al Día*, N.º 187, Praxis, Barcelona.
- MAZARRACÍN BORREGUERO, M.<sup>a</sup> Rosario y PRADO MARTÍN, Antonio (1997): «Consideraciones sobre el reconocimiento del resultado en las permutas de inmovilizado», *Homenaje a Enrique Fernández Peña*, ICAC, Madrid, págs. 519 a 526.
- REAL DECRETO 1643/1990, de 20 de diciembre, por el que se aprueba el Plan General de Contabilidad.
- TRUJILLANO OLAZARRI, Jorge (1996a): «Problemática contable del nuevo Impuesto sobre Sociedades (1.ª parte)», *Revista de Contabilidad y Tributación (Comentarios y Casos prácticos)*. Ed. Estudios Financieros, N.º 157, págs. 95 a 130, Madrid.
- TRUJILLANO OLAZARRI, Jorge (1996b): «Problemática contable del nuevo Impuesto sobre Sociedades (2.ª parte)», *Revista de Contabilidad y Tributación (Comentarios y Casos prácticos)*. Ed. Estudios Financieros, N.º 159, págs. 85 a 110, Madrid.