

LA DETERMINACIÓN DE LA BASE IMPONIBLE CONSOLIDADA EN EL RÉGIMEN ESPECIAL DE CONSOLIDACIÓN FISCAL: ELIMINACIONES E INCORPORACIONES DE RESULTADOS INTERNOS

(Primera parte)

Estefanía López Llopis

*Departamento de Análisis Económico Aplicado.
Facultad de Ciencias Económicas y Empresariales.
Universidad de Alicante*

EXTRACTO

En el ámbito del régimen especial de consolidación fiscal, establece el artículo 71.1 de la LIS que la base imponible del grupo se determinará sumando, a las bases imponibles individuales de cada una de las sociedades que lo integran, las eliminaciones de resultados derivados de operaciones internas y las incorporaciones de aquellos resultados que, previamente eliminados, hubieran sido objeto de realización frente a terceros. Respecto a la forma en que tales eliminaciones e incorporaciones deben practicarse, señala el apartado 2 del citado precepto que estas se realizarán de acuerdo con lo establecido en la normativa contable. Partiendo de esta premisa, en el presente trabajo efectuaremos un análisis de los criterios contables que hay que seguir para la práctica de las eliminaciones e incorporaciones pertinentes y de sus implicaciones fiscales. Los resultados obtenidos nos permiten afirmar que la traslación al plano tributario de los criterios propios de la contabilidad no siempre resulta sencilla. Así, la falta de un pronunciamiento expreso por parte del legislador provoca, en ciertos supuestos, el surgimiento de dudas que nos obligan a trabajar sobre la base de interpretaciones y juicios de valor.

El presente artículo se encuentra dividido en dos partes. La primera de ellas incluye una introducción y dos epígrafes relativos a las eliminaciones de resultados por operaciones internas, tanto de existencias como de inmovilizado o de inversiones inmobiliarias. En la segunda parte, cuya publicación tendrá lugar en el siguiente número de la revista, se tratan el resto de eliminaciones por operaciones internas, la adquisición a terceros de pasivos financieros emitidos por el grupo y las eliminaciones de dividendos internos, así como las eliminaciones e incorporaciones de resultados derivados de operaciones internas en la nueva Ley del Impuesto sobre Sociedades, para acabar con un epígrafe dedicado a las conclusiones.

Palabras claves: fiscalidad, contabilidad, Impuesto sobre Sociedades, grupos de sociedades y consolidación fiscal.

Fecha de entrada: 15-12-2014 / Fecha de aceptación: 27-12-2014

THE DETERMINATION OF THE CONSOLIDATED TAX BASE IN THE SPECIAL REGIME OF TAX CONSOLIDATION: ELIMINATIONS AND INCORPORATIONS OF INTERNAL RESULTS

(First part)

Estefanía López Llopis

ABSTRACT

In the area of the special regime of tax consolidation, the article 71.1 of the corporate tax law provides that consolidated tax base will be determined adding, to the individual tax bases of each of the companies integrated in the group, the elimination of the results derived from internal operations and the incorporation of those results that have been previously eliminated and, after that, have generated an effect outside the group. Regarding the way in which those eliminations and incorporations have to be practiced, the section 2 of this article points out that they will be made pursuant to the provisions of accounting regulation. Under this premise, in this paper we analyze the accounting rules that must be followed in order to practice the appropriate eliminations and incorporations and its tax consequences. The results we have obtained allow us to admit that the application of the accounting rules in the tax area is not always easy. So, the fact that the corporate tax law doesn't contain an express pronouncement about these issues generates doubts that obliges us to take as a starting point different law interpretations. This article is divided into two parts. The first one includes an introduction and two sections relating to the elimination of results for internal operations of both stocks and fixed assets or investment property. In the second part the rest of eliminations for intercompany transactions are treated with the third acquisition of financial liabilities issued by the group and the elimination of dividends and internal deletions and additions of results from internal operations in the new Tax Law companies to finish with a section devoted to conclusions.

Keywords: taxation system, accounting, Corporate Tax, companies groups and tax consolidation.

Sumario

PRIMERA PARTE

1. Introducción
2. Eliminación de resultados por operaciones internas de existencias
3. Eliminación de resultados por operaciones internas de inmovilizado o de inversiones inmobiliarias

SEGUNDA PARTE

El resto de los epígrafes se publicarán en el próximo número de la revista (*Revista de Contabilidad y Tributación*. CEF, número 384, marzo 2015).

1. INTRODUCCIÓN

Dispone el artículo 71.1 del Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades (en adelante, LIS), que: «La base imponible del grupo fiscal se determinará sumando: a) Las bases imponibles individuales correspondientes a todas y cada una de las sociedades integrantes del grupo fiscal, sin incluir en ellas la compensación de bases imponibles negativas individuales. b) Las eliminaciones. c) Las incorporaciones de las eliminaciones practicadas en ejercicios anteriores. d) La compensación de las bases imponibles negativas del grupo fiscal, cuando el importe de la suma de los párrafos anteriores resultase positiva, así como de las bases imponibles negativas referidas en el apartado 2 del artículo 74 de esta Ley»¹.

Centrándonos en el objetivo perseguido mediante la realización del presente trabajo de investigación, conviene señalar, en primera instancia, que la exigencia de practicar eliminaciones se encuentra íntimamente ligada a la finalidad última que el régimen especial de consolidación persigue. Así, en la medida en que lo pretendido por el legislador al regular el régimen de declaración consolidada es gravar el beneficio económico del grupo como sujeto pasivo único, lo procedente será someter a imposición, exclusivamente, aquellas operaciones realizadas por este que surtan efectos frente a terceros. Tal cometido reclama la realización de una serie de eliminaciones a través de las cuales se consiga aplazar la integración en la base imponible y, consecuentemente, diferir la tributación, de las rentas derivadas de las denominadas operaciones intragrupo, «ya que en puridad no se habrá producido ni beneficio ni pérdida cuando el grupo, por ejemplo, se vende o se compra "a sí mismo" o se presta un servicio "a sí mismo"»². De este modo, el legislador viene a admitir «el principio de que las operaciones internas no son generadoras de rentas gravables para el grupo»³.

De acuerdo con lo establecido en el párrafo precedente, el fundamento de las eliminaciones exigidas por la norma radica en dejar sin efecto momentáneo las operaciones realizadas entre

¹ Concretamente, el apartado 2 del artículo 74 de la LIS señala que: «Las bases imponibles negativas de cualquier sociedad pendientes de compensar en el momento de su integración en el grupo fiscal podrán ser compensadas en la base imponible de este, con el límite de la base imponible individual de la propia sociedad, excluyéndose de la base imponible, a estos solos efectos, los dividendos o participaciones en beneficios a que se refiere el apartado 2 del artículo 30 de esta ley».

² MARTÍN RODRÍGUEZ, J. G. y AGUILERA MEDIALDEA, J. J.: *Manual de consolidación contable y fiscal*, Valencia: CISS, 2013, pág. 825.

³ PEÑA ÁLVAREZ, F.: «El grupo de sociedades: su problemática fiscal», en *Revista Española de Financiación y Contabilidad*, vol. VII, núms. 23 y 24, 1978, pág. 120.

1. INTRODUCCIÓN

Dispone el artículo 71.1 del Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades (en adelante, LIS), que: «La base imponible del grupo fiscal se determinará sumando: a) Las bases imponibles individuales correspondientes a todas y cada una de las sociedades integrantes del grupo fiscal, sin incluir en ellas la compensación de bases imponibles negativas individuales. b) Las eliminaciones. c) Las incorporaciones de las eliminaciones practicadas en ejercicios anteriores. d) La compensación de las bases imponibles negativas del grupo fiscal, cuando el importe de la suma de los párrafos anteriores resultase positiva, así como de las bases imponibles negativas referidas en el apartado 2 del artículo 74 de esta Ley»¹.

Centrándonos en el objetivo perseguido mediante la realización del presente trabajo de investigación, conviene señalar, en primera instancia, que la exigencia de practicar eliminaciones se encuentra íntimamente ligada a la finalidad última que el régimen especial de consolidación persigue. Así, en la medida en que lo pretendido por el legislador al regular el régimen de declaración consolidada es gravar el beneficio económico del grupo como sujeto pasivo único, lo procedente será someter a imposición, exclusivamente, aquellas operaciones realizadas por este que surtan efectos frente a terceros. Tal cometido reclama la realización de una serie de eliminaciones a través de las cuales se consiga aplazar la integración en la base imponible y, consecuentemente, diferir la tributación, de las rentas derivadas de las denominadas operaciones intragrupo, «ya que en puridad no se habrá producido ni beneficio ni pérdida cuando el grupo, por ejemplo, se vende o se compra "a sí mismo" o se presta un servicio "a sí mismo"»². De este modo, el legislador viene a admitir «el principio de que las operaciones internas no son generadoras de rentas gravables para el grupo»³.

De acuerdo con lo establecido en el párrafo precedente, el fundamento de las eliminaciones exigidas por la norma radica en dejar sin efecto momentáneo las operaciones realizadas entre

¹ Concretamente, el apartado 2 del artículo 74 de la LIS señala que: «Las bases imponibles negativas de cualquier sociedad pendientes de compensar en el momento de su integración en el grupo fiscal podrán ser compensadas en la base imponible de este, con el límite de la base imponible individual de la propia sociedad, excluyéndose de la base imponible, a estos solos efectos, los dividendos o participaciones en beneficios a que se refiere el apartado 2 del artículo 30 de esta ley».

² MARTÍN RODRÍGUEZ, J. G. y AGUILERA MEDIALDEA, J. J.: *Manual de consolidación contable y fiscal*, Valencia: CISS, 2013, pág. 825.

³ PEÑA ÁLVAREZ, F.: «El grupo de sociedades: su problemática fiscal», en *Revista Española de Financiación y Contabilidad*, vol. VII, núms. 23 y 24, 1978, pág. 120.

empresas del propio grupo, ya que, como consecuencia lógica del principio de unidad económica (fundamento último del régimen especial), estas solo deberán ser gravadas en el momento en que dichas operaciones desborden el perímetro de consolidación, esto es, cuando se externalice el beneficio o pérdida generado como consecuencia de las mismas⁴. Será entonces cuando, según la terminología empleada por la norma contable, el resultado interno previamente eliminado se entienda realizado frente a terceros y, por tanto, proceda su incorporación a la base imponible del grupo. De ahí la referencia a las incorporaciones que efectúa la letra c) del artículo 71.1 de la LIS.

Por lo que respecta a la forma en que las eliminaciones e incorporaciones pertinentes deben ser practicadas, dispone el apartado 2 del citado artículo 71 de la LIS que estas «se realizarán de acuerdo con los criterios establecidos en el artículo 46 del Código de Comercio y demás normas de desarrollo». Entre ellas destaca, sin lugar a dudas, el Real Decreto 1159/2010, de 17 de septiembre, por el que se aprueban las Normas para la Formulación de Cuentas Anuales Consolidadas (en adelante, RD 1159/2010, RD de 2010 o RD de consolidación), texto normativo ocupado de regular el mecanismo de las eliminaciones de resultados por operaciones internas en la subsección 10.ª de la sección 4.ª de su capítulo III (arts. 42 a 49)⁵.

En primer lugar, el artículo 42 del RD de 2010 ofrece una definición de operación interna, al tiempo que realiza algunas matizaciones generales en materia de eliminaciones (como que también se eliminarán de las cuentas consolidadas las pérdidas por deterioro correspondientes a elementos del activo que hayan sido objeto de eliminación de resultados por operaciones internas). Además, y si bien es cierto que no se refiere a ellas de forma expresa, establece el mencionado precepto los criterios que hay que seguir en relación con las incorporaciones. Concretamente, aluden sus apartados 2 y 4 a la necesidad de diferir el resultado eliminado hasta el ejercicio en que el mismo se realice, estableciéndose a continuación cuándo un resultado se entiende realizado frente a terceros ajenos al grupo⁶.

En los artículos 43 y siguientes, por su parte, el RD de consolidación agrupa la eliminación de resultados por operaciones internas en siete categorías, procediendo a la regulación pormenorizada de cada una de ellas. Tales categorías son las siguientes: 1. Eliminación de resultados por operaciones internas de existencias (art. 43); 2. Eliminación de resultados por operaciones inter-

⁴ Así se pronuncian MARTÍN RODRÍGUEZ, J. G. y AGUILERA MEDIALDEA, J. J. en el *Manual de consolidación contable y fiscal*, ob. cit., pág. 838. En particular, sostienen los autores citados que: «Si uno de los efectos más claros que persigue el régimen especial es el de diferir la tributación de las operaciones que han dejado algún "gasto" o "ingreso" en alguna cuenta de pérdidas y ganancias de alguna sociedad del grupo, es lógico que se proceda a "contrarrestar" ese impacto en la cuenta de pérdidas y ganancias consolidada hasta que esa operación no desborde el perímetro de consolidación».

⁵ El nombre completo del citado texto normativo es, en realidad, Real Decreto 1159/2010, de 17 de septiembre, por el que se aprueban las Normas para la Formulación de Cuentas Anuales Consolidadas y se modifica el Plan General de Contabilidad aprobado por Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre, y el Plan General de Contabilidad de Pequeñas y Medianas Empresas aprobado por Real Decreto 1515/2007, de 16 de noviembre.

⁶ En este mismo sentido, dispone el artículo 73.1 de la LIS que: «Los resultados eliminados se incorporarán a la base imponible del grupo fiscal cuando se realicen frente a terceros».

nas de inmovilizado o de inversiones inmobiliarias (art. 44); 3. Eliminación de resultados por operaciones internas de servicios (art. 45); 4. Eliminación de resultados por operaciones internas de activos financieros (art. 46); 5. Reclasificación y eliminación de resultados por aplicación de ajustes por cambios de valor y el reconocimiento de subvenciones en el patrimonio neto (art. 47); 6. Adquisición a terceros de pasivos financieros emitidos por el grupo (art. 48); y 7. Eliminación de dividendos internos (art. 49).

A continuación, efectuaremos un análisis de los criterios establecidos en el RD 1159/2010 para la práctica de las principales eliminaciones e incorporaciones de resultados y de los efectos fiscales asociados a los mismos, deteniendo nuestra atención en el estudio de aquellos cuya traslación al plano tributario pudiera resultar más compleja o controvertida.

2. ELIMINACIÓN DE RESULTADOS POR OPERACIONES INTERNAS DE EXISTENCIAS

Según lo dispuesto en el artículo 43.1 del RD de 2010: «Se considerarán operaciones internas de existencias todas aquellas en las que una sociedad del grupo compra existencias a otra también del grupo, con independencia de que para la sociedad que vende constituyan existencias, inmovilizado o inversiones inmobiliarias». De producirse una operación de esta naturaleza, el resultado derivado de la misma, que vendrá determinado por la diferencia entre el precio de venta fijado por las partes y el valor contable de las existencias transmitidas, deberá eliminarse a efectos de formular las cuentas anuales consolidadas. La realización frente a terceros de dicho resultado (que motivará la necesidad de proceder a su incorporación) se entenderá producida en aquel ejercicio en que las mencionadas existencias sean enajenadas a terceros y, por tanto, se produzca su salida efectiva del grupo de empresas.

Señala asimismo el precepto indicado que, en caso de que la venta interna de las existencias suponga la generación de una pérdida para el transmitente, dicho resultado también se entenderá realizado frente a terceros cuando se produzca un deterioro de valor de las existencias respecto a su valor contable, y hasta el límite de dicho deterioro⁷. «Esto es así –señalan CASTELLANOS RUFO, E. *et alter*– porque no siempre que se venden existencias con pérdida es porque se ha producido una depreciación efectiva de las mismas, sino que puede ser debido a una política de grupo»⁸. A mi entender, no obstante, tan solo cabe admitir la posibilidad de que la transmisión de las existencias se realice con pérdida en aquellos casos en los que, efectivamente, tal circunstancia responda a un deterioro de valor de las referidas existencias. Debemos tener en cuenta, en este sentido, que,

⁷ Esta norma resulta igualmente de aplicación en materia de resultados derivados de operaciones internas de inmovilizado, servicios y activos financieros. Dado que las implicaciones de la misma serán analizadas en este primer epígrafe, y como consecuencia de la identidad de tratamiento, obviaremos cualquier referencia a dicha previsión normativa cuando procedamos al examen de tales operaciones.

⁸ CASTELLANOS RUFO, E. *et alter*: *Memento práctico. Contable*, 2013, Madrid: Francis Lefebvre, pág. 1.200.

en los términos señalados en la Norma de Registro y Valoración (en adelante, NRV) 21.^a del Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre, por el que se aprueba el Plan General de Contabilidad (en adelante, PGC 2008), relativa a las operaciones entre empresas del grupo, la regla general es que «los elementos se contabilizarán en el momento inicial por su valor razonable. En su caso, si el precio acordado en una operación difiriese de su valor razonable, la diferencia deberá registrarse atendiendo a la realidad económica de la operación». En el ámbito fiscal, por su parte, tal y como se desprende del artículo 16 de la LIS, toda operación entre dos entidades pertenecientes a un grupo fiscal tiene la consideración de operación vinculada y habrá de realizarse a valores normales de mercado⁹. Así pues, en el caso de operaciones internas, ni se admite la contabilización a un precio distinto del razonable, ya que de lo contrario se estaría incurriendo en un error contable necesitado de corrección, ni se admite la valoración fiscal del elemento transmitido a un precio distinto al de mercado, puesto que si el precio pactado entre las partes es distinto a este, y ello no responde a una pérdida efectiva del valor de dicho elemento, la Administración tributaria podrá efectuar las correcciones valorativas que procedan.

Desde el punto de vista fiscal, la eliminación de resultados por operaciones internas de existencias no plantea ninguna particularidad. En la medida en que de la operación realizada se derive un resultado, y este haya sido integrado en la base imponible individual de la sociedad transmitente, para la determinación de la base imponible consolidada será precisa su eliminación. La incorporación del resultado eliminado, por su parte, habrá de tener lugar en el propio periodo impositivo en que las existencias transmitidas salgan del grupo, o bien, tratándose de pérdidas, cuando se produzca un deterioro de valor de las mismas con respecto a su valor contable.

Analicemos los siguientes ejemplos:

EJEMPLO 1

Las sociedades A (dominante) y B (dependiente) forman parte de un grupo de empresas que, además de estar obligado a presentar cuentas anuales consolidadas, ha optado por tributar de acuerdo con el régimen especial de consolidación fiscal.

En el mes de mayo del año 2012, B vendió a A unas existencias cuyo valor contable era de 600. El precio de venta pactado fue de 1.000. A 31 de diciembre de 2012, las existencias adquiridas, cuyo valor razonable se estimaba en 700, permanecían en el balance de A.

Con fecha 1 de octubre de 2013, A vende un 50 % de las existencias previamente adquiridas a la entidad X, ajena al grupo.

.../...

⁹ Según lo dispuesto en el artículo 15.2 de la LIS, valor de mercado es «aquel que se habría acordado por personas o entidades independientes en condiciones de libre competencia».

.../...

En el plano individual, los asientos registrados por la entidad B con motivo de la venta y posterior regularización de existencias habrán sido los siguientes:

Núm.	Cuenta	Debe	haber
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros	1.000	
700	Ventas de mercaderías		1.000

Núm.	Cuenta	Debe	Haber
610	Variación de existencias de mercaderías	600	
300	Mercaderías		600

La entidad compradora, por su parte, habrá reconocido las mercaderías adquiridas por su valor de adquisición, de conformidad con el siguiente asiento:

Núm.	Cuenta	Debe	Haber
600	Compras de mercaderías	1.000	
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros		1.000

Más tarde, a 31 de diciembre, A habrá procedido a la regularización de existencias, al tiempo que habrá registrado una pérdida por deterioro de valor de las mercaderías adquiridas, ya que el valor razonable de las mismas al cierre del ejercicio (700) es inferior a su precio de adquisición (1.000). Los asientos que la citada entidad habrá realizado en sus cuentas individuales en dicha fecha son, por tanto, los siguientes:

Núm.	Cuenta	Debe	Haber
300	Mercaderías	1.000	
610	Variación de existencias de mercaderías		1.000

Núm.	Cuenta	Debe	Haber
693	Pérdidas por deterioro de existencias	300	
390	Deterioro de valor de las mercaderías		300

.../...

.../...

A efectos de formular las cuentas anuales consolidadas, lo primero que debemos hacer es eliminar la partida recíproca que la compraventa representa. Así, en la medida en que la compra en la dominante y la venta en la dependiente figuran por el mismo valor, resulta necesario eliminar ambas como paso previo a la eliminación de resultados. El asiento a practicar será:

Núm.	Cuenta	Debe	Haber
700	Ventas de mercaderías (B)	1.000	
600	Compras de mercaderías (A)		1.000

Por lo que respecta al resultado obtenido por B con motivo de la enajenación realizada, dispone el artículo 43 del RD 1159/2010 que la diferencia entre el precio de venta (1.000) y el valor contable de las existencias transmitidas (600) deberá eliminarse y diferirse hasta el ejercicio en que se realice, puesto que, a nivel de grupo, dicho resultado se considera inexistente. Los ajustes a practicar en balance y cuenta de resultados consolidados son, respectivamente, los siguientes¹⁰:

Núm.	Cuenta	Debe	Haber
129	Resultado del ejercicio (B)	400	
300	Mercaderías (A)		400

Núm.	Cuenta	Debe	Haber
610	Variación de existencias de mercaderías (A)	400	
129	Resultado del ejercicio (saldo de B)		400

Como podemos comprobar, la realización de los ajustes propuestos permite devolver a las mercaderías transmitidas el valor que tendrían en sede de la sociedad B de no haberse producido la operación interna.

¹⁰ Conviene tener en cuenta que, a pesar de que desconocemos el porcentaje de participación de la sociedad A en el capital social de la entidad B, el resultado derivado de la venta habrá de ser eliminado al 100 %, dado que el método de consolidación aplicado por el grupo es el de integración global, el cual exige la agregación del 100 % de los activos y pasivos de la sociedad dependiente aunque la sociedad dominante no posea la totalidad de las participaciones sobre el capital social de aquella. «De esta forma, se ofrece la imagen fiel del total de activos y pasivos que el grupo controla, aunque jurídicamente no sean propiedad de la dominante en su totalidad» [SERRA SALVADOR, V. M. et aliter: *Consolidación contable de grupos empresariales*, Madrid: Pirámide, 2011, pág. 62].

.../...

.../...

Con relación al deterioro registrado contablemente por la sociedad A, debemos tomar en consideración que, a nivel de grupo, las existencias transmitidas internamente no han experimentado ninguna pérdida de valor, dado que, como consecuencia de la eliminación practicada, la valoración de las mismas al cierre del ejercicio 2012 sigue siendo de 600¹¹. De acuerdo con ello, el deterioro registrado por A deberá ser objeto de eliminación de cara a la formulación de las cuentas anuales del grupo¹². Los concretos ajustes a practicar en balance y cuenta de resultados consolidados son los que se indican a continuación:

Núm.	Cuenta	Debe	Haber
390	Deterioro de valor de las mercaderías	300	
129	Resultado del ejercicio (B)		300

Núm.	Cuenta	Debe	Haber
129	Resultado del ejercicio (saldo de B)	300	
693	Pérdidas por deterioro de existencias		300

A 31 de diciembre del ejercicio 2013, y por expresa disposición del PGC 2008, la entidad A registrará en su contabilidad la oportuna reversión del deterioro de valor contabilizado en 2012 por las existencias que todavía continúan en su balance, procediendo a la dotación de uno nuevo, o no, según cuál sea su valor razonable en esa fecha (dato que desconocemos).

Por lo que se refiere a la confección de las cuentas anuales consolidadas del ejercicio 2013, parece claro que la venta a tercero de la mitad de las existencias previamente adquiridas a la entidad B determinará la necesidad de proceder a la incorporación de la mitad del beneficio obtenido con motivo de la venta interna, independientemente de cuál haya sido el beneficio derivado, en su caso, de la enajenación de tales existencias. La parte del resultado interno que todavía no ha sido realizada frente a terceros en dicha fecha deberá igualmente diferirse hasta el ejercicio de su realización, ya que, en virtud de lo establecido en el

¹¹ Se trata, en palabras de SERRA SALVADOR, V. *et alter*, de una «pérdida "ficticia" contabilizada por la sociedad vendedora» [Consolidación contable de grupos empresariales, ob. cit., pág. 210].

¹² En caso de que el valor razonable de las existencias vendidas al cierre del ejercicio no fuera de 700 sino de 500, una parte del deterioro registrado contablemente por la sociedad A recogería una depreciación efectiva del valor de tales existencias a nivel de grupo. Así, puesto que, tras la eliminación del beneficio derivado de la venta, el valor contable de las existencias transmitidas internamente ha sido devuelto al valor que estas tenían en sede de la entidad B antes de la realización de dicha operación (600), la reducción del valor razonable de las mismas a 500 genera una pérdida de valor real para el grupo por importe de 100. Habida cuenta de que la pérdida de valor habrá motivado el registro contable de un deterioro en sede de la dominante por importe de 500, tan solo una parte de 400 habrá de ser eliminada de las cuentas anuales consolidadas.

.../...

.../...

artículo 42.2 del RD 1159/2010: «Los resultados que se deben diferir son tanto los del ejercicio como los de ejercicios anteriores producidos desde la fecha de adquisición», en el bien entendido de que «la eliminación de resultados por operaciones de ejercicios anteriores modificará el importe del patrimonio neto» (art. 42.7).

Conforme a lo expuesto, el asiento que deberá realizarse en balance a fin de eliminar la parte del beneficio interno que no ha sido materializada todavía es el siguiente:

Núm.	Cuenta	Debe	Haber
11	Reservas y otros instrumentos de patrimonio (B)	200	
300	Mercaderías (A)		200

Por su parte, los ajustes a practicar en balance y cuenta de resultados al objeto de incorporar la parte del beneficio interno que ya ha sido externalizada como consecuencia de la venta a tercero serán los que se muestran a continuación:

Núm.	Cuenta	Debe	Haber
113	Reservas (A)	200	
129	Resultado del ejercicio (B)		200

Núm	Cuenta	Debe	Haber
129	Resultado del ejercicio (saldo de B)	200	
693	Variación de existencias de mercaderías (A)		200

Finalmente, y en la medida en que, a efectos de grupo, no hubo deterioro de valor de las mercaderías adquiridas por A en 2012 y que no han sido objeto de transmisión a un tercero, tampoco habrá ingreso por reversión en el ejercicio 2013. Así pues, la reversión del deterioro registrada por dicha entidad debe ser objeto de eliminación de las cuentas anuales consolidadas.

Centrándonos en el plano fiscal, defendíamos más arriba que para el cálculo de la base imponible del grupo será necesaria la realización de los mismos ajustes practicados en el plano contable. Así pues, una vez efectuado el sumatorio de bases imponibles individuales, la determinación de la base imponible consolidada en el periodo impositivo correspondiente al ejercicio 2012 exigirá eliminar el beneficio de 400 obtenido por la entidad B con ocasión de la venta realizada a la entidad A, por un lado, y el importe del deterioro registrado contablemente por A que no se corresponda con una depreciación efectiva del valor de las existencias transmitidas a nivel de grupo, por otro.

.../...

.../...

Supongamos, por ejemplo, que el grupo se encuentra constituido por las entidades A, B, C, D y E, y que las bases imponibles generadas por cada una de ellas durante el periodo impositivo en curso han sido las siguientes:

	Base imponible 2012
Sociedad A	2.000
Sociedad B	1.000
Sociedad C	-600
Sociedad D	500
Sociedad E	-200

Partiendo de estos datos, y suponiendo que el valor de mercado de las existencias al cierre del ejercicio 2012 es de 700, la base imponible del grupo correspondiente a dicho ejercicio económico será de: $[2.000 + 1.000 - 600 + 500 - 200] - 400 + 300 = 2.600$.

Para el cálculo de la base imponible del grupo en el ejercicio 2013, será preciso incorporar la parte del beneficio interno que se entiende realizada frente a terceros en dicho periodo impositivo. A diferencia de lo que sucede en el plano contable, no obstante, no será necesaria la práctica de ningún ajuste en relación con la parte del beneficio interno que todavía no se ha externalizado. Partiendo de la premisa de que las bases imponibles generadas por cada una de las entidades del grupo son las mismas que las del periodo impositivo anterior, la base imponible consolidada en el periodo impositivo correspondiente al ejercicio 2013 será, por tanto, la que sigue: $[2.000 + 1.000 - 600 + 500 - 200] + 200 = 2.900$.

EJEMPLO 2

Las sociedades A (dominante) y B (dependiente) forman parte de un grupo de empresas que, además de estar obligado a presentar cuentas anuales consolidadas, ha optado por tributar de acuerdo con el régimen especial de consolidación fiscal.

En el mes de mayo del año 2012, B vendió a A unas existencias cuyo valor contable era de 1.000. El precio pactado fue de 600, coincidente con el valor razonable de las existencias en dicha fecha. A 31 de diciembre de 2012, las existencias adquiridas permanecían en el balance de A.

.../...

.../...

En el plano individual, el asiento contable realizado por la sociedad transmitente con motivo de la venta habrá sido el siguiente:

Núm.	Cuenta	Debe	Haber
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros	600	
700	Ventas de mercaderías		600

Y a 31 de diciembre de 2012, por la regularización de existencias:

Núm.	Cuenta	Debe	Haber
610	Variación de existencias de mercaderías	1.000	
300	Mercaderías		1.000

La entidad A, por su parte, habrá registrado en sus cuentas individuales los asientos que se indican:

Núm.	Cuenta	Debe	Haber
600	Compras de mercaderías	600	
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros		600

Núm.	Cuenta	Debe	Haber
300	Mercaderías	600	
610	Variación de existencias de mercaderías		600

A efectos de formular las cuentas anuales consolidadas, el primer paso consiste en eliminar la partida recíproca que la compraventa representa. El asiento a practicar será el siguiente:

Núm.	Cuenta	Debe	Haber
700	Ventas de mercaderías (B)	600	
600	Compras de mercaderías (A)		600

.../...

.../...

Por lo que atañe al resultado obtenido por la entidad B con ocasión de la transmisión realizada, en este caso negativo, debemos tener presente que el valor razonable de las existencias vendidas es de 600. La pérdida obtenida se corresponde, de este modo, con una depreciación real del valor de las existencias a nivel de grupo, por lo que, en virtud de lo dispuesto en el artículo 43.2 b) del RD 1159/2010, el resultado generado se entenderá realizado en el propio ejercicio económico de la venta. Además, tal y como señala el citado precepto, «deberá registrarse la correspondiente pérdida por deterioro». Los ajustes a practicar en balance y cuenta de resultados consolidados serán, por tanto, los siguientes:

Núm.	Cuenta	Debe	Haber
300	Mercaderías (A)	400	
390	Deterioro de valor de las mercaderías (A)		400

Núm.	Cuenta	Debe	Haber
693	Pérdidas por deterioro de existencias (A)	400	
610	Variación de existencias de mercaderías (A)		400

Desde la perspectiva fiscal, la aceptación de los criterios contables determinará, igualmente, la realización de la pérdida derivada de la venta en el propio periodo impositivo correspondiente a 2012. Así pues, de cara a la determinación de la base imponible consolidada en dicho ejercicio no habrá resultado alguno que eliminar¹³.

¹³ En el supuesto de que el valor razonable de las existencias transmitidas al cierre del ejercicio fuera de 650, un importe de 350 se correspondería con una merma real de su valor a nivel de grupo, mientras que un montante de 50 tendría la consideración de pérdida ficticia. Así pues, del resultado negativo de 400 registrado por la entidad B en sus cuentas anuales individuales, un importe de 50 debería ser eliminado a efectos de formular las cuentas consolidadas. Los ajustes a practicar en balance y cuenta de resultados serían, respectivamente, los siguientes:

Núm.	Cuenta	Debe	Haber
300	Mercaderías (A)	400	
390	Deterioro de valor de las mercaderías (A)		350
129	Resultado del ejercicio (B)		50

.../...

.../...

.../...

.../...

Núm.	Cuenta	Debe	Haber
6931	Pérdidas por deterioro de las mercaderías (A)	350	
129	Resultado del ejercicio (saldo de B)	50	
610	Variación de existencias de mercaderías (A)		400

Por lo que respecta a la determinación de la base imponible consolidada en este caso, la eliminación a realizar sería la misma que en el ámbito contable. Suponiendo que el grupo se encuentra constituido por las sociedades A, B y C, y que las bases imponibles generadas por estas en 2012 han sido de 1.500, 800 y -400, la base imponible del grupo en el periodo impositivo correspondiente a dicho ejercicio sería de: $[1.500 + 800 - 400] + 50 = 1.950$.

3. ELIMINACIÓN DE RESULTADOS POR OPERACIONES INTERNAS DE INMOVILIZADO O DE INVERSIONES INMOBILIARIAS

Establece el artículo 44.1 del RD 1159/2010 que: «Se considerarán operaciones internas de inmovilizado o de inversiones inmobiliarias todas aquellas en las que una sociedad del grupo compra tales elementos a otra también del grupo, con independencia de que para la sociedad que vende constituyan inmovilizado, inversiones inmobiliarias o existencias». La realización de una operación de esta naturaleza determinará la necesidad de diferir el resultado generado, que vendrá dado por la diferencia entre el precio de venta pactado y el valor contable del elemento en la fecha de transmisión.

Por lo que concierne a la incorporación del resultado previamente eliminado, y partiendo de la distinta naturaleza que los elementos del inmovilizado pueden tener, la norma contable establece una distinción fundamental según que el inmovilizado transmitido sea un bien amortizable o no amortizable. De tratarse de un bien no amortizable, el resultado derivado de la operación interna deberá diferirse hasta el ejercicio en que dicho elemento sea enajenado a terceros y, consecuentemente, se produzca su salida efectiva del grupo de empresas. En caso de que lo transmitido internamente sea un elemento amortizable, el RD de 2010 distingue, a su vez, dos supuestos. Por un lado, cabe la posibilidad de que la amortización del mencionado elemento no sea incorporada como coste de otro activo. En este supuesto, «el resultado se entenderá realizado en proporción a la amortización, deterioro o baja en balance de cada ejercicio» [art. 44.2 b.3)]. Por otro lado, caso de que la amortización del inmovilizado transmitido sí sea incorporada como coste de otro activo, la realización del resultado interno previamente eliminado se entenderá producida cuando se enajene a terceros este último elemento [art. 44.2 b.2)]. A su vez, dispone el último párrafo del artículo 44.2 que: «Cuando la amortización del activo se incorpore a las existencias como coste, se deberán aplicar las normas del artículo 43».

Una cuestión importante que hay que tener en cuenta en relación con los bienes del inmovilizado que son objeto de una transmisión interna es que, salvo en aquellos supuestos en los que la entidad vendedora haya sido la responsable de la fabricación o producción del elemento transmitido, o bien se dé la circunstancia de que, habiéndolo adquirido previamente a un tercero ajeno al grupo, todavía no lo haya puesto en condiciones de funcionamiento en el momento en que se produce su venta, tal elemento tendrá para la sociedad adquirente la consideración de bien usado, siendo este el supuesto más habitual¹⁴. Así pues, la amortización de los elementos adquiridos a otras entidades del grupo se regirá normalmente por lo dispuesto para los bienes usados en la norma fiscal. En este contexto, señala el artículo 2.4 del Real Decreto 1777/2004, de 30 de julio, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades (en adelante, RIS), que: «Tratándose de elementos patrimoniales usados adquiridos a entidades pertenecientes a un mismo grupo de sociedades en el sentido del artículo 67 de la Ley del Impuesto, la amortización se calculará de acuerdo con lo previsto en el párrafo b) [es decir, aplicando el coeficiente de amortización lineal máximo sobre el precio de adquisición o coste de producción originario] excepto si el precio de adquisición hubiese sido superior al originario, en cuyo caso la amortización deducible tendrá como límite el resultado de aplicar al precio de adquisición el coeficiente de amortización lineal máximo». En el seno de los grupos fiscales, por tanto, la amortización de los bienes adquiridos vía compraventa interna se realizará habitualmente aplicando el coeficiente máximo previsto en tablas al mayor de dos valores: el precio de compra pagado por la entidad adquirente o el coste originario satisfecho por la vendedora cuando adquirió el activo internamente transmitido a un tercero ajeno al grupo.

EJEMPLO 3

Las sociedades A (dominante) y B (dependiente) forman parte de un grupo de empresas que, además de estar obligado a presentar cuentas anuales consolidadas, ha optado por tributar de acuerdo con régimen especial de consolidación fiscal.

El día 1 de enero de 2013, la sociedad B vende a la entidad A un inmovilizado cuyo valor de adquisición había sido de 10.000 y que en la fecha de transmisión tiene una amortización acumulada de 4.000. El precio de venta pactado ha sido de 12.000. El inmovilizado se amortiza linealmente a razón del 10 % anual. La amortización no se incorpora como coste de los activos fabricados por la entidad A.

En el plano individual, el asiento contable que la entidad B habrá registrado con ocasión de la transmisión interna es el siguiente:

.../...

¹⁴ El hecho de que el elemento patrimonial adquirido no sea puesto en condiciones de funcionamiento por primera vez en sede de la entidad adquirente es lo que, en virtud de lo establecido en la propia normativa fiscal, define a los bienes usados.

.../...

Núm.	Cuenta	Debe	Haber
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros	12.000	
281	Amortización acumulada del inmovilizado material ...	4.000	
21X	Inmovilizaciones materiales		10.000
771	Beneficios procedentes del inmovilizado material		6.000

Por su parte, la sociedad A habrá contabilizado el inmovilizado recibido por su valor de adquisición, de conformidad con el siguiente asiento:

Núm.	Cuenta	Debe	Haber
21X	Inmovilizaciones materiales	12.000	
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros		12.000

Con fecha 31 de diciembre, A habrá procedido a registrar la amortización del inmovilizado adquirido en función de su vida útil. Tomando en consideración que dicho inmovilizado se ha estado amortizando a razón del 10 % anual, que su coste de adquisición originario fue de 10.000, y que en la fecha de venta tenía una amortización acumulada de 4.000, fácilmente se concluye que la vida útil restante del activo en el momento en que el mismo llega a manos de la sociedad A es de 6 años. Así pues, la amortización que tal entidad contabilizará al cierre del ejercicio 2013 será de 2.000 (12.000/6). El asiento a registrar en sus cuentas anuales individuales se muestra a continuación:

Núm.	Cuenta	Debe	Haber
681	Dotación a la amortización del inmovilizado material	2.000	
281	Amortización acumulada del inmovilizado material ...		2.000

De cara a la formulación de las cuentas anuales consolidadas, el resultado obtenido por B como consecuencia de la operación realizada debe ser objeto de diferimiento hasta el momento en que se entienda realizado frente a terceros. De darse la circunstancia de que la amortización del inmovilizado recibido no se incorpore como coste de otro activo, como sucede en el caso concreto planteado, dispone el artículo 44.2 b.3) del RD 1159/2010 que dicho resultado «se entenderá realizado en proporción a la amortización». De acuerdo con lo expuesto, la confección de las cuentas del grupo en el ejercicio económico 2013 exigirá, por un lado, la eliminación del beneficio derivado de la venta interna y, por otro, el reconocimiento de la parte del referido resultado que se entiende realizada en dicho ejercicio.

Por lo que se refiere a la eliminación del resultado derivado de la venta, será preciso devolver al elemento transmitido la valoración que tenía en sede de la entidad B con carácter previo a la

.../...

.../...

citada operación, tal y como si esta no se hubiese llevado a cabo. Los concretos ajustes a practicar en balance y cuenta de resultados consolidados serán, respectivamente, los siguientes:

Núm.	Cuenta	Debe	Haber
129	Resultado del ejercicio (B)	6.000	
213	Maquinaria (A)		6.000

Núm.	Cuenta	Debe	Haber
771	Beneficios procedentes del inmovilizado material (B)	6.000	
129	Resultado del ejercicio (saldo de B)		6.000

Por lo que atañe a la incorporación de la parte del resultado que se entiende realizada frente a terceros, partimos de la premisa de que, en los términos establecidos en el artículo 44.2 b.3) del RD de 2010, dicha realización se entiende producida al ritmo de la amortización. En el ejercicio económico 2013, por tanto, es necesario incorporar a las cuentas anuales consolidadas una sexta parte del beneficio obtenido por B con motivo de la transmisión interna (6.000/6)¹⁵. Los ajustes a practicar en balance y cuenta de resultados consolidados se muestran a continuación:

Núm.	Cuenta	Debe	Haber
281	Amortización acumulada del inmovilizado material (A)	1.000	
129	Resultado del ejercicio (B)		1.000

Núm.	Cuenta	Debe	Haber
129	Resultado del ejercicio (saldo de B)	1.000	
681	Dotación a la amortización del inmovilizado material (A)		1.000

A la luz de los ajustes propuestos, debemos tener presente que la incorporación de la parte del beneficio interno que, en función de la amortización practicada, se entiende externali-

¹⁵ Ello es así en la medida en que la vida útil restante del inmovilizado transmitido internamente es de 6 años en la fecha de generación del resultado interno que ha sido objeto de eliminación.

.../...

.../...

zada en cada ejercicio económico equivale a eliminar de la cuenta de resultados del grupo el exceso de la amortización practicada por la sociedad adquirente (en este caso, 2.000) con respecto a la que habría practicado la entidad transmitente si la operación interna de que se trate no se hubiera realizado (10% sobre $10.000 = 1.000$).

En lo relativo al plano fiscal, la aceptación de los criterios previstos en el RD 1159/2010 exige la práctica de los mismos ajustes realizados en el plano contable. La particularidad en este caso radica en que el inmovilizado adquirido por A tiene para esta la condición de bien usado, de forma que la amortización deducible tendrá como límite máximo el resultado de aplicar el coeficiente lineal de amortización (10%) al mayor de dos valores: el precio de adquisición satisfecho por la adquirente (12.000) o el coste originario del elemento (10.000). En el supuesto concreto planteado en el ejemplo 3, comprobamos que el precio de adquisición pagado por la entidad A supera el coste originario del inmovilizado adquirido, por lo que la amortización fiscal máxima será el resultado de aplicar el 10% sobre 12.000 (1.200). Ahora bien, en la medida en que el gasto contabilizado por la mencionada entidad en concepto de amortización correspondiente al ejercicio 2013 ha sido de 2.000 , la determinación de su base imponible individual en dicho periodo impositivo reclamará la práctica de un ajuste extracontable de signo positivo por importe de 800 ¹⁶. Así, suponiendo que las entidades A y B no han realizado más operaciones a lo largo del ejercicio, la base imponible de la sociedad A en 2013 será de -1.200 ($-2.000 + 800$), mientras que la de la sociedad B será de 6.000 .

A efectos de determinar la base imponible consolidada, y dada la diferencia existente entre la amortización contabilizada y la fiscalmente deducible, es posible distinguir dos alternativas de actuación. La primera de ellas, derivada de una interpretación literal de la norma fiscal, nos llevaría a aplicar rigurosamente el criterio establecido en el artículo 44.2 b.3) del RD 1159/2010. En cada periodo impositivo, por tanto, en la base imponible del grupo se tendría que integrar aquella parte del resultado interno que, en proporción a la amortización practicada, se considerara realizada frente a terceros, en el bien entendido de que, en el ámbito fiscal, por amortización practicada debemos entender la fiscalmente deducida. Habida cuenta de que la aplicación del artículo 2.4 del RIS llevará a la sociedad adquirente a deducir una amortización anual del 10% sobre el precio de adquisición satisfecho, el importe a incorporar cada año sería del 10% sobre el resultado derivado de la operación interna (10% sobre $6.000 = 600$). En el periodo impositivo correspondiente a 2013, la determinación de la base imponible del grupo exigiría, así, la eliminación del beneficio de 6.000 obtenido por B con motivo de la compraventa realizada y la incorporación de un importe de 600 , de modo que dicha magnitud sería de: $-2.000 + 800 + 6.000 - 6.000 + 600 = -600$ ¹⁷.

¹⁶ Este ajuste habrá de practicarse todos los años a lo largo de la vida útil del elemento transmitido internamente.

¹⁷ Como vemos, para la determinación de la base imponible del grupo partimos de la suma de bases imponibles individuales y practicamos los ajustes pertinentes. En el periodo impositivo correspondiente a 2013, la base imponible de A es de -1.200 ($-2.000 + 800$) y la base individual de B es de 6.000 .

.../...

.../...

Manteniendo la premisa de que las sociedades A y B no realizan ninguna operación adicional, la base imponible del grupo en los ejercicios 2014, 2015, 2016 y 2017 sería, asimismo, de: $-2.000 + 800 + 600 = -600$. En el último año de la vida útil del elemento transmitido internamente nos encontraríamos sin embargo con la particularidad de que, una vez practicada la amortización correspondiente a dicho ejercicio, la amortización contable acumulada sería de 12.000 ($2.000 \times 6 = 12.000$), mientras que la fiscalmente deducida hasta ese momento sería de 7.200 ($1.200 \times 6 = 7.200$). Tomando en consideración que, por expresa disposición de la norma fiscal, los bienes deben ser amortizados necesariamente dentro de su periodo de vida útil, en el ejercicio 2018 sería necesario integrar en la base imponible individual de la sociedad A todo el importe pendiente de amortizar, lo que implicaría la realización de un ajuste extracontable de signo negativo por importe de 4.800¹⁸. Desde el punto de vista de la consolidación, el importe del beneficio interno previamente eliminado que habría sido objeto de incorporación hasta la fecha por considerarse realizado frente a terceros ascendería a 3.000 ($600 \times 5 = 3.000$), de forma que, para la determinación de la base imponible del grupo correspondiente a 2018, sería precisa la realización de un ajuste positivo por la cuantía pendiente de incorporar (3.000). Teniendo en cuenta el ajuste practicado a nivel individual y la incorporación a realizar, la base imponible consolidada en dicho periodo impositivo será de: $-2.000 + 800 - 4.800 + 3.000 = -3.000$.

La segunda de las alternativas posibles parte, por el contrario, de una interpretación teleológica del régimen especial de consolidación fiscal. De acuerdo con la misma, la determinación de la base imponible del grupo exige la práctica de una serie de ajustes de eliminación e incorporación mediante los que se pretende deshacer la operación realizada, de tal suerte que la tributación sea exactamente la misma que hubiera resultado de no haber tenido lugar la operación interna. En consonancia con esta interpretación, la incorporación del resultado interno a realizar en cada periodo impositivo no será de 600, como en el caso anterior, sino de 200, ya que esta es la diferencia entre la amortización fiscalmente deducida por la sociedad adquirente (1.200) y la amortización que habría deducido la transmitente en el supuesto de que la compraventa interna no hubiera tenido lugar (1.000). La base imponible en el periodo correspondiente a 2013 sería, por tanto, de: $-1.200 + 6.000 - 6.000 + 200 = -1.000$, siendo esta, precisamente, la amortización del bien adquirido por la entidad A que debe aparecer en las cuentas consolidadas después de deshacer la operación interna. En los periodos impositivos correspondientes a los ejercicios 2014, 2015, 2016 y 2017, la base imponible del grupo constituido por las entidades A y B sería, igualmente, de: $-1.200 + 200 = -1.000$.

La opción por esta segunda interpretación conduce, no obstante, a una situación similar a la derivada de la interpretación literal, ya que, transcurridos seis años de la vida útil del

¹⁸ Según lo dispuesto en el segundo párrafo del artículo 1.4 del RIS: «Los elementos patrimoniales del inmovilizado material e inversiones inmobiliarias deberán amortizarse dentro del periodo de su vida útil, entendiéndose por tal el periodo en que, según el método de amortización adoptado, debe quedar totalmente cubierto su valor, excluido el valor residual [...]».

.../...

.../...

elemento, y una vez practicada la amortización del último ejercicio, la amortización contable acumulada del activo transmitido internamente sería de 12.000, mientras que la fiscalmente deducida hasta el momento ascendería a 7.200. Así pues, para el cálculo de la base imponible individual de la sociedad A en el periodo impositivo correspondiente a 2018 procedería realizar un ajuste extracontable de signo negativo por importe de 4.800. La diferencia con respecto al supuesto anterior radica en la parte del beneficio interno previamente eliminada que se encuentra pendiente de incorporar a la base imponible del grupo mediante ajuste positivo, que, en este caso, ascendería a 5.000 [6.000 - (200 × 5)]. Como resultado de los ajustes practicados, y al igual que en los periodos impositivos anteriores, la base imponible del grupo en 2018 sería de: $-2.000 + 800 - 4.800 + 5.000 = -1.000$.

En mi opinión, los resultados obtenidos permiten extraer tres conclusiones importantes. En primer lugar, que, con independencia de cuál sea la alternativa de interpretación escogida, parece evidente que los ajustes practicados en el plano contable a efectos de la incorporación del resultado interno previamente eliminado no se trasladan al plano fiscal como consecuencia del proceso de determinación de la base imponible del grupo, que no parte del resultado contable consolidado sino del sumatorio de bases imponibles individuales. En segundo lugar, debemos tener presente que la opción por una interpretación literal de la remisión contenida en el artículo 71 de la LIS conduce a una situación poco razonable, dado que lo pretendido mediante la práctica de eliminaciones e incorporaciones es deshacer la operación realizada, tal y como si esta no se hubiera producido. De no haberse llevado a cabo la compraventa propuesta en el ejemplo planteado, y siempre partiendo de la premisa de que las sociedades A y B no han realizado más operaciones a lo largo del ejercicio, la entidad A aportaría al grupo una base imponible de cero, mientras que la sociedad B aportaría una base individual de -1.000 (correspondiente con la amortización del elemento que permanecería en su balance). La base imponible consolidada en cada periodo impositivo hasta el final de la vida útil del bien sería, por tanto, de -1.000. Sin embargo, este resultado no se alcanza si nos decantamos a favor de una interpretación literal de la LIS, por lo que considero más acertado el posicionamiento a favor de una interpretación teleológica del régimen de consolidación fiscal. En última instancia, es posible afirmar que la aplicación estricta del artículo 2.4 del RIS ha generado un desequilibrio importante entre la amortización contable acumulada y la fiscalmente deducida en el último año de la vida útil del elemento transmitido, lo que nos ha obligado a efectuar un ajuste extracontable de signo negativo a fin de determinar la base imponible individual de la sociedad adquirente. Este resultado es una consecuencia directa de la defectuosa redacción de la cláusula contenida en el precepto mencionado sobre amortización de los bienes usados en el seno de los grupos de empresas, cuya aplicación conduce, en este caso, a la aparición de serias diferencias entre contabilidad y fiscalidad. Sin duda, tal conclusión pone de manifiesto la necesidad de introducir una norma específica que regule el criterio a seguir para la amortización fiscal de aquellos bienes de inmovilizado transmitidos entre entidades pertenecientes a un grupo que tributa conforme a las normas propias del régimen especial de consolidación fiscal, o, cuando menos, un pronunciamiento expreso por parte de la Administración que arroje algo de luz sobre la forma de proceder en estos supuestos.

.../...

.../...

En mi opinión, una alternativa para solucionar el defecto observado y conseguir la totalidad neutralidad de la normativa fiscal en el supuesto de transmisión interna de un inmovilizado material radicaría en defender la inaplicación del tratamiento propio de los bienes usados en el ámbito de la consolidación. Debemos tener en cuenta, a este respecto, que la esencia del régimen especial de consolidación radica en considerar inexistentes las operaciones realizadas entre entidades pertenecientes a un mismo grupo. Si partimos de la premisa de que el elemento transmitido sigue perteneciendo al grupo con independencia de la compra-venta interna efectuada, y de que fue el grupo quien puso ese elemento en condiciones de funcionamiento por primera vez, considero razonable que la entidad que asume la condición de adquirente en la operación interna confiera a dicho elemento el mismo tratamiento que la normativa fiscal prevé para el inmovilizado material nuevo. De ser este el criterio adoptado, el resultado a eliminar en cada periodo impositivo sería, al igual que en el plano contable, de 6.000. Por su parte, cada ejercicio procedería incorporar un importe de 1.000 a la base imponible consolidada. Así, suponiendo que A y B no han realizado más operaciones a lo largo del ejercicio, la base imponible correspondiente a 2013 sería de: $-2.000 + 1.000 = -1.000$. De igual modo, en los periodos 2014 a 2017, la base imponible del grupo ascendería a $-2.000 + 1.000 = -1.000$. En el último año de vida útil del bien, la amortización contable acumulada coincidiría con la fiscal, por lo que no sería precisa la práctica de ningún ajuste. Además, el importe de la base consolidada en cada periodo impositivo coincidiría plenamente con el resultado obtenido de no haberse realizado la operación interna, ya que, en tal caso, la base imponible individual de la sociedad A sería igual a cero (por no haberse realizado ninguna operación), mientras que la de la sociedad B recogería un gasto por amortización por importe de 1.000 (10 % sobre 10.000).

EJEMPLO 4

Suponemos la misma información que la proporcionada en el ejemplo 3, con la particularidad de que el precio de venta pactado entre las partes es de 9.000.

Desde el punto de vista individual, los asientos registrados por las sociedades A y B con motivo de la operación realizada habrán sido los mismos que en el ejemplo anterior, con la particularidad de que, en este supuesto, el importe del beneficio obtenido por B asciende a 3.000 ($9.000 - 6.000$), y la amortización practicada por la entidad A es de 1.500 ($9.000/6$).

Por lo que atañe a la elaboración de las cuentas anuales consolidadas, será preciso eliminar el beneficio interno derivado de la transmisión, ya que, a efectos de grupo, esta se considera inexistente. Los concretos ajustes a practicar en balance y cuenta de resultados consolidada serán los siguientes:

.../...

.../...

Núm.	Cuenta	Debe	Haber
129	Resultado del ejercicio (B)	3.000	
21X	Inmovilizaciones materiales (A)		3.000

Núm.	Cuenta	Debe	Haber
771	Beneficios procedentes del inmovilizado material (B) .	3.000	
129	Resultado del ejercicio (saldo de B)		3.000

Por otro lado, será necesario incorporar la parte del beneficio interno que se entiende realizada en el ejercicio económico 2013 en proporción a la amortización practicada. Así, dado que el bien adquirido es amortizado en función de su vida útil restante (6 años), la parte del resultado interno a incorporar en cada ejercicio será de 500 (3.000/6). Los ajustes a realizar en balance y cuenta de resultados serán los que se indican a continuación:

Núm.	Cuenta	Debe	Haber
281	Amortización acumulada del inmovilizado material ...	500	
129	Resultado del ejercicio (B)		500

Núm.	Cuenta	Debe	Haber
129	Resultado del ejercicio (saldo de B)	500	
681	Dotación a la amortización del inmovilizado material		500

En el plano fiscal, la aplicación del artículo 2.4 del RIS, anteriormente examinado, justifica que la amortización fiscalmente deducible sea de 1.000, resultado de aplicar el coeficiente máximo de amortización previsto en tablas sobre el coste originario del elemento. Ahora bien, dado que la amortización contabilizada por A habrá sido de 1.500, la determinación de su base imponible individual reclama la realización de un ajuste extracontable de signo positivo por importe de 500. Este ajuste habrá de practicarse todos los años a lo largo de la vida útil del elemento.

A efectos de calcular la base imponible consolidada en el periodo impositivo correspondiente a 2013, la aceptación de los criterios establecidos en el RD de 2010 en materia de eliminaciones e incorporaciones justifica la necesidad de efectuar, en el ámbito fiscal, los mismos ajustes practicados en el plano contable. Así pues, resulta preciso, por un lado,

.../...

.../...

eliminar de la base imponible del grupo el beneficio obtenido por la sociedad B con motivo de la venta realizada y, por otro, incorporar la parte del mencionado beneficio que se realiza frente a terceros en dicho periodo impositivo. Al igual que planteábamos en el ejemplo anterior, no obstante, existen dos posibles alternativas a la hora de entender cómo ha de efectuarse la referida incorporación.

De optar por una interpretación literal de la remisión contenida en la LIS a la normativa contable en la materia, cada ejercicio procederá incorporar una décima parte del resultado interno previamente eliminado, esto es, un importe de 300, ya que el coeficiente de amortización aplicado por la entidad A es del 10 %. La base imponible consolidada en el periodo correspondiente a 2013 sería, por tanto, de $-1.500 + 500 + 3.000 - 3.000 + 300 = -700$. En los periodos impositivos correspondientes a 2014-2017, el importe de dicha magnitud sería, igualmente, de: $-1.500 + 500 + 300 = -700$.

En el ejercicio 2018, el agotamiento de la vida útil del bien llevaría a la sociedad A a realizar un ajuste extracontable de signo negativo por importe de 3.000, a fin de integrar en su base imponible individual el exceso de amortización contabilizada (9.000) sobre la deducida fiscalmente hasta la fecha (6.000). Por su parte, la determinación de la base imponible consolidada exigiría incorporar en dicho periodo impositivo, mediante ajuste extracontable de signo positivo, la parte del resultado interno pendiente de externalización, que ascendería a 1.500 [$3.000 - (300 \times 5)$]. De acuerdo con estos datos, la base imponible del grupo en 2018 sería de: $-1.500 + 500 - 3.000 + 1.500 = -2.500$.

Por lo que concierne a la segunda alternativa, señalábamos anteriormente que una interpretación teleológica del régimen especial de consolidación nos llevaría a defender la necesidad de incorporar a la base imponible consolidada, en cada periodo impositivo, un importe equivalente al exceso de la amortización fiscalmente deducida por A (1.000) con respecto a la amortización que habría deducido la sociedad B de no haber tenido lugar la operación interna (1.000). Observamos que, a diferencia del supuesto planteado en el ejemplo anterior, la opción por una interpretación teleológica del régimen de consolidación en este segundo caso anularía la necesidad de realizar incorporación alguna en los periodos impositivos correspondientes a los ejercicios 2013, 2014, 2015, 2016 y 2017, ya que la amortización deducida fiscalmente por A sería exactamente la misma que habría deducido B en caso de no haberse realizado la operación interna que ahora se pretende deshacer. De conformidad con lo expuesto, la determinación de la base imponible del grupo en el ejercicio 2013 exigiría realizar un único ajuste, de signo negativo por importe de 3.000, para eliminar el resultado interno derivado de la venta, de modo que dicha magnitud sería de: $-1.500 + 500 + 3.000 - 3.000 = -1.000$. Asimismo, la base imponible consolidada en los ejercicios 2014, 2015, 2016 y 2017 sería de: $-1.500 + 500 = -1.000$.

Transcurridos 6 años de vida útil, y tras el registro contable de la amortización correspondiente al último ejercicio, la amortización contable acumulada sería de 9.000 (1.500×6), mientras que la fiscalmente deducida sería de 6.000 (1.000×6). Por razones ya comentadas, la deducción del exceso de la amortización contabilizada sobre la deducida llevaría a la entidad A a la práctica de un ajuste extracontable de signo negativo por importe de 3.000.

.../...

.../...

Para la determinación de la base imponible consolidada en el periodo impositivo correspondiente a dicho ejercicio, y dado que en los periodos anteriores no se ha realizado incorporación alguna, sería necesaria la realización de un ajuste positivo por importe de 3.000 a fin de integrar el importe total del resultado interno previamente eliminado. Esta cuantía se corresponde, de hecho, con el exceso de la amortización fiscalmente deducida en este ejercicio (4.000) sobre la registrada en las cuentas de A (1.000). La base imponible del grupo en el periodo correspondiente a 2018 sería, por tanto, y al igual que en los periodos anteriores, de: $-1.500 + 500 - 3.000 + 3.000 = -1.000$.

Como podemos comprobar, todas las conclusiones comentadas al hilo del ejemplo anterior resultan perfectamente trasladables a este supuesto.

EJEMPLO 5

Las sociedades A (dominante) y B (dependiente) forman parte de un grupo de empresas que, además de estar obligado a presentar cuentas consolidadas, ha optado por tributar de acuerdo con las normas propias del régimen especial de consolidación fiscal.

El día 1 de enero del año 2013, la entidad B vende a la sociedad A una maquinaria cuyo coste de adquisición originario fue de 10.000 y que en la fecha de venta tenía una amortización acumulada de 6.000. El precio de transmisión se fija en 13.000. Se sabe que la maquinaria se amortiza a razón del 20 % anual y que la sociedad A la empleará para construir un inmueble.

La construcción del inmueble finaliza el 31 de diciembre de 2014. Un año después, la sociedad A lo transmite a un tercero ajeno al grupo.

En el plano individual, la venta de la maquinaria a la sociedad A supondrá para la entidad transmitente un beneficio de 9.000, fruto de la diferencia entre el precio de venta pactado (13.000) y el valor neto contable de la maquinaria en dicha fecha (4.000). Así pues, el asiento realizado por B con ocasión de la operación efectuada habrá sido el siguiente:

Núm.	Cuenta	Debe	Haber
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros	13.000	
281	Amortización acumulada del inmovilizado material ...	6.000	
213	Maquinaria		10.000
771	Beneficios procedentes del inmovilizado material		9.000

.../...

.../...

Por lo que se refiere a la sociedad A, esta habrá contabilizado la maquinaria recibida por su valor de adquisición, de conformidad con el siguiente asiento:

Núm.	Cuenta	Debe	Haber
213	Maquinaria	13.000	
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros		13.000

A su vez, con fecha 31 de diciembre de 2013, la entidad A habrá registrado en concepto de amortización un importe de 6.500, resultado de distribuir el precio de adquisición satisfecho por la maquinaria (13.000) entre la vida útil restante de la misma en la fecha de compra (2 años)¹⁹.

Núm.	Cuenta	Debe	Haber
681	Dotación a la amortización del inmovilizado material ..	6.500	
281	Amortización acumulada del inmovilizado material ...		6.500

Ahora bien, dado que la amortización contabilizada refleja un gasto realizado por la sociedad A para su inmovilizado, utilizando para ello una maquinaria propia, dicho gasto deberá ser registrado como mayor valor del activo²⁰. En concreto, la anotación contable que deberá practicar A en sus cuentas individuales será la siguiente:

Núm.	Cuenta	Debe	Haber
231	Construcciones en curso	6.500	
731	Trabajos realizados para el inmovilizado material		6.500

Tanto el asiento correspondiente a la amortización de la maquinaria como el relativo a la activación del gasto por amortización habrán de ser realizados por A en el ejercicio económico 2014. En dicha fecha, además, la finalización de la construcción exigirá la práctica del siguiente ajuste de reclasificación:

¹⁹ Teniendo en cuenta que el precio de adquisición originario fue de 10.000, que la amortización acumulada en la fecha de venta es de 6.000, y que la maquinaria se amortiza a razón del 20 % anual, fácilmente se concluye que la vida útil restante de la misma el día 1 de enero de 2013 es de 2 años.

²⁰ Para la resolución del presente ejemplo nos centramos, exclusivamente, en el gasto que representa la amortización de la maquinaria empleada, si bien la forma de proceder sería exactamente la misma en relación con el resto de gastos asociados a la construcción del inmueble.

.../...

.../...

Núm.	Cuenta	Debe	Haber
211	Construcciones	13.000	
231	Construcciones en curso		13.000

En el ejercicio 2015, la enajenación de la maquinaria a un tercero motivará la contabilización, por parte de la entidad A, del resultado derivado, en su caso, de dicha operación, de tal suerte que el mismo aparecerá reflejado en el resultado contable de la sociedad y, consecuentemente, en su base imponible individual.

Por lo que respecta a la formulación de las cuentas anuales consolidadas, dispone el artículo 44.2 b.2) del RD 1159/2010, anteriormente comentado, que el resultado derivado de una operación de compraventa interna de inmovilizado o inversiones inmobiliarias se entenderá realizado cuando: «Se enajene a terceros otro activo, al que se haya incorporado como coste la amortización del activo adquirido». De acuerdo con el contenido de la norma transcrita, por tanto, en aquellos casos en los que la amortización del activo transmitido internamente se incorpore como coste de otro activo, el beneficio obtenido por la transmitente con motivo de la venta realizada, que deberá ser eliminado por tener su origen en una operación interna, será objeto de incorporación a la cuenta de resultados del grupo en el ejercicio en que dicho activo sea enajenado a tercero y, en consecuencia, se produzca su salida definitiva del grupo de empresas. Siendo ello así, parece claro que, en supuestos como el planteado en el ejemplo 5, la pertenencia al grupo de las entidades A y B tan solo será relevante en el ejercicio económico en que tenga lugar la compraventa interna, cuando será preciso eliminar el beneficio obtenido, en su caso, por la entidad transmitente, así como en el ejercicio en que se produzca la venta a tercero del activo al que ha sido incorporada como coste la amortización del inmovilizado previamente transmitido a nivel interno, cuando procederá la incorporación de aquel resultado.

Conforme a lo dispuesto en el párrafo anterior, los ajustes a practicar en balance y cuenta de resultados del grupo en el ejercicio económico 2013 serán los que se indican a continuación:

Núm.	Cuenta	Debe	Haber
129	Resultado del ejercicio (B)	9.000	
213	Maquinaria (A)		9.000

Núm.	Cuenta	Debe	Haber
771	Beneficios procedentes del inmovilizado material (B)	9.000	
129	Resultado del ejercicio (saldo de B)		9.000

.../...

.../...

Asimismo, tanto en el ejercicio 2013 como en 2014 resultará preciso corregir la dotación a la amortización y la amortización acumulada de cara a la formulación de las cuentas anuales del grupo. Teniendo en cuenta que la amortización registrada por A en cada uno de esos periodos ha sido de 6.500 y que, de no haberse realizado la operación, B habría contabilizado una amortización de 2.000 ($10.000 \times 0,2$), los concretos ajustes a realizar en balance y cuenta de resultados en cada uno de los años considerados serán, respectivamente, los siguientes:

Núm.	Cuenta	Debe	Haber
281	Amortización acumulada del inmovilizado material (A)	4.500	
231	Construcciones en curso (A)		4.500

Núm.	Cuenta	Debe	Haber
731	Trabajos realizados para el inmovilizado material (A) ...	4.500	
681	Dotación a la amortización del inmovilizado material (A)		4.500

Por otro lado, y tomando en consideración el asiento de reclasificación efectuado por A en el ejercicio 2014, la confección de las cuentas consolidadas correspondientes a dicho periodo exigirá la práctica del siguiente asiento en balance con el fin de corregir el valor de la construcción:

Núm.	Cuenta	Debe	Haber
231	Construcciones en curso (A)	9.000	
211	Construcciones		9.000

En el ejercicio 2015, la venta del inmueble justificará la necesidad de incorporar a las cuentas del grupo el importe íntegro del resultado inicialmente eliminado. A tal fin, habrán de realizarse los siguientes ajustes en balance y cuenta de resultados consolidada:

Núm.	Cuenta	Debe	Haber
213	Maquinaria (A)	9.000	
129	Resultado del ejercicio (B)		9.000

.../...

.../...

Núm.	Cuenta	Debe	Haber
129	Resultado del ejercicio (saldo de B)	9.000	
771	Beneficios procedentes del inmovilizado material (B) ...		9.000

Por lo que atañe a la determinación de la base imponible del grupo, la aceptación de lo dispuesto en el RD 1159/2010 en materia de eliminaciones e incorporaciones motivará la necesidad de realizar idénticos ajustes a los efectuados en el plano contable. Así pues, la suma de bases individuales deberá ajustarse en los periodos impositivos correspondientes a 2013, fecha en que será necesaria la eliminación del beneficio de 9.000 derivado de la venta interna, y, más tarde, en 2015, cuando procederá la incorporación de aquel. Partiendo de la premisa de que el grupo se encuentra constituido únicamente por las entidades A y B, y que estas no han realizado más operaciones a lo largo del lapso de tiempo considerado, la base imponible consolidada en los periodos correspondientes a 2013 y 2014 será igual a cero, mientras que en el ejercicio 2015 recogerá el beneficio o la pérdida derivada, en su caso, de la enajenación del inmueble construido por el propio grupo. Esta conclusión deviene razonable si tenemos en cuenta que, de no haber tenido lugar la compraventa interna entre A y B, la base imponible de ambas en los ejercicios 2013 y 2014 también habría sido igual a cero, ya que la entidad B no realiza ninguna operación y la sociedad A registra un gasto y un ingreso por idéntico importe (2.000). Asimismo, en el periodo impositivo correspondiente a 2015, la base imponible consolidada tan solo habría recogido el importe del resultado obtenido por la entidad A con motivo de la venta a tercero de la construcción.

EJEMPLO 6

Las sociedades A (dominante) y B (dependiente) forman parte de un grupo de empresas que, además de estar obligado a presentar cuentas anuales consolidadas, ha optado por tributar de acuerdo con el régimen especial de consolidación fiscal.

El día 1 de enero del ejercicio 2013, la sociedad B vende a la entidad A una maquinaria cuyo valor de adquisición había sido de 10.000 y que en la fecha de transmisión tiene una amortización acumulada de 5.000. El precio de venta pactado es de 12.000. La maquinaria se amortiza a razón del 10 % anual. Su vida útil restante en la fecha de venta es de 5 años y su valor residual nulo. Se sabe, además, que la amortización de la misma se incorpora como coste de las existencias fabricadas por la entidad A.

.../...

.../...

Durante el ejercicio 2013, la sociedad A ha fabricado mercaderías por importe de 6.000, de las que, a fecha 31 de diciembre, tan solo el 50 % permanecen en su balance²¹.

La transmisión interna realizada habrá supuesto para la sociedad B la obtención de un beneficio de 7.000, que habrá sido reflejado en sus cuentas anuales individuales de conformidad con el siguiente asiento:

Núm.	Cuenta	Debe	Haber
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros	12.000	
281	Amortización acumulada del inmovilizado material ...	5.000	
213	Maquinaria		10.000
771	Beneficios procedentes del inmovilizado material		7.000

La sociedad adquirente, por su parte, habrá contabilizado el activo recibido por su valor de adquisición:

Núm.	Cuenta	Debe	Haber
213	Maquinaria	12.000	
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros		12.000

Con fecha 31 de diciembre de 2013, A habrá registrado una amortización de 2.400 (12.000/5), al tiempo que habrá procedido a la regularización de existencias. Los asientos practicados en las cuentas individuales de la mencionada entidad habrán sido los que se muestran a continuación:

Núm.	Cuenta	Debe	Haber
681	Dotación a la amortización del inmovilizado material	2.400	
281	Amortización acumulada del inmovilizado material ...		2.400

Núm.	Cuenta	Debe	Haber
300	Mercaderías	3.000	
610	Variación de existencias de mercaderías		3.000

²¹ Para la resolución de este ejemplo obviaremos la previsión contenida en el artículo 2.4 del RIS sobre amortización de los bienes que se adquieren usados. Supondremos, por tanto, que la amortización fiscal de la maquinaria adquirida por la sociedad A coincide plenamente con la amortización registrada en sus cuentas individuales.

.../...

.../...

Con relación a este último asiento, conviene tener presente que, del montante de 3.000 contabilizado como variación de existencias, tan solo un importe de 1.200 se corresponde con la amortización de la maquinaria adquirida por la sociedad A (50 % sobre 2.400). Los 1.800 restantes se asocian a otros gastos de fabricación de las mercaderías (mano de obra, suministros, etc.).

Por lo que concierne a la formulación de las cuentas anuales del grupo de empresas en el que se encuentran integradas las entidades A y B, resulta preciso, por un lado, la eliminación del beneficio interno de 7.000 obtenido por B como consecuencia de la venta realizada a la entidad A. Los ajustes a realizar en balance y cuenta de resultados consolidados serán, respectivamente, los siguientes:

Núm.	Cuenta	Debe	Haber
129	Resultado del ejercicio (B)	7.000	
213	Maquinaria (A)		7.000

Núm.	Cuenta	Debe	Haber
771	Beneficios procedentes del inmovilizado material (B) .	7.000	
129	Resultado del ejercicio (saldo de B)		7.000

Por otro lado, la aplicación de lo dispuesto en el último párrafo del artículo 44.2 del RD 1159/2010 determina la necesidad de incorporar al resultado consolidado la parte de dicho beneficio que se entienda realizada frente a terceros con motivo de la enajenación de las existencias que incorporan como coste la amortización del activo recibido por A. En el caso concreto planteado, los pasos a seguir para el cálculo del importe a incorporar son los siguientes: en primer lugar, el beneficio interno previamente eliminado debe ser dividido entre 5, ya que la amortización se practica en función de la vida útil del elemento, que es de 5 años en la fecha en que se efectúa la operación interna. En segunda instancia, el resultado de la operación anterior debe ser reducido a la mitad, dado que, del total de mercaderías fabricadas por la entidad A, tan solo el 50 % han salido definitivamente del grupo al cierre del ejercicio económico. El importe del resultado a incorporar en las cuentas consolidadas de 2013 será, por tanto, de 700 [$0,5 \times (7.000/5)$], y los ajustes a efectuar en balance y cuenta de resultados del grupo serán los siguientes:

Núm.	Cuenta	Debe	Haber
281	Amortización acumulada del inmovilizado material (A)	1.400	
129	Resultado del ejercicio (B)		700
300	Mercaderías (A)		700

.../...

.../...

Núm.	Cuenta	Debe	Haber
129	Resultado del ejercicio (saldo de B)	700	
610	Variación de existencias de mercaderías (A)	700	
681	Dotación a la amortización del inmovilizado material		1.400

En los términos señalados al hilo del ejemplo 3, considero oportuno señalar que la incorporación de un importe de 700 a las cuentas consolidadas equivale a la eliminación de las mismas del exceso de amortización practicada por la entidad adquirente respecto de la que habría registrado la transmitente en caso de que la operación interna no se hubiera realizado. Debemos tener en cuenta, en este sentido, que, de no haberse producido una compraventa entre las entidades A y B, esta última habría amortizado el activo transmitido a razón de 1.000 cada año. En sede de la sociedad A, no obstante, el importe de la amortización practicada asciende a 2.400, de modo que las mercancías producidas por la misma incorporan un sobrecoste de 1.400. En la medida en que, al cierre del ejercicio 2013, la mitad de las existencias fabricadas por A han sido enajenadas a terceros, y, por tanto, han abandonado el grupo, el sobrecoste que incorporan las mercancías que permanecen en su balance, y que será preciso ajustar para devolverles el valor que tendrían en caso de no haberse producido la transmisión interna, es de 700.

Desde la perspectiva fiscal, la aplicación de la normativa contable en la materia justificará la necesidad de ajustar la suma de bases imponible individuales a efectos de proceder a la determinación de la base imponible consolidada. Tal y como sucedía en el plano contable, los ajustes a practicar consistirán, por una parte, en la eliminación del beneficio interno de 7.000 obtenido por B, y, por otra, en la incorporación del importe de 700 que se entiende realizado en el periodo impositivo correspondiente a 2013. Suponiendo que las entidades A y B no han realizado más operaciones a lo largo del ejercicio, la base imponible aportada al grupo por la sociedad A será de -1.200, mientras que la generada por B ascenderá a 7.000²². Así pues, la base imponible consolidada en 2013 será de: $-1.200 + 7.000 - 7.000 + 700 = -500$. Esta solución resulta lógica si tomamos en consideración que, de no haber tenido lugar la operación interna, la sociedad B habría registrado un gasto de 1.000 en concepto de amortización de la maquinaria y un ingreso de 500 procedente de la regularización de existencias, por lo que la base imponible de dicha entidad y, en definitiva, la del grupo, sería de -500.

²² Como consecuencia de las anotaciones contables practicadas, la cuenta de pérdidas y ganancias de la sociedad A en el ejercicio 2013 arroja un saldo -1.200 (-2.400 procedentes de la amortización de la maquinaria adquirida y +1.200 de la regularización de existencias en la parte que se corresponde con la amortización de la máquina).

Casos particulares

Una vez analizados los criterios que deben aplicarse, tanto en el plano contable como en el ámbito fiscal, en los supuestos de transmisión interna de un inmovilizado o de una inversión inmobiliaria, resulta preciso matizar que la posible existencia de diferencias entre contabilidad y fiscalidad es en este punto donde más importantes consecuencias puede desplegar. A este respecto, debemos preguntarnos qué sucedería en aquellos casos en los que la amortización contabilizada no coincidiera con la amortización fiscalmente deducible, o en aquellos otros en los que lo transmitido internamente tuviera naturaleza de bien inmueble, en cuyo caso la probable aplicación del mecanismo de la corrección monetaria generaría una discrepancia entre el beneficio contabilizado con motivo de la enajenación realizada y el resultado a integrar en la base imponible de la entidad vendedora²³.

En relación con esta cuestión, conviene destacar que, en general, la posición adoptada por los diferentes autores que han abordado la cuestión ha sido la de defender que, de cara a la determinación de la base imponible del grupo, lo procedente será la eliminación y correlativa incorporación del resultado fiscal derivado de la transmisión interna, dado que es este el que, como consecuencia de los ajustes extracontables practicados en cada caso, se encontrará integrado en la base imponible individual de las sociedades que han intervenido en la citada operación.

A continuación, propondremos algunos ejemplos prácticos a fin de comprender mejor la problemática planteada en este apartado.¹¹

EJEMPLO 7

Las sociedades A (dominante) y B (dependiente) forman parte de un grupo de empresas que, además de estar obligado a presentar cuentas anuales consolidadas, ha optado por tributar de acuerdo con el régimen especial de consolidación fiscal.

El día 31 de diciembre del año 2012, la sociedad B vendió a la entidad A un inmovilizado por importe de 90.000. El inmovilizado, que había sido adquirido el 1 de enero del año 2011 por un precio de 100.000, se encontraba totalmente amortizado a efectos fiscales en la fecha de venta, ya que, al haber sido afectado a la actividad de I+D realizada por la propia empresa, había disfrutado de libertad de amortización. Contablemente, dicho inmovilizado se venía amortizando a razón del 10 % anual. Se sabe que la amortización no se incorpora

.../...

²³ En virtud de lo establecido en el artículo 15.9 de la LIS, la regla de la corrección monetaria solo resultará de aplicación cuando concurren dos requisitos: que la transmisión del inmueble suponga la generación de una renta positiva, y que el referido inmueble tenga para el vendedor la consideración de elemento patrimonial del activo fijo o bien haya sido clasificado como activo no corriente mantenido para la venta.

.../...

como coste de los activos fabricados por la entidad A, y que esta continuará afectando el elemento adquirido a una actividad de I+D.

El día 1 de enero del año 2015, la sociedad A enajena el inmovilizado adquirido a una entidad X, no perteneciente al grupo de empresas, por importe de 95.000.

Desde el punto de vista contable, la operación de compraventa habrá determinado para la entidad B la generación de un beneficio de 10.000, dada la diferencia entre el precio de transmisión pactado entre las partes (90.000) y el valor neto contable del inmovilizado enajenado (80.000). Con relación a este último dato, debemos tener presente que el coste originario del elemento ahora transmitido fue de 100.000, y que la amortización acumulada en la fecha de venta asciende a 20.000 ($0,1 \times 100.000 \times 2$). El asiento registrado en las cuentas individuales de la vendedora habrá sido, por tanto, el que se muestra a continuación:

Núm.	Cuenta	Debe	Haber
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros	90.000	
281	Amortización acumulada del inmovilizado material ...	20.000	
21X	Inmovilizaciones materiales		100.000
771	Beneficios procedentes del inmovilizado material		10.000

Por lo que se refiere a la entidad adquirente, esta habrá contabilizado el inmovilizado recibido por su valor de adquisición, de conformidad con el siguiente asiento:

Núm.	Cuenta	Debe	Haber
21X	Inmovilizaciones materiales	90.000	
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros		90.000

A efectos de formular las cuentas anuales consolidadas del ejercicio 2012, será necesaria la eliminación del beneficio obtenido por B con motivo de la venta a la sociedad A, puesto que, al proceder de una operación interna, se considera inexistente a nivel de grupo. Tal exigencia motivará la práctica de los siguientes ajustes en balance y cuenta de resultados consolidados:

Núm.	Cuenta	Debe	Haber
129	Resultado del ejercicio (B)	10.000	
21X	Inmovilizaciones materiales (A)		10.000

.../...

.../...

Núm.	Cuenta	Debe	Haber
771	Beneficios procedentes del inmovilizado material (B) .	10.000	
129	Resultado del ejercicio (saldo de B)		10.000

Con fecha 31 de diciembre de 2013, la sociedad A habrá registrado en sus cuentas anuales individuales un gasto por amortización de 11.250, resultado de distribuir el precio de compra satisfecho (90.000) entre la vida útil restante del elemento adquirido, que es de ocho años²⁴. El asiento efectuado habrá sido el siguiente:

Núm.	Cuenta	Debe	Haber
681	Dotación a la amortización del inmovilizado material	11.250	
281	Amortización acumulada del inmovilizado material ...		11.250

Por lo que atañe a las cuentas consolidadas correspondientes a dicho ejercicio económico, la amortización del activo por parte de la entidad A determinará la necesidad de incorporar la parte del resultado anteriormente eliminado que, en proporción a la amortización practicada, se considera realizada frente a terceros. En este supuesto, dado que la vida útil restante del inmovilizado transmitido en la fecha de venta es de ocho años, el importe del beneficio a incorporar será de 1.250 (10.000/8). Los concretos ajustes a realizar en balance y cuenta de resultados del grupo serán, respectivamente, los que se indican a continuación²⁵:

Núm.	Cuenta	Debe	Haber
11	Reservas y otros instrumentos de patrimonio (B)	10.000	
21X	Inmovilizaciones materiales (A)		10.000

Núm.	Cuenta	Debe	Haber
281	Amortización acumulada del inmovilizado material (A)	1.250	
129	Resultado del ejercicio (B)		1.250

²⁴ Puesto que el inmovilizado transmitido se amortiza a razón del 10 % anual (esto es, a lo largo de un periodo de 10 años), y dado que el mismo fue adquirido el día 1 de enero de 2011, no cabe duda de que la vida útil restante del mismo en la fecha en que se produce la venta interna es de ocho años.

²⁵ Estos mismos ajustes habrán de ser realizados para la confección de las cuentas consolidadas correspondientes al ejercicio 2014.

.../...

.../...

Núm.	Cuenta	Debe	Haber
129	Resultado del ejercicio (saldo de B)	1.250	
681	Dotación a la amortización del inmovilizado material (A)		1.250

Como podemos comprobar, la cuantía incorporada a las cuentas del grupo coincide, en los términos anteriormente señalados, con el exceso de la amortización practicada por A (11.250) con respecto a la que habría practicado B si la operación interna no se hubiese efectuado (10.000).

En el ejercicio 2015, el asiento registrado por la sociedad A con ocasión de la venta del inmovilizado a un tercero ajeno al grupo será el siguiente:

Núm.	Cuenta	Debe	Haber
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros	95.000	
281	Amortización acumulada del inmovilizado material	22.500	
21X	Inmovilizaciones materiales		90.000
771	Beneficios procedentes del inmovilizado material		27.500

Por lo que concierne a la consolidación contable, la salida definitiva del activo del grupo de empresas motivará la incorporación a las cuentas consolidadas de todo el importe del beneficio previamente eliminado que se encuentre pendiente. Tomando en consideración que en la fecha de enajenación a tercero tan solo se habrán practicado dos incorporaciones de 1.250 (en 2013 y 2014) y que el resultado inicialmente obtenido por B fue de 10.000, fácilmente se deduce que para la determinación del resultado contable consolidado en el ejercicio económico 2015 procederá la incorporación de un montante de 7.500, de tal suerte que el importe de dicha magnitud ascenderá a 35.000 (27.500 + 7.500). Esta cifra coincide exactamente con la cuantía del beneficio que el inmovilizado transmitido habría generado para el grupo en caso de que la operación interna inicialmente realizada no hubiera tenido lugar²⁶.

En el ámbito fiscal, el hecho de que el inmovilizado adquirido por A se encuentre totalmente amortizado a efectos fiscales en la fecha de venta justifica que, desde este punto de vista, todo el precio de compra satisfecho en 2012 por la citada entidad (90.000) constituya un beneficio para la entidad B. Ahora bien, dado que el resultado contabilizado por esta

²⁶ Debemos tener en cuenta que el activo enajenado fue adquirido inicialmente por el grupo por 100.000 y que, de no haberse realizado la compraventa interna, la amortización acumulada del mismo en la fecha de venta a tercero ascendería a 40.000. Así pues, el inmovilizado transmitido en 2015 habría supuesto para el grupo un beneficio total de 35.000 [95.000 - (100.000 - 40.000)].

.../...

.../...

última con motivo de la venta realizada ha sido tan solo de 10.000, la determinación de su base imponible individual en el periodo correspondiente a dicho ejercicio económico exigirá la práctica de un ajuste extracontable de signo positivo por importe de 80.000²⁷.

Por otro lado, debemos tener en cuenta que la sociedad adquirente amortizará el elemento transmitido con absoluta libertad, ya que, al igual que sucedía en sede de la entidad B, la sociedad A procede a la afectación del referido elemento a una actividad de I+D. Aunque nada dice expresamente el enunciado, es de suponer que, en el periodo impositivo correspondiente a 2013, A deducirá en concepto de amortización todo el precio de adquisición del inmovilizado adquirido, de tal suerte que la determinación de su base imponible individual en dicho periodo exigirá la realización de un ajuste extracontable de signo negativo por importe de 78.750 (90.000 - 11.250)²⁸.

Por lo que respecta al cálculo de la base imponible del grupo en los ejercicios 2012, 2013 y 2014, la remisión contenida en el artículo 71.2 de la LIS conducirá a la aceptación, en el plano fiscal, de todos los criterios establecidos en la normativa contable en materia de eliminaciones e incorporaciones. Como consecuencia de ello, el cálculo de la citada magnitud exigirá, de un lado, la eliminación del resultado obtenido por B con ocasión de la operación interna y, de otro, la incorporación en cada periodo impositivo de la parte del mismo que se considere realizada frente a terceros. El problema que se plantea en este ámbito es que el beneficio registrado en las cuentas de B con motivo de tal operación difiere del integrado en su base imponible individual, por lo que parece inevitable cuestionarse sobre cuál de estos importes debe practicarse la eliminación oportuna, así como la correlativa incorporación.

A mi parecer, la solución resulta sencilla: dado que la base imponible del grupo se determina a partir de la suma de bases imponibles individuales, y en la medida en que, al

²⁷ A través de este ajuste positivo al resultado contable se integran en la base imponible de la entidad B las cantidades aplicadas a la libertad de amortización, es decir, los excesos de amortización fiscalmente deducida (100.000) sobre la que se encuentra contabilizada (20.000). Debemos tener presente, a estos efectos, que en la fecha en que tiene lugar la transmisión, todavía quedan pendientes de revertir a la base imponible ocho ajustes positivos por importe de 10.000. Observemos el siguiente cuadro:

	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017	2018	2019	2020
GC	10.000	10.000	10.000	10.000	10.000	10.000	10.000	10.000	10.000	10.000
GF	100.000									
Ajuste	-90.000	+10.000	+10.000							

²⁸ En los periodos impositivos posteriores en los que el inmovilizado adquirido sea amortizado contablemente, procederá efectuar un ajuste extracontable de signo positivo por la cuantía de la amortización practicada, de modo que en la base imponible de la entidad A no figure ningún importe en concepto de amortización. Concretamente, en el periodo impositivo correspondiente a 2014 deberá realizarse un ajuste de +11.250.

.../...

.../...

haber practicado un ajuste de +80.000, en la base imponible de la sociedad B figura un beneficio de 90.000, este es el resultado que debe tomarse como punto de referencia. Opino, por tanto, que la determinación de la base imponible consolidada en el periodo impositivo 2012 exigirá la eliminación de un importe de 90.000 (y no de 10.000 como sucede en el plano contable). Manteniendo las hipótesis de que el grupo se encuentra constituido únicamente por las entidades A y B, y que estas no han efectuado ninguna otra operación a lo largo del ejercicio 2012, obtenemos que la base imponible del grupo en el periodo correspondiente a dicho ejercicio será igual a 0 ($0 + 90.000 - 90.000 = 0$)²⁹.

Por otra parte, entiendo que, tal y como establece la normativa contable, la incorporación a la base imponible consolidada del beneficio previamente eliminado habrá de ser realizada al ritmo de la amortización deducida fiscalmente en cada periodo impositivo. Es necesario tomar en consideración, a este respecto, que, en los términos antes señalados, A amortizará fiscalmente el elemento adquirido al 100 % en el periodo impositivo correspondiente a 2013, por lo que considero que será entonces cuando deba procederse a la incorporación íntegra del referido beneficio. De acuerdo con ello, y partiendo de la premisa de que la base imponible aportada al grupo por la sociedad A en 2013 es de -90.000, el importe de la base imponible consolidada en dicho periodo impositivo será igual a cero ($-90.000 + 90.000$), y lo mismo sucederá en el ejercicio siguiente (cuando se dará la circunstancia de que, al no haberse realizado ninguna operación más y encontrarse el inmovilizado totalmente amortizado a efectos fiscales, la base imponible individual aportada al grupo por las entidades A y B será nula). Ambos resultados coinciden plenamente con los que se habrían obtenido en caso de que no se hubiera realizado ninguna compraventa interna entre las sociedades mencionadas³⁰.

Por lo que se refiere al periodo impositivo correspondiente al ejercicio 2015, el beneficio fiscal obtenido por la sociedad A con motivo de la enajenación a tercero será de 95.000, pues, al encontrarse el bien totalmente amortizado, todo el precio de venta constituye un resultado positivo para la transmitente. Ahora bien, dado que el beneficio registrado en las cuentas individuales de la citada entidad asciende a 27.500, la determinación de su base imponible individual exigirá practicar un ajuste extracontable de signo positivo por importe de 67.500. En consecuencia, y habida cuenta de que en el ejercicio 2015 ya no será preciso realizar eliminación o incorporación alguna, la cuantía de la base imponible consolidada ascenderá a 95.000. Este resultado deviene del todo razonable, pues debemos tener

²⁹ La base imponible aportada al grupo por la sociedad A es igual a cero, ya que en el ejercicio 2012 no practica amortización alguna. Por su parte, y puesto que el inmovilizado transmitido se encuentra plenamente amortizado a efectos fiscales, la base individual de B únicamente recogerá el importe del beneficio obtenido con motivo de la transmisión interna.

³⁰ En el supuesto de que la compraventa interna entre A y B no se hubiera realizado, la base consolidada en los ejercicios 2013 y 2014 también sería igual a cero. Ello es así en la medida en que, al no haberse efectuado ninguna operación más, la base imponible aportada por la entidad A al grupo sería nula. De igual modo, el hecho de que el activo poseído por B ya se encontrara plenamente amortizado a efectos fiscales justificaría que su base imponible individual fuera igual a cero, ya que en ella no figuraría ningún gasto en concepto de amortización.

.../...

.../...

presente que, en caso de que la transmisión interna entre las entidades A y B no hubiera tenido lugar, el beneficio que el grupo habría registrado con ocasión de la enajenación a tercero de un inmovilizado plenamente amortizado a efectos fiscales habría coincidido, igualmente, con el precio de venta pactado (95.000).

EJEMPLO 8

Las sociedades A (dominante) y B (dependiente) forman parte de un grupo de empresas que, además de estar obligado a presentar cuentas anuales consolidadas, ha optado por tributar de acuerdo con el régimen de tributación consolidada.

El día 1 de enero del año 2013, la sociedad B vende a la entidad A una construcción por importe de 30.000. Dicho inmueble había sido adquirido el día 1 de enero del año 2008 por importe de 20.000. El coeficiente de amortización previsto en tablas es del 2 % anual. Se sabe que la vida útil restante de la construcción en la fecha de venta es de 45 años y que la misma carece de valor residual. La depreciación monetaria estimada es de 860.

El día 1 de enero del año 2016, la sociedad A vende la construcción a un tercero ajeno al grupo por importe de 32.000. La depreciación monetaria generada en el periodo de tiempo comprendido entre el 1 de enero de 2013 y el 31 de diciembre de 2015 se estima en 140.

Contablemente, la venta del inmueble a la sociedad A habrá supuesto para la entidad B la obtención de un beneficio de 12.000, diferencia entre el precio de transmisión pactado (30.000) y el valor neto contable del inmueble en dicha fecha [$20.000 - (5 \times 20.000 \times 0,02) = 18.000$]. El asiento realizado en las cuentas anuales de la vendedora habrá sido, por tanto, el siguiente:

Núm.	Cuenta	Debe	Haber
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros	30.000	
281	Amortización acumulada del inmovilizado material	2.000	
211	Construcciones		20.000
771	Beneficios procedentes del inmovilizado material		12.000

La entidad A, por su parte, habrá registrado la construcción por su valor de adquisición. Además, con fecha 31 de diciembre de 2013, habrá contabilizado en concepto de amortización de la misma un importe de 666,67, resultado de distribuir el precio de compra sa-

.../...

.../...

tisfecho entre la vida útil restante de la construcción en la fecha de venta (30.000/45). Las concretas anotaciones contables realizadas por dicha entidad habrán sido las que se muestran a continuación:

Núm.	Cuenta	Debe	Haber
211	Construcciones	30.000	
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros		30.000

Núm.	Cuenta	Debe	Haber
681	Dotación a la amortización del inmovilizado material	666,67	
281	Amortización acumulada del inmovilizado material ...		666,67

A efectos de formular las cuentas anuales consolidadas, y en consonancia con lo expuesto en los ejemplos precedentes, resulta preciso, por un lado, eliminar el resultado de 12.000 contabilizado por B en sus cuentas individuales y, por otro, incorporar la parte del referido beneficio que se entiende realizada frente a terceros en 2013 en proporción a la amortización practicada. En este caso, dado que la construcción adquirida se amortiza en función de la vida útil restante de la misma en la fecha en que tiene lugar la operación interna, el importe del beneficio a incorporar será de 266,67 (12.000/45). Esta cuantía coincide con el exceso de la amortización practicada por A (666,67) con respecto a la que habría registrado B en caso de no haberse producido la citada operación (400).

Conforme a lo señalado en el párrafo anterior, los ajustes a practicar en el balance del grupo en el ejercicio económico 2013 son los siguientes:

Núm.	Cuenta	Debe	Haber
129	Resultado del ejercicio (B)	12.000	
211	Construcciones (A)		12.000

Núm.	Cuenta	Debe	Haber
281	Amortización acumulada del inmovilizado material (A)	266,67	
129	Resultado del ejercicio (B)		266,67

.../...

.../...

Mientras, los ajustes pertinentes en cuenta de resultados consolidados son los que se indican a continuación³¹:

Núm.	Cuenta	Debe	Haber
771	Beneficios procedentes del inmovilizado material (B) .	12.000	
129	Resultado del ejercicio (saldo de B)		12.000

Núm.	Cuenta	Debe	Haber
129	Resultado del ejercicio (saldo de B)	266,67	
681	Dotación a la amortización del inmovilizado material (A)		266,67

En el año 2016, la venta de la construcción a un tercero ajeno al grupo supondrá para la sociedad A la generación de un beneficio. Habida cuenta de que el valor neto contable del inmovilizado transmitido en la fecha de venta asciende a 28.000 [30.000 – (666,67 × 3)], el asiento registrado en las cuentas individuales de dicha entidad será el siguiente:

Núm.	Cuenta	Debe	Haber
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros	32.000	
281	Amortización acumulada del inmovilizado material ...	2.000	
211	Construcciones		30.000
771	Beneficios procedentes del inmovilizado material		4.000

Por lo que atañe a las cuentas anuales consolidadas correspondientes a dicho ejercicio económico, debemos tener presente que el beneficio inicialmente obtenido por B como consecuencia de la operación interna fue de 12.000, y que en el periodo de tiempo comprendido entre la referida operación y la enajenación a tercero tan solo se han practicado tres incorporaciones (en 2013, 2014 y 2015) por importe de 266,67 cada una. Para la formulación de las cuentas del grupo en 2016, por tanto, será necesaria la incorporación de aquella parte del resultado interno previamente eliminado que se encuentra pendiente, y que en este caso asciende a 11.200 [12.000 – (266,67 × 3)], de tal modo que el importe del resultado con-

³¹ Por lo que respecta a los ajustes a practicar en las cuentas del grupo en los ejercicios 2014 y 2015, debemos tener en cuenta que la eliminación del beneficio interno no realizado afectará solo al balance y que determinará un cargo en cuenta de reservas (dado que el resultado que se difiere procede de un ejercicio anterior). Por su parte, el reconocimiento del beneficio previamente eliminado que se entiende realizado en proporción a la amortización practicada en cada ejercicio exigirá un abono en cuenta de reservas y otro en cuenta de resultados.

.../...

.../...

table consolidado en la fecha considerada será de 15.200 (4.000 + 11.200). Esta conclusión deviene razonable si tomamos en consideración que, de no haber tenido lugar la compraventa interna entre A y B, el beneficio que la construcción enajenada habría supuesto para el grupo desde su entrada en él sería, precisamente, de 15.200, diferencia entre el valor de transmisión pactado entre las partes (32.000) y el valor neto contable de la construcción en el momento de venta a tercero [20.000 – (8 × 20.000 × 0,02) = 16.800].

Desde el punto de vista fiscal, la determinación de la base imponible individual de la sociedad B en el periodo impositivo correspondiente a 2013 exigirá minorar el beneficio contable derivado de la transmisión interna en el importe de la depreciación monetaria, por lo que resultará precisa la práctica de un ajuste extracontable de signo negativo por importe de 860³². Así pues, el beneficio obtenido por B a efectos fiscales no es de 12.000, sino de 11.140 (12.000 – 860)³³. Por otro lado, es necesario tener en cuenta que, con independencia de cuál sea la antigüedad de la construcción adquirida por la entidad A, la amortización deducida por esta en cada periodo impositivo será de 600, resultado de multiplicar el coeficiente máximo de amortización previsto en tablas (2 %) al precio de adquisición de dicho inmovilizado (30.000)³⁴.

Por lo que concierne al cálculo de la base imponible del grupo en 2013, la aceptación de los criterios contables en la materia determinará la necesidad de eliminar el resultado obtenido

³² Según lo dispuesto en el artículo 15.9 de la LIS: «A los efectos de integrar en la base imponible las rentas positivas obtenidas en la transmisión de elementos patrimoniales del activo fijo o de estos elementos que hayan sido clasificados como activos no corrientes mantenidos para la venta, que tengan la naturaleza de bienes inmuebles, se deducirá el importe de la depreciación monetaria producida desde el día 1 de enero de 1983», ofreciendo a continuación las reglas necesarias para el cálculo de la misma.

³³ Esta forma de proceder se aparta de la tesis defendida por LÓPEZ-SANTACRUZ MONTES, J. A.; ROS AMORÓS, F. y ORTEGA CARBALLO, E., quienes, al referirse a la operación interna realizada entre las entidades A y B, se aferran a una interpretación teleológica de la norma para defender que «la consideración del grupo fiscal como único sujeto pasivo debería desconocer esta operación y, por tanto, no tendrían que aplicarse los coeficientes correctores de la inflación, porque de la aplicación de los mismos resulta una ventaja fiscal para el grupo en esta transmisión interna, tributando en consolidación fiscal respecto de la tributación en régimen individual. En efecto, en este último régimen la renta obtenida en la transmisión, minorada en el importe de la renta monetaria, se integra en la base imponible correspondiente al periodo impositivo en el que ha tenido lugar la transmisión, sin perjuicio de que la sociedad adquirente amortice el inmueble sobre el precio de adquisición que incluye el importe de dicha renta monetaria. [...] Por el contrario, de aplicarse el régimen de consolidación fiscal al grupo y por aplicación de los coeficientes correctores, resulta que no se grava la renta en el propio periodo impositivo en el que se obtiene y, además, en cada periodo impositivo en el que se amortiza el inmueble se incorpora una parte de la renta diferida inferior al gasto derivado de la amortización del mismo, excluyendo el valor del terreno» [*Memento práctico. Grupos consolidados, 2012-2013*, Madrid: Francis Lefebvre, 2012, págs. 117-118].

³⁴ Establece el último párrafo del artículo 2.4 del RIS que: «A los efectos de este apartado no se considerarán como elementos patrimoniales usados los edificios cuya antigüedad sea inferior a diez años». Así, en caso de suponer que la construcción adquirida por A tiene una antigüedad inferior a 10 años, la amortización máxima fiscalmente deducible será el resultado de aplicar el coeficiente de amortización previsto en tablas al precio de adquisición satisfecho por dicho inmovilizado. Si, por el contrario, partiéramos de la premisa de que la antigüedad de la construcción es superior a 10 años, la propia aplicación del artículo 2.4 del RIS nos llevaría igualmente a amortizar la construcción en el importe resultante de aplicar el coeficiente máximo de amortización al precio de adquisición satisfecho, ya que el mismo es superior al coste originario de la construcción adquirida.

.../...

.../...

por la sociedad B con ocasión de la operación interna efectuada, así como la procedencia de incorporar aquella parte de dicho resultado que se considere realizada en cada periodo impositivo en función de la amortización fiscalmente deducida por A.

En relación con el primero de los ajustes a realizar, partimos de la premisa de que, como consecuencia de la aplicación del mecanismo de la corrección monetaria, el beneficio contabilizado por B con motivo de la compraventa interna difiere del resultado que luce en su base imponible individual. A mi juicio, no obstante, el hecho de que para la determinación de la base imponible consolidada se parta del sumatorio de bases individuales (donde se encuentra integrado un beneficio de 11.140) justifica, en los términos previstos en el ejemplo anterior, que el resultado que debe ser objeto de eliminación a efectos de proceder al cálculo de dicha magnitud es el beneficio fiscal³⁵.

Por lo que se refiere al segundo de los ajustes, un razonamiento lógico debe llevarnos a defender la pertinencia de incorporar a la base del grupo el resultado previamente eliminado, esto es, el obtenido a efectos fiscales. En lo relativo al ritmo que debe seguirse para la incorporación a la base imponible consolidada de dicho resultado, conviene recordar las dos alternativas propuestas en el ejemplo 3, así como la defensa, entonces realizada, de la alternativa centrada en la interpretación teleológica de la norma fiscal. De acuerdo con esta, y en la medida en que lo pretendido por el régimen de consolidación es deshacer la operación efectuada entre las dos entidades del grupo, tal y como si esta no se hubiera producido, lo razonable será incorporar en cada periodo impositivo el exceso de la amortización fiscalmente deducida por la sociedad A (600) con respecto a la que habría deducido B si la transmisión interna no se hubiera realizado (400). En el periodo correspondiente al ejercicio 2013 y posteriores, por tanto, procederá incorporar a la base imponible del grupo constituido por A y B un importe de 200³⁶.

Conforme a lo defendido, y suponiendo que las entidades A y B no han realizado más operaciones a lo largo del periodo de tiempo considerado, la base imponible consolidada en 2013 será de: $-600 + 11.140 - 11.140 + 200 = -400$, cifra que coincide con el resultado que arrojaría la base imponible del grupo en caso de que la operación interna no hubiera tenido lugar (ya que A aportaría al grupo una base imponible de 0, mientras que B aportaría una base individual de -400 como consecuencia de la amortización fiscal de la construcción)³⁷.

En el periodo impositivo correspondiente a 2016, la venta de la construcción a un tercero motivará la obtención de un beneficio por parte de la sociedad A de 3.660, resultado de

³⁵ En este mismo sentido se pronuncian LÓPEZ-SANTACRUZ MONTES, J. A. [*Memento práctico. Impuesto sobre Sociedades, 2013*, Madrid: Francis Lefebvre, 2013, pág. 1.176] y LÓPEZ ALBERTS, H. [*Los grupos de sociedades: régimen tributario y cuentas fiscales consolidadas*, Bilbao: CISS, 2000, pág. 436].

³⁶ Esta solución difiere de la ofrecida por LÓPEZ ALBERTS, H. con relación a un supuesto de similares características al aquí planteado [véase *Los grupos de sociedades: régimen tributario y cuentas fiscales consolidadas*, ob. cit., pág. 436].

³⁷ Este mismo resultado se repetirá en los periodos impositivos correspondientes a los ejercicios 2014 y 2015.

.../...

.../...

minorar el precio de transmisión pactado entre las partes en el valor neto fiscal del inmovilizado en la fecha de venta $[30.000 - (600 \times 3)]$ y en el importe de la depreciación monetaria generada en el periodo de tiempo comprendido entre el 1 de enero de 2013 y el 31 de diciembre de 2015 (140)³⁸. Este beneficio figurará en la base imponible individual aportada al grupo por la entidad transmitente.

Por otro lado, la determinación de la base imponible consolidada en el periodo impositivo examinado exigirá incorporar aquella parte del beneficio interno previamente eliminado (en este supuesto, 11.140) que todavía se encuentra pendiente de incorporación. Partiendo de la premisa de que la incorporación de dicho resultado se ha realizado a razón de 200 al año, y de que, en la fecha de venta, han transcurrido tres años desde la compraventa inicial, el montante del beneficio a incorporar será de 10.540 $[11.140 - (200 \times 3)]$. La base imponible del grupo en 2016 arrojará, así, un resultado de 14.200, plenamente coincidente con el que se habría obtenido en caso de que la operación interna entre las entidades A y B no se hubiera llevado a efecto³⁹.

³⁸ En consonancia con la tesis sostenida por LÓPEZ-SANTACRUZ MONTES, J. A.; ROS AMORÓS, F. y ORTEGA CARBALLO, E., entiendo que, para la aplicación de los coeficientes correctores de la depreciación monetaria en la fecha en que la sociedad adquirente transmite a terceros el elemento del activo fijo previamente adquirido a otra entidad del grupo, «debe tomarse como fecha de adquisición la que tuvo lugar en aquella operación interna» [*Memento práctico. Grupos consolidados, 2012-2013*, ob. cit., pág. 117]. A fin de justificar esta conclusión, debemos partir de la premisa de que para calcular el resultado derivado de la operación interna inicialmente efectuada, que refleja el beneficio generado por el activo entre la fecha de su entrada al grupo y la fecha en que tiene lugar tal operación, el beneficio contable ya fue minorado en el importe de la depreciación monetaria correspondiente a dicho lapso temporal. Posteriormente, la enajenación del elemento patrimonial a un tercero motivará, por un lado, la obtención de un nuevo resultado para la entidad transmitente y, por otro, la incorporación del beneficio procedente de la operación intragrupo. Si, en este contexto, y a efectos de aplicar los coeficientes correctores de la depreciación monetaria, se tomara como referencia la fecha de entrada al grupo del elemento transmitido, parece claro que, en relación con el periodo de tiempo transcurrido entre esta fecha y aquella en la que se realizó la operación interna, la depreciación monetaria se estaría aplicando dos veces.

³⁹ En tal supuesto, el beneficio total que la construcción enajenada habría supuesto para el grupo sería el resultado de minorar el beneficio contable derivado de la venta (anteriormente cifrado en 15.200) en el importe de la depreciación monetaria generada en el periodo de tiempo comprendido entre la fecha de adquisición de la construcción y la fecha de venta a tercero $(860 + 140 = 1.000)$.

SEGUNDA PARTE

El resto de los epígrafes se publicarán en el próximo número de la revista (*Revista de Contabilidad y Tributación*. CEF, número 384, marzo 2015).

empresas del propio grupo, ya que, como consecuencia lógica del principio de unidad económica (fundamento último del régimen especial), estas solo deberán ser gravadas en el momento en que dichas operaciones desborden el perímetro de consolidación, esto es, cuando se externalice el beneficio o pérdida generado como consecuencia de las mismas⁴. Será entonces cuando, según la terminología empleada por la norma contable, el resultado interno previamente eliminado se entienda realizado frente a terceros y, por tanto, proceda su incorporación a la base imponible del grupo. De ahí la referencia a las incorporaciones que efectúa la letra c) del artículo 71.1 de la LIS.

Por lo que respecta a la forma en que las eliminaciones e incorporaciones pertinentes deben ser practicadas, dispone el apartado 2 del citado artículo 71 de la LIS que estas «se realizarán de acuerdo con los criterios establecidos en el artículo 46 del Código de Comercio y demás normas de desarrollo». Entre ellas destaca, sin lugar a dudas, el Real Decreto 1159/2010, de 17 de septiembre, por el que se aprueban las Normas para la Formulación de Cuentas Anuales Consolidadas (en adelante, RD 1159/2010, RD de 2010 o RD de consolidación), texto normativo ocupado de regular el mecanismo de las eliminaciones de resultados por operaciones internas en la subsección 10.^a de la sección 4.^a de su capítulo III (arts. 42 a 49)⁵.

En primer lugar, el artículo 42 del RD de 2010 ofrece una definición de operación interna, al tiempo que realiza algunas matizaciones generales en materia de eliminaciones (como que también se eliminarán de las cuentas consolidadas las pérdidas por deterioro correspondientes a elementos del activo que hayan sido objeto de eliminación de resultados por operaciones internas). Además, y si bien es cierto que no se refiere a ellas de forma expresa, establece el mencionado precepto los criterios que hay que seguir en relación con las incorporaciones. Concretamente, aluden sus apartados 2 y 4 a la necesidad de diferir el resultado eliminado hasta el ejercicio en que el mismo se realice, estableciéndose a continuación cuándo un resultado se entiende realizado frente a terceros ajenos al grupo⁶.

En los artículos 43 y siguientes, por su parte, el RD de consolidación agrupa la eliminación de resultados por operaciones internas en siete categorías, procediendo a la regulación pormenorizada de cada una de ellas. Tales categorías son las siguientes: 1. Eliminación de resultados por operaciones internas de existencias (art. 43); 2. Eliminación de resultados por operaciones inter-

⁴ Así se pronuncian MARTÍN RODRÍGUEZ, J. G. y AGUILERA MEDIALDEA, J. J. en el *Manual de consolidación contable y fiscal*, ob. cit., pág. 838. En particular, sostienen los autores citados que: «Si uno de los efectos más claros que persigue el régimen especial es el de diferir la tributación de las operaciones que han dejado algún "gasto" o "ingreso" en alguna cuenta de pérdidas y ganancias de alguna sociedad del grupo, es lógico que se proceda a "contrarrestar" ese impacto en la cuenta de pérdidas y ganancias consolidada hasta que esa operación no desborde el perímetro de consolidación».

⁵ El nombre completo del citado texto normativo es, en realidad, Real Decreto 1159/2010, de 17 de septiembre, por el que se aprueban las Normas para la Formulación de Cuentas Anuales Consolidadas y se modifica el Plan General de Contabilidad aprobado por Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre, y el Plan General de Contabilidad de Pequeñas y Medianas Empresas aprobado por Real Decreto 1515/2007, de 16 de noviembre.

⁶ En este mismo sentido, dispone el artículo 73.1 de la LIS que: «Los resultados eliminados se incorporarán a la base imponible del grupo fiscal cuando se realicen frente a terceros».

nas de inmovilizado o de inversiones inmobiliarias (art. 44); 3. Eliminación de resultados por operaciones internas de servicios (art. 45); 4. Eliminación de resultados por operaciones internas de activos financieros (art. 46); 5. Reclasificación y eliminación de resultados por aplicación de ajustes por cambios de valor y el reconocimiento de subvenciones en el patrimonio neto (art. 47); 6. Adquisición a terceros de pasivos financieros emitidos por el grupo (art. 48); y 7. Eliminación de dividendos internos (art. 49).

A continuación, efectuaremos un análisis de los criterios establecidos en el RD 1159/2010 para la práctica de las principales eliminaciones e incorporaciones de resultados y de los efectos fiscales asociados a los mismos, deteniendo nuestra atención en el estudio de aquellos cuya traslación al plano tributario pudiera resultar más compleja o controvertida.

2. ELIMINACIÓN DE RESULTADOS POR OPERACIONES INTERNAS DE EXISTENCIAS

Según lo dispuesto en el artículo 43.1 del RD de 2010: «Se considerarán operaciones internas de existencias todas aquellas en las que una sociedad del grupo compra existencias a otra también del grupo, con independencia de que para la sociedad que vende constituyan existencias, inmovilizado o inversiones inmobiliarias». De producirse una operación de esta naturaleza, el resultado derivado de la misma, que vendrá determinado por la diferencia entre el precio de venta fijado por las partes y el valor contable de las existencias transmitidas, deberá eliminarse a efectos de formular las cuentas anuales consolidadas. La realización frente a terceros de dicho resultado (que motivará la necesidad de proceder a su incorporación) se entenderá producida en aquel ejercicio en que las mencionadas existencias sean enajenadas a terceros y, por tanto, se produzca su salida efectiva del grupo de empresas.

Señala asimismo el precepto indicado que, en caso de que la venta interna de las existencias suponga la generación de una pérdida para el transmitente, dicho resultado también se entenderá realizado frente a terceros cuando se produzca un deterioro de valor de las existencias respecto a su valor contable, y hasta el límite de dicho deterioro⁷. «Esto es así –señalan CASTELLANOS RUFO, E. *et alter*– porque no siempre que se venden existencias con pérdida es porque se ha producido una depreciación efectiva de las mismas, sino que puede ser debido a una política de grupo»⁸. A mi entender, no obstante, tan solo cabe admitir la posibilidad de que la transmisión de las existencias se realice con pérdida en aquellos casos en los que, efectivamente, tal circunstancia responda a un deterioro de valor de las referidas existencias. Debemos tener en cuenta, en este sentido, que,

⁷ Esta norma resulta igualmente de aplicación en materia de resultados derivados de operaciones internas de inmovilizado, servicios y activos financieros. Dado que las implicaciones de la misma serán analizadas en este primer epígrafe, y como consecuencia de la identidad de tratamiento, obviaremos cualquier referencia a dicha previsión normativa cuando procedamos al examen de tales operaciones.

⁸ CASTELLANOS RUFO, E. *et alter*: *Memento práctico. Contable*, 2013, Madrid: Francis Lefebvre, pág. 1.200.

en los términos señalados en la Norma de Registro y Valoración (en adelante, NRV) 21.^a del Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre, por el que se aprueba el Plan General de Contabilidad (en adelante, PGC 2008), relativa a las operaciones entre empresas del grupo, la regla general es que «los elementos se contabilizarán en el momento inicial por su valor razonable. En su caso, si el precio acordado en una operación difiriese de su valor razonable, la diferencia deberá registrarse atendiendo a la realidad económica de la operación». En el ámbito fiscal, por su parte, tal y como se desprende del artículo 16 de la LIS, toda operación entre dos entidades pertenecientes a un grupo fiscal tiene la consideración de operación vinculada y habrá de realizarse a valores normales de mercado⁹. Así pues, en el caso de operaciones internas, ni se admite la contabilización a un precio distinto del razonable, ya que de lo contrario se estaría incurriendo en un error contable necesitado de corrección, ni se admite la valoración fiscal del elemento transmitido a un precio distinto al de mercado, puesto que si el precio pactado entre las partes es distinto a este, y ello no responde a una pérdida efectiva del valor de dicho elemento, la Administración tributaria podrá efectuar las correcciones valorativas que procedan.

Desde el punto de vista fiscal, la eliminación de resultados por operaciones internas de existencias no plantea ninguna particularidad. En la medida en que de la operación realizada se derive un resultado, y este haya sido integrado en la base imponible individual de la sociedad transmitente, para la determinación de la base imponible consolidada será precisa su eliminación. La incorporación del resultado eliminado, por su parte, habrá de tener lugar en el propio periodo impositivo en que las existencias transmitidas salgan del grupo, o bien, tratándose de pérdidas, cuando se produzca un deterioro de valor de las mismas con respecto a su valor contable.

Analicemos los siguientes ejemplos:

EJEMPLO 1

Las sociedades A (dominante) y B (dependiente) forman parte de un grupo de empresas que, además de estar obligado a presentar cuentas anuales consolidadas, ha optado por tributar de acuerdo con el régimen especial de consolidación fiscal.

En el mes de mayo del año 2012, B vendió a A unas existencias cuyo valor contable era de 600. El precio de venta pactado fue de 1.000. A 31 de diciembre de 2012, las existencias adquiridas, cuyo valor razonable se estimaba en 700, permanecían en el balance de A.

Con fecha 1 de octubre de 2013, A vende un 50 % de las existencias previamente adquiridas a la entidad X, ajena al grupo.

.../...

⁹ Según lo dispuesto en el artículo 15.2 de la LIS, valor de mercado es «aquel que se habría acordado por personas o entidades independientes en condiciones de libre competencia».

.../...

En el plano individual, los asientos registrados por la entidad B con motivo de la venta y posterior regularización de existencias habrán sido los siguientes:

Núm.	Cuenta	Debe	haber
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros	1.000	
700	Ventas de mercaderías		1.000

Núm.	Cuenta	Debe	Haber
610	Variación de existencias de mercaderías	600	
300	Mercaderías		600

La entidad compradora, por su parte, habrá reconocido las mercaderías adquiridas por su valor de adquisición, de conformidad con el siguiente asiento:

Núm.	Cuenta	Debe	Haber
600	Compras de mercaderías	1.000	
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros		1.000

Más tarde, a 31 de diciembre, A habrá procedido a la regularización de existencias, al tiempo que habrá registrado una pérdida por deterioro de valor de las mercaderías adquiridas, ya que el valor razonable de las mismas al cierre del ejercicio (700) es inferior a su precio de adquisición (1.000). Los asientos que la citada entidad habrá realizado en sus cuentas individuales en dicha fecha son, por tanto, los siguientes:

Núm.	Cuenta	Debe	Haber
300	Mercaderías	1.000	
610	Variación de existencias de mercaderías		1.000

Núm.	Cuenta	Debe	Haber
693	Pérdidas por deterioro de existencias	300	
390	Deterioro de valor de las mercaderías		300

.../...

.../...

A efectos de formular las cuentas anuales consolidadas, lo primero que debemos hacer es eliminar la partida recíproca que la compraventa representa. Así, en la medida en que la compra en la dominante y la venta en la dependiente figuran por el mismo valor, resulta necesario eliminar ambas como paso previo a la eliminación de resultados. El asiento a practicar será:

Núm.	Cuenta	Debe	Haber
700	Ventas de mercaderías (B)	1.000	
600	Compras de mercaderías (A)		1.000

Por lo que respecta al resultado obtenido por B con motivo de la enajenación realizada, dispone el artículo 43 del RD 1159/2010 que la diferencia entre el precio de venta (1.000) y el valor contable de las existencias transmitidas (600) deberá eliminarse y diferirse hasta el ejercicio en que se realice, puesto que, a nivel de grupo, dicho resultado se considera inexistente. Los ajustes a practicar en balance y cuenta de resultados consolidados son, respectivamente, los siguientes¹⁰:

Núm.	Cuenta	Debe	Haber
129	Resultado del ejercicio (B)	400	
300	Mercaderías (A)		400

Núm.	Cuenta	Debe	Haber
610	Variación de existencias de mercaderías (A)	400	
129	Resultado del ejercicio (saldo de B)		400

Como podemos comprobar, la realización de los ajustes propuestos permite devolver a las mercaderías transmitidas el valor que tendrían en sede de la sociedad B de no haberse producido la operación interna.

¹⁰ Conviene tener en cuenta que, a pesar de que desconocemos el porcentaje de participación de la sociedad A en el capital social de la entidad B, el resultado derivado de la venta habrá de ser eliminado al 100 %, dado que el método de consolidación aplicado por el grupo es el de integración global, el cual exige la agregación del 100 % de los activos y pasivos de la sociedad dependiente aunque la sociedad dominante no posea la totalidad de las participaciones sobre el capital social de aquella. «De esta forma, se ofrece la imagen fiel del total de activos y pasivos que el grupo controla, aunque jurídicamente no sean propiedad de la dominante en su totalidad» [SERRA SALVADOR, V. M. et aliter: *Consolidación contable de grupos empresariales*, Madrid: Pirámide, 2011, pág. 62].

.../...

.../...

Con relación al deterioro registrado contablemente por la sociedad A, debemos tomar en consideración que, a nivel de grupo, las existencias transmitidas internamente no han experimentado ninguna pérdida de valor, dado que, como consecuencia de la eliminación practicada, la valoración de las mismas al cierre del ejercicio 2012 sigue siendo de 600¹¹. De acuerdo con ello, el deterioro registrado por A deberá ser objeto de eliminación de cara a la formulación de las cuentas anuales del grupo¹². Los concretos ajustes a practicar en balance y cuenta de resultados consolidados son los que se indican a continuación:

Núm.	Cuenta	Debe	Haber
390	Deterioro de valor de las mercaderías	300	
129	Resultado del ejercicio (B)		300

Núm.	Cuenta	Debe	Haber
129	Resultado del ejercicio (saldo de B)	300	
693	Pérdidas por deterioro de existencias		300

A 31 de diciembre del ejercicio 2013, y por expresa disposición del PGC 2008, la entidad A registrará en su contabilidad la oportuna reversión del deterioro de valor contabilizado en 2012 por las existencias que todavía continúan en su balance, procediendo a la dotación de uno nuevo, o no, según cuál sea su valor razonable en esa fecha (dato que desconocemos).

Por lo que se refiere a la confección de las cuentas anuales consolidadas del ejercicio 2013, parece claro que la venta a tercero de la mitad de las existencias previamente adquiridas a la entidad B determinará la necesidad de proceder a la incorporación de la mitad del beneficio obtenido con motivo de la venta interna, independientemente de cuál haya sido el beneficio derivado, en su caso, de la enajenación de tales existencias. La parte del resultado interno que todavía no ha sido realizada frente a terceros en dicha fecha deberá igualmente diferirse hasta el ejercicio de su realización, ya que, en virtud de lo establecido en el

¹¹ Se trata, en palabras de SERRA SALVADOR, V. *et alter*, de una «pérdida "ficticia" contabilizada por la sociedad vendedora» [Consolidación contable de grupos empresariales, ob. cit., pág. 210].

¹² En caso de que el valor razonable de las existencias vendidas al cierre del ejercicio no fuera de 700 sino de 500, una parte del deterioro registrado contablemente por la sociedad A recogería una depreciación efectiva del valor de tales existencias a nivel de grupo. Así, puesto que, tras la eliminación del beneficio derivado de la venta, el valor contable de las existencias transmitidas internamente ha sido devuelto al valor que estas tenían en sede de la entidad B antes de la realización de dicha operación (600), la reducción del valor razonable de las mismas a 500 genera una pérdida de valor real para el grupo por importe de 100. Habida cuenta de que la pérdida de valor habrá motivado el registro contable de un deterioro en sede de la dominante por importe de 500, tan solo una parte de 400 habrá de ser eliminada de las cuentas anuales consolidadas.

.../...

.../...

artículo 42.2 del RD 1159/2010: «Los resultados que se deben diferir son tanto los del ejercicio como los de ejercicios anteriores producidos desde la fecha de adquisición», en el bien entendido de que «la eliminación de resultados por operaciones de ejercicios anteriores modificará el importe del patrimonio neto» (art. 42.7).

Conforme a lo expuesto, el asiento que deberá realizarse en balance a fin de eliminar la parte del beneficio interno que no ha sido materializada todavía es el siguiente:

Núm.	Cuenta	Debe	Haber
11	Reservas y otros instrumentos de patrimonio (B)	200	
300	Mercaderías (A)		200

Por su parte, los ajustes a practicar en balance y cuenta de resultados al objeto de incorporar la parte del beneficio interno que ya ha sido externalizada como consecuencia de la venta a tercero serán los que se muestran a continuación:

Núm.	Cuenta	Debe	Haber
113	Reservas (A)	200	
129	Resultado del ejercicio (B)		200

Núm	Cuenta	Debe	Haber
129	Resultado del ejercicio (saldo de B)	200	
693	Variación de existencias de mercaderías (A)		200

Finalmente, y en la medida en que, a efectos de grupo, no hubo deterioro de valor de las mercaderías adquiridas por A en 2012 y que no han sido objeto de transmisión a un tercero, tampoco habrá ingreso por reversión en el ejercicio 2013. Así pues, la reversión del deterioro registrada por dicha entidad debe ser objeto de eliminación de las cuentas anuales consolidadas.

Centrándonos en el plano fiscal, defendíamos más arriba que para el cálculo de la base imponible del grupo será necesaria la realización de los mismos ajustes practicados en el plano contable. Así pues, una vez efectuado el sumatorio de bases imponibles individuales, la determinación de la base imponible consolidada en el periodo impositivo correspondiente al ejercicio 2012 exigirá eliminar el beneficio de 400 obtenido por la entidad B con ocasión de la venta realizada a la entidad A, por un lado, y el importe del deterioro registrado contablemente por A que no se corresponda con una depreciación efectiva del valor de las existencias transmitidas a nivel de grupo, por otro.

.../...

.../...

Supongamos, por ejemplo, que el grupo se encuentra constituido por las entidades A, B, C, D y E, y que las bases imponibles generadas por cada una de ellas durante el periodo impositivo en curso han sido las siguientes:

	Base imponible 2012
Sociedad A	2.000
Sociedad B	1.000
Sociedad C	-600
Sociedad D	500
Sociedad E	-200

Partiendo de estos datos, y suponiendo que el valor de mercado de las existencias al cierre del ejercicio 2012 es de 700, la base imponible del grupo correspondiente a dicho ejercicio económico será de: $[2.000 + 1.000 - 600 + 500 - 200] - 400 + 300 = 2.600$.

Para el cálculo de la base imponible del grupo en el ejercicio 2013, será preciso incorporar la parte del beneficio interno que se entiende realizada frente a terceros en dicho periodo impositivo. A diferencia de lo que sucede en el plano contable, no obstante, no será necesaria la práctica de ningún ajuste en relación con la parte del beneficio interno que todavía no se ha externalizado. Partiendo de la premisa de que las bases imponibles generadas por cada una de las entidades del grupo son las mismas que las del periodo impositivo anterior, la base imponible consolidada en el periodo impositivo correspondiente al ejercicio 2013 será, por tanto, la que sigue: $[2.000 + 1.000 - 600 + 500 - 200] + 200 = 2.900$.

EJEMPLO 2

Las sociedades A (dominante) y B (dependiente) forman parte de un grupo de empresas que, además de estar obligado a presentar cuentas anuales consolidadas, ha optado por tributar de acuerdo con el régimen especial de consolidación fiscal.

En el mes de mayo del año 2012, B vendió a A unas existencias cuyo valor contable era de 1.000. El precio pactado fue de 600, coincidente con el valor razonable de las existencias en dicha fecha. A 31 de diciembre de 2012, las existencias adquiridas permanecían en el balance de A.

.../...

.../...

En el plano individual, el asiento contable realizado por la sociedad transmitente con motivo de la venta habrá sido el siguiente:

Núm.	Cuenta	Debe	Haber
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros	600	
700	Ventas de mercaderías		600

Y a 31 de diciembre de 2012, por la regularización de existencias:

Núm.	Cuenta	Debe	Haber
610	Variación de existencias de mercaderías	1.000	
300	Mercaderías		1.000

La entidad A, por su parte, habrá registrado en sus cuentas individuales los asientos que se indican:

Núm.	Cuenta	Debe	Haber
600	Compras de mercaderías	600	
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros		600

Núm.	Cuenta	Debe	Haber
300	Mercaderías	600	
610	Variación de existencias de mercaderías		600

A efectos de formular las cuentas anuales consolidadas, el primer paso consiste en eliminar la partida recíproca que la compraventa representa. El asiento a practicar será el siguiente:

Núm.	Cuenta	Debe	Haber
700	Ventas de mercaderías (B)	600	
600	Compras de mercaderías (A)		600

.../...

.../...

Por lo que atañe al resultado obtenido por la entidad B con ocasión de la transmisión realizada, en este caso negativo, debemos tener presente que el valor razonable de las existencias vendidas es de 600. La pérdida obtenida se corresponde, de este modo, con una depreciación real del valor de las existencias a nivel de grupo, por lo que, en virtud de lo dispuesto en el artículo 43.2 b) del RD 1159/2010, el resultado generado se entenderá realizado en el propio ejercicio económico de la venta. Además, tal y como señala el citado precepto, «deberá registrarse la correspondiente pérdida por deterioro». Los ajustes a practicar en balance y cuenta de resultados consolidados serán, por tanto, los siguientes:

Núm.	Cuenta	Debe	Haber
300	Mercaderías (A)	400	
390	Deterioro de valor de las mercaderías (A)		400

Núm.	Cuenta	Debe	Haber
693	Pérdidas por deterioro de existencias (A)	400	
610	Variación de existencias de mercaderías (A)		400

Desde la perspectiva fiscal, la aceptación de los criterios contables determinará, igualmente, la realización de la pérdida derivada de la venta en el propio periodo impositivo correspondiente a 2012. Así pues, de cara a la determinación de la base imponible consolidada en dicho ejercicio no habrá resultado alguno que eliminar¹³.

¹³ En el supuesto de que el valor razonable de las existencias transmitidas al cierre del ejercicio fuera de 650, un importe de 350 se correspondería con una merma real de su valor a nivel de grupo, mientras que un montante de 50 tendría la consideración de pérdida ficticia. Así pues, del resultado negativo de 400 registrado por la entidad B en sus cuentas anuales individuales, un importe de 50 debería ser eliminado a efectos de formular las cuentas consolidadas. Los ajustes a practicar en balance y cuenta de resultados serían, respectivamente, los siguientes:

Núm.	Cuenta	Debe	Haber
300	Mercaderías (A)	400	
390	Deterioro de valor de las mercaderías (A)		350
129	Resultado del ejercicio (B)		50

.../...

.../...

.../...

.../...

Núm.	Cuenta	Debe	Haber
6931	Pérdidas por deterioro de las mercaderías (A)	350	
129	Resultado del ejercicio (saldo de B)	50	
610	Variación de existencias de mercaderías (A)		400

Por lo que respecta a la determinación de la base imponible consolidada en este caso, la eliminación a realizar sería la misma que en el ámbito contable. Suponiendo que el grupo se encuentra constituido por las sociedades A, B y C, y que las bases imponibles generadas por estas en 2012 han sido de 1.500, 800 y -400, la base imponible del grupo en el periodo impositivo correspondiente a dicho ejercicio sería de: $[1.500 + 800 - 400] + 50 = 1.950$.

3. ELIMINACIÓN DE RESULTADOS POR OPERACIONES INTERNAS DE INMOVILIZADO O DE INVERSIONES INMOBILIARIAS

Establece el artículo 44.1 del RD 1159/2010 que: «Se considerarán operaciones internas de inmovilizado o de inversiones inmobiliarias todas aquellas en las que una sociedad del grupo compra tales elementos a otra también del grupo, con independencia de que para la sociedad que vende constituyan inmovilizado, inversiones inmobiliarias o existencias». La realización de una operación de esta naturaleza determinará la necesidad de diferir el resultado generado, que vendrá dado por la diferencia entre el precio de venta pactado y el valor contable del elemento en la fecha de transmisión.

Por lo que concierne a la incorporación del resultado previamente eliminado, y partiendo de la distinta naturaleza que los elementos del inmovilizado pueden tener, la norma contable establece una distinción fundamental según que el inmovilizado transmitido sea un bien amortizable o no amortizable. De tratarse de un bien no amortizable, el resultado derivado de la operación interna deberá diferirse hasta el ejercicio en que dicho elemento sea enajenado a terceros y, consecuentemente, se produzca su salida efectiva del grupo de empresas. En caso de que lo transmitido internamente sea un elemento amortizable, el RD de 2010 distingue, a su vez, dos supuestos. Por un lado, cabe la posibilidad de que la amortización del mencionado elemento no sea incorporada como coste de otro activo. En este supuesto, «el resultado se entenderá realizado en proporción a la amortización, deterioro o baja en balance de cada ejercicio» [art. 44.2 b.3)]. Por otro lado, caso de que la amortización del inmovilizado transmitido sí sea incorporada como coste de otro activo, la realización del resultado interno previamente eliminado se entenderá producida cuando se enajene a terceros este último elemento [art. 44.2 b.2)]. A su vez, dispone el último párrafo del artículo 44.2 que: «Cuando la amortización del activo se incorpore a las existencias como coste, se deberán aplicar las normas del artículo 43».

Una cuestión importante que hay que tener en cuenta en relación con los bienes del inmovilizado que son objeto de una transmisión interna es que, salvo en aquellos supuestos en los que la entidad vendedora haya sido la responsable de la fabricación o producción del elemento transmitido, o bien se dé la circunstancia de que, habiéndolo adquirido previamente a un tercero ajeno al grupo, todavía no lo haya puesto en condiciones de funcionamiento en el momento en que se produce su venta, tal elemento tendrá para la sociedad adquirente la consideración de bien usado, siendo este el supuesto más habitual¹⁴. Así pues, la amortización de los elementos adquiridos a otras entidades del grupo se regirá normalmente por lo dispuesto para los bienes usados en la norma fiscal. En este contexto, señala el artículo 2.4 del Real Decreto 1777/2004, de 30 de julio, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades (en adelante, RIS), que: «Tratándose de elementos patrimoniales usados adquiridos a entidades pertenecientes a un mismo grupo de sociedades en el sentido del artículo 67 de la Ley del Impuesto, la amortización se calculará de acuerdo con lo previsto en el párrafo b) [es decir, aplicando el coeficiente de amortización lineal máximo sobre el precio de adquisición o coste de producción originario] excepto si el precio de adquisición hubiese sido superior al originario, en cuyo caso la amortización deducible tendrá como límite el resultado de aplicar al precio de adquisición el coeficiente de amortización lineal máximo». En el seno de los grupos fiscales, por tanto, la amortización de los bienes adquiridos vía compraventa interna se realizará habitualmente aplicando el coeficiente máximo previsto en tablas al mayor de dos valores: el precio de compra pagado por la entidad adquirente o el coste originario satisfecho por la vendedora cuando adquirió el activo internamente transmitido a un tercero ajeno al grupo.

EJEMPLO 3

Las sociedades A (dominante) y B (dependiente) forman parte de un grupo de empresas que, además de estar obligado a presentar cuentas anuales consolidadas, ha optado por tributar de acuerdo con régimen especial de consolidación fiscal.

El día 1 de enero de 2013, la sociedad B vende a la entidad A un inmovilizado cuyo valor de adquisición había sido de 10.000 y que en la fecha de transmisión tiene una amortización acumulada de 4.000. El precio de venta pactado ha sido de 12.000. El inmovilizado se amortiza linealmente a razón del 10 % anual. La amortización no se incorpora como coste de los activos fabricados por la entidad A.

En el plano individual, el asiento contable que la entidad B habrá registrado con ocasión de la transmisión interna es el siguiente:

.../...

¹⁴ El hecho de que el elemento patrimonial adquirido no sea puesto en condiciones de funcionamiento por primera vez en sede de la entidad adquirente es lo que, en virtud de lo establecido en la propia normativa fiscal, define a los bienes usados.

.../...

Núm.	Cuenta	Debe	Haber
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros	12.000	
281	Amortización acumulada del inmovilizado material ...	4.000	
21X	Inmovilizaciones materiales		10.000
771	Beneficios procedentes del inmovilizado material		6.000

Por su parte, la sociedad A habrá contabilizado el inmovilizado recibido por su valor de adquisición, de conformidad con el siguiente asiento:

Núm.	Cuenta	Debe	Haber
21X	Inmovilizaciones materiales	12.000	
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros		12.000

Con fecha 31 de diciembre, A habrá procedido a registrar la amortización del inmovilizado adquirido en función de su vida útil. Tomando en consideración que dicho inmovilizado se ha estado amortizando a razón del 10 % anual, que su coste de adquisición originario fue de 10.000, y que en la fecha de venta tenía una amortización acumulada de 4.000, fácilmente se concluye que la vida útil restante del activo en el momento en que el mismo llega a manos de la sociedad A es de 6 años. Así pues, la amortización que tal entidad contabilizará al cierre del ejercicio 2013 será de 2.000 (12.000/6). El asiento a registrar en sus cuentas anuales individuales se muestra a continuación:

Núm.	Cuenta	Debe	Haber
681	Dotación a la amortización del inmovilizado material	2.000	
281	Amortización acumulada del inmovilizado material ...		2.000

De cara a la formulación de las cuentas anuales consolidadas, el resultado obtenido por B como consecuencia de la operación realizada debe ser objeto de diferimiento hasta el momento en que se entienda realizado frente a terceros. De darse la circunstancia de que la amortización del inmovilizado recibido no se incorpore como coste de otro activo, como sucede en el caso concreto planteado, dispone el artículo 44.2 b.3) del RD 1159/2010 que dicho resultado «se entenderá realizado en proporción a la amortización». De acuerdo con lo expuesto, la confección de las cuentas del grupo en el ejercicio económico 2013 exigirá, por un lado, la eliminación del beneficio derivado de la venta interna y, por otro, el reconocimiento de la parte del referido resultado que se entiende realizada en dicho ejercicio.

Por lo que se refiere a la eliminación del resultado derivado de la venta, será preciso devolver al elemento transmitido la valoración que tenía en sede de la entidad B con carácter previo a la

.../...

.../...

citada operación, tal y como si esta no se hubiese llevado a cabo. Los concretos ajustes a practicar en balance y cuenta de resultados consolidados serán, respectivamente, los siguientes:

Núm.	Cuenta	Debe	Haber
129	Resultado del ejercicio (B)	6.000	
213	Maquinaria (A)		6.000

Núm.	Cuenta	Debe	Haber
771	Beneficios procedentes del inmovilizado material (B)	6.000	
129	Resultado del ejercicio (saldo de B)		6.000

Por lo que atañe a la incorporación de la parte del resultado que se entiende realizada frente a terceros, partimos de la premisa de que, en los términos establecidos en el artículo 44.2 b.3) del RD de 2010, dicha realización se entiende producida al ritmo de la amortización. En el ejercicio económico 2013, por tanto, es necesario incorporar a las cuentas anuales consolidadas una sexta parte del beneficio obtenido por B con motivo de la transmisión interna (6.000/6)¹⁵. Los ajustes a practicar en balance y cuenta de resultados consolidados se muestran a continuación:

Núm.	Cuenta	Debe	Haber
281	Amortización acumulada del inmovilizado material (A)	1.000	
129	Resultado del ejercicio (B)		1.000

Núm.	Cuenta	Debe	Haber
129	Resultado del ejercicio (saldo de B)	1.000	
681	Dotación a la amortización del inmovilizado material (A)		1.000

A la luz de los ajustes propuestos, debemos tener presente que la incorporación de la parte del beneficio interno que, en función de la amortización practicada, se entiende externali-

¹⁵ Ello es así en la medida en que la vida útil restante del inmovilizado transmitido internamente es de 6 años en la fecha de generación del resultado interno que ha sido objeto de eliminación.

.../...

.../...

zada en cada ejercicio económico equivale a eliminar de la cuenta de resultados del grupo el exceso de la amortización practicada por la sociedad adquirente (en este caso, 2.000) con respecto a la que habría practicado la entidad transmitente si la operación interna de que se trate no se hubiera realizado ($10\% \text{ sobre } 10.000 = 1.000$).

En lo relativo al plano fiscal, la aceptación de los criterios previstos en el RD 1159/2010 exige la práctica de los mismos ajustes realizados en el plano contable. La particularidad en este caso radica en que el inmovilizado adquirido por A tiene para esta la condición de bien usado, de forma que la amortización deducible tendrá como límite máximo el resultado de aplicar el coeficiente lineal de amortización (10 %) al mayor de dos valores: el precio de adquisición satisfecho por la adquirente (12.000) o el coste originario del elemento (10.000). En el supuesto concreto planteado en el ejemplo 3, comprobamos que el precio de adquisición pagado por la entidad A supera el coste originario del inmovilizado adquirido, por lo que la amortización fiscal máxima será el resultado de aplicar el 10 % sobre 12.000 (1.200). Ahora bien, en la medida en que el gasto contabilizado por la mencionada entidad en concepto de amortización correspondiente al ejercicio 2013 ha sido de 2.000, la determinación de su base imponible individual en dicho periodo impositivo reclamará la práctica de un ajuste extracontable de signo positivo por importe de 800¹⁶. Así, suponiendo que las entidades A y B no han realizado más operaciones a lo largo del ejercicio, la base imponible de la sociedad A en 2013 será de $-1.200 (-2.000 + 800)$, mientras que la de la sociedad B será de 6.000.

A efectos de determinar la base imponible consolidada, y dada la diferencia existente entre la amortización contabilizada y la fiscalmente deducible, es posible distinguir dos alternativas de actuación. La primera de ellas, derivada de una interpretación literal de la norma fiscal, nos llevaría a aplicar rigurosamente el criterio establecido en el artículo 44.2 b.3) del RD 1159/2010. En cada periodo impositivo, por tanto, en la base imponible del grupo se tendría que integrar aquella parte del resultado interno que, en proporción a la amortización practicada, se considerara realizada frente a terceros, en el bien entendido de que, en el ámbito fiscal, por amortización practicada debemos entender la fiscalmente deducida. Habida cuenta de que la aplicación del artículo 2.4 del RIS llevará a la sociedad adquirente a deducir una amortización anual del 10 % sobre el precio de adquisición satisfecho, el importe a incorporar cada año sería del 10 % sobre el resultado derivado de la operación interna ($10\% \text{ sobre } 6.000 = 600$). En el periodo impositivo correspondiente a 2013, la determinación de la base imponible del grupo exigirá, así, la eliminación del beneficio de 6.000 obtenido por B con motivo de la compraventa realizada y la incorporación de un importe de 600, de modo que dicha magnitud sería de: $-2.000 + 800 + 6.000 - 6.000 + 600 = -600$ ¹⁷.

¹⁶ Este ajuste habrá de practicarse todos los años a lo largo de la vida útil del elemento transmitido internamente.

¹⁷ Como vemos, para la determinación de la base imponible del grupo partimos de la suma de bases imponibles individuales y practicamos los ajustes pertinentes. En el periodo impositivo correspondiente a 2013, la base imponible de A es de $-1.200 (-2.000 + 800)$ y la base individual de B es de 6.000.

.../...

.../...

Manteniendo la premisa de que las sociedades A y B no realizan ninguna operación adicional, la base imponible del grupo en los ejercicios 2014, 2015, 2016 y 2017 sería, asimismo, de: $-2.000 + 800 + 600 = -600$. En el último año de la vida útil del elemento transmitido internamente nos encontraríamos sin embargo con la particularidad de que, una vez practicada la amortización correspondiente a dicho ejercicio, la amortización contable acumulada sería de 12.000 ($2.000 \times 6 = 12.000$), mientras que la fiscalmente deducida hasta ese momento sería de 7.200 ($1.200 \times 6 = 7.200$). Tomando en consideración que, por expresa disposición de la norma fiscal, los bienes deben ser amortizados necesariamente dentro de su periodo de vida útil, en el ejercicio 2018 sería necesario integrar en la base imponible individual de la sociedad A todo el importe pendiente de amortizar, lo que implicaría la realización de un ajuste extracontable de signo negativo por importe de 4.800¹⁸. Desde el punto de vista de la consolidación, el importe del beneficio interno previamente eliminado que habría sido objeto de incorporación hasta la fecha por considerarse realizado frente a terceros ascendería a 3.000 ($600 \times 5 = 3.000$), de forma que, para la determinación de la base imponible del grupo correspondiente a 2018, sería precisa la realización de un ajuste positivo por la cuantía pendiente de incorporar (3.000). Teniendo en cuenta el ajuste practicado a nivel individual y la incorporación a realizar, la base imponible consolidada en dicho periodo impositivo será de: $-2.000 + 800 - 4.800 + 3.000 = -3.000$.

La segunda de las alternativas posibles parte, por el contrario, de una interpretación teleológica del régimen especial de consolidación fiscal. De acuerdo con la misma, la determinación de la base imponible del grupo exige la práctica de una serie de ajustes de eliminación e incorporación mediante los que se pretende deshacer la operación realizada, de tal suerte que la tributación sea exactamente la misma que hubiera resultado de no haber tenido lugar la operación interna. En consonancia con esta interpretación, la incorporación del resultado interno a realizar en cada periodo impositivo no será de 600, como en el caso anterior, sino de 200, ya que esta es la diferencia entre la amortización fiscalmente deducida por la sociedad adquirente (1.200) y la amortización que habría deducido la transmitente en el supuesto de que la compraventa interna no hubiera tenido lugar (1.000). La base imponible en el periodo correspondiente a 2013 sería, por tanto, de: $-1.200 + 6.000 - 6.000 + 200 = -1.000$, siendo esta, precisamente, la amortización del bien adquirido por la entidad A que debe aparecer en las cuentas consolidadas después de deshacer la operación interna. En los periodos impositivos correspondientes a los ejercicios 2014, 2015, 2016 y 2017, la base imponible del grupo constituido por las entidades A y B sería, igualmente, de: $-1.200 + 200 = -1.000$.

La opción por esta segunda interpretación conduce, no obstante, a una situación similar a la derivada de la interpretación literal, ya que, transcurridos seis años de la vida útil del

¹⁸ Según lo dispuesto en el segundo párrafo del artículo 1.4 del RIS: «Los elementos patrimoniales del inmovilizado material e inversiones inmobiliarias deberán amortizarse dentro del periodo de su vida útil, entendiéndose por tal el periodo en que, según el método de amortización adoptado, debe quedar totalmente cubierto su valor, excluido el valor residual [...]».

.../...

.../...

elemento, y una vez practicada la amortización del último ejercicio, la amortización contable acumulada del activo transmitido internamente sería de 12.000, mientras que la fiscalmente deducida hasta el momento ascendería a 7.200. Así pues, para el cálculo de la base imponible individual de la sociedad A en el periodo impositivo correspondiente a 2018 procedería realizar un ajuste extracontable de signo negativo por importe de 4.800. La diferencia con respecto al supuesto anterior radica en la parte del beneficio interno previamente eliminada que se encuentra pendiente de incorporar a la base imponible del grupo mediante ajuste positivo, que, en este caso, ascendería a 5.000 [6.000 - (200 × 5)]. Como resultado de los ajustes practicados, y al igual que en los periodos impositivos anteriores, la base imponible del grupo en 2018 sería de: $-2.000 + 800 - 4.800 + 5.000 = -1.000$.

En mi opinión, los resultados obtenidos permiten extraer tres conclusiones importantes. En primer lugar, que, con independencia de cuál sea la alternativa de interpretación escogida, parece evidente que los ajustes practicados en el plano contable a efectos de la incorporación del resultado interno previamente eliminado no se trasladan al plano fiscal como consecuencia del proceso de determinación de la base imponible del grupo, que no parte del resultado contable consolidado sino del sumatorio de bases imponibles individuales. En segundo lugar, debemos tener presente que la opción por una interpretación literal de la remisión contenida en el artículo 71 de la LIS conduce a una situación poco razonable, dado que lo pretendido mediante la práctica de eliminaciones e incorporaciones es deshacer la operación realizada, tal y como si esta no se hubiera producido. De no haberse llevado a cabo la compraventa propuesta en el ejemplo planteado, y siempre partiendo de la premisa de que las sociedades A y B no han realizado más operaciones a lo largo del ejercicio, la entidad A aportaría al grupo una base imponible de cero, mientras que la sociedad B aportaría una base individual de -1.000 (correspondiente con la amortización del elemento que permanecería en su balance). La base imponible consolidada en cada periodo impositivo hasta el final de la vida útil del bien sería, por tanto, de -1.000. Sin embargo, este resultado no se alcanza si nos decantamos a favor de una interpretación literal de la LIS, por lo que considero más acertado el posicionamiento a favor de una interpretación teleológica del régimen de consolidación fiscal. En última instancia, es posible afirmar que la aplicación estricta del artículo 2.4 del RIS ha generado un desequilibrio importante entre la amortización contable acumulada y la fiscalmente deducida en el último año de la vida útil del elemento transmitido, lo que nos ha obligado a efectuar un ajuste extracontable de signo negativo a fin de determinar la base imponible individual de la sociedad adquirente. Este resultado es una consecuencia directa de la defectuosa redacción de la cláusula contenida en el precepto mencionado sobre amortización de los bienes usados en el seno de los grupos de empresas, cuya aplicación conduce, en este caso, a la aparición de serias diferencias entre contabilidad y fiscalidad. Sin duda, tal conclusión pone de manifiesto la necesidad de introducir una norma específica que regule el criterio a seguir para la amortización fiscal de aquellos bienes de inmovilizado transmitidos entre entidades pertenecientes a un grupo que tributa conforme a las normas propias del régimen especial de consolidación fiscal, o, cuando menos, un pronunciamiento expreso por parte de la Administración que arroje algo de luz sobre la forma de proceder en estos supuestos.

.../...

.../...

En mi opinión, una alternativa para solucionar el defecto observado y conseguir la totalidad neutralidad de la normativa fiscal en el supuesto de transmisión interna de un inmovilizado material radicaría en defender la inaplicación del tratamiento propio de los bienes usados en el ámbito de la consolidación. Debemos tener en cuenta, a este respecto, que la esencia del régimen especial de consolidación radica en considerar inexistentes las operaciones realizadas entre entidades pertenecientes a un mismo grupo. Si partimos de la premisa de que el elemento transmitido sigue perteneciendo al grupo con independencia de la compra-venta interna efectuada, y de que fue el grupo quien puso ese elemento en condiciones de funcionamiento por primera vez, considero razonable que la entidad que asume la condición de adquirente en la operación interna confiera a dicho elemento el mismo tratamiento que la normativa fiscal prevé para el inmovilizado material nuevo. De ser este el criterio adoptado, el resultado a eliminar en cada periodo impositivo sería, al igual que en el plano contable, de 6.000. Por su parte, cada ejercicio procedería incorporar un importe de 1.000 a la base imponible consolidada. Así, suponiendo que A y B no han realizado más operaciones a lo largo del ejercicio, la base imponible correspondiente a 2013 sería de: $-2.000 + 1.000 = -1.000$. De igual modo, en los periodos 2014 a 2017, la base imponible del grupo ascendería a $-2.000 + 1.000 = -1.000$. En el último año de vida útil del bien, la amortización contable acumulada coincidiría con la fiscal, por lo que no sería precisa la práctica de ningún ajuste. Además, el importe de la base consolidada en cada periodo impositivo coincidiría plenamente con el resultado obtenido de no haberse realizado la operación interna, ya que, en tal caso, la base imponible individual de la sociedad A sería igual a cero (por no haberse realizado ninguna operación), mientras que la de la sociedad B recogería un gasto por amortización por importe de 1.000 (10 % sobre 10.000).

EJEMPLO 4

Suponemos la misma información que la proporcionada en el ejemplo 3, con la particularidad de que el precio de venta pactado entre las partes es de 9.000.

Desde el punto de vista individual, los asientos registrados por las sociedades A y B con motivo de la operación realizada habrán sido los mismos que en el ejemplo anterior, con la particularidad de que, en este supuesto, el importe del beneficio obtenido por B asciende a 3.000 ($9.000 - 6.000$), y la amortización practicada por la entidad A es de 1.500 ($9.000/6$).

Por lo que atañe a la elaboración de las cuentas anuales consolidadas, será preciso eliminar el beneficio interno derivado de la transmisión, ya que, a efectos de grupo, esta se considera inexistente. Los concretos ajustes a practicar en balance y cuenta de resultados consolidada serán los siguientes:

.../...

.../...

Núm.	Cuenta	Debe	Haber
129	Resultado del ejercicio (B)	3.000	
21X	Inmovilizaciones materiales (A)		3.000

Núm.	Cuenta	Debe	Haber
771	Beneficios procedentes del inmovilizado material (B) .	3.000	
129	Resultado del ejercicio (saldo de B)		3.000

Por otro lado, será necesario incorporar la parte del beneficio interno que se entiende realizada en el ejercicio económico 2013 en proporción a la amortización practicada. Así, dado que el bien adquirido es amortizado en función de su vida útil restante (6 años), la parte del resultado interno a incorporar en cada ejercicio será de 500 (3.000/6). Los ajustes a realizar en balance y cuenta de resultados serán los que se indican a continuación:

Núm.	Cuenta	Debe	Haber
281	Amortización acumulada del inmovilizado material ...	500	
129	Resultado del ejercicio (B)		500

Núm.	Cuenta	Debe	Haber
129	Resultado del ejercicio (saldo de B)	500	
681	Dotación a la amortización del inmovilizado material		500

En el plano fiscal, la aplicación del artículo 2.4 del RIS, anteriormente examinado, justifica que la amortización fiscalmente deducible sea de 1.000, resultado de aplicar el coeficiente máximo de amortización previsto en tablas sobre el coste originario del elemento. Ahora bien, dado que la amortización contabilizada por A habrá sido de 1.500, la determinación de su base imponible individual reclama la realización de un ajuste extracontable de signo positivo por importe de 500. Este ajuste habrá de practicarse todos los años a lo largo de la vida útil del elemento.

A efectos de calcular la base imponible consolidada en el periodo impositivo correspondiente a 2013, la aceptación de los criterios establecidos en el RD de 2010 en materia de eliminaciones e incorporaciones justifica la necesidad de efectuar, en el ámbito fiscal, los mismos ajustes practicados en el plano contable. Así pues, resulta preciso, por un lado,

.../...

.../...

eliminar de la base imponible del grupo el beneficio obtenido por la sociedad B con motivo de la venta realizada y, por otro, incorporar la parte del mencionado beneficio que se realiza frente a terceros en dicho periodo impositivo. Al igual que planteábamos en el ejemplo anterior, no obstante, existen dos posibles alternativas a la hora de entender cómo ha de efectuarse la referida incorporación.

De optar por una interpretación literal de la remisión contenida en la LIS a la normativa contable en la materia, cada ejercicio procederá incorporar una décima parte del resultado interno previamente eliminado, esto es, un importe de 300, ya que el coeficiente de amortización aplicado por la entidad A es del 10 %. La base imponible consolidada en el periodo correspondiente a 2013 sería, por tanto, de $-1.500 + 500 + 3.000 - 3.000 + 300 = -700$. En los periodos impositivos correspondientes a 2014-2017, el importe de dicha magnitud sería, igualmente, de: $-1.500 + 500 + 300 = -700$.

En el ejercicio 2018, el agotamiento de la vida útil del bien llevaría a la sociedad A a realizar un ajuste extracontable de signo negativo por importe de 3.000, a fin de integrar en su base imponible individual el exceso de amortización contabilizada (9.000) sobre la deducida fiscalmente hasta la fecha (6.000). Por su parte, la determinación de la base imponible consolidada exigiría incorporar en dicho periodo impositivo, mediante ajuste extracontable de signo positivo, la parte del resultado interno pendiente de externalización, que ascendería a 1.500 [$3.000 - (300 \times 5)$]. De acuerdo con estos datos, la base imponible del grupo en 2018 sería de: $-1.500 + 500 - 3.000 + 1.500 = -2.500$.

Por lo que concierne a la segunda alternativa, señalábamos anteriormente que una interpretación teleológica del régimen especial de consolidación nos llevaría a defender la necesidad de incorporar a la base imponible consolidada, en cada periodo impositivo, un importe equivalente al exceso de la amortización fiscalmente deducida por A (1.000) con respecto a la amortización que habría deducido la sociedad B de no haber tenido lugar la operación interna (1.000). Observamos que, a diferencia del supuesto planteado en el ejemplo anterior, la opción por una interpretación teleológica del régimen de consolidación en este segundo caso anularía la necesidad de realizar incorporación alguna en los periodos impositivos correspondientes a los ejercicios 2013, 2014, 2015, 2016 y 2017, ya que la amortización deducida fiscalmente por A sería exactamente la misma que habría deducido B en caso de no haberse realizado la operación interna que ahora se pretende deshacer. De conformidad con lo expuesto, la determinación de la base imponible del grupo en el ejercicio 2013 exigiría realizar un único ajuste, de signo negativo por importe de 3.000, para eliminar el resultado interno derivado de la venta, de modo que dicha magnitud sería de: $-1.500 + 500 + 3.000 - 3.000 = -1.000$. Asimismo, la base imponible consolidada en los ejercicios 2014, 2015, 2016 y 2017 sería de: $-1.500 + 500 = -1.000$.

Transcurridos 6 años de vida útil, y tras el registro contable de la amortización correspondiente al último ejercicio, la amortización contable acumulada sería de 9.000 (1.500×6), mientras que la fiscalmente deducida sería de 6.000 (1.000×6). Por razones ya comentadas, la deducción del exceso de la amortización contabilizada sobre la deducida llevaría a la entidad A a la práctica de un ajuste extracontable de signo negativo por importe de 3.000.

.../...

.../...

Para la determinación de la base imponible consolidada en el periodo impositivo correspondiente a dicho ejercicio, y dado que en los periodos anteriores no se ha realizado incorporación alguna, sería necesaria la realización de un ajuste positivo por importe de 3.000 a fin de integrar el importe total del resultado interno previamente eliminado. Esta cuantía se corresponde, de hecho, con el exceso de la amortización fiscalmente deducida en este ejercicio (4.000) sobre la registrada en las cuentas de A (1.000). La base imponible del grupo en el periodo correspondiente a 2018 sería, por tanto, y al igual que en los periodos anteriores, de: $-1.500 + 500 - 3.000 + 3.000 = -1.000$.

Como podemos comprobar, todas las conclusiones comentadas al hilo del ejemplo anterior resultan perfectamente trasladables a este supuesto.

EJEMPLO 5

Las sociedades A (dominante) y B (dependiente) forman parte de un grupo de empresas que, además de estar obligado a presentar cuentas consolidadas, ha optado por tributar de acuerdo con las normas propias del régimen especial de consolidación fiscal.

El día 1 de enero del año 2013, la entidad B vende a la sociedad A una maquinaria cuyo coste de adquisición originario fue de 10.000 y que en la fecha de venta tenía una amortización acumulada de 6.000. El precio de transmisión se fija en 13.000. Se sabe que la maquinaria se amortiza a razón del 20 % anual y que la sociedad A la empleará para construir un inmueble.

La construcción del inmueble finaliza el 31 de diciembre de 2014. Un año después, la sociedad A lo transmite a un tercero ajeno al grupo.

En el plano individual, la venta de la maquinaria a la sociedad A supondrá para la entidad transmitente un beneficio de 9.000, fruto de la diferencia entre el precio de venta pactado (13.000) y el valor neto contable de la maquinaria en dicha fecha (4.000). Así pues, el asiento realizado por B con ocasión de la operación efectuada habrá sido el siguiente:

Núm.	Cuenta	Debe	Haber
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros	13.000	
281	Amortización acumulada del inmovilizado material ...	6.000	
213	Maquinaria		10.000
771	Beneficios procedentes del inmovilizado material		9.000

.../...

.../...

Por lo que se refiere a la sociedad A, esta habrá contabilizado la maquinaria recibida por su valor de adquisición, de conformidad con el siguiente asiento:

Núm.	Cuenta	Debe	Haber
213	Maquinaria	13.000	
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros		13.000

A su vez, con fecha 31 de diciembre de 2013, la entidad A habrá registrado en concepto de amortización un importe de 6.500, resultado de distribuir el precio de adquisición satisfecho por la maquinaria (13.000) entre la vida útil restante de la misma en la fecha de compra (2 años)¹⁹.

Núm.	Cuenta	Debe	Haber
681	Dotación a la amortización del inmovilizado material ..	6.500	
281	Amortización acumulada del inmovilizado material ...		6.500

Ahora bien, dado que la amortización contabilizada refleja un gasto realizado por la sociedad A para su inmovilizado, utilizando para ello una maquinaria propia, dicho gasto deberá ser registrado como mayor valor del activo²⁰. En concreto, la anotación contable que deberá practicar A en sus cuentas individuales será la siguiente:

Núm.	Cuenta	Debe	Haber
231	Construcciones en curso	6.500	
731	Trabajos realizados para el inmovilizado material		6.500

Tanto el asiento correspondiente a la amortización de la maquinaria como el relativo a la activación del gasto por amortización habrán de ser realizados por A en el ejercicio económico 2014. En dicha fecha, además, la finalización de la construcción exigirá la práctica del siguiente ajuste de reclasificación:

¹⁹ Teniendo en cuenta que el precio de adquisición originario fue de 10.000, que la amortización acumulada en la fecha de venta es de 6.000, y que la maquinaria se amortiza a razón del 20 % anual, fácilmente se concluye que la vida útil restante de la misma el día 1 de enero de 2013 es de 2 años.

²⁰ Para la resolución del presente ejemplo nos centramos, exclusivamente, en el gasto que representa la amortización de la maquinaria empleada, si bien la forma de proceder sería exactamente la misma en relación con el resto de gastos asociados a la construcción del inmueble.

.../...

.../...

Núm.	Cuenta	Debe	Haber
211	Construcciones	13.000	
231	Construcciones en curso		13.000

En el ejercicio 2015, la enajenación de la maquinaria a un tercero motivará la contabilización, por parte de la entidad A, del resultado derivado, en su caso, de dicha operación, de tal suerte que el mismo aparecerá reflejado en el resultado contable de la sociedad y, consecuentemente, en su base imponible individual.

Por lo que respecta a la formulación de las cuentas anuales consolidadas, dispone el artículo 44.2 b.2) del RD 1159/2010, anteriormente comentado, que el resultado derivado de una operación de compraventa interna de inmovilizado o inversiones inmobiliarias se entenderá realizado cuando: «Se enajene a terceros otro activo, al que se haya incorporado como coste la amortización del activo adquirido». De acuerdo con el contenido de la norma transcrita, por tanto, en aquellos casos en los que la amortización del activo transmitido internamente se incorpore como coste de otro activo, el beneficio obtenido por la transmitente con motivo de la venta realizada, que deberá ser eliminado por tener su origen en una operación interna, será objeto de incorporación a la cuenta de resultados del grupo en el ejercicio en que dicho activo sea enajenado a tercero y, en consecuencia, se produzca su salida definitiva del grupo de empresas. Siendo ello así, parece claro que, en supuestos como el planteado en el ejemplo 5, la pertenencia al grupo de las entidades A y B tan solo será relevante en el ejercicio económico en que tenga lugar la compraventa interna, cuando será preciso eliminar el beneficio obtenido, en su caso, por la entidad transmitente, así como en el ejercicio en que se produzca la venta a tercero del activo al que ha sido incorporada como coste la amortización del inmovilizado previamente transmitido a nivel interno, cuando procederá la incorporación de aquel resultado.

Conforme a lo dispuesto en el párrafo anterior, los ajustes a practicar en balance y cuenta de resultados del grupo en el ejercicio económico 2013 serán los que se indican a continuación:

Núm.	Cuenta	Debe	Haber
129	Resultado del ejercicio (B)	9.000	
213	Maquinaria (A)		9.000

Núm.	Cuenta	Debe	Haber
771	Beneficios procedentes del inmovilizado material (B)	9.000	
129	Resultado del ejercicio (saldo de B)		9.000

.../...

.../...

Asimismo, tanto en el ejercicio 2013 como en 2014 resultará preciso corregir la dotación a la amortización y la amortización acumulada de cara a la formulación de las cuentas anuales del grupo. Teniendo en cuenta que la amortización registrada por A en cada uno de esos periodos ha sido de 6.500 y que, de no haberse realizado la operación, B habría contabilizado una amortización de 2.000 ($10.000 \times 0,2$), los concretos ajustes a realizar en balance y cuenta de resultados en cada uno de los años considerados serán, respectivamente, los siguientes:

Núm.	Cuenta	Debe	Haber
281	Amortización acumulada del inmovilizado material (A)	4.500	
231	Construcciones en curso (A)		4.500

Núm.	Cuenta	Debe	Haber
731	Trabajos realizados para el inmovilizado material (A) ...	4.500	
681	Dotación a la amortización del inmovilizado material (A)		4.500

Por otro lado, y tomando en consideración el asiento de reclasificación efectuado por A en el ejercicio 2014, la confección de las cuentas consolidadas correspondientes a dicho periodo exigirá la práctica del siguiente asiento en balance con el fin de corregir el valor de la construcción:

Núm.	Cuenta	Debe	Haber
231	Construcciones en curso (A)	9.000	
211	Construcciones		9.000

En el ejercicio 2015, la venta del inmueble justificará la necesidad de incorporar a las cuentas del grupo el importe íntegro del resultado inicialmente eliminado. A tal fin, habrán de realizarse los siguientes ajustes en balance y cuenta de resultados consolidada:

Núm.	Cuenta	Debe	Haber
213	Maquinaria (A)	9.000	
129	Resultado del ejercicio (B)		9.000

.../...

.../...

Núm.	Cuenta	Debe	Haber
129	Resultado del ejercicio (saldo de B)	9.000	
771	Beneficios procedentes del inmovilizado material (B) ...		9.000

Por lo que atañe a la determinación de la base imponible del grupo, la aceptación de lo dispuesto en el RD 1159/2010 en materia de eliminaciones e incorporaciones motivará la necesidad de realizar idénticos ajustes a los efectuados en el plano contable. Así pues, la suma de bases individuales deberá ajustarse en los periodos impositivos correspondientes a 2013, fecha en que será necesaria la eliminación del beneficio de 9.000 derivado de la venta interna, y, más tarde, en 2015, cuando procederá la incorporación de aquel. Partiendo de la premisa de que el grupo se encuentra constituido únicamente por las entidades A y B, y que estas no han realizado más operaciones a lo largo del lapso de tiempo considerado, la base imponible consolidada en los periodos correspondientes a 2013 y 2014 será igual a cero, mientras que en el ejercicio 2015 recogerá el beneficio o la pérdida derivada, en su caso, de la enajenación del inmueble construido por el propio grupo. Esta conclusión deviene razonable si tenemos en cuenta que, de no haber tenido lugar la compraventa interna entre A y B, la base imponible de ambas en los ejercicios 2013 y 2014 también habría sido igual a cero, ya que la entidad B no realiza ninguna operación y la sociedad A registra un gasto y un ingreso por idéntico importe (2.000). Asimismo, en el periodo impositivo correspondiente a 2015, la base imponible consolidada tan solo habría recogido el importe del resultado obtenido por la entidad A con motivo de la venta a tercero de la construcción.

EJEMPLO 6

Las sociedades A (dominante) y B (dependiente) forman parte de un grupo de empresas que, además de estar obligado a presentar cuentas anuales consolidadas, ha optado por tributar de acuerdo con el régimen especial de consolidación fiscal.

El día 1 de enero del ejercicio 2013, la sociedad B vende a la entidad A una maquinaria cuyo valor de adquisición había sido de 10.000 y que en la fecha de transmisión tiene una amortización acumulada de 5.000. El precio de venta pactado es de 12.000. La maquinaria se amortiza a razón del 10 % anual. Su vida útil restante en la fecha de venta es de 5 años y su valor residual nulo. Se sabe, además, que la amortización de la misma se incorpora como coste de las existencias fabricadas por la entidad A.

.../...

.../...

Durante el ejercicio 2013, la sociedad A ha fabricado mercaderías por importe de 6.000, de las que, a fecha 31 de diciembre, tan solo el 50 % permanecen en su balance²¹.

La transmisión interna realizada habrá supuesto para la sociedad B la obtención de un beneficio de 7.000, que habrá sido reflejado en sus cuentas anuales individuales de conformidad con el siguiente asiento:

Núm.	Cuenta	Debe	Haber
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros	12.000	
281	Amortización acumulada del inmovilizado material ...	5.000	
213	Maquinaria		10.000
771	Beneficios procedentes del inmovilizado material		7.000

La sociedad adquirente, por su parte, habrá contabilizado el activo recibido por su valor de adquisición:

Núm.	Cuenta	Debe	Haber
213	Maquinaria	12.000	
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros		12.000

Con fecha 31 de diciembre de 2013, A habrá registrado una amortización de 2.400 (12.000/5), al tiempo que habrá procedido a la regularización de existencias. Los asientos practicados en las cuentas individuales de la mencionada entidad habrán sido los que se muestran a continuación:

Núm.	Cuenta	Debe	Haber
681	Dotación a la amortización del inmovilizado material	2.400	
281	Amortización acumulada del inmovilizado material ...		2.400

Núm.	Cuenta	Debe	Haber
300	Mercaderías	3.000	
610	Variación de existencias de mercaderías		3.000

²¹ Para la resolución de este ejemplo obviaremos la previsión contenida en el artículo 2.4 del RIS sobre amortización de los bienes que se adquieren usados. Supondremos, por tanto, que la amortización fiscal de la maquinaria adquirida por la sociedad A coincide plenamente con la amortización registrada en sus cuentas individuales.

.../...

.../...

Con relación a este último asiento, conviene tener presente que, del montante de 3.000 contabilizado como variación de existencias, tan solo un importe de 1.200 se corresponde con la amortización de la maquinaria adquirida por la sociedad A (50 % sobre 2.400). Los 1.800 restantes se asocian a otros gastos de fabricación de las mercaderías (mano de obra, suministros, etc.).

Por lo que concierne a la formulación de las cuentas anuales del grupo de empresas en el que se encuentran integradas las entidades A y B, resulta preciso, por un lado, la eliminación del beneficio interno de 7.000 obtenido por B como consecuencia de la venta realizada a la entidad A. Los ajustes a realizar en balance y cuenta de resultados consolidados serán, respectivamente, los siguientes:

Núm.	Cuenta	Debe	Haber
129	Resultado del ejercicio (B)	7.000	
213	Maquinaria (A)		7.000

Núm.	Cuenta	Debe	Haber
771	Beneficios procedentes del inmovilizado material (B) .	7.000	
129	Resultado del ejercicio (saldo de B)		7.000

Por otro lado, la aplicación de lo dispuesto en el último párrafo del artículo 44.2 del RD 1159/2010 determina la necesidad de incorporar al resultado consolidado la parte de dicho beneficio que se entienda realizada frente a terceros con motivo de la enajenación de las existencias que incorporan como coste la amortización del activo recibido por A. En el caso concreto planteado, los pasos a seguir para el cálculo del importe a incorporar son los siguientes: en primer lugar, el beneficio interno previamente eliminado debe ser dividido entre 5, ya que la amortización se practica en función de la vida útil del elemento, que es de 5 años en la fecha en que se efectúa la operación interna. En segunda instancia, el resultado de la operación anterior debe ser reducido a la mitad, dado que, del total de mercaderías fabricadas por la entidad A, tan solo el 50 % han salido definitivamente del grupo al cierre del ejercicio económico. El importe del resultado a incorporar en las cuentas consolidadas de 2013 será, por tanto, de 700 [$0,5 \times (7.000/5)$], y los ajustes a efectuar en balance y cuenta de resultados del grupo serán los siguientes:

Núm.	Cuenta	Debe	Haber
281	Amortización acumulada del inmovilizado material (A)	1.400	
129	Resultado del ejercicio (B)		700
300	Mercaderías (A)		700

.../...

.../...

Núm.	Cuenta	Debe	Haber
129	Resultado del ejercicio (saldo de B)	700	
610	Variación de existencias de mercaderías (A)	700	
681	Dotación a la amortización del inmovilizado material		1.400

En los términos señalados al hilo del ejemplo 3, considero oportuno señalar que la incorporación de un importe de 700 a las cuentas consolidadas equivale a la eliminación de las mismas del exceso de amortización practicada por la entidad adquirente respecto de la que habría registrado la transmitente en caso de que la operación interna no se hubiera realizado. Debemos tener en cuenta, en este sentido, que, de no haberse producido una compraventa entre las entidades A y B, esta última habría amortizado el activo transmitido a razón de 1.000 cada año. En sede de la sociedad A, no obstante, el importe de la amortización practicada asciende a 2.400, de modo que las mercancías producidas por la misma incorporan un sobrecoste de 1.400. En la medida en que, al cierre del ejercicio 2013, la mitad de las existencias fabricadas por A han sido enajenadas a terceros, y, por tanto, han abandonado el grupo, el sobrecoste que incorporan las mercancías que permanecen en su balance, y que será preciso ajustar para devolverles el valor que tendrían en caso de no haberse producido la transmisión interna, es de 700.

Desde la perspectiva fiscal, la aplicación de la normativa contable en la materia justificará la necesidad de ajustar la suma de bases imponibles individuales a efectos de proceder a la determinación de la base imponible consolidada. Tal y como sucedía en el plano contable, los ajustes a practicar consistirán, por una parte, en la eliminación del beneficio interno de 7.000 obtenido por B, y, por otra, en la incorporación del importe de 700 que se entiende realizado en el periodo impositivo correspondiente a 2013. Suponiendo que las entidades A y B no han realizado más operaciones a lo largo del ejercicio, la base imponible aportada al grupo por la sociedad A será de -1.200, mientras que la generada por B ascenderá a 7.000²². Así pues, la base imponible consolidada en 2013 será de: $-1.200 + 7.000 - 7.000 + 700 = -500$. Esta solución resulta lógica si tomamos en consideración que, de no haber tenido lugar la operación interna, la sociedad B habría registrado un gasto de 1.000 en concepto de amortización de la maquinaria y un ingreso de 500 procedente de la regularización de existencias, por lo que la base imponible de dicha entidad y, en definitiva, la del grupo, sería de -500.

²² Como consecuencia de las anotaciones contables practicadas, la cuenta de pérdidas y ganancias de la sociedad A en el ejercicio 2013 arroja un saldo -1.200 (-2.400 procedentes de la amortización de la maquinaria adquirida y +1.200 de la regularización de existencias en la parte que se corresponde con la amortización de la máquina).

Casos particulares

Una vez analizados los criterios que deben aplicarse, tanto en el plano contable como en el ámbito fiscal, en los supuestos de transmisión interna de un inmovilizado o de una inversión inmobiliaria, resulta preciso matizar que la posible existencia de diferencias entre contabilidad y fiscalidad es en este punto donde más importantes consecuencias puede desplegar. A este respecto, debemos preguntarnos qué sucedería en aquellos casos en los que la amortización contabilizada no coincidiera con la amortización fiscalmente deducible, o en aquellos otros en los que lo transmitido internamente tuviera naturaleza de bien inmueble, en cuyo caso la probable aplicación del mecanismo de la corrección monetaria generaría una discrepancia entre el beneficio contabilizado con motivo de la enajenación realizada y el resultado a integrar en la base imponible de la entidad vendedora²³.

En relación con esta cuestión, conviene destacar que, en general, la posición adoptada por los diferentes autores que han abordado la cuestión ha sido la de defender que, de cara a la determinación de la base imponible del grupo, lo procedente será la eliminación y correlativa incorporación del resultado fiscal derivado de la transmisión interna, dado que es este el que, como consecuencia de los ajustes extracontables practicados en cada caso, se encontrará integrado en la base imponible individual de las sociedades que han intervenido en la citada operación.

A continuación, propondremos algunos ejemplos prácticos a fin de comprender mejor la problemática planteada en este apartado.¹¹

EJEMPLO 7

Las sociedades A (dominante) y B (dependiente) forman parte de un grupo de empresas que, además de estar obligado a presentar cuentas anuales consolidadas, ha optado por tributar de acuerdo con el régimen especial de consolidación fiscal.

El día 31 de diciembre del año 2012, la sociedad B vendió a la entidad A un inmovilizado por importe de 90.000. El inmovilizado, que había sido adquirido el 1 de enero del año 2011 por un precio de 100.000, se encontraba totalmente amortizado a efectos fiscales en la fecha de venta, ya que, al haber sido afectado a la actividad de I+D realizada por la propia empresa, había disfrutado de libertad de amortización. Contablemente, dicho inmovilizado se venía amortizando a razón del 10 % anual. Se sabe que la amortización no se incorpora

.../...

²³ En virtud de lo establecido en el artículo 15.9 de la LIS, la regla de la corrección monetaria solo resultará de aplicación cuando concurren dos requisitos: que la transmisión del inmueble suponga la generación de una renta positiva, y que el referido inmueble tenga para el vendedor la consideración de elemento patrimonial del activo fijo o bien haya sido clasificado como activo no corriente mantenido para la venta.

.../...

como coste de los activos fabricados por la entidad A, y que esta continuará afectando el elemento adquirido a una actividad de I+D.

El día 1 de enero del año 2015, la sociedad A enajena el inmovilizado adquirido a una entidad X, no perteneciente al grupo de empresas, por importe de 95.000.

Desde el punto de vista contable, la operación de compraventa habrá determinado para la entidad B la generación de un beneficio de 10.000, dada la diferencia entre el precio de transmisión pactado entre las partes (90.000) y el valor neto contable del inmovilizado enajenado (80.000). Con relación a este último dato, debemos tener presente que el coste originario del elemento ahora transmitido fue de 100.000, y que la amortización acumulada en la fecha de venta asciende a 20.000 ($0,1 \times 100.000 \times 2$). El asiento registrado en las cuentas individuales de la vendedora habrá sido, por tanto, el que se muestra a continuación:

Núm.	Cuenta	Debe	Haber
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros	90.000	
281	Amortización acumulada del inmovilizado material ...	20.000	
21X	Inmovilizaciones materiales		100.000
771	Beneficios procedentes del inmovilizado material		10.000

Por lo que se refiere a la entidad adquirente, esta habrá contabilizado el inmovilizado recibido por su valor de adquisición, de conformidad con el siguiente asiento:

Núm.	Cuenta	Debe	Haber
21X	Inmovilizaciones materiales	90.000	
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros		90.000

A efectos de formular las cuentas anuales consolidadas del ejercicio 2012, será necesaria la eliminación del beneficio obtenido por B con motivo de la venta a la sociedad A, puesto que, al proceder de una operación interna, se considera inexistente a nivel de grupo. Tal exigencia motivará la práctica de los siguientes ajustes en balance y cuenta de resultados consolidados:

Núm.	Cuenta	Debe	Haber
129	Resultado del ejercicio (B)	10.000	
21X	Inmovilizaciones materiales (A)		10.000

.../...

.../...

Núm.	Cuenta	Debe	Haber
771	Beneficios procedentes del inmovilizado material (B) .	10.000	
129	Resultado del ejercicio (saldo de B)		10.000

Con fecha 31 de diciembre de 2013, la sociedad A habrá registrado en sus cuentas anuales individuales un gasto por amortización de 11.250, resultado de distribuir el precio de compra satisfecho (90.000) entre la vida útil restante del elemento adquirido, que es de ocho años²⁴. El asiento efectuado habrá sido el siguiente:

Núm.	Cuenta	Debe	Haber
681	Dotación a la amortización del inmovilizado material	11.250	
281	Amortización acumulada del inmovilizado material ...		11.250

Por lo que atañe a las cuentas consolidadas correspondientes a dicho ejercicio económico, la amortización del activo por parte de la entidad A determinará la necesidad de incorporar la parte del resultado anteriormente eliminado que, en proporción a la amortización practicada, se considera realizada frente a terceros. En este supuesto, dado que la vida útil restante del inmovilizado transmitido en la fecha de venta es de ocho años, el importe del beneficio a incorporar será de 1.250 (10.000/8). Los concretos ajustes a realizar en balance y cuenta de resultados del grupo serán, respectivamente, los que se indican a continuación²⁵:

Núm.	Cuenta	Debe	Haber
11	Reservas y otros instrumentos de patrimonio (B)	10.000	
21X	Inmovilizaciones materiales (A)		10.000

Núm.	Cuenta	Debe	Haber
281	Amortización acumulada del inmovilizado material (A)	1.250	
129	Resultado del ejercicio (B)		1.250

²⁴ Puesto que el inmovilizado transmitido se amortiza a razón del 10 % anual (esto es, a lo largo de un periodo de 10 años), y dado que el mismo fue adquirido el día 1 de enero de 2011, no cabe duda de que la vida útil restante del mismo en la fecha en que se produce la venta interna es de ocho años.

²⁵ Estos mismos ajustes habrán de ser realizados para la confección de las cuentas consolidadas correspondientes al ejercicio 2014.

.../...

.../...

Núm.	Cuenta	Debe	Haber
129	Resultado del ejercicio (saldo de B)	1.250	
681	Dotación a la amortización del inmovilizado material (A)		1.250

Como podemos comprobar, la cuantía incorporada a las cuentas del grupo coincide, en los términos anteriormente señalados, con el exceso de la amortización practicada por A (11.250) con respecto a la que habría practicado B si la operación interna no se hubiese efectuado (10.000).

En el ejercicio 2015, el asiento registrado por la sociedad A con ocasión de la venta del inmovilizado a un tercero ajeno al grupo será el siguiente:

Núm.	Cuenta	Debe	Haber
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros	95.000	
281	Amortización acumulada del inmovilizado material	22.500	
21X	Inmovilizaciones materiales		90.000
771	Beneficios procedentes del inmovilizado material		27.500

Por lo que concierne a la consolidación contable, la salida definitiva del activo del grupo de empresas motivará la incorporación a las cuentas consolidadas de todo el importe del beneficio previamente eliminado que se encuentre pendiente. Tomando en consideración que en la fecha de enajenación a tercero tan solo se habrán practicado dos incorporaciones de 1.250 (en 2013 y 2014) y que el resultado inicialmente obtenido por B fue de 10.000, fácilmente se deduce que para la determinación del resultado contable consolidado en el ejercicio económico 2015 procederá la incorporación de un montante de 7.500, de tal suerte que el importe de dicha magnitud ascenderá a 35.000 (27.500 + 7.500). Esta cifra coincide exactamente con la cuantía del beneficio que el inmovilizado transmitido habría generado para el grupo en caso de que la operación interna inicialmente realizada no hubiera tenido lugar²⁶.

En el ámbito fiscal, el hecho de que el inmovilizado adquirido por A se encuentre totalmente amortizado a efectos fiscales en la fecha de venta justifica que, desde este punto de vista, todo el precio de compra satisfecho en 2012 por la citada entidad (90.000) constituya un beneficio para la entidad B. Ahora bien, dado que el resultado contabilizado por esta

²⁶ Debemos tener en cuenta que el activo enajenado fue adquirido inicialmente por el grupo por 100.000 y que, de no haberse realizado la compraventa interna, la amortización acumulada del mismo en la fecha de venta a tercero ascendería a 40.000. Así pues, el inmovilizado transmitido en 2015 habría supuesto para el grupo un beneficio total de 35.000 [95.000 - (100.000 - 40.000)].

.../...

.../...

última con motivo de la venta realizada ha sido tan solo de 10.000, la determinación de su base imponible individual en el periodo correspondiente a dicho ejercicio económico exigirá la práctica de un ajuste extracontable de signo positivo por importe de 80.000²⁷.

Por otro lado, debemos tener en cuenta que la sociedad adquirente amortizará el elemento transmitido con absoluta libertad, ya que, al igual que sucedía en sede de la entidad B, la sociedad A procede a la afectación del referido elemento a una actividad de I+D. Aunque nada dice expresamente el enunciado, es de suponer que, en el periodo impositivo correspondiente a 2013, A deducirá en concepto de amortización todo el precio de adquisición del inmovilizado adquirido, de tal suerte que la determinación de su base imponible individual en dicho periodo exigirá la realización de un ajuste extracontable de signo negativo por importe de 78.750 (90.000 – 11.250)²⁸.

Por lo que respecta al cálculo de la base imponible del grupo en los ejercicios 2012, 2013 y 2014, la remisión contenida en el artículo 71.2 de la LIS conducirá a la aceptación, en el plano fiscal, de todos los criterios establecidos en la normativa contable en materia de eliminaciones e incorporaciones. Como consecuencia de ello, el cálculo de la citada magnitud exigirá, de un lado, la eliminación del resultado obtenido por B con ocasión de la operación interna y, de otro, la incorporación en cada periodo impositivo de la parte del mismo que se considere realizada frente a terceros. El problema que se plantea en este ámbito es que el beneficio registrado en las cuentas de B con motivo de tal operación difiere del integrado en su base imponible individual, por lo que parece inevitable cuestionarse sobre cuál de estos importes debe practicarse la eliminación oportuna, así como la correlativa incorporación.

A mi parecer, la solución resulta sencilla: dado que la base imponible del grupo se determina a partir de la suma de bases imponibles individuales, y en la medida en que, al

²⁷ A través de este ajuste positivo al resultado contable se integran en la base imponible de la entidad B las cantidades aplicadas a la libertad de amortización, es decir, los excesos de amortización fiscalmente deducida (100.000) sobre la que se encuentra contabilizada (20.000). Debemos tener presente, a estos efectos, que en la fecha en que tiene lugar la transmisión, todavía quedan pendientes de revertir a la base imponible ocho ajustes positivos por importe de 10.000. Observemos el siguiente cuadro:

	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017	2018	2019	2020
GC	10.000	10.000	10.000	10.000	10.000	10.000	10.000	10.000	10.000	10.000
GF	100.000									
Ajuste	-90.000	+10.000	+10.000							

²⁸ En los periodos impositivos posteriores en los que el inmovilizado adquirido sea amortizado contablemente, procederá efectuar un ajuste extracontable de signo positivo por la cuantía de la amortización practicada, de modo que en la base imponible de la entidad A no figure ningún importe en concepto de amortización. Concretamente, en el periodo impositivo correspondiente a 2014 deberá realizarse un ajuste de +11.250.

.../...

.../...

haber practicado un ajuste de +80.000, en la base imponible de la sociedad B figura un beneficio de 90.000, este es el resultado que debe tomarse como punto de referencia. Opino, por tanto, que la determinación de la base imponible consolidada en el periodo impositivo 2012 exigirá la eliminación de un importe de 90.000 (y no de 10.000 como sucede en el plano contable). Manteniendo las hipótesis de que el grupo se encuentra constituido únicamente por las entidades A y B, y que estas no han efectuado ninguna otra operación a lo largo del ejercicio 2012, obtenemos que la base imponible del grupo en el periodo correspondiente a dicho ejercicio será igual a 0 ($0 + 90.000 - 90.000 = 0$)²⁹.

Por otra parte, entiendo que, tal y como establece la normativa contable, la incorporación a la base imponible consolidada del beneficio previamente eliminado habrá de ser realizada al ritmo de la amortización deducida fiscalmente en cada periodo impositivo. Es necesario tomar en consideración, a este respecto, que, en los términos antes señalados, A amortizará fiscalmente el elemento adquirido al 100 % en el periodo impositivo correspondiente a 2013, por lo que considero que será entonces cuando deba procederse a la incorporación íntegra del referido beneficio. De acuerdo con ello, y partiendo de la premisa de que la base imponible aportada al grupo por la sociedad A en 2013 es de -90.000, el importe de la base imponible consolidada en dicho periodo impositivo será igual a cero ($-90.000 + 90.000$), y lo mismo sucederá en el ejercicio siguiente (cuando se dará la circunstancia de que, al no haberse realizado ninguna operación más y encontrarse el inmovilizado totalmente amortizado a efectos fiscales, la base imponible individual aportada al grupo por las entidades A y B será nula). Ambos resultados coinciden plenamente con los que se habrían obtenido en caso de que no se hubiera realizado ninguna compraventa interna entre las sociedades mencionadas³⁰.

Por lo que se refiere al periodo impositivo correspondiente al ejercicio 2015, el beneficio fiscal obtenido por la sociedad A con motivo de la enajenación a tercero será de 95.000, pues, al encontrarse el bien totalmente amortizado, todo el precio de venta constituye un resultado positivo para la transmitente. Ahora bien, dado que el beneficio registrado en las cuentas individuales de la citada entidad asciende a 27.500, la determinación de su base imponible individual exigirá practicar un ajuste extracontable de signo positivo por importe de 67.500. En consecuencia, y habida cuenta de que en el ejercicio 2015 ya no será preciso realizar eliminación o incorporación alguna, la cuantía de la base imponible consolidada ascenderá a 95.000. Este resultado deviene del todo razonable, pues debemos tener

²⁹ La base imponible aportada al grupo por la sociedad A es igual a cero, ya que en el ejercicio 2012 no practica amortización alguna. Por su parte, y puesto que el inmovilizado transmitido se encuentra plenamente amortizado a efectos fiscales, la base individual de B únicamente recogerá el importe del beneficio obtenido con motivo de la transmisión interna.

³⁰ En el supuesto de que la compraventa interna entre A y B no se hubiera realizado, la base consolidada en los ejercicios 2013 y 2014 también sería igual a cero. Ello es así en la medida en que, al no haberse efectuado ninguna operación más, la base imponible aportada por la entidad A al grupo sería nula. De igual modo, el hecho de que el activo poseído por B ya se encontrara plenamente amortizado a efectos fiscales justificaría que su base imponible individual fuera igual a cero, ya que en ella no figuraría ningún gasto en concepto de amortización.

.../...

.../...

presente que, en caso de que la transmisión interna entre las entidades A y B no hubiera tenido lugar, el beneficio que el grupo habría registrado con ocasión de la enajenación a tercero de un inmovilizado plenamente amortizado a efectos fiscales habría coincidido, igualmente, con el precio de venta pactado (95.000).

EJEMPLO 8

Las sociedades A (dominante) y B (dependiente) forman parte de un grupo de empresas que, además de estar obligado a presentar cuentas anuales consolidadas, ha optado por tributar de acuerdo con el régimen de tributación consolidada.

El día 1 de enero del año 2013, la sociedad B vende a la entidad A una construcción por importe de 30.000. Dicho inmueble había sido adquirido el día 1 de enero del año 2008 por importe de 20.000. El coeficiente de amortización previsto en tablas es del 2 % anual. Se sabe que la vida útil restante de la construcción en la fecha de venta es de 45 años y que la misma carece de valor residual. La depreciación monetaria estimada es de 860.

El día 1 de enero del año 2016, la sociedad A vende la construcción a un tercero ajeno al grupo por importe de 32.000. La depreciación monetaria generada en el periodo de tiempo comprendido entre el 1 de enero de 2013 y el 31 de diciembre de 2015 se estima en 140.

Contablemente, la venta del inmueble a la sociedad A habrá supuesto para la entidad B la obtención de un beneficio de 12.000, diferencia entre el precio de transmisión pactado (30.000) y el valor neto contable del inmueble en dicha fecha [$20.000 - (5 \times 20.000 \times 0,02) = 18.000$]. El asiento realizado en las cuentas anuales de la vendedora habrá sido, por tanto, el siguiente:

Núm.	Cuenta	Debe	Haber
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros	30.000	
281	Amortización acumulada del inmovilizado material	2.000	
211	Construcciones		20.000
771	Beneficios procedentes del inmovilizado material		12.000

La entidad A, por su parte, habrá registrado la construcción por su valor de adquisición. Además, con fecha 31 de diciembre de 2013, habrá contabilizado en concepto de amortización de la misma un importe de 666,67, resultado de distribuir el precio de compra sa-

.../...

.../...

tisfecho entre la vida útil restante de la construcción en la fecha de venta (30.000/45). Las concretas anotaciones contables realizadas por dicha entidad habrán sido las que se muestran a continuación:

Núm.	Cuenta	Debe	Haber
211	Construcciones	30.000	
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros		30.000

Núm.	Cuenta	Debe	Haber
681	Dotación a la amortización del inmovilizado material	666,67	
281	Amortización acumulada del inmovilizado material ...		666,67

A efectos de formular las cuentas anuales consolidadas, y en consonancia con lo expuesto en los ejemplos precedentes, resulta preciso, por un lado, eliminar el resultado de 12.000 contabilizado por B en sus cuentas individuales y, por otro, incorporar la parte del referido beneficio que se entiende realizada frente a terceros en 2013 en proporción a la amortización practicada. En este caso, dado que la construcción adquirida se amortiza en función de la vida útil restante de la misma en la fecha en que tiene lugar la operación interna, el importe del beneficio a incorporar será de 266,67 (12.000/45). Esta cuantía coincide con el exceso de la amortización practicada por A (666,67) con respecto a la que habría registrado B en caso de no haberse producido la citada operación (400).

Conforme a lo señalado en el párrafo anterior, los ajustes a practicar en el balance del grupo en el ejercicio económico 2013 son los siguientes:

Núm.	Cuenta	Debe	Haber
129	Resultado del ejercicio (B)	12.000	
211	Construcciones (A)		12.000

Núm.	Cuenta	Debe	Haber
281	Amortización acumulada del inmovilizado material (A)	266,67	
129	Resultado del ejercicio (B)		266,67

.../...

.../...

Mientras, los ajustes pertinentes en cuenta de resultados consolidados son los que se indican a continuación³¹:

Núm.	Cuenta	Debe	Haber
771	Beneficios procedentes del inmovilizado material (B) .	12.000	
129	Resultado del ejercicio (saldo de B)		12.000

Núm.	Cuenta	Debe	Haber
129	Resultado del ejercicio (saldo de B)	266,67	
681	Dotación a la amortización del inmovilizado material (A)		266,67

En el año 2016, la venta de la construcción a un tercero ajeno al grupo supondrá para la sociedad A la generación de un beneficio. Habida cuenta de que el valor neto contable del inmovilizado transmitido en la fecha de venta asciende a 28.000 [30.000 – (666,67 × 3)], el asiento registrado en las cuentas individuales de dicha entidad será el siguiente:

Núm.	Cuenta	Debe	Haber
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros	32.000	
281	Amortización acumulada del inmovilizado material ...	2.000	
211	Construcciones		30.000
771	Beneficios procedentes del inmovilizado material		4.000

Por lo que atañe a las cuentas anuales consolidadas correspondientes a dicho ejercicio económico, debemos tener presente que el beneficio inicialmente obtenido por B como consecuencia de la operación interna fue de 12.000, y que en el periodo de tiempo comprendido entre la referida operación y la enajenación a tercero tan solo se han practicado tres incorporaciones (en 2013, 2014 y 2015) por importe de 266,67 cada una. Para la formulación de las cuentas del grupo en 2016, por tanto, será necesaria la incorporación de aquella parte del resultado interno previamente eliminado que se encuentra pendiente, y que en este caso asciende a 11.200 [12.000 – (266,67 × 3)], de tal modo que el importe del resultado con-

³¹ Por lo que respecta a los ajustes a practicar en las cuentas del grupo en los ejercicios 2014 y 2015, debemos tener en cuenta que la eliminación del beneficio interno no realizado afectará solo al balance y que determinará un cargo en cuenta de reservas (dado que el resultado que se difiere procede de un ejercicio anterior). Por su parte, el reconocimiento del beneficio previamente eliminado que se entiende realizado en proporción a la amortización practicada en cada ejercicio exigirá un abono en cuenta de reservas y otro en cuenta de resultados.

.../...

.../...

table consolidado en la fecha considerada será de 15.200 (4.000 + 11.200). Esta conclusión deviene razonable si tomamos en consideración que, de no haber tenido lugar la compraventa interna entre A y B, el beneficio que la construcción enajenada habría supuesto para el grupo desde su entrada en él sería, precisamente, de 15.200, diferencia entre el valor de transmisión pactado entre las partes (32.000) y el valor neto contable de la construcción en el momento de venta a tercero [20.000 – (8 × 20.000 × 0,02) = 16.800].

Desde el punto de vista fiscal, la determinación de la base imponible individual de la sociedad B en el periodo impositivo correspondiente a 2013 exigirá minorar el beneficio contable derivado de la transmisión interna en el importe de la depreciación monetaria, por lo que resultará precisa la práctica de un ajuste extracontable de signo negativo por importe de 860³². Así pues, el beneficio obtenido por B a efectos fiscales no es de 12.000, sino de 11.140 (12.000 – 860)³³. Por otro lado, es necesario tener en cuenta que, con independencia de cuál sea la antigüedad de la construcción adquirida por la entidad A, la amortización deducida por esta en cada periodo impositivo será de 600, resultado de multiplicar el coeficiente máximo de amortización previsto en tablas (2 %) al precio de adquisición de dicho inmovilizado (30.000)³⁴.

Por lo que concierne al cálculo de la base imponible del grupo en 2013, la aceptación de los criterios contables en la materia determinará la necesidad de eliminar el resultado obtenido

³² Según lo dispuesto en el artículo 15.9 de la LIS: «A los efectos de integrar en la base imponible las rentas positivas obtenidas en la transmisión de elementos patrimoniales del activo fijo o de estos elementos que hayan sido clasificados como activos no corrientes mantenidos para la venta, que tengan la naturaleza de bienes inmuebles, se deducirá el importe de la depreciación monetaria producida desde el día 1 de enero de 1983», ofreciendo a continuación las reglas necesarias para el cálculo de la misma.

³³ Esta forma de proceder se aparta de la tesis defendida por LÓPEZ-SANTACRUZ MONTES, J. A.; ROS AMORÓS, F. y ORTEGA CARBALLO, E., quienes, al referirse a la operación interna realizada entre las entidades A y B, se aferran a una interpretación teleológica de la norma para defender que «la consideración del grupo fiscal como único sujeto pasivo debería desconocer esta operación y, por tanto, no tendrían que aplicarse los coeficientes correctores de la inflación, porque de la aplicación de los mismos resulta una ventaja fiscal para el grupo en esta transmisión interna, tributando en consolidación fiscal respecto de la tributación en régimen individual. En efecto, en este último régimen la renta obtenida en la transmisión, minorada en el importe de la renta monetaria, se integra en la base imponible correspondiente al periodo impositivo en el que ha tenido lugar la transmisión, sin perjuicio de que la sociedad adquirente amortice el inmueble sobre el precio de adquisición que incluye el importe de dicha renta monetaria. [...] Por el contrario, de aplicarse el régimen de consolidación fiscal al grupo y por aplicación de los coeficientes correctores, resulta que no se grava la renta en el propio periodo impositivo en el que se obtiene y, además, en cada periodo impositivo en el que se amortiza el inmueble se incorpora una parte de la renta diferida inferior al gasto derivado de la amortización del mismo, excluyendo el valor del terreno» [*Memento práctico. Grupos consolidados, 2012-2013*, Madrid: Francis Lefebvre, 2012, págs. 117-118].

³⁴ Establece el último párrafo del artículo 2.4 del RIS que: «A los efectos de este apartado no se considerarán como elementos patrimoniales usados los edificios cuya antigüedad sea inferior a diez años». Así, en caso de suponer que la construcción adquirida por A tiene una antigüedad inferior a 10 años, la amortización máxima fiscalmente deducible será el resultado de aplicar el coeficiente de amortización previsto en tablas al precio de adquisición satisfecho por dicho inmovilizado. Si, por el contrario, partiéramos de la premisa de que la antigüedad de la construcción es superior a 10 años, la propia aplicación del artículo 2.4 del RIS nos llevaría igualmente a amortizar la construcción en el importe resultante de aplicar el coeficiente máximo de amortización al precio de adquisición satisfecho, ya que el mismo es superior al coste originario de la construcción adquirida.

.../...

.../...

por la sociedad B con ocasión de la operación interna efectuada, así como la procedencia de incorporar aquella parte de dicho resultado que se considere realizada en cada periodo impositivo en función de la amortización fiscalmente deducida por A.

En relación con el primero de los ajustes a realizar, partimos de la premisa de que, como consecuencia de la aplicación del mecanismo de la corrección monetaria, el beneficio contabilizado por B con motivo de la compraventa interna difiere del resultado que luce en su base imponible individual. A mi juicio, no obstante, el hecho de que para la determinación de la base imponible consolidada se parta del sumatorio de bases individuales (donde se encuentra integrado un beneficio de 11.140) justifica, en los términos previstos en el ejemplo anterior, que el resultado que debe ser objeto de eliminación a efectos de proceder al cálculo de dicha magnitud es el beneficio fiscal³⁵.

Por lo que se refiere al segundo de los ajustes, un razonamiento lógico debe llevarnos a defender la pertinencia de incorporar a la base del grupo el resultado previamente eliminado, esto es, el obtenido a efectos fiscales. En lo relativo al ritmo que debe seguirse para la incorporación a la base imponible consolidada de dicho resultado, conviene recordar las dos alternativas propuestas en el ejemplo 3, así como la defensa, entonces realizada, de la alternativa centrada en la interpretación teleológica de la norma fiscal. De acuerdo con esta, y en la medida en que lo pretendido por el régimen de consolidación es deshacer la operación efectuada entre las dos entidades del grupo, tal y como si esta no se hubiera producido, lo razonable será incorporar en cada periodo impositivo el exceso de la amortización fiscalmente deducida por la sociedad A (600) con respecto a la que habría deducido B si la transmisión interna no se hubiera realizado (400). En el periodo correspondiente al ejercicio 2013 y posteriores, por tanto, procederá incorporar a la base imponible del grupo constituido por A y B un importe de 200³⁶.

Conforme a lo defendido, y suponiendo que las entidades A y B no han realizado más operaciones a lo largo del periodo de tiempo considerado, la base imponible consolidada en 2013 será de: $-600 + 11.140 - 11.140 + 200 = -400$, cifra que coincide con el resultado que arrojaría la base imponible del grupo en caso de que la operación interna no hubiera tenido lugar (ya que A aportaría al grupo una base imponible de 0, mientras que B aportaría una base individual de -400 como consecuencia de la amortización fiscal de la construcción)³⁷.

En el periodo impositivo correspondiente a 2016, la venta de la construcción a un tercero motivará la obtención de un beneficio por parte de la sociedad A de 3.660, resultado de

³⁵ En este mismo sentido se pronuncian LÓPEZ-SANTACRUZ MONTES, J. A. [*Memento práctico. Impuesto sobre Sociedades, 2013*, Madrid: Francis Lefebvre, 2013, pág. 1.176] y LÓPEZ ALBERTS, H. [*Los grupos de sociedades: régimen tributario y cuentas fiscales consolidadas*, Bilbao: CISS, 2000, pág. 436].

³⁶ Esta solución difiere de la ofrecida por LÓPEZ ALBERTS, H. con relación a un supuesto de similares características al aquí planteado [véase *Los grupos de sociedades: régimen tributario y cuentas fiscales consolidadas*, ob. cit., pág. 436].

³⁷ Este mismo resultado se repetirá en los periodos impositivos correspondientes a los ejercicios 2014 y 2015.

.../...

.../...

minorar el precio de transmisión pactado entre las partes en el valor neto fiscal del inmovilizado en la fecha de venta $[30.000 - (600 \times 3)]$ y en el importe de la depreciación monetaria generada en el periodo de tiempo comprendido entre el 1 de enero de 2013 y el 31 de diciembre de 2015 (140)³⁸. Este beneficio figurará en la base imponible individual aportada al grupo por la entidad transmitente.

Por otro lado, la determinación de la base imponible consolidada en el periodo impositivo examinado exigirá incorporar aquella parte del beneficio interno previamente eliminado (en este supuesto, 11.140) que todavía se encuentra pendiente de incorporación. Partiendo de la premisa de que la incorporación de dicho resultado se ha realizado a razón de 200 al año, y de que, en la fecha de venta, han transcurrido tres años desde la compraventa inicial, el montante del beneficio a incorporar será de 10.540 $[11.140 - (200 \times 3)]$. La base imponible del grupo en 2016 arrojará, así, un resultado de 14.200, plenamente coincidente con el que se habría obtenido en caso de que la operación interna entre las entidades A y B no se hubiera llevado a efecto³⁹.

³⁸ En consonancia con la tesis sostenida por LÓPEZ-SANTACRUZ MONTES, J. A.; ROS AMORÓS, F. y ORTEGA CARBALLO, E., entiendo que, para la aplicación de los coeficientes correctores de la depreciación monetaria en la fecha en que la sociedad adquirente transmite a terceros el elemento del activo fijo previamente adquirido a otra entidad del grupo, «debe tomarse como fecha de adquisición la que tuvo lugar en aquella operación interna» [*Memento práctico. Grupos consolidados, 2012-2013*, ob. cit., pág. 117]. A fin de justificar esta conclusión, debemos partir de la premisa de que para calcular el resultado derivado de la operación interna inicialmente efectuada, que refleja el beneficio generado por el activo entre la fecha de su entrada al grupo y la fecha en que tiene lugar tal operación, el beneficio contable ya fue minorado en el importe de la depreciación monetaria correspondiente a dicho lapso temporal. Posteriormente, la enajenación del elemento patrimonial a un tercero motivará, por un lado, la obtención de un nuevo resultado para la entidad transmitente y, por otro, la incorporación del beneficio procedente de la operación intragrupo. Si, en este contexto, y a efectos de aplicar los coeficientes correctores de la depreciación monetaria, se tomara como referencia la fecha de entrada al grupo del elemento transmitido, parece claro que, en relación con el periodo de tiempo transcurrido entre esta fecha y aquella en la que se realizó la operación interna, la depreciación monetaria se estaría aplicando dos veces.

³⁹ En tal supuesto, el beneficio total que la construcción enajenada habría supuesto para el grupo sería el resultado de minorar el beneficio contable derivado de la venta (anteriormente cifrado en 15.200) en el importe de la depreciación monetaria generada en el periodo de tiempo comprendido entre la fecha de adquisición de la construcción y la fecha de venta a tercero $(860 + 140 = 1.000)$.

SEGUNDA PARTE

El resto de los epígrafes se publicarán en el próximo número de la revista (*Revista de Contabilidad y Tributación*. CEF, número 384, marzo 2015).