

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

(Segunda parte)

Estefanía López Llopis

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

EXTRACTO

En esta segunda parte, continuando con el desarrollo del régimen especial de consolidación fiscal y el análisis de los criterios contables a seguir para la práctica de las eliminaciones e incorporaciones pertinentes y de sus implicaciones fiscales, vamos a analizar las 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 finalizar 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 CONSOLI- DATION: ELIMINATIONS AND INCORPORATIONS OF INTERNAL RESULTS

(Second part)

Estefanía López Llopis

ABSTRACT

In this second part, continuing the development of the special tax consolidation and the analysis of the accounting rules that must be followed in order to practise the appropriate eliminations and incorporations and its tax consequences, we will analyze the eliminations of internal operations, acquisition a third of financial liabilities issued by the group and internal deletions dividends as well as deletions and additions of results from internal operations in the new Law on Corporate Income Tax to finish with a section devoted to conclusions.

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

Sumario

4. Eliminación de resultados por operaciones internas de servicios
5. Eliminación de resultados por operaciones internas de activos financieros
6. Adquisición a terceros de pasivos financieros emitidos por el grupo
7. Eliminación de dividendos internos
8. Las eliminaciones e incorporaciones de resultados derivados de operaciones internas en la nueva Ley del Impuesto sobre Sociedades
9. Conclusiones

Bibliografía

PRIMERA PARTE

Puede encontrar la primera parte de este estudio en *RCyT. CEF*, número 383, febrero 2015.

4. ELIMINACIÓN DE RESULTADOS POR OPERACIONES INTERNAS DE SERVICIOS

Establece el artículo 45.1 del RD 1159/2010 que «Se considerarán operaciones internas de servicios todas aquellas en las que una sociedad del grupo adquiera servicios a otra también del grupo, incluidos los servicios financieros». De producirse una operación de esta naturaleza, la diferencia entre el precio de venta pactado y el precio de adquisición o coste de producción del servicio prestado deberá diferirse hasta el ejercicio en que se realice. Ahora bien, para que las reglas de diferimiento previstas en el artículo 45.2 resulten de aplicación al caso concreto constituye requisito *sine qua non* que el servicio adquirido se incorpore como coste de un activo, lo cual resulta lógico si tomamos en consideración que, «en caso contrario, el servicio nace y muere en el mismo periodo impositivo, generando un gasto e ingreso recíproco que no tiene efectos en ejercicios futuros»⁴⁰.

Por lo que respecta a la realización del resultado previamente eliminado, el precepto señalado en el párrafo precedente efectúa una remisión en bloque al contenido de los artículos 43 y 44 del Real Decreto de 2010, analizados anteriormente. Parece claro, por tanto, que la realización del referido resultado dependerá de la naturaleza del activo al que sea incorporado como coste el servicio adquirido. Tratándose de un bien no amortizable, dispone el artículo 44 que el resultado se entenderá realizado cuando se enajene a terceros el activo adquirido. Si, por el contrario, se trata de un bien amortizable, el precepto indicado distingue dos supuestos. En primera instancia, puede que la amortización del activo al que se incorpora como coste el servicio adquirido sea incorporada, a su vez, al coste de los activos fabricados por la propia empresa adquirente, en cuyo caso el resultado interno se entenderá realizado cuando se vendan a terceros los activos que incorporan dicha amortización. En el supuesto de que ello no sea así, el resultado previamente eliminado se entenderá realizado proporcionalmente, en función de la amortización practicada en cada ejercicio. Por su parte, cuando el servicio se incorpore como coste a un activo cuya amortización sea incorporada, a su vez, como coste de las existencias fabricadas, regirá la misma norma prevista en el artículo 43.

⁴⁰ GARCÍA-ROZADO GONZÁLEZ, B.: «Régimen especial de consolidación fiscal», en *Guía del Impuesto sobre Sociedades*, Madrid: CISS, 2008, pág. 901.

4. ELIMINACIÓN DE RESULTADOS POR OPERACIONES INTERNAS DE SERVICIOS

Establece el artículo 45.1 del RD 1159/2010 que «Se considerarán operaciones internas de servicios todas aquellas en las que una sociedad del grupo adquiera servicios a otra también del grupo, incluidos los servicios financieros». De producirse una operación de esta naturaleza, la diferencia entre el precio de venta pactado y el precio de adquisición o coste de producción del servicio prestado deberá diferirse hasta el ejercicio en que se realice. Ahora bien, para que las reglas de diferimiento previstas en el artículo 45.2 resulten de aplicación al caso concreto constituye requisito *sine qua non* que el servicio adquirido se incorpore como coste de un activo, lo cual resulta lógico si tomamos en consideración que, «en caso contrario, el servicio nace y muere en el mismo periodo impositivo, generando un gasto e ingreso recíproco que no tiene efectos en ejercicios futuros»⁴⁰.

Por lo que respecta a la realización del resultado previamente eliminado, el precepto señalado en el párrafo precedente efectúa una remisión en bloque al contenido de los artículos 43 y 44 del Real Decreto de 2010, analizados anteriormente. Parece claro, por tanto, que la realización del referido resultado dependerá de la naturaleza del activo al que sea incorporado como coste el servicio adquirido. Tratándose de un bien no amortizable, dispone el artículo 44 que el resultado se entenderá realizado cuando se enajene a terceros el activo adquirido. Si, por el contrario, se trata de un bien amortizable, el precepto indicado distingue dos supuestos. En primera instancia, puede que la amortización del activo al que se incorpora como coste el servicio adquirido sea incorporada, a su vez, al coste de los activos fabricados por la propia empresa adquirente, en cuyo caso el resultado interno se entenderá realizado cuando se vendan a terceros los activos que incorporan dicha amortización. En el supuesto de que ello no sea así, el resultado previamente eliminado se entenderá realizado proporcionalmente, en función de la amortización practicada en cada ejercicio. Por su parte, cuando el servicio se incorpore como coste a un activo cuya amortización sea incorporada, a su vez, como coste de las existencias fabricadas, regirá la misma norma prevista en el artículo 43.

⁴⁰ GARCÍA-ROZADO GONZÁLEZ, B.: «Régimen especial de consolidación fiscal», en *Guía del Impuesto sobre Sociedades*, Madrid: CISS, 2008, pág. 901.

EJEMPLO 9

Las sociedades A, B y C forman parte de un grupo que, además de estar obligado a presentar cuentas anuales consolidadas, ha optado por tributar conforme a las normas propias del régimen especial de consolidación fiscal.

El día 1 de enero de 2013, B (dependiente) vende a la sociedad A (dominante) un inmovilizado por importe de 22.000. El precio de adquisición de dicho inmovilizado había sido de 20.000 y en la fecha de venta tenía una amortización acumulada de 12.000. El coeficiente de amortización previsto en tablas es del 20 %.

El mismo día de la venta, la sociedad C (dependiente) presta a la sociedad A un servicio que redonda en un incremento de la capacidad productiva del inmovilizado adquirido. El importe facturado por el servicio prestado, considerado mayor valor de adquisición del inmovilizado, es de 1.000. Este importe incorpora un beneficio de 100. Se sabe, por un lado, que la amortización del inmovilizado por parte de la entidad A no se incorpora como coste de los activos producidos por la misma y, por otro, que, pese al incremento de capacidad productiva, la sociedad A estima que se mantendrá la vida útil del bien.

Desde una perspectiva contable, la venta del inmovilizado a la sociedad A habrá motivado el registro del siguiente asiento en las cuentas individuales de la entidad B:

Núm.	Cuenta	Debe	Haber
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros	22.000	
281	Amortización acumulada del inmovilizado material ...	12.000	
21X	Inmovilizaciones materiales		20.000
771	Beneficios procedentes del inmovilizado material		14.000

Por su parte, la sociedad C habrá realizado la siguiente anotación contable con ocasión de la prestación del servicio de mejora a la entidad A:

Núm.	Cuenta	Debe	Haber
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros	1.000	
759	Ingresos por servicios diversos		1.000

Finalmente, el hecho de que el servicio prestado sea incorporado como coste del inmovilizado adquirido habrá llevado a la sociedad A al registro contable del precio pagado por el servicio como mayor valor de adquisición de dicho inmovilizado. Asimismo, con fecha 31 de diciembre de 2013, la sociedad A habrá registrado un importe de 11.500 en concepto de amortización del inmovilizado, resultado de distribuir su precio de adquisición

.../...

.../...

total (incluyendo el precio del servicio adquirido) entre su vida útil restante en la fecha de compra, que es de dos años $(23.000/2)^{41}$. Los concretos asientos registrados por la entidad A en sus cuentas individuales habrán sido, por tanto, los que se muestran a continuación:

Núm.	Cuenta	Debe	Haber
21X	Inmovilizaciones materiales	23.000	
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros		23.000

Núm.	Cuenta	Debe	Haber
681	Dotación a la amortización del inmovilizado material	11.500	
281	Amortización acumulada del inmovilizado material ...		11.500

A efectos de formular las cuentas anuales consolidadas, la forma de proceder será la misma que la seguida en la resolución de ejemplos anteriores. Por un lado, será necesario eliminar tanto el resultado interno derivado de la venta del inmovilizado (14.000) como el beneficio obtenido por C con motivo de la prestación de un servicio a la entidad A (100). Por otro, resultará preciso incorporar aquella parte del resultado total que se entiende realizada en el ejercicio de la adquisición. Dado que, en este caso, la amortización del inmovilizado al que se incorpora como coste el servicio prestado por la entidad C no se incorpora, al mismo tiempo, como coste de los activos fabricados por la adquirente, dispone el artículo 45.2 del RD 1159/2010 que la realización se entenderá producida al ritmo de la amortización practicada. Habida cuenta de que en el año 2013 la entidad A amortizará el inmovilizado adquirido en función de su vida útil restante (2 años), el montante a incorporar en dicho ejercicio económico será el resultado de distribuir la cuantía del beneficio interno previamente eliminado entre dos. Así, en el año 2013 procederá la incorporación de un importe de 7.050 $(14.100/2)$, cifra que se corresponde exactamente con el exceso de la amortización practicada en sede de la sociedad A (11.500) con respecto a la que habría registrado la entidad B si la operación interna no se hubiera producido $(8.900/2 = 4.450)^{42}$.

En consonancia con lo expuesto, los ajustes a practicar en el balance del grupo de empresas serán los siguientes:

⁴¹ Teniendo en cuenta que la amortización acumulada de la maquinaria en la fecha de venta es de 12.000 y que el coeficiente de amortización previsto en tablas es del 20 %, concluimos que la vida útil restante del inmovilizado transmitido en dicha fecha es de dos años.

⁴² En caso de no haberse producido la operación interna, el servicio, que se habría prestado igualmente, habría supuesto un incremento del valor del inmovilizado existente en el balance de B de 900, coincidente con su valor contable. De este modo, y puesto que el valor contable del citado inmovilizado en la fecha en que se presta el servicio es de 8.000 $(20.000 - 12.000)$, la amortización que habría de practicarse a partir de ese momento ascendería a 4.450 $(8.900/2)$.

.../...

.../...

Núm.	Cuenta	Debe	Haber
129	Resultado del ejercicio (B)	14.000	
129	Resultado del ejercicio (C)	100	
21X	Inmovilizaciones materiales (A)		14.100

Núm.	Cuenta	Debe	Haber
281	Amortización acumulada del inmovilizado material (A)	7.050	
129	Resultado del ejercicio (B)		7.000
129	Resultado del ejercicio (C)		50

Por lo que atañe a los ajustes a efectuar en cuenta de resultados consolidados, establece el artículo 45.3 del RD 1159/2010 que, en aquellos casos en los que el servicio adquirido se incorpore como coste de un inmovilizado, «se registrarán en la cuenta de pérdidas y ganancias consolidada en la partida "trabajos realizados por el grupo para su activo", por el importe del coste, neto de los resultados internos». De acuerdo con ello, la formulación de la cuenta de resultados del grupo exigirá la realización de los siguientes ajustes:

Núm.	Cuenta	Debe	Haber
771	Beneficios procedentes del inmovilizado material	14.000	
129	Resultado del ejercicio (saldo de B)		14.000

Núm.	Cuenta	Debe	Haber
759	Ingresos por servicios diversos	1.000	
73	Trabajos realizados por el grupo para su activo		900
129	Resultado del ejercicio (saldo de B)		100

Núm.	Cuenta	Debe	Haber
129	Resultado del ejercicio (saldo de B)	7.000	
129	Resultado del ejercicio (saldo de C)	50	
681	Dotación a la amortización del inmovilizado material (A)		7.050

.../...

.../...

Desde el punto de vista fiscal, debemos tomar en consideración que el importe deducido por la sociedad A en concepto de amortización anual diferirá del gasto registrado en sus cuentas anuales individuales, dado que, en virtud de lo dispuesto en el artículo 2.4 del RIS, la amortización del inmovilizado adquirido reclamará la aplicación del coeficiente máximo de amortización fijado en las tablas oficiales (20 %) sobre el precio de adquisición satisfecho por el inmovilizado, incluyendo el precio del servicio adquirido (23.000), ya que este es superior a su coste originario. En este caso, por tanto, la amortización máxima fiscalmente deducible por A será de 4.600, por lo que para el cálculo de su base imponible individual procederá practicar un ajuste extracontable de signo positivo por importe de +6.900 (11.500 – 4.600).

Por lo que concierne a la determinación de la base imponible consolidada, la aceptación de los criterios previstos en la normativa contable justificará la eliminación del beneficio obtenido por la sociedad B con motivo de la venta realizada a la sociedad A (14.000), así como el obtenido por C como consecuencia de la prestación de un servicio a esta misma entidad (100). Además, será necesario incorporar aquella parte de dicho beneficio que se considere realizada en el ejercicio 2013, en función de la amortización deducida fiscalmente por A. Siguiendo una interpretación teleológica de la norma fiscal, cada año resultará preciso incorporar un montante de 150, correspondiente con el exceso de la amortización deducida por la entidad adquirente (4.600) con respecto a la que habría deducido la transmitente si la operación interna no se hubiera llevado a efecto (4.450)⁴³. Así pues, suponiendo que el grupo se encuentra constituido únicamente por las entidades A, B y C, y que estas no han realizado más operaciones a lo largo de 2013, la base imponible consolidada en el periodo impositivo correspondiente a dicho ejercicio económico será de: $-4.600 + 14.000 + 100 - 14.000 - 100 + 150 = -4.450$. Este resultado coincide con el que habría arrojado la base imponible del grupo en caso de que la operación interna no hubiera tenido lugar, dado que, en tal supuesto, el importe de la amortización registrada por la sociedad B una vez prestado el servicio ascendería a 4.450⁴⁴.

⁴³ Vid. ejemplo 3.

⁴⁴ Vid. nota 42.

5. ELIMINACIÓN DE RESULTADOS POR OPERACIONES INTERNAS DE ACTIVOS FINANCIEROS

De conformidad con lo establecido en el artículo 46 del RD 1159/2010, «Se considerarán operaciones internas de activos financieros todas aquellas en las que una sociedad del grupo adquiera activos financieros a otra también del grupo, excluidas las participaciones en el capital de sociedades del grupo reguladas en el artículo 39, que deberán contabilizarse de acuerdo con lo previsto en el citado artículo». Tal y como se desprende del contenido de la norma transcrita, la

regla de diferimiento en ella prevista no resultará de aplicación a aquellos supuestos en los que una entidad del grupo venda a otra también del grupo una participación en el capital de una tercera sociedad perteneciente al mismo. Al margen de estas situaciones, dispone el referido artículo 46 que, de producirse una operación interna de activos financieros, la diferencia entre el precio de venta pactado y el valor contable del activo deberá diferirse hasta el ejercicio en que la misma se realice, entendiéndose producida dicha realización cuando el activo transmitido internamente sea enajenado a tercero, y, por tanto, se produzca su salida definitiva del grupo de empresas.

EJEMPLO 10

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

En enero de 2013, la sociedad B vende a la entidad A, por importe de 12.000, una participación del 80 % en el capital de una sociedad X ajena al grupo y residente en territorio español. El balance de X en la fecha de transmisión se estructura como sigue:

Activo		Patrimonio neto y pasivo	
15.000	Tesorería	Capital	10.000
		Reservas	5.000

Se sabe que la participación poseída por B había sido adquirida en diciembre de 2003, fecha de constitución de la sociedad X.

En marzo de 2014, A vende la mitad de su participación en X a un tercero ajeno al grupo por un precio de 6.800. El balance de la entidad X en la fecha de transmisión presenta la siguiente estructura:

Activo		Patrimonio neto y pasivo	
17.000	Tesorería	Capital	10.000
		Reservas	7.000

Desde el punto de vista individual, la operación de compraventa realizada entre las entidades A y B habrá determinado para la segunda de estas la obtención de un beneficio de 4.000, diferencia entre el precio de venta de la participación (12.000) y su valor de adquisición ($0,8 \times 10.000 = 8.000$). Así pues, el asiento registrado por dicha entidad en sus cuentas anuales habrá sido el siguiente:

.../...

.../...

Núm.	Cuenta	Debe	Haber
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros	12.000	
250	Inversiones financieras a largo plazo en instrumentos de patrimonio		8.000
766	Beneficios en participaciones y valores representativos de deuda		4.000

La sociedad A, por su parte, habrá contabilizado la participación adquirida por su valor de adquisición:

Núm.	Cuenta	Debe	Haber
250	Inversiones financieras a largo plazo en instrumentos de patrimonio	12.000	
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros		12.000

De cara a la formulación de las cuentas anuales consolidadas, el beneficio obtenido por B con motivo de la transmisión interna deberá ser objeto de eliminación. Los concretos ajustes a practicar en balance y cuenta de resultados consolidados serán, respectivamente, los que se indican a continuación:

Núm.	Cuenta	Debe	Haber
129	Resultado del ejercicio (B)	4.000	
250	Inversiones financieras a largo plazo en instrumentos de patrimonio (A)		4.000

Núm.	Cuenta	Debe	Haber
766	Beneficios en participaciones y valores representativos de deuda (B)	4.000	
129	Resultado del ejercicio (saldo de B)		4.000

En el plano fiscal, y por lo que se refiere a la determinación de la base imponible del grupo, la suma de bases imponibles individuales deberá ajustarse mediante la eliminación del beneficio de 4.000 obtenido por B con ocasión de la venta interna, ya que rigen

.../...

.../...

los criterios contables. Suponiendo que el grupo se encuentra constituido únicamente por las sociedades A y B, y que estas no han realizado ninguna otra operación a lo largo del ejercicio en curso, la base imponible consolidada en el periodo impositivo correspondiente a 2013 será de 0 ($0 + 4.000 - 4.000 = 0$). A su vez, la eliminación del beneficio de 4.000 justificará la imposibilidad de que el grupo aplique en este momento la deducción por doble imposición sobre plusvalías de fuente interna, pese a que el mismo se corresponde con reservas generadas por la sociedad participada desde la fecha de adquisición que ya han sido sometidas a tributación previa en sede de la citada entidad. Tal imposibilidad resulta lógica si asumimos la premisa de que, como consecuencia de la eliminación practicada, no se produce una situación de doble imposición que sea necesario corregir.

Por lo que respecta al ejercicio 2014, la venta de la mitad de la participación en el capital social de la entidad X habrá supuesto para la sociedad A la generación de un beneficio de 800, diferencia entre el precio de venta pactado (6.800) y el valor de adquisición de la participación transmitida ($0,5 \times 12.000 = 6.000$). El asiento contable realizado por dicha entidad en sus cuentas individuales habrá sido, por tanto, el siguiente:

Núm.	Cuenta	Debe	Haber
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros	6.800	
250	Inversiones financieras a largo plazo en instrumentos de patrimonio		6.000
766	Beneficios en participaciones y valores representativos de deuda		800

En relación con la formulación de las cuentas anuales consolidadas, debemos tener presente que, con motivo de la venta a tercero, y en consonancia con lo establecido en el artículo 46 del RD 1159/2010, una parte del beneficio interno previamente eliminado, en concreto la mitad, se entiende realizado en el propio ejercicio económico de la enajenación, de forma que procede su incorporación a las mismas. Mientras, el resto del resultado obtenido inicialmente por la sociedad B deberá continuar eliminándose de las cuentas del grupo, lo que exigirá efectuar un apunte en la cuenta de reservas de la mencionada entidad⁴⁵.

De acuerdo con lo expuesto, los ajustes a practicar en el balance del grupo consistirán, por un lado, en la eliminación de la parte del resultado interno que todavía no ha sido realizada frente a terceros ($0,5 \times 4.000 = 2.000$), y, por otro, en la incorporación de aquel importe que se ha externalizado con ocasión de la venta realizada fuera del grupo. Así:

⁴⁵ Vid. ejemplo 1.

.../...

.../...

Núm.	Cuenta	Debe	Haber
11	Reservas y otros instrumentos de patrimonio (B)	2.000	
250	Inversiones financieras a largo plazo en instrumentos de patrimonio (A)		2.000

Núm.	Cuenta	Debe	Haber
11	Reservas y otros instrumentos de patrimonio (B)	2.000	
129	Resultado del ejercicio (B)		2.000

Por su parte, el ajuste a practicar para la confección de la cuenta de resultados consolidados será el que se muestra a continuación:

Núm.	Cuenta	Debe	Haber
129	Resultado del ejercicio (saldo de B)	2.000	
766	Beneficios en participaciones y valores representativos de deuda		2.000

Por lo que atañe a la determinación de la base imponible consolidada en el ejercicio de la venta, conviene matizar que el primero de los ajustes practicados en balance no surte ningún efecto en el plano fiscal, pues se trata de una eliminación a nivel de balance exclusivamente. Sí será preciso incorporar, por el contrario, la parte del beneficio interno previamente eliminado que se entiende realizada como consecuencia de la enajenación a tercero. Suponiendo, de nuevo, que el grupo constituido por las entidades A y B no ha realizado más operaciones a lo largo de 2014, la base imponible consolidada en el periodo correspondiente a dicho ejercicio será de: $800 + 0 + 2.000 = 2.800^{46}$. Este resultado coincide plenamente con el que se habría obtenido si la compraventa interna efectuada en 2013 no se hubiera producido, ya que, en tal caso, el beneficio que la venta de la participación a un tercero habría supuesto para el grupo sería igual a la diferencia entre el precio de venta pactado (6.800) y el valor contable de la participación transmitida en dicha fecha ($0,5 \times 0,8 \times 10.000 = 4.000$).

Por lo que concierne a la tributación del beneficio integrado en la base imponible del grupo con motivo de esta segunda transmisión, debemos cuestionarnos la posibilidad de aplicar

⁴⁶ Recordemos que la base imponible de la sociedad A en el periodo impositivo correspondiente a 2014 incluye el beneficio de 800 generado con motivo de la venta de la mitad de la participación en X a un tercero ajeno al grupo.

.../...

.../...

la deducción por doble imposición sobre plusvalías de fuente interna. A este respecto, resulta necesario tomar en consideración que, en el supuesto de hecho planteado, concurren los dos requisitos exigidos en el artículo 30.5 de la LIS para el recurso a dicho beneficio fiscal, a saber: que el porcentaje de participación con anterioridad a la transmisión sea igual o superior al 5 %, y que dicho porcentaje haya sido poseído durante un periodo de tiempo superior al año. El cumplimiento de ambos requisitos justifica la posibilidad de que, en el periodo impositivo correspondiente a 2014, el grupo pueda aplicar la deducción por doble imposición sobre plusvalías de fuente interna sobre la menor de dos cantidades: el beneficio derivado de la transmisión a tercero, que en nuestro caso es de 2.800, o el incremento neto de beneficios no distribuidos correspondiente a la participación transmitida durante todo el tiempo de posesión de la misma, que en este supuesto coincide con el beneficio total asociado a la venta ($0,8 \times 0,5 \times 7.000 = 2.800$)⁴⁷. El ahorro fiscal máximo que el grupo constituido por las entidades A y B podrá obtener a nivel de cuota íntegra consolidada asciende, por tanto, a 840 ($0,3 \times 2.800$).

⁴⁷ Esta coincidencia de importes resulta lógica si tenemos en cuenta que en las dos transmisiones realizadas la participación ha sido enajenada por el valor de los fondos propios de X en la fecha de venta.

6. ADQUISICIÓN A TERCEROS DE PASIVOS FINANCIEROS EMITIDOS POR EL GRUPO

Dispone el artículo 48 del RD 1159/2010 que «A los exclusivos efectos de la formulación de las cuentas consolidadas, en la adquisición a terceros de pasivos financieros emitidos por sociedades del grupo se registrará un resultado», el cual habrá de ser determinado por «diferencia entre el valor contable del pasivo en la fecha de adquisición y su precio de adquisición». Tal y como se desprende del contenido del precepto transcrito, en caso de que una de las sociedades del grupo adquiera a un tercero un pasivo financiero emitido por otra sociedad perteneciente al mismo, la diferencia entre el valor contable de dicho pasivo y el precio de compra habrá de figurar en el resultado contable consolidado en el ejercicio de la adquisición. Sin embargo, y como consecuencia de la aplicación del método del coste amortizado para la valoración de este tipo de instrumentos financieros, la mencionada diferencia lucirá en el resultado contable individual de la sociedad adquirente a medida que esta vaya percibiendo los intereses correspondientes a la operación realizada⁴⁸. Así,

⁴⁸ Según lo establecido en el apartado 3 de la NRV 9.^a del PGC 2008, «Los pasivos financieros, a efectos de su valoración, se clasificarán en alguna de las siguientes categorías: 1. Débitos y partidas a pagar. 2. Pasivos financieros mantenidos para negociar. 3. Otros pasivos financieros a valor razonable con cambios en la cuenta de pérdidas y ganancias». A continuación, la propia norma precisa qué clase de pasivos deben considerarse incluidos dentro de cada una de las categorías señaladas.

como señalan CASTELLANOS RUFO, E. *et alter*, «No se trata de una eliminación de resultados por operaciones internas, sino de reconocer un resultado que se produce a efectos de la unidad económica grupo de forma anticipada a como se iría reconociendo en las cuentas individuales»⁴⁹.

Por lo que se refiere a los efectos que, en el plano fiscal, cabe atribuir a la norma analizada en el presente apartado, es posible distinguir dos alternativas de actuación. La primera radica en considerar que la previsión contenida en el artículo 48 no surte ningún efecto en el ámbito fiscal, ya que, por expresa disposición del precepto indicado, el resultado al que el mismo se refiere se registra «A los exclusivos efectos de la formulación de las cuentas consolidadas». Así pues, ni en las cuentas anuales de la sociedad adquirente de los títulos, ni, consecuentemente, en su base imponible individual, figurará beneficio alguno con motivo de la adquisición⁵⁰. Esta circunstancia justifica que para la determinación de la base imponible consolidada no resulte precisa la práctica de ningún ajuste, dado que el propio método seguido para su cálculo (recordemos que dicha magnitud parte del sumatorio de bases imponibles individuales y no del resultado contable consolidado) evitaría el traslado al plano fiscal del ajuste exigido por la normativa contable para la formulación de las cuentas anuales del grupo. Además, debemos tener en cuenta que, en definitiva, el ajuste exigido por el artículo 48 del RD 1159/2010 no constituye una eliminación de resultados por operaciones internas ni una incorporación en el sentido estricto del término (pues no ha habido eliminación previa), por lo que el mismo no parece quedar amparado por la remisión contenida en el artículo 71.2 de la LIS a la normativa contable. De aquí que ÁLVAREZ MELCÓN, S. proponga la eliminación contable por adquisición a terceros de pasivos financieros emitidos por sociedades del grupo como un ejemplo de «eliminaciones que son importantes para la formulación de cuentas anuales consolidadas pero que no tienen trascendencia alguna al calcular la base imponible consolidada del grupo ya que son eliminaciones que se realizan exclusivamente a efectos mercantiles en el proceso de elaboración de cuentas anuales consolidadas, y a efectos de la formulación de las mismas»⁵¹.

Ahora bien, continuando con la primera de las alternativas posibles, una vez aceptado que el ajuste propuesto en el artículo 48 del Real Decreto de 2010 no tiene ninguna relevancia en el marco de la determinación de la base imponible del grupo, cabe cuestionarse en qué momento y de qué modo debe procederse al reconocimiento del resultado que la operación realizada supone para este. A mi juicio, la respuesta a ambas cuestiones se encuentra ligada necesariamente a las consecuencias derivadas de la aplicación del método de valoración del coste amortizado, que llevará al reco-

⁴⁹ CASTELLANOS RUFO, E. *et alter*: *Memento práctico. Contable*, 2013, ob. cit., pág. 1211.

⁵⁰ En consonancia con esta tesis, recuerda SERRANO GUTIÉRREZ, A. el contenido del artículo 48 del RD y matiza que «puesto que este resultado no incide sobre las bases imponibles individuales de las sociedades del grupo fiscal, su importe no tendrá trascendencia en la determinación de la base imponible del grupo fiscal» [«El régimen de consolidación fiscal según la Ley 24/2001», *Impuestos: Revista de doctrina, legislación y jurisprudencia*, vol. 2, 2002, pág. 206]. En esta misma línea se pronuncian, asimismo, LÓPEZ-SANTACRUZ MONTES, J. A.; ROS AMORÓS, F. y ORTEGA CARBALLO, E. [*Memento práctico. Grupos consolidados, 2012-2013*, ob. cit., pág. 139], y CASTELLANOS RUFO, E. *et alter* [*Memento práctico. Contable*, 2013, ob. cit., pág. 1.211].

⁵¹ ÁLVAREZ MELCÓN, S.: «Régimen de consolidación fiscal en el Impuesto sobre Sociedades», en *Manual del Impuesto sobre Sociedades*, Madrid: Instituto de Estudios Fiscales, 2003, pág. 864.

nocimiento del resultado referido en el artículo 48, tanto en las cuentas individuales de la entidad adquirente como en su base imponible individual, a medida que se vayan devengando los correspondientes gastos e ingresos financieros. Por tanto, a diferencia de lo que sucede en el campo de la consolidación contable, donde toda la diferencia entre el precio de adquisición de los títulos y su valor contable se reconocerá en las cuentas del grupo en el ejercicio de la adquisición, en el plano de la consolidación fiscal dicho resultado se irá integrando en la base imponible consolidada de forma gradual. Siendo ello así, parece claro que ninguno de los ajustes realizados para la formulación de las cuentas del grupo está llamado a surtir efectos en el ámbito fiscal: ni el ajuste exigido en el artículo 48 del RD 1159/2010 en el ejercicio de la adquisición del pasivo, por las razones comentadas, ni la eliminación de la parte del resultado que cada ejercicio figurará en las cuentas individuales de la entidad adquirente, puesto que lo contrario supondría dejar libre de tributación el beneficio obtenido por dicha entidad con motivo de la adquisición de los títulos emitidos por otra sociedad del grupo. Y no cabe ninguna duda de que esta no es la finalidad perseguida por el legislador fiscal.

La segunda alternativa, centrada en una interpretación teleológica y sistemática de la LIS, se caracteriza por aceptar el reconocimiento de todo el resultado que la operación realizada supone para el grupo en el propio periodo impositivo en que dicho resultado se entiende obtenido íntegramente, es decir, tal y como dispone la norma contable, en el periodo en que se adquieren a un tercero los títulos emitidos por otra sociedad del grupo. De conformidad con esta tesis, la determinación de la base imponible consolidada exigirá, por un lado, que el resultado íntegro obtenido por el grupo como consecuencia de la compra realizada por la entidad adquirente sea objeto de «incorporación» en el periodo impositivo en que tiene lugar la adquisición del pasivo, y, por otro, que en los periodos impositivos siguientes se proceda a la práctica de todos los ajustes de eliminación derivados de la aplicación de la normativa contable. Como podemos comprobar, esta segunda opción conlleva la atribución de plenos efectos fiscales al artículo 48 del RD 1159/2010, lo cual resulta justificado si tenemos presente, por un lado, que, en el supuesto ahora planteado, nos encontramos ante una especie de incorporación al resultado contable consolidado del beneficio derivado de la adquisición a tercero de un pasivo financiero emitido por el propio grupo, y, por otro, que el artículo 71.2 de la LIS efectúa una remisión en bloque a la norma contable en materia de eliminaciones e incorporaciones (particularmente representada por el RD 1159/2010)⁵².

En mi opinión, la segunda de las opciones interpretativas examinadas resulta más razonable y acorde con la esencia y características propias del régimen especial de consolidación fiscal. Así, además de tener en cuenta el argumento señalado en el párrafo precedente, lo cierto es que la configuración del grupo como sujeto pasivo único del IS debe llevarnos a entender que el beneficio que representa haber pagado por el pasivo un precio inferior a su valor contable se materializa en el mismo instante en que el grupo lo recompra. Con independencia de que los ingresos

⁵² En la medida en que la subsección 10.ª de la sección 4.ª del capítulo III del RD 1159/2010 (arts. 41 a 49) se ocupa de regular las eliminaciones de partidas intragrupo, por un lado, y las eliminaciones e incorporaciones de resultados derivados de operaciones internas, por otro, parece razonable defender que la norma prevista en el artículo 48 puede ser calificada como una incorporación.

financieros asociados a dicho pasivo se vayan percibiendo al ritmo de su devengo, por tanto, considero que no cabe hablar de una periodificación de la mencionada ganancia, sino de un devengo instantáneo de la misma en el momento de la adquisición.

EJEMPLO 11

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 la aplicación del régimen especial de consolidación fiscal.

El día 1 de enero de 2012, la sociedad A emite 1.000 títulos de 2 euros de valor nominal cada uno, que son adquiridos por un tercero ajeno al grupo. Los gastos de emisión ascienden a 20. El tipo de interés a satisfacer anualmente es del 4 %, pagadero por anualidades vencidas. Los títulos serán reembolsados al 100 % el día 31 de diciembre de 2014.

El día 1 de enero de 2013, una vez percibido por el suscriptor el cupón correspondiente al ejercicio 2012, la sociedad B adquiere los 1.000 títulos emitidos previamente por la entidad A, satisfaciendo por ellos un importe de 1.500⁵³.

Por lo que respecta al plano individual, lo primero que debemos tomar en consideración es que, en virtud de lo establecido en el apartado 3.1.2 de la NRV 9.^a del PGC 2008, los pasivos financieros incluidos en la categoría «Débitos y partidas a pagar» «se valorarán por su coste amortizado. Los intereses devengados se contabilizarán en la cuenta de pérdidas y ganancias, aplicando el método del tipo de interés efectivo»⁵⁴. Así pues, a efectos de identificar las concretas anotaciones contables que cada una de las entidades implicadas en la operación realizará a lo largo de toda la vida del empréstito, resulta preciso calcular el tipo de interés efectivo de la operación, tanto desde el punto de vista de la sociedad A como desde la perspectiva de la sociedad B.

Situándonos en la posición del emisor de los títulos, y partiendo de la premisa de que la operación de emisión ha conllevado unos gastos por importe de 20, el tipo de interés efectivo se calculará despejando la siguiente ecuación:

$$1.980 = (4\% \times 1.000 \times 2)(1 + i)^{-1} + (4\% \times 1.000 \times 2)(1 + i)^{-2} + [(1.000 \times 2) + (4\% \times 1.000 \times 2)](1 + i)^{-3}$$

De aquí se desprende que el tipo de interés efectivo asociado a la operación de emisión es del 4,363 %, por lo que el cuadro de amortización del empréstito será el siguiente:

⁵³ Para la resolución del presente ejemplo y de los siguientes, obviamos cualquier referencia a las retenciones y a los pagos a cuenta a la Hacienda Pública.

⁵⁴ Vid. nota 48.

.../...

.../...

	Coste amortizado inicial	Gasto por intereses	Pago de intereses	Diferencia	Coste amortizado final
31-12-2012	1.980	86,4	80	6,4	1.986,4
31-12-2013	1.986,4	86,6	80	6,6	1.993
31-12-2014	1.993,05	87	80	7	2.000

De acuerdo con los datos calculados, el asiento realizado por la sociedad A con ocasión de la emisión de los títulos habrá sido el que se muestra a continuación:

Núm.	Cuenta	Debe	Haber
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros	1.980	
177	Obligaciones y bonos		1.980

Asimismo, con fecha 31 de diciembre de 2012, el pago de los intereses correspondientes habrá motivado el registro de la siguiente anotación en las cuentas individuales de la emisora:

Núm.	Cuenta	Debe	Haber
661	Intereses de obligaciones y bonos	86,4	
506	Intereses a corto plazo de obligaciones y bonos		80
177	Obligaciones y bonos		6,4

Un año más tarde, el 31 de diciembre de 2013, la entidad A habrá registrado el mismo asiento que en el ejercicio anterior por el pago de los intereses pertinentes, al tiempo que habrá procedido a la reclasificación de la deuda del largo al corto plazo:

Núm.	Cuenta	Debe	Haber
661	Intereses de obligaciones y bonos	86,6	
506	Intereses a corto plazo de obligaciones y bonos		80
177	Obligaciones y bonos		6,6

Núm.	Cuenta	Debe	Haber
177	Obligaciones y bonos	1.993	
500	Obligaciones y bonos a corto plazo		1.993

.../...

.../...

Finalmente, el 31 de diciembre de 2014, la entidad dominante registrará contablemente el pago del último cupón y la amortización de los títulos emitidos. Las anotaciones a practicar serán las que se indican:

Núm.	Cuenta	Debe	Haber
661	Intereses de obligaciones y bonos	87	
506	Intereses a corto plazo de obligaciones y bonos		80
500	Obligaciones y bonos a corto plazo		7

Núm.	Cuenta	Debe	Haber
500	Obligaciones y bonos a corto plazo	2.000	
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros		2.000

Por lo que atañe a la sociedad B, la anotación contable realizada con motivo de la adquisición del pasivo será la siguiente:

Núm.	Cuenta	Debe	Haber
251	Valores representativos de deuda a largo plazo	1.500	
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros		1.500

Al igual que sucedía en el caso de la entidad A, la identificación del resto de asientos registrados por la adquirente a lo largo de la vida del empréstito reclama el cálculo del tipo de interés efectivo de la operación. Para ello, será preciso resolver la siguiente ecuación:

$$1.500 = (4\% \times 1.000 \times 2)(1 + i)^{-1} + [(1.000 \times 2) + (4\% \times 1.000 \times 2)](1 + i)^{-2}$$

El resultado que obtenemos es que el tipo de interés efectivo de la operación para la sociedad B es del 20,455 %, por lo que el cuadro de amortización del empréstito será el que se muestra a continuación:

	Coste amortizado inicial	Ingreso por intereses	Cobro de intereses	Diferencia	Coste amortizado final
31-12-2013	1.500	306,8	80	226,8	1.726,8
31-12-2014	1.726,8	353,2	80	273,2	2.000

.../...

.../...

Con fecha 31 de diciembre de 2013, la entidad B habrá realizado la siguiente anotación en sus cuentas individuales con motivo del cobro de intereses:

Núm.	Cuenta	Debe	Haber
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros	80	
251	Valores representativos de deuda a largo plazo	226,8	
761	Ingresos de valores representativos de deuda		306,8

Además, como consecuencia de la reclasificación del largo al corto plazo, el asiento registrado por la sociedad B habrá sido el siguiente:

Núm.	Cuenta	Debe	Haber
541	Valores representativos de deuda a corto plazo	1.726,8	
251	Valores representativos de deuda a largo plazo		1.726,8

El día 31 de diciembre de 2014, el cobro de un nuevo cupón llevará a la sociedad B al registro contable de un asiento idéntico al efectuado en el ejercicio anterior. Asimismo, la citada entidad deberá registrar la anotación pertinente por la amortización de los títulos adquiridos y la recuperación de su valor nominal. Los concretos asientos a realizar serán los que se indican:

Núm.	Cuenta	Debe	Haber
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros	80	
541	Valores representativos de deuda a corto plazo	273,2	
761	Ingresos de valores representativos de deuda		353,2

Núm.	Cuenta	Debe	Haber
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros	2.000	
541	Valores representativos de deuda a corto plazo		2.000

En el ámbito de la consolidación contable, la formulación de las cuentas anuales consolidadas en 2013 y 2014 exige efectuar una comparación entre el importe de los gastos registrados contablemente por la sociedad A y la cuantía de los ingresos devengados a favor de la entidad B en cada uno de los referidos ejercicios. Dicha comparación se muestra en el siguiente cuadro:

.../...

.../...

	Gasto reconocido	Ingreso reconocido	Diferencia
31-12-2013	86,6	306,8	220,2
31-12-2014	87	353,2	266,2
Total	173,6	660	486,4

Por lo que concierne a la confección de las cuentas del grupo correspondientes al 2013, procede la realización, en primer lugar, de un ajuste de balance. A través de este, se eliminará el activo financiero en la entidad adquirente y el pasivo financiero en la emisora, al tiempo que se reconocerá el resultado que la operación ha supuesto para el grupo. Concretamente, el ajuste a practicar será:

Núm.	Cuenta	Debe	Haber
500	Obligaciones y bonos a corto plazo (A)	1.993	
541	Valores representativos de deuda a corto plazo (B)		1.726,8
129	Resultado del ejercicio (a efectos de grupo)		266,2

Por otro lado, dispone el artículo 48 del RD 1159/2010 que «A los exclusivos efectos de la formulación de las cuentas consolidadas, en la adquisición a terceros de pasivos financieros emitidos por sociedades del grupo se registrará un resultado», que, en los términos anteriormente comentados, se determinará «por la diferencia entre el valor contable del pasivo en la fecha de adquisición y su precio de adquisición». Este resultado, señala el apartado tercero del precepto mencionado, «lucirá en la cuenta de pérdidas y ganancias consolidada bajo la denominación «beneficios por operaciones con pasivos financieros del grupo» o «pérdidas por operaciones con pasivos financieros del grupo», según corresponda». Conforme al contenido de este precepto, y teniendo presente el ajuste previamente efectuado en balance, la formulación de la cuenta de resultados consolidados exigirá la realización del siguiente ajuste:

Núm.	Cuenta	Debe	Haber
761	Ingresos de valores representativos de deuda	306,8	
129	Resultado del ejercicio (a efectos de grupo)	266,2	
661	Intereses de obligaciones y bonos		86,7
	Beneficios por operaciones con pasivos financieros del grupo		486,4

.../...

.../...

Como podemos comprobar, a través del ajuste practicado se eliminan el gasto y el ingreso financiero recíproco devengados en el ejercicio 2013, se corrige el saldo de la cuenta de resultados del grupo, y se reconoce, tal y como exige la norma contable, el beneficio por la operación efectuada con el pasivo financiero.

Por lo que se refiere al ejercicio 2014, la elaboración de las cuentas anuales del grupo de empresas exigirá, al igual que en 2013, la eliminación del ingreso y el gasto recíproco devengados en dicho año, así como la corrección del saldo de la cuenta de pérdidas y ganancias. En 2014, sin embargo, la diferencia entre la cuantía del ingreso y el gasto deberá llevarse a una cuenta de reservas, puesto que, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 48 del RD de 2010, el resultado que la operación realizada ha supuesto para el grupo ya fue reconocido en la cuenta de pérdidas y ganancias consolidada en el mismo ejercicio económico de la adquisición. Los ajustes a practicar en balance y cuenta de resultados consolidados serán, por tanto y respectivamente, los siguientes:

Núm.	Cuenta	Debe	Haber
129	Resultado del ejercicio (a efectos de grupo)	266,2	
11	Reservas y otros instrumentos de patrimonio neto		266,2

Núm.	Cuenta	Debe	Haber
761	Ingresos de valores representativos de deuda	353,2	
661	Intereses de obligaciones y bonos		87
129	Resultado del ejercicio (a efectos de grupo)		266,2

A la luz de los ajustes efectuados comprobamos que, en efecto, siempre y cuando el grupo no haya realizado ninguna otra operación, el importe de las reservas en sociedades consolidadas correspondiente al ejercicio 2014 viene a recoger el resultado íntegro que la operación ha supuesto para el grupo, y que fue reconocido íntegramente en la cuenta de pérdidas y ganancias del ejercicio 2013. Así, la cuantía de tales reservas incorporará, por un lado, el resultado de 220,1 que las sociedades A y B aportaron al grupo en el ejercicio económico 2013 (cuando A aportó un gasto de 86,7 y B aportó un ingreso de 306,8), y, por otro, el importe de 266,2 que ha sido traspasado a una cuenta de reservas en 2014.

Con relación a los efectos fiscales de la operación realizada, la aplicación de la primera de las alternativas anteriormente propuestas nos llevará a negar toda virtualidad en el plano fiscal a la norma contenida en el artículo 48 del RD 1159/2010, de forma que el ajuste practicado de cara a la formulación de las cuentas anuales del grupo no se trasladará a este ámbito. Como consecuencia de ello, el resultado que la operación realizada ha supuesto para el grupo de empresas no deberá ser integrado en la base imponible de este en el periodo

.../...

.../...

impositivo en que tiene lugar la adquisición del pasivo emitido por A, como sucede en el plano contable, sino que habrá de integrarse en ella de forma gradual, al ritmo en que, según el método de valoración del coste amortizado, se vayan devengando los gastos e ingresos financieros asociados a la operación, y, por tanto, dicho resultado se vaya recogiendo en la base imponible individual de las sociedades implicadas. Suponiendo que el grupo únicamente se encuentra constituido por las entidades A y B, y que estas no han realizado más operaciones a lo largo de 2013 y 2014, la base imponible consolidada correspondiente a cada uno de estos ejercicios será la siguiente:

	2013	2014
Base imponible individual sociedad A	-86,6	-87
Base imponible individual sociedad B	306,8	353,2
Base imponible consolidada	220,2	266,2

Observamos que la aplicación del método de valoración del coste amortizado determina que el resultado total de 486,4 obtenido por el grupo con motivo de la adquisición a tercero, por parte de la entidad B, del pasivo financiero previamente emitido por la sociedad A es reconocido automática y gradualmente en las bases imponibles individuales de dichas entidades, y, por ende, en la base imponible consolidada, mediante el reconocimiento de los gastos e ingresos devengados para cada una de ellas en los ejercicios 2013 y 2014. Así pues, para el cálculo de la base imponible del grupo en tales periodos impositivos no resultará precisa la realización de ajuste alguno.

Si, por el contrario, decidiéramos centrarnos en la segunda de las alternativas propuestas, en virtud de la cual es razonable atribuir plenos efectos fiscales al artículo 48 del RD de consolidación, los ajustes a practicar para la determinación de la base imponible del grupo coincidirán plenamente con los realizados en el plano contable. Por un lado, procederá la incorporación, en la base imponible consolidada correspondiente a 2013, de todo el resultado obtenido por el grupo con ocasión de la operación efectuada. Por otro, el reconocimiento íntegro de dicho resultado en 2013 justificará la necesidad de eliminar los gastos e ingresos financieros devengados, respectivamente, en 2013 y 2014.

Para la resolución del ejemplo, supondremos, de nuevo, que el grupo de empresas se encuentra constituido únicamente por las entidades A y B, y que estas no han realizado ninguna otra operación a lo largo del lapso temporal considerado. Pues bien, de conformidad con lo señalado en el párrafo anterior, la base imponible del grupo en 2013 será de: $-86,67 + 306,81 + 486,4 + 86,67 - 306,81 = +486,4$. Por su parte, para el cálculo de la base imponible consolidada en el periodo impositivo correspondiente a 2014 tan solo será necesario eliminar el gasto de 86,96 integrado en la base imponible individual de la entidad A y el ingreso de 353,2 percibido por la entidad B, de tal suerte que el importe de dicha magnitud será de: $-86,96 + 353,2 + 86,96 - 353,2 = 0$.

7. ELIMINACIÓN DE DIVIDENDOS INTERNOS

Conforme a lo establecido en el artículo 49 del RD 1159/2010, «Se considerarán dividendos internos los registrados como ingresos del ejercicio de una sociedad del grupo que hayan sido distribuidos por otra perteneciente al mismo». A continuación, distingue el precepto indicado según que el dividendo acordado haya sido distribuido con cargo a reservas (esto es, con cargo a resultados de ejercicios anteriores), en cuyo caso el dividendo será eliminado considerándolo reservas de la sociedad perceptora, o bien se trate de un dividendo a cuenta, supuesto en el que la eliminación se realizará «contra la partida de patrimonio representativa de los mismos en la sociedad que los distribuyó». Como vemos, el mecanismo previsto para la eliminación de dividendos internos no conduce a una eliminación de estos en el sentido estricto del término, ya que el importe del dividendo percibido no desaparece de las cuentas anuales del grupo, sino que, más bien, parece operar como un criterio de reclasificación, de acuerdo con el cual el dividendo repartido aparecerá en las cuentas consolidadas bajo una denominación distinta a esta (es decir, no como dividendo sino como reservas de la sociedad que lo percibe, en el caso del dividendo definitivo, o como resultado de la sociedad que lo distribuye, en el caso del dividendo a cuenta).

Conviene destacar, por otro lado, que el mencionado artículo 49 no regula expresamente un mecanismo de incorporación del montante eliminado a la cuenta de resultados del grupo, y es que, a diferencia de lo que sucede con el resto de resultados derivados de operaciones internas, los dividendos internos, que por tener esta consideración hayan sido eliminados de las cuentas consolidadas, no habrán de ser objeto de incorporación posterior. Concluimos, por tanto, que nos encontramos ante una eliminación realizada a título definitivo, lo cual resulta razonable si tomamos en consideración dos factores. Por una parte, que la incorporación del dividendo eliminado a las cuentas del grupo conduciría a un efecto indeseado al provocar que un mismo importe figurara en ellas dos veces. Por otra, que el dividendo distribuido en ningún caso tiene naturaleza de resultado procedente de una operación interna (que, como tal, deba ser incorporado a las cuentas del grupo con motivo de su realización frente a terceros), sino que constituyen «meros traspasos de fondos internos» de una sociedad a otra⁵⁵.

De la definición literal de dividendo interno ofrecida por el artículo 49 del RD 1159/2010 se desprenden, además, otros dos elementos importantes. En primer lugar, que el requisito que debe concurrir para que el dividendo percibido tenga tal consideración, y, en consecuencia, deba ser eliminado, es que tanto la sociedad que lo reparte como la que lo percibe formen parte del mismo grupo en el ejercicio en que se procede a su distribución, por lo que parece irrelevante que los beneficios con cargo a los cuales se reparte dicho dividendo hayan sido generados por la sociedad participada antes o después de su incorporación a él. En segunda instancia, que el dividendo percibido únicamente podrá ser objeto de eliminación en caso de que haya sido registrado por la sociedad perceptora como un ingreso del ejercicio, para lo cual resulta imprescindible que

⁵⁵ CASTELLANOS RUFO, E. *et alter*: *Memento práctico. Contable*, 2013, ob. cit., pág. 1.212.

el beneficio que está siendo objeto de reparto haya sido generado por la entidad participada con posterioridad a la fecha de adquisición de la participación por parte del socio⁵⁶.

Por lo que concierne a la perspectiva fiscal, establece el 72.3 de la LIS que «No se eliminarán los dividendos incluidos en las bases imponibles individuales respecto de los cuales no hubiere procedido la deducción por doble imposición interna prevista en el artículo 30.4», siendo esta la única referencia normativa, efectuada por la LIS en el marco del régimen de consolidación, a los denominados dividendos internos⁵⁷. Así pues, en el ámbito del IS partimos de la premisa de que la eliminación del dividendo interno únicamente procederá en el supuesto de que la sociedad perceptora tenga derecho a la aplicación de la deducción por doble imposición prevista en el artículo 30 de la LIS.

EJEMPLO 12

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 conforme al régimen especial de consolidación fiscal.

La sociedad A posee el 100 % de la entidad B desde la fecha de su constitución. En el mes de diciembre de 2013, B ha acordado un reparto de dividendos por importe de 1.000 con cargo a resultados del ejercicio 2012.

Desde el punto de vista contable, el acuerdo y posterior distribución del dividendo habrá motivado el registro de los siguientes asientos en las cuentas individuales de la sociedad B:

Núm.	Cuenta	Debe	Haber
129	Resultados del ejercicio 2012	1.000	
526	Dividendo activo a pagar		1.000

.../...

⁵⁶ De conformidad con lo establecido en la NRV 9.ª 2.8 del PGC 2008, «si los dividendos distribuidos proceden inequívocamente de resultados generados con anterioridad a la fecha de adquisición [...] no se reconocerán como ingresos, y minorarán el valor contable de la inversión».

⁵⁷ En relación con esta cuestión, señala LÓPEZ ALBERTS, H. que «Esta escasa regulación de la operación cuyo análisis nos ocupa solo puede tener un significado: la norma fiscal se refugia, una vez más y como regla general, en el ordenamiento mercantil-contable a los efectos de definir el tratamiento que han de tener los dividendos internos. Por tanto y dejando provisionalmente al margen los supuestos especiales del artículo 28.4 de la LIS –vigente art. 30. –, si la norma mercantil-contable establece la necesidad de eliminar de la cuenta consolidada de resultados el importe de un determinado dividendo interno, habrá de entenderse que dicha eliminación es procedente en iguales términos en la base imponible consolidada» [Los grupos de sociedades: régimen tributario y cuentas fiscales consolidadas, ob. cit., págs. 122-123].

.../...

Núm.	Cuenta	Debe	Haber
526	Dividendo activo a pagar	1.000	
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros		1.000

Por su parte, el hecho de que el dividendo percibido proceda de unos beneficios generados con posterioridad a la adquisición de la participación habrá llevado a la sociedad perceptora a la contabilización de dicho dividendo como ingreso. En concreto, las anotaciones contables realizadas por la referida entidad en sus cuentas anuales habrán sido las que se muestran a continuación:

Núm.	Cuenta	Debe	Haber
545	Dividendos a cobrar	1.000	
760	Ingresos de participaciones en instrumentos de patrimonio		1.000

Núm.	Cuenta	Debe	Haber
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros	1.000	
545	Dividendos a cobrar		1.000

A efectos de la formulación de cuentas anuales consolidadas, y dado que nos encontramos ante un dividendo distribuido con cargo a resultados procedentes de ejercicios anteriores, dispone el artículo 49 del RD 1159/2010 que el mismo habrá de ser eliminado considerándolo reservas de la sociedad perceptora. Así pues, los ajustes a practicar en balance y cuenta de resultados del grupo serán, respectivamente, los siguientes:

Núm.	Cuenta	Debe	Haber
129	Resultado del ejercicio (A)	1.000	
113	Reservas (A)		1.000

Núm.	Cuenta	Debe	Haber
760	Ingresos de participaciones en instrumentos de patrimonio (A)	1.000	
129	Resultado del ejercicio (saldo de A)		1.000

.../...

.../...

En relación con el ajuste practicado, subrayan SERRA SALVADOR, V. *et alter* la necesidad de tener en cuenta «que el grupo obtuvo los resultados, que ahora se reparten en forma de dividendo, en ejercicios anteriores; por ello debe aparecer en las cuentas de reservas. Por otra parte, es un resultado que le corresponde a la sociedad perceptora de los mismos; por ello las cuentas que se ajustan son las de la misma sociedad»⁵⁸.

Por lo que se refiere al plano fiscal, debemos tener presente que el dividendo es repartido con cargo a unos beneficios que ya tributaron en sede de la sociedad participada en el periodo impositivo de su obtención, de modo que, en principio, la sociedad A tendrá derecho a la aplicación de la deducción por doble imposición de dividendos en su modalidad del 100 % (pues se cumplen los requisitos de porcentaje y antigüedad de la participación exigidos en el art. 30.2 LIS)⁵⁹. Este hecho justificará, en el ámbito de la determinación de la base imponible consolidada, la eliminación del montante percibido por la citada entidad en concepto de dividendo. Suponiendo que el grupo únicamente se encuentra constituido por las entidades A y B, y que estas no han realizado más operaciones a lo largo del ejercicio, la base imponible consolidada en el periodo impositivo correspondiente a 2013 será nula ($1.000 + 0 - 1.000 = 0$), siendo este el mismo resultado que se obtendría en caso de que la operación interna de reparto de dividendos no hubiese tenido lugar⁶⁰.

⁵⁸ SERRA SALVADOR, V. *et alter*: *Consolidación contable de grupos empresariales*, ob. cit., pág. 253.

⁵⁹ En caso de que nos cuestionáramos qué eliminación procedería en el plano fiscal si el porcentaje de deducción aplicable fuese del 50 %, la conclusión a la que llegaríamos es que dicha situación no es compatible con la consideración de dividendo interno atribuida al importe percibido. Así, debemos partir de la premisa de que procederá la aplicación de dicho porcentaje cuando se dé alguna de las siguientes circunstancias: que la participación de la dominante en el capital social de la dependiente sea inferior al 5 %, o bien, que la misma tenga una antigüedad inferior al año en la fecha en que se reparte el dividendo (y, además, no se tenga la intención de mantenerla durante el periodo de tiempo que reste hasta alcanzar el año). En el seno de un grupo de empresas, no cabe duda de que el primero de los requisitos mencionados se incumplirá necesariamente puesto que, para poder formar parte de un grupo fiscal, el porcentaje de participación poseído por la dominante ha de ser, al menos, del 75 % del capital social de la dependiente. Por lo que respecta al periodo de tenencia de la participación, ciertamente podría darse el caso de que, en la fecha de reparto del dividendo acordado, la sociedad dominante hubiera poseído los títulos durante un periodo de tiempo inferior al año y no tuviera la intención de mantener la participación durante el tiempo necesario hasta completar el referido plazo. Se da la circunstancia, no obstante, de que un requisito indispensable para que el dividendo percibido tenga la consideración de interno es que la sociedad participada reúna las condiciones para formar parte del grupo a lo largo de todo el periodo impositivo (cuya duración normalmente coincidirá con el año natural), de tal suerte que, de no cumplirse esta exigencia, la sociedad dependiente quedaría excluida del grupo con efectos del primer día del periodo impositivo, y, consecuentemente, el dividendo distribuido adquiriría la condición de externo. De acuerdo con lo expuesto, siempre que un dividendo interno pueda ser eliminado de la base imponible del grupo será porque goza del derecho a la aplicación de una deducción por doble imposición de dividendos en su modalidad del 100 %.

⁶⁰ Nótese que, en supuestos como el ahora tratado, la eliminación del dividendo determinará la inaplicación de la deducción por doble imposición de dividendos, lo cual resulta razonable si tenemos en cuenta que, como consecuencia de la eliminación realizada, el importe percibido no figurará en la base imponible del grupo y, por tanto, no será sometido a una doble tributación que resulte necesario corregir.

EJEMPLO 13

Suponemos la misma información que la proporcionada en el ejemplo 12, con la particularidad de que el dividendo distribuido lo es a cuenta de los resultados del propio ejercicio 2013.

En este supuesto, el acuerdo y posterior distribución del dividendo habrán motivado el registro de los siguientes asientos en las cuentas individuales de la sociedad participada:

Núm.	Cuenta	Debe	Haber
557	Dividendo activo a cuenta	1.000	
525	Dividendo activo a pagar		1.000

Núm.	Cuenta	Debe	Haber
525	Dividendo activo a pagar	1.000	
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros		1.000

La sociedad A, por su parte, habrá realizado las anotaciones contables que se muestran a continuación:

Núm.	Cuenta	Debe	Haber
545	Dividendos a cobrar	1.000	
760	Ingresos de participaciones en instrumentos de patrimonio		1.000

Núm.	Cuenta	Debe	Haber
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros	1.000	
545	Dividendos a cobrar		1.000

Por lo que atañe a la confección de las cuentas anuales consolidadas, dispone el artículo 49 del RD 1159/2010 que, en aquellos casos en los que lo distribuido tenga naturaleza de dividendo a cuenta, la eliminación deberá realizarse «contra la partida de patrimonio representativa de los mismos en la sociedad que los distribuyó». De conformidad con el contenido de este precepto, los ajustes que deberán practicarse en balance y cuenta de resultados consolidados son los siguientes:

.../...

.../...

Núm.	Cuenta	Debe	Haber
129	Resultado del ejercicio (A)	1.000	
557	Dividendo activo a cuenta (B)		1.000

Núm.	Cuenta	Debe	Haber
760	Ingresos de participaciones en instrumentos de patrimonio	1.000	
129	Resultado del ejercicio (saldo de A)		1.000

En el plano fiscal, y dada la posibilidad inicial de que la sociedad dominante aplique la deducción por doble imposición de dividendos sobre el importe percibido, la regla aplicable será exactamente la misma que en el ejemplo anterior. Así pues, la base imponible consolidada deberá ser ajustada a efectos de que el dividendo recibido por la sociedad A no figure en ella. Suponiendo que el grupo se encuentra integrado únicamente por las entidades A y B, y que estas no han realizado más operaciones a lo largo del ejercicio, el ajuste practicado justificará que la base imponible consolidada en el periodo impositivo correspondiente a 2013 sea nula.

8. LAS ELIMINACIONES E INCORPORACIONES DE RESULTADOS DERIVADOS DE OPERACIONES INTERNAS EN LA NUEVA LEY DEL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES

Sin perjuicio de los numerosos cambios que la reforma tributaria operada por el Gobierno ha supuesto en el ámbito del IS, lo cierto es que en lo referente a la determinación de la base imponible consolidada no se observan modificaciones importantes. Lo mismo sucede en relación con las eliminaciones e incorporaciones, donde el legislador se ha ocupado, básicamente, de introducir cambios de índole formal. Así, por ejemplo, por lo que respecta a las eliminaciones, la remisión al «artículo 46 del Código de Comercio y demás normas de desarrollo», antes contenida en el artículo 71.2 de la LIS, es sustituida por una remisión expresa al RD 1159/2010, lo cual resulta razonable si partimos de la premisa de que esta es la norma contable por excelencia en materia de consolidación⁶¹. Se deroga, por otro lado, el artículo 72.1 de la LIS, que definía el

⁶¹ La misma modificación se efectúa en relación con las eliminaciones, ya que la previsión de que «Los resultados eliminados se incorporarán a la base imponible del grupo fiscal cuando se realicen frente a terceros» es sustituida por la

concepto de operación interna, y la previsión contenida en el apartado 2 de dicho precepto, en virtud de la cual se practicarán las eliminaciones de resultados cuando estos estén incorporados en la base imponible individual de alguna de las entidades que conforman el grupo. Se trata, no obstante, de cambios sin trascendencia práctica, ya que un razonamiento lógico nos llevaría a la firme conclusión de que tanto uno como otro precepto resultan innecesarios⁶².

A mi juicio, la única novedad que podría parecer destacable de entre todas las que se han introducido en el ámbito de la eliminación de resultados derivados de operaciones intragrupo es la referida a la eliminación de dividendos internos. Bien es sabido, a este respecto, que el legislador ha efectuado una reforma sustancial de la deducción por doble imposición de dividendos y plusvalías de fuente interna al derogar el vigente artículo 30 de la LIS y regular una nueva «Exención para evitar la doble imposición sobre dividendos y rentas derivadas de la transmisión de valores representativos de los fondos propios de entidades residentes y no residentes en territorio español», que podrá resultar aplicable siempre que concurren los mismos requisitos hasta ahora exigidos para la aplicación de la deducción en su modalidad del 100% (a saber: que el porcentaje de participación, directa o indirecta, en el capital de la entidad que reparte el dividendo sea, al menos, del 5%, o bien que el valor de adquisición de la participación sea superior a 50 millones de euros; y que la participación se haya poseído de manera ininterrumpida durante el año anterior al día en que sea exigible el beneficio que se distribuye, o, en su defecto, que se mantenga hasta completar dicho plazo). La modificación realizada se completa con una supresión de todas aquellas circunstancias que, en virtud de lo hasta ahora dispuesto en el apartado 4 del artículo 30, determinan la imposibilidad de aplicar la deducción por doble imposición (rentas derivadas de una reducción de capital, lavado de dividendo, dividendos que no determinan la integración de un ingreso en la base imponible del socio, etc.).

Desde el punto de vista de la consolidación fiscal, y como no podía ser de otra manera, la derogación de la deducción por doble imposición y de todas aquellas prohibiciones a su aplicación contempladas en la norma han derivado en una propuesta de supresión del vigente artículo 72.3 de la LIS, en virtud del cual «No se eliminarán los dividendos incluidos en las bases imponibles individuales respecto de los cuales no hubiera procedido la deducción por doble imposición interna

de que «Los resultados eliminados se incorporarán a la base imponible del grupo fiscal cuando así se establezca en las Normas para la Formulación de Cuentas Anuales Consolidadas, aprobadas por el RD 1159/2010, de 17 de septiembre.

⁶² Por lo que se refiere a la definición de operación interna ofrecida por la LIS, lo cierto es que la misma coincide plenamente con la establecida por la normativa contable, a la que ya se remite expresamente el artículo 71.2 de la LIS. Con relación a la segunda cuestión, lo que, desde mi punto de vista, el legislador pretende poner de manifiesto es que, a efectos de determinar la base imponible consolidada, no resultará procedente la eliminación de aquellos resultados que, aun habiendo sido registrados en la cuenta de pérdidas y ganancias individual de la sociedad de que se trate, no hayan sido integrados en la base imponible de dicha entidad por haberse practicado un ajuste negativo que ha anulado sus efectos fiscales. Debemos tener en cuenta, sin embargo, que para la determinación de la base imponible del grupo se parte del sumatorio de bases imponibles individuales, y que, lógicamente, aquellos resultados que no se encuentren integrados en ellas por haber resultado de aplicación alguna norma fiscal especial no pueden ser eliminados. Así pues, parece innecesario que la LIS se pronuncie de forma expresa sobre la imposibilidad de eliminar algo que, desde el punto de vista jurídico-tributario, no existe.

prevista en el artículo 30.4 de esta ley». A mi entender, esta última derogación resulta absolutamente lógica. En primer lugar, opino que se trata de una medida necesaria, pues si eliminamos las prohibiciones a la aplicación de la deducción hasta ahora existentes también debemos eliminar todos aquellos preceptos que, directa o indirectamente, se remitan o hagan alusión a las mismas. En segunda instancia, y según lo comentado anteriormente al tratar la eliminación de dividendos internos, las propias circunstancias concurrentes en los grupos determinarán en todo caso el cumplimiento de los dos requisitos exigidos para la aplicación de la exención (porcentaje de participación igual o superior al 5 % y tenencia durante al menos un año). Si no cabe pensar en un grupo en el que no se cumplan estos requisitos, no hay duda de que la exención siempre resultará aplicable respecto de los dividendos internos, y, consecuentemente, siempre procederá la eliminación de los mismos, por lo que queda justificada la supresión de toda norma que limite tal eliminación.

9. CONCLUSIONES

Uno de los pasos esenciales a la hora de proceder a la determinación de la base imponible del grupo consiste en la eliminación de todos los resultados procedentes de operaciones internas, cuya tributación quedará diferida hasta el periodo impositivo en que el resultado de que se trate genere efectos frente a terceros ajenos al grupo de empresas. Por lo que se refiere al procedimiento que ha de seguirse para la práctica de las eliminaciones pertinentes, el artículo 71.2 de la LIS contiene una remisión expresa a lo dispuesto en la normativa contable en relación con esta materia, que viene constituida principalmente por el RD 1159/2010 sobre formulación de cuentas anuales consolidadas.

Por lo que atañe a la eliminación de resultados por operaciones internas de inmovilizado e inversiones inmobiliarias, la aplicación de lo dispuesto en la norma contable permite afirmar que si el elemento internamente transmitido es un bien amortizable y, además, se da la circunstancia de que la amortización practicada no se incorpora como coste de ningún otro activo, el resultado previamente eliminado deberá ser incorporado a la base imponible del grupo al ritmo de la amortización. En el plano contable, esta incorporación equivale a la eliminación del resultado contable consolidado del exceso de amortización practicada en sede de la entidad adquirente con respecto a la que habría contabilizado la transmitente si el elemento de que se trate no hubiera sido objeto de una compraventa interna⁶³. En el ámbito fiscal, sin embargo, la usual aplicación de la norma sobre amortización de los bienes que se adquieren usados motivará la existencia de diferencias entre la amortización registrada contablemente y la fiscalmente deducible, y, en consecuencia, el incumplimiento de aquella igualdad. Con relación a la forma de proceder en estos supuestos, opino que es posible distinguir dos alternativas de actuación: de un lado, proceder a la incorporación a la base

⁶³ Al igual que hemos supuesto en todos los ejemplos desarrollados en el presente trabajo, esta conclusión parte de las hipótesis de que la operación se realiza con beneficio y de que el adquirente mantiene la vida útil, el valor residual y el método de amortización que en su día estimó la transmitente.

imponible consolidada de aquella parte del resultado inicialmente eliminado que se corresponda con la amortización fiscalmente deducida, y, de otro, incorporar el exceso que la amortización deducida por la entidad adquirente representa sobre la que habría deducido la transmitente si la operación interna no hubiese tenido lugar. Si bien es cierto que una interpretación literal de la normativa contable, a la que expresamente se remite el artículo 71.2 de la LIS, nos llevaría a decantarnos por la primera de las opciones propuestas, una interpretación teleológica del régimen especial de consolidación fiscal nos conduce a admitir como válida y razonable la segunda de ellas, pues solo mediante el recurso a la misma se consigue alcanzar efectivamente aquello que se pretende a través del juego de las eliminaciones e incorporaciones: deshacer la operación realizada y atribuirle efectos a medida que se vaya externalizando. En cualquier caso, la conclusión a la que llegamos es que, con independencia de cuál sea la alternativa de interpretación escogida, los ajustes realizados a efectos de proceder al cálculo del resultado contable consolidado no se trasladarán al ámbito fiscal como consecuencia del propio proceso de determinación de la base imponible consolidada.

Por otra parte, no cabe duda de que la defectuosa redacción de la norma sobre amortización de los bienes usados contenida en el artículo 2.4 del RIS genera, en estos supuestos, la aparición de serias diferencias entre contabilidad y fiscalidad que aconsejan, a mi entender, la introducción en la norma de una regla específica que determine el criterio a seguir para amortizar fiscalmente los bienes del inmovilizado que son objeto de transmisión entre sociedades pertenecientes a un mismo grupo fiscal, o, al menos, un pronunciamiento expreso por parte de la DGT que contribuya a esclarecer la forma en que debe procederse en este contexto.

Por lo que concierne a los supuestos de adquisición a terceros de pasivos financieros emitidos por el grupo, señala el artículo 48 del RD 1159/2010 que «A los exclusivos efectos de la formulación de las cuentas consolidadas» se registrará un resultado. Desde el punto de vista individual, no obstante, la aplicación del método del coste amortizado que prevé el PGC 2008 para la valoración de los denominados débitos y partidas a pagar provocará que dicha diferencia vaya apareciendo en las cuentas individuales de las sociedades que integran el grupo, y, consecuentemente, en su base imponible individual, a medida que se vayan percibiendo los intereses correspondientes.

Por lo que se refiere a los efectos que el citado precepto está llamado a surtir en el plano fiscal, una interpretación literal del artículo 48 del RD 1159/2010 nos lleva a defender que la previsión en él contenida no despliega ninguna consecuencia. Una interpretación teleológica y sistemática de la LIS reclama, por el contrario, la atribución de plenos efectos fiscales a dicho precepto normativo. A mi juicio, esta segunda tesis resulta más acertada por dos motivos: en primera instancia, porque el mencionado artículo 48 se encuentra contenido en la subsección 10.^a de la sección 4.^a del capítulo III del RD de 2010, al que indudablemente se remite el artículo 71.2 de la LIS; y, en segundo lugar, porque la misma se muestra más coherente con la esencia y con las características propias del régimen de consolidación. Entiendo, en este sentido, que la configuración del grupo como sujeto pasivo del IS sustenta la tesis de que, si bien los ingresos financieros asociados al pasivo adquirido se irán percibiendo de forma paulatina, el beneficio que para el grupo representa haber adquirido este por debajo de su valor nominal se materializa y devenga instantáneamente en el momento mismo de la adquisición.

Una última mención en este apartado merece la eliminación de dividendos internos que, a diferencia del resto de eliminaciones derivadas de resultados internos, se caracteriza por practicarse a título definitivo. De este modo, el importe percibido por el socio no figurará en la base imponible consolidada ni en el propio periodo impositivo en que se acuerda la distribución del dividendo ni en uno posterior. Esta conclusión deriva, en primera instancia, de una interpretación literal del artículo 49 del RD 1159/2010, que no prevé expresamente ningún criterio para la incorporación del importe eliminado ni emplea en ningún momento el concepto «diferir». Además, es preciso tomar en consideración dos factores adicionales. Por un lado, que el dividendo que se reparte tiene su origen en unos resultados que ya han tributado efectivamente en sede de la sociedad que lo reparte (o que van a hacerlo, en caso de que se trate de un dividendo a cuenta). La incorporación posterior del mismo a la base imponible consolidada supondría integrar en ella, y consecuentemente someter de nuevo a tributación, un importe que ya figuró en la base imponible del grupo correspondiente al periodo impositivo en que se obtuvieron los beneficios de los que procede, produciéndose así un efecto indeseado de doble imposición. Por otro lado, no cabe duda de que la distribución de un dividendo a favor de otra sociedad del mismo grupo en modo alguno reviste naturaleza de resultado procedente de una operación interna. Tan solo representa un mero traspaso de fondos internos de una entidad a otra.

Bibliografía

- ÁLVAREZ MELCÓN, S. [2003]: «Régimen de consolidación fiscal en el Impuesto sobre Sociedades», *Manual del Impuesto sobre Sociedades*, pág. 864.
- CASTELLANOS RUFO, E. *et alter* [2012]: *Memento práctico. Contable, 2013*, págs. 1.200, 1.211 y 1.212.
- GARCÍA-ROZADO GONZÁLEZ, B. [2008]: «Régimen especial de consolidación fiscal», *Guía del Impuesto sobre Sociedades*, pág. 901.
- LÓPEZ ALBERTS, H. [2000]: *Los grupos de sociedades: régimen tributario y cuentas fiscales consolidadas*, págs. 122, 123 y 436.
- LÓPEZ-SANTACRUZ MONTES, J. A. [2013]: *Memento práctico. Impuesto sobre Sociedades, 2013*, pág. 1.176.
- LÓPEZ-SANTACRUZ MONTES, J. A.; ROS AMORÓS, F. y ORTEGA CARBALLO, E. [2012]: *Memento práctico. Grupos consolidados, 2012-2013*, págs. 117, 118 y 139.
- MARTÍN RODRÍGUEZ, J. G. y AGUILERA MEDIALDEA, J. J. [2013]: *Manual de consolidación contable y fiscal*, págs. 825 y 838.
- PEÑA ÁLVAREZ, F. [1978]: «El grupo de sociedades: su problemática fiscal», *Revista Española de Financiación y Contabilidad*, vol. VII, núms. 23 y 24, pág. 120.
- SERRA SALVADOR, V. M. *et alter* [2011]: *Consolidación contable de grupos empresariales*, págs. 62, 210 y 253.
- SERRANO GUTIÉRREZ, A. [2002]: «El régimen de consolidación fiscal según la L 24/2001», *Impuestos: Revista de doctrina, legislación y jurisprudencia*, vol. 2, pág. 206.

EJEMPLO 9

Las sociedades A, B y C forman parte de un grupo que, además de estar obligado a presentar cuentas anuales consolidadas, ha optado por tributar conforme a las normas propias del régimen especial de consolidación fiscal.

El día 1 de enero de 2013, B (dependiente) vende a la sociedad A (dominante) un inmovilizado por importe de 22.000. El precio de adquisición de dicho inmovilizado había sido de 20.000 y en la fecha de venta tenía una amortización acumulada de 12.000. El coeficiente de amortización previsto en tablas es del 20 %.

El mismo día de la venta, la sociedad C (dependiente) presta a la sociedad A un servicio que redunda en un incremento de la capacidad productiva del inmovilizado adquirido. El importe facturado por el servicio prestado, considerado mayor valor de adquisición del inmovilizado, es de 1.000. Este importe incorpora un beneficio de 100. Se sabe, por un lado, que la amortización del inmovilizado por parte de la entidad A no se incorpora como coste de los activos producidos por la misma y, por otro, que, pese al incremento de capacidad productiva, la sociedad A estima que se mantendrá la vida útil del bien.

Desde una perspectiva contable, la venta del inmovilizado a la sociedad A habrá motivado el registro del siguiente asiento en las cuentas individuales de la entidad B:

Núm.	Cuenta	Debe	Haber
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros	22.000	
281	Amortización acumulada del inmovilizado material ...	12.000	
21X	Inmovilizaciones materiales		20.000
771	Beneficios procedentes del inmovilizado material		14.000

Por su parte, la sociedad C habrá realizado la siguiente anotación contable con ocasión de la prestación del servicio de mejora a la entidad A:

Núm.	Cuenta	Debe	Haber
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros	1.000	
759	Ingresos por servicios diversos		1.000

Finalmente, el hecho de que el servicio prestado sea incorporado como coste del inmovilizado adquirido habrá llevado a la sociedad A al registro contable del precio pagado por el servicio como mayor valor de adquisición de dicho inmovilizado. Asimismo, con fecha 31 de diciembre de 2013, la sociedad A habrá registrado un importe de 11.500 en concepto de amortización del inmovilizado, resultado de distribuir su precio de adquisición

.../...

.../...

total (incluyendo el precio del servicio adquirido) entre su vida útil restante en la fecha de compra, que es de dos años $(23.000/2)^{41}$. Los concretos asientos registrados por la entidad A en sus cuentas individuales habrán sido, por tanto, los que se muestran a continuación:

Núm.	Cuenta	Debe	Haber
21X	Inmovilizaciones materiales	23.000	
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros		23.000

Núm.	Cuenta	Debe	Haber
681	Dotación a la amortización del inmovilizado material	11.500	
281	Amortización acumulada del inmovilizado material ...		11.500

A efectos de formular las cuentas anuales consolidadas, la forma de proceder será la misma que la seguida en la resolución de ejemplos anteriores. Por un lado, será necesario eliminar tanto el resultado interno derivado de la venta del inmovilizado (14.000) como el beneficio obtenido por C con motivo de la prestación de un servicio a la entidad A (100). Por otro, resultará preciso incorporar aquella parte del resultado total que se entiende realizada en el ejercicio de la adquisición. Dado que, en este caso, la amortización del inmovilizado al que se incorpora como coste el servicio prestado por la entidad C no se incorpora, al mismo tiempo, como coste de los activos fabricados por la adquirente, dispone el artículo 45.2 del RD 1159/2010 que la realización se entenderá producida al ritmo de la amortización practicada. Habida cuenta de que en el año 2013 la entidad A amortizará el inmovilizado adquirido en función de su vida útil restante (2 años), el montante a incorporar en dicho ejercicio económico será el resultado de distribuir la cuantía del beneficio interno previamente eliminado entre dos. Así, en el año 2013 procederá la incorporación de un importe de 7.050 $(14.100/2)$, cifra que se corresponde exactamente con el exceso de la amortización practicada en sede de la sociedad A (11.500) con respecto a la que habría registrado la entidad B si la operación interna no se hubiera producido $(8.900/2 = 4.450)^{42}$.

En consonancia con lo expuesto, los ajustes a practicar en el balance del grupo de empresas serán los siguientes:

⁴¹ Teniendo en cuenta que la amortización acumulada de la maquinaria en la fecha de venta es de 12.000 y que el coeficiente de amortización previsto en tablas es del 20 %, concluimos que la vida útil restante del inmovilizado transmitido en dicha fecha es de dos años.

⁴² En caso de no haberse producido la operación interna, el servicio, que se habría prestado igualmente, habría supuesto un incremento del valor del inmovilizado existente en el balance de B de 900, coincidente con su valor contable. De este modo, y puesto que el valor contable del citado inmovilizado en la fecha en que se presta el servicio es de 8.000 $(20.000 - 12.000)$, la amortización que habría de practicarse a partir de ese momento ascendería a 4.450 $(8.900/2)$.

.../...

.../...

Núm.	Cuenta	Debe	Haber
129	Resultado del ejercicio (B)	14.000	
129	Resultado del ejercicio (C)	100	
21X	Inmovilizaciones materiales (A)		14.100

Núm.	Cuenta	Debe	Haber
281	Amortización acumulada del inmovilizado material (A)	7.050	
129	Resultado del ejercicio (B)		7.000
129	Resultado del ejercicio (C)		50

Por lo que atañe a los ajustes a efectuar en cuenta de resultados consolidados, establece el artículo 45.3 del RD 1159/2010 que, en aquellos casos en los que el servicio adquirido se incorpore como coste de un inmovilizado, «se registrarán en la cuenta de pérdidas y ganancias consolidada en la partida "trabajos realizados por el grupo para su activo", por el importe del coste, neto de los resultados internos». De acuerdo con ello, la formulación de la cuenta de resultados del grupo exigirá la realización de los siguientes ajustes:

Núm.	Cuenta	Debe	Haber
771	Beneficios procedentes del inmovilizado material	14.000	
129	Resultado del ejercicio (saldo de B)		14.000

Núm.	Cuenta	Debe	Haber
759	Ingresos por servicios diversos	1.000	
73	Trabajos realizados por el grupo para su activo		900
129	Resultado del ejercicio (saldo de B)		100

Núm.	Cuenta	Debe	Haber
129	Resultado del ejercicio (saldo de B)	7.000	
129	Resultado del ejercicio (saldo de C)	50	
681	Dotación a la amortización del inmovilizado material (A)		7.050

.../...

.../...

Desde el punto de vista fiscal, debemos tomar en consideración que el importe deducido por la sociedad A en concepto de amortización anual diferirá del gasto registrado en sus cuentas anuales individuales, dado que, en virtud de lo dispuesto en el artículo 2.4 del RIS, la amortización del inmovilizado adquirido reclamará la aplicación del coeficiente máximo de amortización fijado en las tablas oficiales (20 %) sobre el precio de adquisición satisfecho por el inmovilizado, incluyendo el precio del servicio adquirido (23.000), ya que este es superior a su coste originario. En este caso, por tanto, la amortización máxima fiscalmente deducible por A será de 4.600, por lo que para el cálculo de su base imponible individual procederá practicar un ajuste extracontable de signo positivo por importe de +6.900 (11.500 – 4.600).

Por lo que concierne a la determinación de la base imponible consolidada, la aceptación de los criterios previstos en la normativa contable justificará la eliminación del beneficio obtenido por la sociedad B con motivo de la venta realizada a la sociedad A (14.000), así como el obtenido por C como consecuencia de la prestación de un servicio a esta misma entidad (100). Además, será necesario incorporar aquella parte de dicho beneficio que se considere realizada en el ejercicio 2013, en función de la amortización deducida fiscalmente por A. Siguiendo una interpretación teleológica de la norma fiscal, cada año resultará preciso incorporar un montante de 150, correspondiente con el exceso de la amortización deducida por la entidad adquirente (4.600) con respecto a la que habría deducido la transmitente si la operación interna no se hubiera llevado a efecto (4.450)⁴³. Así pues, suponiendo que el grupo se encuentra constituido únicamente por las entidades A, B y C, y que estas no han realizado más operaciones a lo largo de 2013, la base imponible consolidada en el periodo impositivo correspondiente a dicho ejercicio económico será de: $-4.600 + 14.000 + 100 - 14.000 - 100 + 150 = -4.450$. Este resultado coincide con el que habría arrojado la base imponible del grupo en caso de que la operación interna no hubiera tenido lugar, dado que, en tal supuesto, el importe de la amortización registrada por la sociedad B una vez prestado el servicio ascendería a 4.450⁴⁴.

⁴³ Vid. ejemplo 3.

⁴⁴ Vid. nota 42.

5. ELIMINACIÓN DE RESULTADOS POR OPERACIONES INTERNAS DE ACTIVOS FINANCIEROS

De conformidad con lo establecido en el artículo 46 del RD 1159/2010, «Se considerarán operaciones internas de activos financieros todas aquellas en las que una sociedad del grupo adquiera activos financieros a otra también del grupo, excluidas las participaciones en el capital de sociedades del grupo reguladas en el artículo 39, que deberán contabilizarse de acuerdo con lo previsto en el citado artículo». Tal y como se desprende del contenido de la norma transcrita, la

regla de diferimiento en ella prevista no resultará de aplicación a aquellos supuestos en los que una entidad del grupo venda a otra también del grupo una participación en el capital de una tercera sociedad perteneciente al mismo. Al margen de estas situaciones, dispone el referido artículo 46 que, de producirse una operación interna de activos financieros, la diferencia entre el precio de venta pactado y el valor contable del activo deberá diferirse hasta el ejercicio en que la misma se realice, entendiéndose producida dicha realización cuando el activo transmitido internamente sea enajenado a tercero, y, por tanto, se produzca su salida definitiva del grupo de empresas.

EJEMPLO 10

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

En enero de 2013, la sociedad B vende a la entidad A, por importe de 12.000, una participación del 80 % en el capital de una sociedad X ajena al grupo y residente en territorio español. El balance de X en la fecha de transmisión se estructura como sigue:

Activo		Patrimonio neto y pasivo	
15.000	Tesorería	Capital	10.000
		Reservas	5.000

Se sabe que la participación poseída por B había sido adquirida en diciembre de 2003, fecha de constitución de la sociedad X.

En marzo de 2014, A vende la mitad de su participación en X a un tercero ajeno al grupo por un precio de 6.800. El balance de la entidad X en la fecha de transmisión presenta la siguiente estructura:

Activo		Patrimonio neto y pasivo	
17.000	Tesorería	Capital	10.000
		Reservas	7.000

Desde el punto de vista individual, la operación de compraventa realizada entre las entidades A y B habrá determinado para la segunda de estas la obtención de un beneficio de 4.000, diferencia entre el precio de venta de la participación (12.000) y su valor de adquisición ($0,8 \times 10.000 = 8.000$). Así pues, el asiento registrado por dicha entidad en sus cuentas anuales habrá sido el siguiente:

.../...

.../...

Núm.	Cuenta	Debe	Haber
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros	12.000	
250	Inversiones financieras a largo plazo en instrumentos de patrimonio		8.000
766	Beneficios en participaciones y valores representativos de deuda		4.000

La sociedad A, por su parte, habrá contabilizado la participación adquirida por su valor de adquisición:

Núm.	Cuenta	Debe	Haber
250	Inversiones financieras a largo plazo en instrumentos de patrimonio	12.000	
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros		12.000

De cara a la formulación de las cuentas anuales consolidadas, el beneficio obtenido por B con motivo de la transmisión interna deberá ser objeto de eliminación. Los concretos ajustes a practicar en balance y cuenta de resultados consolidados serán, respectivamente, los que se indican a continuación:

Núm.	Cuenta	Debe	Haber
129	Resultado del ejercicio (B)	4.000	
250	Inversiones financieras a largo plazo en instrumentos de patrimonio (A)		4.000

Núm.	Cuenta	Debe	Haber
766	Beneficios en participaciones y valores representativos de deuda (B)	4.000	
129	Resultado del ejercicio (saldo de B)		4.000

En el plano fiscal, y por lo que se refiere a la determinación de la base imponible del grupo, la suma de bases imponibles individuales deberá ajustarse mediante la eliminación del beneficio de 4.000 obtenido por B con ocasión de la venta interna, ya que rigen

.../...

.../...

los criterios contables. Suponiendo que el grupo se encuentra constituido únicamente por las sociedades A y B, y que estas no han realizado ninguna otra operación a lo largo del ejercicio en curso, la base imponible consolidada en el periodo impositivo correspondiente a 2013 será de 0 ($0 + 4.000 - 4.000 = 0$). A su vez, la eliminación del beneficio de 4.000 justificará la imposibilidad de que el grupo aplique en este momento la deducción por doble imposición sobre plusvalías de fuente interna, pese a que el mismo se corresponde con reservas generadas por la sociedad participada desde la fecha de adquisición que ya han sido sometidas a tributación previa en sede de la citada entidad. Tal imposibilidad resulta lógica si asumimos la premisa de que, como consecuencia de la eliminación practicada, no se produce una situación de doble imposición que sea necesario corregir.

Por lo que respecta al ejercicio 2014, la venta de la mitad de la participación en el capital social de la entidad X habrá supuesto para la sociedad A la generación de un beneficio de 800, diferencia entre el precio de venta pactado (6.800) y el valor de adquisición de la participación transmitida ($0,5 \times 12.000 = 6.000$). El asiento contable realizado por dicha entidad en sus cuentas individuales habrá sido, por tanto, el siguiente:

Núm.	Cuenta	Debe	Haber
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros	6.800	
250	Inversiones financieras a largo plazo en instrumentos de patrimonio		6.000
766	Beneficios en participaciones y valores representativos de deuda		800

En relación con la formulación de las cuentas anuales consolidadas, debemos tener presente que, con motivo de la venta a tercero, y en consonancia con lo establecido en el artículo 46 del RD 1159/2010, una parte del beneficio interno previamente eliminado, en concreto la mitad, se entiende realizado en el propio ejercicio económico de la enajenación, de forma que procede su incorporación a las mismas. Mientras, el resto del resultado obtenido inicialmente por la sociedad B deberá continuar eliminándose de las cuentas del grupo, lo que exigirá efectuar un apunte en la cuenta de reservas de la mencionada entidad⁴⁵.

De acuerdo con lo expuesto, los ajustes a practicar en el balance del grupo consistirán, por un lado, en la eliminación de la parte del resultado interno que todavía no ha sido realizada frente a terceros ($0,5 \times 4.000 = 2.000$), y, por otro, en la incorporación de aquel importe que se ha externalizado con ocasión de la venta realizada fuera del grupo. Así:

⁴⁵ Vid. ejemplo 1.

.../...

.../...

Núm.	Cuenta	Debe	Haber
11	Reservas y otros instrumentos de patrimonio (B)	2.000	
250	Inversiones financieras a largo plazo en instrumentos de patrimonio (A)		2.000

Núm.	Cuenta	Debe	Haber
11	Reservas y otros instrumentos de patrimonio (B)	2.000	
129	Resultado del ejercicio (B)		2.000

Por su parte, el ajuste a practicar para la confección de la cuenta de resultados consolidados será el que se muestra a continuación:

Núm.	Cuenta	Debe	Haber
129	Resultado del ejercicio (saldo de B)	2.000	
766	Beneficios en participaciones y valores representativos de deuda		2.000

Por lo que atañe a la determinación de la base imponible consolidada en el ejercicio de la venta, conviene matizar que el primero de los ajustes practicados en balance no surte ningún efecto en el plano fiscal, pues se trata de una eliminación a nivel de balance exclusivamente. Sí será preciso incorporar, por el contrario, la parte del beneficio interno previamente eliminado que se entiende realizada como consecuencia de la enajenación a tercero. Suponiendo, de nuevo, que el grupo constituido por las entidades A y B no ha realizado más operaciones a lo largo de 2014, la base imponible consolidada en el periodo correspondiente a dicho ejercicio será de: $800 + 0 + 2.000 = 2.800^{46}$. Este resultado coincide plenamente con el que se habría obtenido si la compraventa interna efectuada en 2013 no se hubiera producido, ya que, en tal caso, el beneficio que la venta de la participación a un tercero habría supuesto para el grupo sería igual a la diferencia entre el precio de venta pactado (6.800) y el valor contable de la participación transmitida en dicha fecha ($0,5 \times 0,8 \times 10.000 = 4.000$).

Por lo que concierne a la tributación del beneficio integrado en la base imponible del grupo con motivo de esta segunda transmisión, debemos cuestionarnos la posibilidad de aplicar

⁴⁶ Recordemos que la base imponible de la sociedad A en el periodo impositivo correspondiente a 2014 incluye el beneficio de 800 generado con motivo de la venta de la mitad de la participación en X a un tercero ajeno al grupo.

.../...

.../...

la deducción por doble imposición sobre plusvalías de fuente interna. A este respecto, resulta necesario tomar en consideración que, en el supuesto de hecho planteado, concurren los dos requisitos exigidos en el artículo 30.5 de la LIS para el recurso a dicho beneficio fiscal, a saber: que el porcentaje de participación con anterioridad a la transmisión sea igual o superior al 5 %, y que dicho porcentaje haya sido poseído durante un periodo de tiempo superior al año. El cumplimiento de ambos requisitos justifica la posibilidad de que, en el periodo impositivo correspondiente a 2014, el grupo pueda aplicar la deducción por doble imposición sobre plusvalías de fuente interna sobre la menor de dos cantidades: el beneficio derivado de la transmisión a tercero, que en nuestro caso es de 2.800, o el incremento neto de beneficios no distribuidos correspondiente a la participación transmitida durante todo el tiempo de posesión de la misma, que en este supuesto coincide con el beneficio total asociado a la venta ($0,8 \times 0,5 \times 7.000 = 2.800$)⁴⁷. El ahorro fiscal máximo que el grupo constituido por las entidades A y B podrá obtener a nivel de cuota íntegra consolidada asciende, por tanto, a 840 ($0,3 \times 2.800$).

⁴⁷ Esta coincidencia de importes resulta lógica si tenemos en cuenta que en las dos transmisiones realizadas la participación ha sido enajenada por el valor de los fondos propios de X en la fecha de venta.

6. ADQUISICIÓN A TERCEROS DE PASIVOS FINANCIEROS EMITIDOS POR EL GRUPO

Dispone el artículo 48 del RD 1159/2010 que «A los exclusivos efectos de la formulación de las cuentas consolidadas, en la adquisición a terceros de pasivos financieros emitidos por sociedades del grupo se registrará un resultado», el cual habrá de ser determinado por «diferencia entre el valor contable del pasivo en la fecha de adquisición y su precio de adquisición». Tal y como se desprende del contenido del precepto transcrito, en caso de que una de las sociedades del grupo adquiera a un tercero un pasivo financiero emitido por otra sociedad perteneciente al mismo, la diferencia entre el valor contable de dicho pasivo y el precio de compra habrá de figurar en el resultado contable consolidado en el ejercicio de la adquisición. Sin embargo, y como consecuencia de la aplicación del método del coste amortizado para la valoración de este tipo de instrumentos financieros, la mencionada diferencia lucirá en el resultado contable individual de la sociedad adquirente a medida que esta vaya percibiendo los intereses correspondientes a la operación realizada⁴⁸. Así,

⁴⁸ Según lo establecido en el apartado 3 de la NRV 9.^a del PGC 2008, «Los pasivos financieros, a efectos de su valoración, se clasificarán en alguna de las siguientes categorías: 1. Débitos y partidas a pagar. 2. Pasivos financieros mantenidos para negociar. 3. Otros pasivos financieros a valor razonable con cambios en la cuenta de pérdidas y ganancias». A continuación, la propia norma precisa qué clase de pasivos deben considerarse incluidos dentro de cada una de las categorías señaladas.

como señalan CASTELLANOS RUFO, E. *et alter*, «No se trata de una eliminación de resultados por operaciones internas, sino de reconocer un resultado que se produce a efectos de la unidad económica grupo de forma anticipada a como se iría reconociendo en las cuentas individuales»⁴⁹.

Por lo que se refiere a los efectos que, en el plano fiscal, cabe atribuir a la norma analizada en el presente apartado, es posible distinguir dos alternativas de actuación. La primera radica en considerar que la previsión contenida en el artículo 48 no surte ningún efecto en el ámbito fiscal, ya que, por expresa disposición del precepto indicado, el resultado al que el mismo se refiere se registra «A los exclusivos efectos de la formulación de las cuentas consolidadas». Así pues, ni en las cuentas anuales de la sociedad adquirente de los títulos, ni, consecuentemente, en su base imponible individual, figurará beneficio alguno con motivo de la adquisición⁵⁰. Esta circunstancia justifica que para la determinación de la base imponible consolidada no resulte precisa la práctica de ningún ajuste, dado que el propio método seguido para su cálculo (recordemos que dicha magnitud parte del sumatorio de bases imponibles individuales y no del resultado contable consolidado) evitaría el traslado al plano fiscal del ajuste exigido por la normativa contable para la formulación de las cuentas anuales del grupo. Además, debemos tener en cuenta que, en definitiva, el ajuste exigido por el artículo 48 del RD 1159/2010 no constituye una eliminación de resultados por operaciones internas ni una incorporación en el sentido estricto del término (pues no ha habido eliminación previa), por lo que el mismo no parece quedar amparado por la remisión contenida en el artículo 71.2 de la LIS a la normativa contable. De aquí que ÁLVAREZ MELCÓN, S. proponga la eliminación contable por adquisición a terceros de pasivos financieros emitidos por sociedades del grupo como un ejemplo de «eliminaciones que son importantes para la formulación de cuentas anuales consolidadas pero que no tienen trascendencia alguna al calcular la base imponible consolidada del grupo ya que son eliminaciones que se realizan exclusivamente a efectos mercantiles en el proceso de elaboración de cuentas anuales consolidadas, y a efectos de la formulación de las mismas»⁵¹.

Ahora bien, continuando con la primera de las alternativas posibles, una vez aceptado que el ajuste propuesto en el artículo 48 del Real Decreto de 2010 no tiene ninguna relevancia en el marco de la determinación de la base imponible del grupo, cabe cuestionarse en qué momento y de qué modo debe procederse al reconocimiento del resultado que la operación realizada supone para este. A mi juicio, la respuesta a ambas cuestiones se encuentra ligada necesariamente a las consecuencias derivadas de la aplicación del método de valoración del coste amortizado, que llevará al reco-

⁴⁹ CASTELLANOS RUFO, E. *et alter*: *Memento práctico. Contable*, 2013, ob. cit., pág. 1211.

⁵⁰ En consonancia con esta tesis, recuerda SERRANO GUTIÉRREZ, A. el contenido del artículo 48 del RD y matiza que «puesto que este resultado no incide sobre las bases imponibles individuales de las sociedades del grupo fiscal, su importe no tendrá trascendencia en la determinación de la base imponible del grupo fiscal» [«El régimen de consolidación fiscal según la Ley 24/2001», *Impuestos: Revista de doctrina, legislación y jurisprudencia*, vol. 2, 2002, pág. 206]. En esta misma línea se pronuncian, asimismo, LÓPEZ-SANTACRUZ MONTES, J. A.; ROS AMORÓS, F. y ORTEGA CARBALLO, E. [*Memento práctico. Grupos consolidados, 2012-2013*, ob. cit., pág. 139], y CASTELLANOS RUFO, E. *et alter* [*Memento práctico. Contable*, 2013, ob. cit., pág. 1.211].

⁵¹ ÁLVAREZ MELCÓN, S.: «Régimen de consolidación fiscal en el Impuesto sobre Sociedades», en *Manual del Impuesto sobre Sociedades*, Madrid: Instituto de Estudios Fiscales, 2003, pág. 864.

nocimiento del resultado referido en el artículo 48, tanto en las cuentas individuales de la entidad adquirente como en su base imponible individual, a medida que se vayan devengando los correspondientes gastos e ingresos financieros. Por tanto, a diferencia de lo que sucede en el campo de la consolidación contable, donde toda la diferencia entre el precio de adquisición de los títulos y su valor contable se reconocerá en las cuentas del grupo en el ejercicio de la adquisición, en el plano de la consolidación fiscal dicho resultado se irá integrando en la base imponible consolidada de forma gradual. Siendo ello así, parece claro que ninguno de los ajustes realizados para la formulación de las cuentas del grupo está llamado a surtir efectos en el ámbito fiscal: ni el ajuste exigido en el artículo 48 del RD 1159/2010 en el ejercicio de la adquisición del pasivo, por las razones comentadas, ni la eliminación de la parte del resultado que cada ejercicio figurará en las cuentas individuales de la entidad adquirente, puesto que lo contrario supondría dejar libre de tributación el beneficio obtenido por dicha entidad con motivo de la adquisición de los títulos emitidos por otra sociedad del grupo. Y no cabe ninguna duda de que esta no es la finalidad perseguida por el legislador fiscal.

La segunda alternativa, centrada en una interpretación teleológica y sistemática de la LIS, se caracteriza por aceptar el reconocimiento de todo el resultado que la operación realizada supone para el grupo en el propio periodo impositivo en que dicho resultado se entiende obtenido íntegramente, es decir, tal y como dispone la norma contable, en el periodo en que se adquieren a un tercero los títulos emitidos por otra sociedad del grupo. De conformidad con esta tesis, la determinación de la base imponible consolidada exigirá, por un lado, que el resultado íntegro obtenido por el grupo como consecuencia de la compra realizada por la entidad adquirente sea objeto de «incorporación» en el periodo impositivo en que tiene lugar la adquisición del pasivo, y, por otro, que en los periodos impositivos siguientes se proceda a la práctica de todos los ajustes de eliminación derivados de la aplicación de la normativa contable. Como podemos comprobar, esta segunda opción conlleva la atribución de plenos efectos fiscales al artículo 48 del RD 1159/2010, lo cual resulta justificado si tenemos presente, por un lado, que, en el supuesto ahora planteado, nos encontramos ante una especie de incorporación al resultado contable consolidado del beneficio derivado de la adquisición a tercero de un pasivo financiero emitido por el propio grupo, y, por otro, que el artículo 71.2 de la LIS efectúa una remisión en bloque a la norma contable en materia de eliminaciones e incorporaciones (particularmente representada por el RD 1159/2010)⁵².

En mi opinión, la segunda de las opciones interpretativas examinadas resulta más razonable y acorde con la esencia y características propias del régimen especial de consolidación fiscal. Así, además de tener en cuenta el argumento señalado en el párrafo precedente, lo cierto es que la configuración del grupo como sujeto pasivo único del IS debe llevarnos a entender que el beneficio que representa haber pagado por el pasivo un precio inferior a su valor contable se materializa en el mismo instante en que el grupo lo recompra. Con independencia de que los ingresos

⁵² En la medida en que la subsección 10.ª de la sección 4.ª del capítulo III del RD 1159/2010 (arts. 41 a 49) se ocupa de regular las eliminaciones de partidas intragrupo, por un lado, y las eliminaciones e incorporaciones de resultados derivados de operaciones internas, por otro, parece razonable defender que la norma prevista en el artículo 48 puede ser calificada como una incorporación.

financieros asociados a dicho pasivo se vayan percibiendo al ritmo de su devengo, por tanto, considero que no cabe hablar de una periodificación de la mencionada ganancia, sino de un devengo instantáneo de la misma en el momento de la adquisición.

EJEMPLO 11

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 la aplicación del régimen especial de consolidación fiscal.

El día 1 de enero de 2012, la sociedad A emite 1.000 títulos de 2 euros de valor nominal cada uno, que son adquiridos por un tercero ajeno al grupo. Los gastos de emisión ascienden a 20. El tipo de interés a satisfacer anualmente es del 4 %, pagadero por anualidades vencidas. Los títulos serán reembolsados al 100 % el día 31 de diciembre de 2014.

El día 1 de enero de 2013, una vez percibido por el suscriptor el cupón correspondiente al ejercicio 2012, la sociedad B adquiere los 1.000 títulos emitidos previamente por la entidad A, satisfaciendo por ellos un importe de 1.500⁵³.

Por lo que respecta al plano individual, lo primero que debemos tomar en consideración es que, en virtud de lo establecido en el apartado 3.1.2 de la NRV 9.^a del PGC 2008, los pasivos financieros incluidos en la categoría «Débitos y partidas a pagar» «se valorarán por su coste amortizado. Los intereses devengados se contabilizarán en la cuenta de pérdidas y ganancias, aplicando el método del tipo de interés efectivo»⁵⁴. Así pues, a efectos de identificar las concretas anotaciones contables que cada una de las entidades implicadas en la operación realizará a lo largo de toda la vida del empréstito, resulta preciso calcular el tipo de interés efectivo de la operación, tanto desde el punto de vista de la sociedad A como desde la perspectiva de la sociedad B.

Situándonos en la posición del emisor de los títulos, y partiendo de la premisa de que la operación de emisión ha conllevado unos gastos por importe de 20, el tipo de interés efectivo se calculará despejando la siguiente ecuación:

$$1.980 = (4\% \times 1.000 \times 2)(1 + i)^{-1} + (4\% \times 1.000 \times 2)(1 + i)^{-2} + [(1.000 \times 2) + (4\% \times 1.000 \times 2)](1 + i)^{-3}$$

De aquí se desprende que el tipo de interés efectivo asociado a la operación de emisión es del 4,363 %, por lo que el cuadro de amortización del empréstito será el siguiente:

⁵³ Para la resolución del presente ejemplo y de los siguientes, obviamos cualquier referencia a las retenciones y a los pagos a cuenta a la Hacienda Pública.

⁵⁴ *Id.* nota 48.

.../...

.../...

	Coste amortizado inicial	Gasto por intereses	Pago de intereses	Diferencia	Coste amortizado final
31-12-2012	1.980	86,4	80	6,4	1.986,4
31-12-2013	1.986,4	86,6	80	6,6	1.993
31-12-2014	1.993,05	87	80	7	2.000

De acuerdo con los datos calculados, el asiento realizado por la sociedad A con ocasión de la emisión de los títulos habrá sido el que se muestra a continuación:

Núm.	Cuenta	Debe	Haber
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros	1.980	
177	Obligaciones y bonos		1.980

Asimismo, con fecha 31 de diciembre de 2012, el pago de los intereses correspondientes habrá motivado el registro de la siguiente anotación en las cuentas individuales de la emisora:

Núm.	Cuenta	Debe	Haber
661	Intereses de obligaciones y bonos	86,4	
506	Intereses a corto plazo de obligaciones y bonos		80
177	Obligaciones y bonos		6,4

Un año más tarde, el 31 de diciembre de 2013, la entidad A habrá registrado el mismo asiento que en el ejercicio anterior por el pago de los intereses pertinentes, al tiempo que habrá procedido a la reclasificación de la deuda del largo al corto plazo:

Núm.	Cuenta	Debe	Haber
661	Intereses de obligaciones y bonos	86,6	
506	Intereses a corto plazo de obligaciones y bonos		80
177	Obligaciones y bonos		6,6

Núm.	Cuenta	Debe	Haber
177	Obligaciones y bonos	1.993	
500	Obligaciones y bonos a corto plazo		1.993

.../...

.../...

Finalmente, el 31 de diciembre de 2014, la entidad dominante registrará contablemente el pago del último cupón y la amortización de los títulos emitidos. Las anotaciones a practicar serán las que se indican:

Núm.	Cuenta	Debe	Haber
661	Intereses de obligaciones y bonos	87	
506	Intereses a corto plazo de obligaciones y bonos		80
500	Obligaciones y bonos a corto plazo		7

Núm.	Cuenta	Debe	Haber
500	Obligaciones y bonos a corto plazo	2.000	
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros		2.000

Por lo que atañe a la sociedad B, la anotación contable realizada con motivo de la adquisición del pasivo será la siguiente:

Núm.	Cuenta	Debe	Haber
251	Valores representativos de deuda a largo plazo	1.500	
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros		1.500

Al igual que sucedía en el caso de la entidad A, la identificación del resto de asientos registrados por la adquirente a lo largo de la vida del empréstito reclama el cálculo del tipo de interés efectivo de la operación. Para ello, será preciso resolver la siguiente ecuación:

$$1.500 = (4\% \times 1.000 \times 2)(1 + i)^{-1} + [(1.000 \times 2) + (4\% \times 1.000 \times 2)](1 + i)^{-2}$$

El resultado que obtenemos es que el tipo de interés efectivo de la operación para la sociedad B es del 20,455 %, por lo que el cuadro de amortización del empréstito será el que se muestra a continuación:

	Coste amortizado inicial	Ingreso por intereses	Cobro de intereses	Diferencia	Coste amortizado final
31-12-2013	1.500	306,8	80	226,8	1.726,8
31-12-2014	1.726,8	353,2	80	273,2	2.000

.../...

.../...

Con fecha 31 de diciembre de 2013, la entidad B habrá realizado la siguiente anotación en sus cuentas individuales con motivo del cobro de intereses:

Núm.	Cuenta	Debe	Haber
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros	80	
251	Valores representativos de deuda a largo plazo	226,8	
761	Ingresos de valores representativos de deuda		306,8

Además, como consecuencia de la reclasificación del largo al corto plazo, el asiento registrado por la sociedad B habrá sido el siguiente:

Núm.	Cuenta	Debe	Haber
541	Valores representativos de deuda a corto plazo	1.726,8	
251	Valores representativos de deuda a largo plazo		1.726,8

El día 31 de diciembre de 2014, el cobro de un nuevo cupón llevará a la sociedad B al registro contable de un asiento idéntico al efectuado en el ejercicio anterior. Asimismo, la citada entidad deberá registrar la anotación pertinente por la amortización de los títulos adquiridos y la recuperación de su valor nominal. Los concretos asientos a realizar serán los que se indican:

Núm.	Cuenta	Debe	Haber
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros	80	
541	Valores representativos de deuda a corto plazo	273,2	
761	Ingresos de valores representativos de deuda		353,2

Núm.	Cuenta	Debe	Haber
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros	2.000	
541	Valores representativos de deuda a corto plazo		2.000

En el ámbito de la consolidación contable, la formulación de las cuentas anuales consolidadas en 2013 y 2014 exige efectuar una comparación entre el importe de los gastos registrados contablemente por la sociedad A y la cuantía de los ingresos devengados a favor de la entidad B en cada uno de los referidos ejercicios. Dicha comparación se muestra en el siguiente cuadro:

.../...

.../...

	Gasto reconocido	Ingreso reconocido	Diferencia
31-12-2013	86,6	306,8	220,2
31-12-2014	87	353,2	266,2
Total	173,6	660	486,4

Por lo que concierne a la confección de las cuentas del grupo correspondientes al 2013, procede la realización, en primer lugar, de un ajuste de balance. A través de este, se eliminará el activo financiero en la entidad adquirente y el pasivo financiero en la emisora, al tiempo que se reconocerá el resultado que la operación ha supuesto para el grupo. Concretamente, el ajuste a practicar será:

Núm.	Cuenta	Debe	Haber
500	Obligaciones y bonos a corto plazo (A)	1.993	
541	Valores representativos de deuda a corto plazo (B)		1.726,8
129	Resultado del ejercicio (a efectos de grupo)		266,2

Por otro lado, dispone el artículo 48 del RD 1159/2010 que «A los exclusivos efectos de la formulación de las cuentas consolidadas, en la adquisición a terceros de pasivos financieros emitidos por sociedades del grupo se registrará un resultado», que, en los términos anteriormente comentados, se determinará «por la diferencia entre el valor contable del pasivo en la fecha de adquisición y su precio de adquisición». Este resultado, señala el apartado tercero del precepto mencionado, «lucirá en la cuenta de pérdidas y ganancias consolidada bajo la denominación «beneficios por operaciones con pasivos financieros del grupo» o «pérdidas por operaciones con pasivos financieros del grupo», según corresponda». Conforme al contenido de este precepto, y teniendo presente el ajuste previamente efectuado en balance, la formulación de la cuenta de resultados consolidados exigirá la realización del siguiente ajuste:

Núm.	Cuenta	Debe	Haber
761	Ingresos de valores representativos de deuda	306,8	
129	Resultado del ejercicio (a efectos de grupo)	266,2	
661	Intereses de obligaciones y bonos		86,7
	Beneficios por operaciones con pasivos financieros del grupo		486,4

.../...

.../...

Como podemos comprobar, a través del ajuste practicado se eliminan el gasto y el ingreso financiero recíproco devengados en el ejercicio 2013, se corrige el saldo de la cuenta de resultados del grupo, y se reconoce, tal y como exige la norma contable, el beneficio por la operación efectuada con el pasivo financiero.

Por lo que se refiere al ejercicio 2014, la elaboración de las cuentas anuales del grupo de empresas exigirá, al igual que en 2013, la eliminación del ingreso y el gasto recíproco devengados en dicho año, así como la corrección del saldo de la cuenta de pérdidas y ganancias. En 2014, sin embargo, la diferencia entre la cuantía del ingreso y el gasto deberá llevarse a una cuenta de reservas, puesto que, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 48 del RD de 2010, el resultado que la operación realizada ha supuesto para el grupo ya fue reconocido en la cuenta de pérdidas y ganancias consolidada en el mismo ejercicio económico de la adquisición. Los ajustes a practicar en balance y cuenta de resultados consolidados serán, por tanto y respectivamente, los siguientes:

Núm.	Cuenta	Debe	Haber
129	Resultado del ejercicio (a efectos de grupo)	266,2	
11	Reservas y otros instrumentos de patrimonio neto		266,2

Núm.	Cuenta	Debe	Haber
761	Ingresos de valores representativos de deuda	353,2	
661	Intereses de obligaciones y bonos		87
129	Resultado del ejercicio (a efectos de grupo)		266,2

A la luz de los ajustes efectuados comprobamos que, en efecto, siempre y cuando el grupo no haya realizado ninguna otra operación, el importe de las reservas en sociedades consolidadas correspondiente al ejercicio 2014 viene a recoger el resultado íntegro que la operación ha supuesto para el grupo, y que fue reconocido íntegramente en la cuenta de pérdidas y ganancias del ejercicio 2013. Así, la cuantía de tales reservas incorporará, por un lado, el resultado de 220,1 que las sociedades A y B aportaron al grupo en el ejercicio económico 2013 (cuando A aportó un gasto de 86,7 y B aportó un ingreso de 306,8), y, por otro, el importe de 266,2 que ha sido traspasado a una cuenta de reservas en 2014.

Con relación a los efectos fiscales de la operación realizada, la aplicación de la primera de las alternativas anteriormente propuestas nos llevará a negar toda virtualidad en el plano fiscal a la norma contenida en el artículo 48 del RD 1159/2010, de forma que el ajuste practicado de cara a la formulación de las cuentas anuales del grupo no se trasladará a este ámbito. Como consecuencia de ello, el resultado que la operación realizada ha supuesto para el grupo de empresas no deberá ser integrado en la base imponible de este en el periodo

.../...

.../...

impositivo en que tiene lugar la adquisición del pasivo emitido por A, como sucede en el plano contable, sino que habrá de integrarse en ella de forma gradual, al ritmo en que, según el método de valoración del coste amortizado, se vayan devengando los gastos e ingresos financieros asociados a la operación, y, por tanto, dicho resultado se vaya recogiendo en la base imponible individual de las sociedades implicadas. Suponiendo que el grupo únicamente se encuentra constituido por las entidades A y B, y que estas no han realizado más operaciones a lo largo de 2013 y 2014, la base imponible consolidada correspondiente a cada uno de estos ejercicios será la siguiente:

	2013	2014
Base imponible individual sociedad A	-86,6	-87
Base imponible individual sociedad B	306,8	353,2
Base imponible consolidada	220,2	266,2

Observamos que la aplicación del método de valoración del coste amortizado determina que el resultado total de 486,4 obtenido por el grupo con motivo de la adquisición a tercero, por parte de la entidad B, del pasivo financiero previamente emitido por la sociedad A es reconocido automática y gradualmente en las bases imponibles individuales de dichas entidades, y, por ende, en la base imponible consolidada, mediante el reconocimiento de los gastos e ingresos devengados para cada una de ellas en los ejercicios 2013 y 2014. Así pues, para el cálculo de la base imponible del grupo en tales periodos impositivos no resultará precisa la realización de ajuste alguno.

Si, por el contrario, decidiéramos centrarnos en la segunda de las alternativas propuestas, en virtud de la cual es razonable atribuir plenos efectos fiscales al artículo 48 del RD de consolidación, los ajustes a practicar para la determinación de la base imponible del grupo coincidirán plenamente con los realizados en el plano contable. Por un lado, procederá la incorporación, en la base imponible consolidada correspondiente a 2013, de todo el resultado obtenido por el grupo con ocasión de la operación efectuada. Por otro, el reconocimiento íntegro de dicho resultado en 2013 justificará la necesidad de eliminar los gastos e ingresos financieros devengados, respectivamente, en 2013 y 2014.

Para la resolución del ejemplo, supondremos, de nuevo, que el grupo de empresas se encuentra constituido únicamente por las entidades A y B, y que estas no han realizado ninguna otra operación a lo largo del lapso temporal considerado. Pues bien, de conformidad con lo señalado en el párrafo anterior, la base imponible del grupo en 2013 será de: $-86,67 + 306,81 + 486,4 + 86,67 - 306,81 = +486,4$. Por su parte, para el cálculo de la base imponible consolidada en el periodo impositivo correspondiente a 2014 tan solo será necesario eliminar el gasto de 86,96 integrado en la base imponible individual de la entidad A y el ingreso de 353,2 percibido por la entidad B, de tal suerte que el importe de dicha magnitud será de: $-86,96 + 353,2 + 86,96 - 353,2 = 0$.

7. ELIMINACIÓN DE DIVIDENDOS INTERNOS

Conforme a lo establecido en el artículo 49 del RD 1159/2010, «Se considerarán dividendos internos los registrados como ingresos del ejercicio de una sociedad del grupo que hayan sido distribuidos por otra perteneciente al mismo». A continuación, distingue el precepto indicado según que el dividendo acordado haya sido distribuido con cargo a reservas (esto es, con cargo a resultados de ejercicios anteriores), en cuyo caso el dividendo será eliminado considerándolo reservas de la sociedad perceptora, o bien se trate de un dividendo a cuenta, supuesto en el que la eliminación se realizará «contra la partida de patrimonio representativa de los mismos en la sociedad que los distribuyó». Como vemos, el mecanismo previsto para la eliminación de dividendos internos no conduce a una eliminación de estos en el sentido estricto del término, ya que el importe del dividendo percibido no desaparece de las cuentas anuales del grupo, sino que, más bien, parece operar como un criterio de reclasificación, de acuerdo con el cual el dividendo repartido aparecerá en las cuentas consolidadas bajo una denominación distinta a esta (es decir, no como dividendo sino como reservas de la sociedad que lo percibe, en el caso del dividendo definitivo, o como resultado de la sociedad que lo distribuye, en el caso del dividendo a cuenta).

Conviene destacar, por otro lado, que el mencionado artículo 49 no regula expresamente un mecanismo de incorporación del montante eliminado a la cuenta de resultados del grupo, y es que, a diferencia de lo que sucede con el resto de resultados derivados de operaciones internas, los dividendos internos, que por tener esta consideración hayan sido eliminados de las cuentas consolidadas, no habrán de ser objeto de incorporación posterior. Concluimos, por tanto, que nos encontramos ante una eliminación realizada a título definitivo, lo cual resulta razonable si tomamos en consideración dos factores. Por una parte, que la incorporación del dividendo eliminado a las cuentas del grupo conduciría a un efecto indeseado al provocar que un mismo importe figurara en ellas dos veces. Por otra, que el dividendo distribuido en ningún caso tiene naturaleza de resultado procedente de una operación interna (que, como tal, deba ser incorporado a las cuentas del grupo con motivo de su realización frente a terceros), sino que constituyen «meros traspasos de fondos internos» de una sociedad a otra⁵⁵.

De la definición literal de dividendo interno ofrecida por el artículo 49 del RD 1159/2010 se desprenden, además, otros dos elementos importantes. En primer lugar, que el requisito que debe concurrir para que el dividendo percibido tenga tal consideración, y, en consecuencia, deba ser eliminado, es que tanto la sociedad que lo reparte como la que lo percibe formen parte del mismo grupo en el ejercicio en que se procede a su distribución, por lo que parece irrelevante que los beneficios con cargo a los cuales se reparte dicho dividendo hayan sido generados por la sociedad participada antes o después de su incorporación a él. En segunda instancia, que el dividendo percibido únicamente podrá ser objeto de eliminación en caso de que haya sido registrado por la sociedad perceptora como un ingreso del ejercicio, para lo cual resulta imprescindible que

⁵⁵ CASTELLANOS RUFO, E. *et alter*: *Memento práctico. Contable*, 2013, ob. cit., pág. 1.212.

el beneficio que está siendo objeto de reparto haya sido generado por la entidad participada con posterioridad a la fecha de adquisición de la participación por parte del socio⁵⁶.

Por lo que concierne a la perspectiva fiscal, establece el 72.3 de la LIS que «No se eliminarán los dividendos incluidos en las bases imponibles individuales respecto de los cuales no hubiere procedido la deducción por doble imposición interna prevista en el artículo 30.4», siendo esta la única referencia normativa, efectuada por la LIS en el marco del régimen de consolidación, a los denominados dividendos internos⁵⁷. Así pues, en el ámbito del IS partimos de la premisa de que la eliminación del dividendo interno únicamente procederá en el supuesto de que la sociedad perceptora tenga derecho a la aplicación de la deducción por doble imposición prevista en el artículo 30 de la LIS.

EJEMPLO 12

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 conforme al régimen especial de consolidación fiscal.

La sociedad A posee el 100 % de la entidad B desde la fecha de su constitución. En el mes de diciembre de 2013, B ha acordado un reparto de dividendos por importe de 1.000 con cargo a resultados del ejercicio 2012.

Desde el punto de vista contable, el acuerdo y posterior distribución del dividendo habrá motivado el registro de los siguientes asientos en las cuentas individuales de la sociedad B:

Núm.	Cuenta	Debe	Haber
129	Resultados del ejercicio 2012	1.000	
526	Dividendo activo a pagar		1.000

.../...

⁵⁶ De conformidad con lo establecido en la NRV 9.ª 2.8 del PGC 2008, «si los dividendos distribuidos proceden inequívocamente de resultados generados con anterioridad a la fecha de adquisición [...] no se reconocerán como ingresos, y minorarán el valor contable de la inversión».

⁵⁷ En relación con esta cuestión, señala LÓPEZ ALBERTS, H. que «Esta escasa regulación de la operación cuyo análisis nos ocupa solo puede tener un significado: la norma fiscal se refugia, una vez más y como regla general, en el ordenamiento mercantil-contable a los efectos de definir el tratamiento que han de tener los dividendos internos. Por tanto y dejando provisionalmente al margen los supuestos especiales del artículo 28.4 de la LIS –vigente art. 30. –, si la norma mercantil-contable establece la necesidad de eliminar de la cuenta consolidada de resultados el importe de un determinado dividendo interno, habrá de entenderse que dicha eliminación es procedente en iguales términos en la base imponible consolidada» [Los grupos de sociedades: régimen tributario y cuentas fiscales consolidadas, ob. cit., págs. 122-123].

.../...

Núm.	Cuenta	Debe	Haber
526	Dividendo activo a pagar	1.000	
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros		1.000

Por su parte, el hecho de que el dividendo percibido proceda de unos beneficios generados con posterioridad a la adquisición de la participación habrá llevado a la sociedad perceptora a la contabilización de dicho dividendo como ingreso. En concreto, las anotaciones contables realizadas por la referida entidad en sus cuentas anuales habrán sido las que se muestran a continuación:

Núm.	Cuenta	Debe	Haber
545	Dividendos a cobrar	1.000	
760	Ingresos de participaciones en instrumentos de patrimonio		1.000

Núm.	Cuenta	Debe	Haber
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros	1.000	
545	Dividendos a cobrar		1.000

A efectos de la formulación de cuentas anuales consolidadas, y dado que nos encontramos ante un dividendo distribuido con cargo a resultados procedentes de ejercicios anteriores, dispone el artículo 49 del RD 1159/2010 que el mismo habrá de ser eliminado considerándolo reservas de la sociedad perceptora. Así pues, los ajustes a practicar en balance y cuenta de resultados del grupo serán, respectivamente, los siguientes:

Núm.	Cuenta	Debe	Haber
129	Resultado del ejercicio (A)	1.000	
113	Reservas (A)		1.000

Núm.	Cuenta	Debe	Haber
760	Ingresos de participaciones en instrumentos de patrimonio (A)	1.000	
129	Resultado del ejercicio (saldo de A)		1.000

.../...

.../...

En relación con el ajuste practicado, subrayan SERRA SALVADOR, V. *et alter* la necesidad de tener en cuenta «que el grupo obtuvo los resultados, que ahora se reparten en forma de dividendo, en ejercicios anteriores; por ello debe aparecer en las cuentas de reservas. Por otra parte, es un resultado que le corresponde a la sociedad perceptora de los mismos; por ello las cuentas que se ajustan son las de la misma sociedad»⁵⁸.

Por lo que se refiere al plano fiscal, debemos tener presente que el dividendo es repartido con cargo a unos beneficios que ya tributaron en sede de la sociedad participada en el periodo impositivo de su obtención, de modo que, en principio, la sociedad A tendrá derecho a la aplicación de la deducción por doble imposición de dividendos en su modalidad del 100 % (pues se cumplen los requisitos de porcentaje y antigüedad de la participación exigidos en el art. 30.2 LIS)⁵⁹. Este hecho justificará, en el ámbito de la determinación de la base imponible consolidada, la eliminación del montante percibido por la citada entidad en concepto de dividendo. Suponiendo que el grupo únicamente se encuentra constituido por las entidades A y B, y que estas no han realizado más operaciones a lo largo del ejercicio, la base imponible consolidada en el periodo impositivo correspondiente a 2013 será nula ($1.000 + 0 - 1.000 = 0$), siendo este el mismo resultado que se obtendría en caso de que la operación interna de reparto de dividendos no hubiese tenido lugar⁶⁰.

⁵⁸ SERRA SALVADOR, V. *et alter*: *Consolidación contable de grupos empresariales*, ob. cit., pág. 253.

⁵⁹ En caso de que nos cuestionáramos qué eliminación procedería en el plano fiscal si el porcentaje de deducción aplicable fuese del 50 %, la conclusión a la que llegaríamos es que dicha situación no es compatible con la consideración de dividendo interno atribuida al importe percibido. Así, debemos partir de la premisa de que procederá la aplicación de dicho porcentaje cuando se dé alguna de las siguientes circunstancias: que la participación de la dominante en el capital social de la dependiente sea inferior al 5 %, o bien, que la misma tenga una antigüedad inferior al año en la fecha en que se reparte el dividendo (y, además, no se tenga la intención de mantenerla durante el periodo de tiempo que reste hasta alcanzar el año). En el seno de un grupo de empresas, no cabe duda de que el primero de los requisitos mencionados se incumplirá necesariamente puesto que, para poder formar parte de un grupo fiscal, el porcentaje de participación poseído por la dominante ha de ser, al menos, del 75 % del capital social de la dependiente. Por lo que respecta al periodo de tenencia de la participación, ciertamente podría darse el caso de que, en la fecha de reparto del dividendo acordado, la sociedad dominante hubiera poseído los títulos durante un periodo de tiempo inferior al año y no tuviera la intención de mantener la participación durante el tiempo necesario hasta completar el referido plazo. Se da la circunstancia, no obstante, de que un requisito indispensable para que el dividendo percibido tenga la consideración de interno es que la sociedad participada reúna las condiciones para formar parte del grupo a lo largo de todo el periodo impositivo (cuya duración normalmente coincidirá con el año natural), de tal suerte que, de no cumplirse esta exigencia, la sociedad dependiente quedaría excluida del grupo con efectos del primer día del periodo impositivo, y, consecuentemente, el dividendo distribuido adquiriría la condición de externo. De acuerdo con lo expuesto, siempre que un dividendo interno pueda ser eliminado de la base imponible del grupo será porque goza del derecho a la aplicación de una deducción por doble imposición de dividendos en su modalidad del 100 %.

⁶⁰ Nótese que, en supuestos como el ahora tratado, la eliminación del dividendo determinará la inaplicación de la deducción por doble imposición de dividendos, lo cual resulta razonable si tenemos en cuenta que, como consecuencia de la eliminación realizada, el importe percibido no figurará en la base imponible del grupo y, por tanto, no será sometido a una doble tributación que resulte necesario corregir.

EJEMPLO 13

Suponemos la misma información que la proporcionada en el ejemplo 12, con la particularidad de que el dividendo distribuido lo es a cuenta de los resultados del propio ejercicio 2013.

En este supuesto, el acuerdo y posterior distribución del dividendo habrán motivado el registro de los siguientes asientos en las cuentas individuales de la sociedad participada:

Núm.	Cuenta	Debe	Haber
557	Dividendo activo a cuenta	1.000	
525	Dividendo activo a pagar		1.000

Núm.	Cuenta	Debe	Haber
525	Dividendo activo a pagar	1.000	
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros		1.000

La sociedad A, por su parte, habrá realizado las anotaciones contables que se muestran a continuación:

Núm.	Cuenta	Debe	Haber
545	Dividendos a cobrar	1.000	
760	Ingresos de participaciones en instrumentos de patrimonio		1.000

Núm.	Cuenta	Debe	Haber
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros	1.000	
545	Dividendos a cobrar		1.000

Por lo que atañe a la confección de las cuentas anuales consolidadas, dispone el artículo 49 del RD 1159/2010 que, en aquellos casos en los que lo distribuido tenga naturaleza de dividendo a cuenta, la eliminación deberá realizarse «contra la partida de patrimonio representativa de los mismos en la sociedad que los distribuyó». De conformidad con el contenido de este precepto, los ajustes que deberán practicarse en balance y cuenta de resultados consolidados son los siguientes:

.../...

.../...

Núm.	Cuenta	Debe	Haber
129	Resultado del ejercicio (A)	1.000	
557	Dividendo activo a cuenta (B)		1.000

Núm.	Cuenta	Debe	Haber
760	Ingresos de participaciones en instrumentos de patrimonio	1.000	
129	Resultado del ejercicio (saldo de A)		1.000

En el plano fiscal, y dada la posibilidad inicial de que la sociedad dominante aplique la deducción por doble imposición de dividendos sobre el importe percibido, la regla aplicable será exactamente la misma que en el ejemplo anterior. Así pues, la base imponible consolidada deberá ser ajustada a efectos de que el dividendo recibido por la sociedad A no figure en ella. Suponiendo que el grupo se encuentra integrado únicamente por las entidades A y B, y que estas no han realizado más operaciones a lo largo del ejercicio, el ajuste practicado justificará que la base imponible consolidada en el periodo impositivo correspondiente a 2013 sea nula.

8. LAS ELIMINACIONES E INCORPORACIONES DE RESULTADOS DERIVADOS DE OPERACIONES INTERNAS EN LA NUEVA LEY DEL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES

Sin perjuicio de los numerosos cambios que la reforma tributaria operada por el Gobierno ha supuesto en el ámbito del IS, lo cierto es que en lo referente a la determinación de la base imponible consolidada no se observan modificaciones importantes. Lo mismo sucede en relación con las eliminaciones e incorporaciones, donde el legislador se ha ocupado, básicamente, de introducir cambios de índole formal. Así, por ejemplo, por lo que respecta a las eliminaciones, la remisión al «artículo 46 del Código de Comercio y demás normas de desarrollo», antes contenida en el artículo 71.2 de la LIS, es sustituida por una remisión expresa al RD 1159/2010, lo cual resulta razonable si partimos de la premisa de que esta es la norma contable por excelencia en materia de consolidación⁶¹. Se deroga, por otro lado, el artículo 72.1 de la LIS, que definía el

⁶¹ La misma modificación se efectúa en relación con las eliminaciones, ya que la previsión de que «Los resultados eliminados se incorporarán a la base imponible del grupo fiscal cuando se realicen frente a terceros» es sustituida por la

concepto de operación interna, y la previsión contenida en el apartado 2 de dicho precepto, en virtud de la cual se practicarán las eliminaciones de resultados cuando estos estén incorporados en la base imponible individual de alguna de las entidades que conforman el grupo. Se trata, no obstante, de cambios sin trascendencia práctica, ya que un razonamiento lógico nos llevaría a la firme conclusión de que tanto uno como otro precepto resultan innecesarios⁶².

A mi juicio, la única novedad que podría parecer destacable de entre todas las que se han introducido en el ámbito de la eliminación de resultados derivados de operaciones intragrupo es la referida a la eliminación de dividendos internos. Bien es sabido, a este respecto, que el legislador ha efectuado una reforma sustancial de la deducción por doble imposición de dividendos y plusvalías de fuente interna al derogar el vigente artículo 30 de la LIS y regular una nueva «Exención para evitar la doble imposición sobre dividendos y rentas derivadas de la transmisión de valores representativos de los fondos propios de entidades residentes y no residentes en territorio español», que podrá resultar aplicable siempre que concurren los mismos requisitos hasta ahora exigidos para la aplicación de la deducción en su modalidad del 100% (a saber: que el porcentaje de participación, directa o indirecta, en el capital de la entidad que reparte el dividendo sea, al menos, del 5%, o bien que el valor de adquisición de la participación sea superior a 50 millones de euros; y que la participación se haya poseído de manera ininterrumpida durante el año anterior al día en que sea exigible el beneficio que se distribuye, o, en su defecto, que se mantenga hasta completar dicho plazo). La modificación realizada se completa con una supresión de todas aquellas circunstancias que, en virtud de lo hasta ahora dispuesto en el apartado 4 del artículo 30, determinan la imposibilidad de aplicar la deducción por doble imposición (rentas derivadas de una reducción de capital, lavado de dividendo, dividendos que no determinan la integración de un ingreso en la base imponible del socio, etc.).

Desde el punto de vista de la consolidación fiscal, y como no podía ser de otra manera, la derogación de la deducción por doble imposición y de todas aquellas prohibiciones a su aplicación contempladas en la norma han derivado en una propuesta de supresión del vigente artículo 72.3 de la LIS, en virtud del cual «No se eliminarán los dividendos incluidos en las bases imponibles individuales respecto de los cuales no hubiera procedido la deducción por doble imposición interna

de que «Los resultados eliminados se incorporarán a la base imponible del grupo fiscal cuando así se establezca en las Normas para la Formulación de Cuentas Anuales Consolidadas, aprobadas por el RD 1159/2010, de 17 de septiembre.

⁶² Por lo que se refiere a la definición de operación interna ofrecida por la LIS, lo cierto es que la misma coincide plenamente con la establecida por la normativa contable, a la que ya se remite expresamente el artículo 71.2 de la LIS. Con relación a la segunda cuestión, lo que, desde mi punto de vista, el legislador pretende poner de manifiesto es que, a efectos de determinar la base imponible consolidada, no resultará procedente la eliminación de aquellos resultados que, aun habiendo sido registrados en la cuenta de pérdidas y ganancias individual de la sociedad de que se trate, no hayan sido integrados en la base imponible de dicha entidad por haberse practicado un ajuste negativo que ha anulado sus efectos fiscales. Debemos tener en cuenta, sin embargo, que para la determinación de la base imponible del grupo se parte del sumatorio de bases imponibles individuales, y que, lógicamente, aquellos resultados que no se encuentren integrados en ellas por haber resultado de aplicación alguna norma fiscal especial no pueden ser eliminados. Así pues, parece innecesario que la LIS se pronuncie de forma expresa sobre la imposibilidad de eliminar algo que, desde el punto de vista jurídico-tributario, no existe.

prevista en el artículo 30.4 de esta ley». A mi entender, esta última derogación resulta absolutamente lógica. En primer lugar, opino que se trata de una medida necesaria, pues si eliminamos las prohibiciones a la aplicación de la deducción hasta ahora existentes también debemos eliminar todos aquellos preceptos que, directa o indirectamente, se remitan o hagan alusión a las mismas. En segunda instancia, y según lo comentado anteriormente al tratar la eliminación de dividendos internos, las propias circunstancias concurrentes en los grupos determinarán en todo caso el cumplimiento de los dos requisitos exigidos para la aplicación de la exención (porcentaje de participación igual o superior al 5 % y tenencia durante al menos un año). Si no cabe pensar en un grupo en el que no se cumplan estos requisitos, no hay duda de que la exención siempre resultará aplicable respecto de los dividendos internos, y, consecuentemente, siempre procederá la eliminación de los mismos, por lo que queda justificada la supresión de toda norma que limite tal eliminación.

9. CONCLUSIONES

Uno de los pasos esenciales a la hora de proceder a la determinación de la base imponible del grupo consiste en la eliminación de todos los resultados procedentes de operaciones internas, cuya tributación quedará diferida hasta el periodo impositivo en que el resultado de que se trate genere efectos frente a terceros ajenos al grupo de empresas. Por lo que se refiere al procedimiento que ha de seguirse para la práctica de las eliminaciones pertinentes, el artículo 71.2 de la LIS contiene una remisión expresa a lo dispuesto en la normativa contable en relación con esta materia, que viene constituida principalmente por el RD 1159/2010 sobre formulación de cuentas anuales consolidadas.

Por lo que atañe a la eliminación de resultados por operaciones internas de inmovilizado e inversiones inmobiliarias, la aplicación de lo dispuesto en la norma contable permite afirmar que si el elemento internamente transmitido es un bien amortizable y, además, se da la circunstancia de que la amortización practicada no se incorpora como coste de ningún otro activo, el resultado previamente eliminado deberá ser incorporado a la base imponible del grupo al ritmo de la amortización. En el plano contable, esta incorporación equivale a la eliminación del resultado contable consolidado del exceso de amortización practicada en sede de la entidad adquirente con respecto a la que habría contabilizado la transmitente si el elemento de que se trate no hubiera sido objeto de una compraventa interna⁶³. En el ámbito fiscal, sin embargo, la usual aplicación de la norma sobre amortización de los bienes que se adquieren usados motivará la existencia de diferencias entre la amortización registrada contablemente y la fiscalmente deducible, y, en consecuencia, el incumplimiento de aquella igualdad. Con relación a la forma de proceder en estos supuestos, opino que es posible distinguir dos alternativas de actuación: de un lado, proceder a la incorporación a la base

⁶³ Al igual que hemos supuesto en todos los ejemplos desarrollados en el presente trabajo, esta conclusión parte de las hipótesis de que la operación se realiza con beneficio y de que el adquirente mantiene la vida útil, el valor residual y el método de amortización que en su día estimó la transmitente.

imponible consolidada de aquella parte del resultado inicialmente eliminado que se corresponda con la amortización fiscalmente deducida, y, de otro, incorporar el exceso que la amortización deducida por la entidad adquirente representa sobre la que habría deducido la transmitente si la operación interna no hubiese tenido lugar. Si bien es cierto que una interpretación literal de la normativa contable, a la que expresamente se remite el artículo 71.2 de la LIS, nos llevaría a decantarnos por la primera de las opciones propuestas, una interpretación teleológica del régimen especial de consolidación fiscal nos conduce a admitir como válida y razonable la segunda de ellas, pues solo mediante el recurso a la misma se consigue alcanzar efectivamente aquello que se pretende a través del juego de las eliminaciones e incorporaciones: deshacer la operación realizada y atribuirle efectos a medida que se vaya externalizando. En cualquier caso, la conclusión a la que llegamos es que, con independencia de cuál sea la alternativa de interpretación escogida, los ajustes realizados a efectos de proceder al cálculo del resultado contable consolidado no se trasladarán al ámbito fiscal como consecuencia del propio proceso de determinación de la base imponible consolidada.

Por otra parte, no cabe duda de que la defectuosa redacción de la norma sobre amortización de los bienes usados contenida en el artículo 2.4 del RIS genera, en estos supuestos, la aparición de serias diferencias entre contabilidad y fiscalidad que aconsejan, a mi entender, la introducción en la norma de una regla específica que determine el criterio a seguir para amortizar fiscalmente los bienes del inmovilizado que son objeto de transmisión entre sociedades pertenecientes a un mismo grupo fiscal, o, al menos, un pronunciamiento expreso por parte de la DGT que contribuya a esclarecer la forma en que debe procederse en este contexto.

Por lo que concierne a los supuestos de adquisición a terceros de pasivos financieros emitidos por el grupo, señala el artículo 48 del RD 1159/2010 que «A los exclusivos efectos de la formulación de las cuentas consolidadas» se registrará un resultado. Desde el punto de vista individual, no obstante, la aplicación del método del coste amortizado que prevé el PGC 2008 para la valoración de los denominados débitos y partidas a pagar provocará que dicha diferencia vaya apareciendo en las cuentas individuales de las sociedades que integran el grupo, y, consecuentemente, en su base imponible individual, a medida que se vayan percibiendo los intereses correspondientes.

Por lo que se refiere a los efectos que el citado precepto está llamado a surtir en el plano fiscal, una interpretación literal del artículo 48 del RD 1159/2010 nos lleva a defender que la previsión en él contenida no despliega ninguna consecuencia. Una interpretación teleológica y sistemática de la LIS reclama, por el contrario, la atribución de plenos efectos fiscales a dicho precepto normativo. A mi juicio, esta segunda tesis resulta más acertada por dos motivos: en primera instancia, porque el mencionado artículo 48 se encuentra contenido en la subsección 10.^a de la sección 4.^a del capítulo III del RD de 2010, al que indudablemente se remite el artículo 71.2 de la LIS; y, en segundo lugar, porque la misma se muestra más coherente con la esencia y con las características propias del régimen de consolidación. Entiendo, en este sentido, que la configuración del grupo como sujeto pasivo del IS sustenta la tesis de que, si bien los ingresos financieros asociados al pasivo adquirido se irán percibiendo de forma paulatina, el beneficio que para el grupo representa haber adquirido este por debajo de su valor nominal se materializa y devenga instantáneamente en el momento mismo de la adquisición.

Una última mención en este apartado merece la eliminación de dividendos internos que, a diferencia del resto de eliminaciones derivadas de resultados internos, se caracteriza por practicarse a título definitivo. De este modo, el importe percibido por el socio no figurará en la base imponible consolidada ni en el propio periodo impositivo en que se acuerda la distribución del dividendo ni en uno posterior. Esta conclusión deriva, en primera instancia, de una interpretación literal del artículo 49 del RD 1159/2010, que no prevé expresamente ningún criterio para la incorporación del importe eliminado ni emplea en ningún momento el concepto «diferir». Además, es preciso tomar en consideración dos factores adicionales. Por un lado, que el dividendo que se reparte tiene su origen en unos resultados que ya han tributado efectivamente en sede de la sociedad que lo reparte (o que van a hacerlo, en caso de que se trate de un dividendo a cuenta). La incorporación posterior del mismo a la base imponible consolidada supondría integrar en ella, y consecuentemente someter de nuevo a tributación, un importe que ya figuró en la base imponible del grupo correspondiente al periodo impositivo en que se obtuvieron los beneficios de los que procede, produciéndose así un efecto indeseado de doble imposición. Por otro lado, no cabe duda de que la distribución de un dividendo a favor de otra sociedad del mismo grupo en modo alguno reviste naturaleza de resultado procedente de una operación interna. Tan solo representa un mero traspaso de fondos internos de una entidad a otra.

Bibliografía

- ÁLVAREZ MELCÓN, S. [2003]: «Régimen de consolidación fiscal en el Impuesto sobre Sociedades», *Manual del Impuesto sobre Sociedades*, pág. 864.
- CASTELLANOS RUFO, E. *et alter* [2012]: *Memento práctico. Contable, 2013*, págs. 1.200, 1.211 y 1.212.
- GARCÍA-ROZADO GONZÁLEZ, B. [2008]: «Régimen especial de consolidación fiscal», *Guía del Impuesto sobre Sociedades*, pág. 901.
- LÓPEZ ALBERTS, H. [2000]: *Los grupos de sociedades: régimen tributario y cuentas fiscales consolidadas*, págs. 122, 123 y 436.
- LÓPEZ-SANTACRUZ MONTES, J. A. [2013]: *Memento práctico. Impuesto sobre Sociedades, 2013*, pág. 1.176.
- LÓPEZ-SANTACRUZ MONTES, J. A.; ROS AMORÓS, F. y ORTEGA CARBALLO, E. [2012]: *Memento práctico. Grupos consolidados, 2012-2013*, págs. 117, 118 y 139.
- MARTÍN RODRÍGUEZ, J. G. y AGUILERA MEDIALDEA, J. J. [2013]: *Manual de consolidación contable y fiscal*, págs. 825 y 838.
- PEÑA ÁLVAREZ, F. [1978]: «El grupo de sociedades: su problemática fiscal», *Revista Española de Financiación y Contabilidad*, vol. VII, núms. 23 y 24, pág. 120.
- SERRA SALVADOR, V. M. *et alter* [2011]: *Consolidación contable de grupos empresariales*, págs. 62, 210 y 253.
- SERRANO GUTIÉRREZ, A. [2002]: «El régimen de consolidación fiscal según la L 24/2001», *Impuestos: Revista de doctrina, legislación y jurisprudencia*, vol. 2, pág. 206.