

OTRAS NORMAS APLICABLES A LA CONSOLIDACIÓN II (XIV)

JUAN MIGUEL BÁSCONES RAMOS

*Interventor y Auditor del Estado
Asesor Técnico del Tribunal de Cuentas
Profesor del CEF*

Extracto:

EN el presente trabajo se aborda el estudio del efecto impositivo derivado de los ajustes y eliminaciones practicados para formular las cuentas anuales consolidadas de los grupos mercantiles que tributen individualmente, esto es, que no se hayan acogido al régimen fiscal de los grupos de sociedades.

Palabras clave: combinación de negocios, Impuesto sobre Sociedades, activos por diferencias temporarias deducibles y pasivos por diferencias temporarias imponibles.

OTHER RULES OF COLSOLIDATION II (XIV)

JUAN MIGUEL BÁSCONES RAMOS

*Interventor y Auditor del Estado
Asesor Técnico del Tribunal de Cuentas
Profesor del CEF*

Abstract:

THE present work analyses the tax effects from adjustments and eliminations made for preparing and presentating consolidated financial statements when all the entities of the Group taxes individually.

Keywords: business combination, Income Tax, deferred tax assets for deductible temporary differences and deferred tax liabilities for taxable temporary differences.

Sumario

1. Efecto fiscal por las diferencias a la fecha de adquisición del control entre los valores razonables y los valores contables de los activos y pasivos de la sociedad adquirida.
 - 1.1. Contabilización de los activos y pasivos por impuestos diferidos surgidos en una combinación de negocios.
 - 1.2. Ajustes en los activos por impuestos diferidos de la sociedad adquirida y cambios en los tipos impositivos.
2. Contabilización del efecto impositivo derivado de los ajustes y eliminaciones de consolidación cuando afectan a los activos y pasivos de las sociedades integradas en el conjunto consolidable, si las sociedades tributan individualmente.
 - 2.1. Ajustes y eliminaciones de consolidación por diferencias temporarias que afectan a los activos y pasivos de las sociedades integradas en el conjunto consolidable.
 - 2.2. Efecto impositivo derivado de las diferencias entre el valor consolidado de las inversiones en sociedades dependientes, asociadas y multigrupo, y la base fiscal de dichas inversiones.
 - 2.3. Ajustes y eliminaciones de consolidación que no originan diferencias temporarias.

Bibliografía.

1. EFECTO FISCAL POR LAS DIFERENCIAS A LA FECHA DE ADQUISICIÓN DEL CONTROL ENTRE LOS VALORES RAZONABLES Y LOS VALORES CONTABLES DE LOS ACTIVOS Y PASIVOS DE LA SOCIEDAD ADQUIRIDA

El método de adquisición exige que los activos y pasivos del negocio adquirido se valoren y reconozcan en las cuentas consolidadas a su valor razonable en la fecha en que se adquiere el control, sin más excepciones que las señaladas en el apartado 2.4 c) de la norma de registro y valoración 19.^a del Plan General de Contabilidad (PGC).

En la medida en que la diferencia entre el valor razonable y el valor contable de los activos y pasivos del negocio adquirido no tiene relevancia desde el punto de vista fiscal, surgirán diferencias temporarias ya que el valor de los activos adquiridos y pasivos asumidos reconocido en las cuentas consolidadas (valor razonable) no coincidirá con el valor fiscal de dichos activos y pasivos, que normalmente será el valor por el que figuraban en las cuentas individuales de la sociedad adquirida. En este sentido cabe decir que surgirán:

1. Diferencias temporarias imponibles. Es el supuesto más normal, se da en el caso de que el valor razonable en la fecha de adquisición de un activo sea superior al valor por el que figura en las cuentas individuales de la sociedad adquirida ¹, o bien en el caso de que un pasivo tenga un valor razonable inferior a su valor contable. En estos supuestos, al margen de reconocer la correspondiente plusvalía, hay que reconocer también el pasivo fiscal por un importe igual al resultado de multiplicar el tipo impositivo vigente en el país de la sociedad adquirida por la diferencia entre el valor razonable y contable del activo o pasivo.

Las diferencias temporarias imponibles dan lugar al reconocimiento del correspondiente pasivo fiscal al objeto de reconocer que en los ejercicios siguientes la cuota a pagar a Hacienda será superior al gasto contable por impuesto sobre beneficios. Esto es así porque, tratándose de bienes amortizables, la amortización contable de la plusvalía reconocida no es deducible fiscalmente. Tratándose de bienes no amortizables, porque las eventuales pérdidas por deterioro (hasta el límite de la plusvalía inicialmente reconocida) no son deducibles, o porque en el caso de enajenación del elemento revalorizado, la ganancia fiscal será superior a la reconocida contablemente.

El reconocimiento del pasivo fiscal asociado a una diferencia temporaria imponible tiene por efecto reducir el valor razonable del patrimonio de la sociedad dependiente, lo que afecta al cálculo del fondo de comercio, incrementando su importe.

¹ Insistimos en el hecho de que lo normal será que el valor fiscal coincida con el valor contable, si bien esto no siempre será así, aunque en esos casos en las cuentas individuales figurará el correspondiente activo o pasivo fiscal.

EJEMPLO 1:

La sociedad «X» adquiere el 80 por 100 del capital y derechos de voto de la sociedad «Y» el 31 de diciembre de 20X0 por importe de 1.000 u.m. En la citada fecha el patrimonio contable de la sociedad «Y» asciende a 1.100 u.m., si bien se aprecia una plusvalía en un activo de 50 u.m. ya que su valor contable es de 20 y su valor razonable de 70 u.m. Se sabe que el tipo del Impuesto sobre Sociedades es del 30 por 100.

Solución:

A los efectos del cálculo del fondo de comercio, se ha de reconocer la plusvalía en el activo por importe de 50 u.m., y también el pasivo fiscal asociado cuyo importe asciende a 15 u.m. Por tanto, el valor razonable del patrimonio de la sociedad «Z» asciende a 1.135 u.m., resultado de sumar al patrimonio contable, 1.100 u.m., la plusvalía en el activo, 50 u.m., y restar el pasivo fiscal de 15 u.m.

El fondo de comercio asciende, por tanto, a 92 u.m. según resulta de los siguientes cálculos:

(+) a) Contraprestación transferida	1.000
(-) b) 80% s/Valor razonable de los activos netos identificables a fecha de adquisición	(908)
b1) 80% s/Patrimonio neto contable «Y» a fecha adquisición (80% s/1.100)	
b2) 80% s/Plusvalías/Minusvalías de activos netos identificables [80% s/(50 – 15)]	
(=) Diferencia de primera consolidación (fondo de comercio de consolidación)	92

La única excepción, en combinaciones de negocios, al reconocimiento del pasivo fiscal correspondiente a una diferencia temporaria imponible se refiere al reconocimiento inicial del fondo de comercio de consolidación. En efecto, pese a que el fondo de comercio de consolidación tenga una base fiscal de cero euros, no se reconoce en cuentas consolidadas el correspondiente pasivo fiscal (apartado 2.2 de la NRV 13.^a)

- Diferencias temporarias deducibles. Se da en el caso de que el valor razonable de un activo sea inferior al valor por el que figura en la contabilidad de la sociedad adquirida, o bien cuando el valor razonable de un pasivo sea superior a su valor contable. Lo normal es que no surjan diferencias temporarias deducibles como consecuencia de una combinación de negocios, sobre todo tratándose de activos, porque las minusvalías existentes normalmente ya se habrán recogido en la contabilidad individual de la sociedad dependiente.

En estos supuestos, al margen de reconocer la correspondiente minusvalía, hay que reconocer también el activo fiscal, siempre que sea probable la obtención de bases fiscales

imponibles futuras, por un importe igual al resultado de multiplicar el tipo impositivo vigente en el país de la sociedad adquirida por la diferencia entre el valor razonable y contable del activo o pasivo.

El reconocimiento del activo fiscal asociado a una diferencia temporaria deducible tiene por efecto incrementar el valor razonable del patrimonio de la sociedad dependiente lo que afecta al cálculo del fondo de comercio, disminuyendo su importe.

EJEMPLO 2:

La sociedad «X» adquiere el 80 por 100 del capital y derechos de voto de la sociedad «Y» el 31 de diciembre de X0 por importe de 1.000 u.m. En la citada fecha el patrimonio contable de la sociedad «Y» asciende a 1.100 u.m. si bien se aprecia la existencia de un empréstito cupón cero a cinco años de nominal 500 euros, emitido hace dos años a un tipo de interés del 5 por 100 anual, cuando el tipo de interés de mercado comparable actual es del 2 por 100. El empréstito figura correctamente contabilizado a su coste amortizado por importe de 551 euros ² si bien la bajada de los tipos de interés hace que su valor razonable actual sea de 601 euros ³.

Solución:

A los efectos del cálculo del fondo de comercio, se ha de reconocer la minusvalía en el pasivo por importe de 50 u.m. provocada por la disminución de los tipos de interés y también el activo fiscal asociado cuyo importe asciende a 15 u.m. Por tanto, el valor razonable del patrimonio de la sociedad «Z» asciende a 1.065 u.m., resultado de restar al patrimonio contable, 1.100 u.m., la minusvalía en el empréstito, 50 u.m., y sumar el activo fiscal asociado a dicha minusvalía de 15 u.m.

El fondo de comercio asciende, por tanto, a 148 u.m. según resulta de los siguientes cálculos:

(+) a) Contraprestación transferida	1.000
(-) b) 80% s/Valor razonable de los activos netos identificables a fecha de adquisición	(852)
b1) 80% s/Patrimonio neto contable «Y» a fecha adquisición (80% s/1.100)	
b2) 80% s/Plusvalías/Minusvalías de activos netos identificables [80% s/(-50 + 15)]	
(=) Diferencia de primera consolidación (fondo de comercio de consolidación)	148

² El importe a los efectos de una mejor comprensión se ha redondeado a la unidad $[500 \times (1,05 \times 1,05) = 551,25]$.

³ El importe a los efectos de una mejor comprensión se ha redondeado a la unidad $[500 \times (1,05)^5 / (1,02)^3 = 601,33]$.

1.1. Contabilización de los activos y pasivos por impuestos diferidos surgidos en una combinación de negocios

Existen varias opciones para contabilizar las plusvalías/minusvalías que surgen con motivo de una combinación de negocios y los pasivos/activos por impuestos diferidos asociados. En el presente trabajo vamos a proceder (en el caso de plusvalías), antes del asiento de eliminación inversión-patrimonio neto, a revalorizar el elemento patrimonial por el importe de la plusvalía existente a la fecha de la combinación de negocios con abono a la cuenta (479) «Pasivo por diferencias temporarias imponibles» por el importe correspondiente al resultado de multiplicar el tipo impositivo por el importe de la plusvalía; y con abono, por el resto, a una cuenta de reservas de la sociedad dependiente. Posteriormente, reconoceremos la amortización del elemento contra resultados de la sociedad dependiente, si es la del propio ejercicio, o contra reservas si es la amortización de ejercicios anteriores; cancelando el pasivo fiscal reconocido contra resultados y contra la cuenta de reservas en la que se anotó la plusvalía neta.

EJEMPLO 3:

Minusvalía en empréstito y reconocimiento de activo intangible por arrendamiento

La sociedad «X» adquirió el 30 de junio de 20X0 el 80 por 100 del capital y los derechos de voto de la sociedad «Z» por un precio de 1.000 u.m. En la citada fecha el patrimonio contable de «Z» ascendía a 1.200 u.m. (Capital: 1.000. Reservas: 100. Resultado del ejercicio: 100). Se aprecia que un empréstito cupón cero de nominal 200 u.m. emitido al 8 por 100 hace dos años, el 30 de junio de 20X-2, y amortizable el 30 de junio de 20X3 figura en contabilidad por su coste amortizado de 233,28 u.m. La consultora que asesora la operación estima que ante la bajada de tipos de interés, actualmente al 3 por 100, el valor razonable del empréstito asciende, aproximadamente, a 268,92 u.m.

Se sabe además que la sociedad «Z» es arrendataria del edificio en el que están situadas sus oficinas comerciales. Al contrato de arrendamiento le restan cinco años de vigencia ascendiendo el precio pactado a 100 u.m./año. El mercado de alquiler ha experimentado una importante subida de precios en los últimos años, de forma que en la actualidad se estima que el precio de mercado de un alquiler similar sería de 123,1 u.m. El tipo de interés de descuento para operaciones similares es del 5 por 100.

Las cuentas de patrimonio de «Z» y «X» a 31 de diciembre de 20X0 y 31 de diciembre de 20X1 presentaban los siguientes saldos:

	31-12-20X0	31-12-20X1	31-12-20X0	31-12-20X1
	Sociedad «Z»	Sociedad «Z»	Sociedad «X»	Sociedad «X»
Capital	1.000	1.000	2.000	2.000
Reservas	100	250	700	850
Resultado	150	50	150	60

.../...

.../...

Se pide:

Ajustes y eliminaciones para formular las cuentas consolidadas de los ejercicios 20X0 y 20X1.

Solución:

Ante la bajada de los tipos de interés, a la fecha de la combinación de negocios el valor razonable del empréstito emitido por la sociedad «Z» es superior en 35,64 u.m. (268,92 – 233,28) a su valor contable. En cuentas consolidadas, al objeto de calcular el fondo de comercio, hay que valorar el empréstito a 268,92 reconociendo una minusvalía de 35,64 u.m., si bien, como la base fiscal del empréstito sigue siendo de 233,28, hay que reconocer también un activo fiscal por 10,69 u.m.

A partir de la fecha de la combinación de negocios, y en tanto que los tipos de interés no suban del 3 por 100, en cuentas consolidadas aplicaremos dicho tipo lo que supone un ajuste en los gastos financieros contabilizados, que hay que disminuirlos. De esta forma el activo fiscal se va cancelando cada ejercicio por un importe equivalente al resultado de multiplicar el tipo impositivo por la diferencia entre el gasto financiero contabilizado por «Z» y el que corresponde aplicando el tipo de interés del 3 por 100⁴.

El valor razonable del patrimonio de la sociedad «Z» asciende el 30 de junio de 20X0 a 1.245,05 u.m. En efecto, el patrimonio contable asciende a 1.200 u.m., al que habría que aplicar la minusvalía en el empréstito por importe de 35,64 u.m. y el activo fiscal asociado cuyo importe es de 10,69 u.m. (30% de 35,64 u.m.) más la plusvalía derivada del activo intangible de 100 u.m. y su pasivo fiscal asociado de 30 u.m.

Por tanto, la diferencia de primera consolidación arroja un fondo de comercio positivo por importe de 3,96 u.m. según resulta de los siguientes cálculos:

(+) a) Contraprestación transferida	1.000
(-) b) 80% s/Valor razonable de los activos netos identificables a fecha de adquisición	(996,04)
b1) 80% s/Patrimonio neto contable a fecha adquisición [80% s/(1.000 + 100 + 100)]	
b2) 80% s/Minusvalías de pasivos netos identificables[80% s/(-35,64 + 10,69)]	
b3) 80% s/Plusvalías activos netos identificables [80% s/ (100 – 30)]	
(=) Diferencia de primera consolidación (fondo de comercio)	3,96

EJERCICIO 20X0

Por el reconocimiento de la minusvalía en el empréstito.

⁴ Insistimos que esto es así en tanto que no suban los tipos de interés.

.../...



.../...

Ajuste en balance de situación agregado:

Concepto	Debe	Haber
Reservas de «Z» (por la minusvalía en empréstito)	24,95	
Activo por diferencias temporarias deducibles	10,69	
Obligaciones y bonos		35,64

La sociedad «Z» ha contabilizado en el segundo semestre del ejercicio 20X0 unos gastos financieros, calculados al 8 por 100, de 9,15 u.m. Sin embargo, a los efectos del grupo los gastos financieros se deben calcular al 3 por 100 lo que supone que su saldo debe ser de 4 u.m. (resultado de aplicar al valor razonable del empréstito a 30 de junio de 20X0 que es de 268,92, el tipo impositivo del 3%)⁵. Se debe proceder, por tanto, a incrementar el resultado antes de impuestos en 5,15 u.m. minorando la cuenta de obligaciones y bonos. La disminución del beneficio antes de impuestos en 5,15 u.m. hace que el gasto por Impuesto sobre Sociedades se incremente en 1,545 u.m. (30% de 5,15), cancelándose en dicho importe el activo fiscal inicialmente reconocido, por lo que el beneficio después de impuestos finalmente se incrementa en 3,605 u.m.

Ajuste en balance de situación agregado:

Concepto	Debe	Haber
Obligaciones y bonos	5,15	
Activo por diferencias temporarias deducibles (30% s/5,15)		1,545
Resultado del ejercicio («Z»)		3,605

Ajuste en la cuenta de pérdidas y ganancias agregada:

Concepto	Debe	Haber
Saldo del resultado del ejercicio («Z»)	3,605	
Impuesto sobre beneficios (impuesto diferido)	1,545	
Intereses de obligaciones y bonos		5,15

Por el reconocimiento del activo intangible derivado del arrendamiento.

Ajuste en balance de situación agregado:

Concepto	Debe	Haber
Activo intangible	100	
Reservas de «Z» (por reconocimiento de activo intangible)		70
Pasivo por diferencias temporarias imponibles		30

⁵ $268,92 \times [(1,03)^{0,5} - 1]$.

.../...

.../...

Por la amortización del citado activo intangible correspondiente al segundo semestre cuyo importe asciende a 10 u.m. ($100/5 \text{ años} \times 6 \text{ meses}/12 \text{ meses}$).

Ajuste en balance de situación agregado:

Concepto	Debe	Haber
Resultado del ejercicio («Z»)	7	
Pasivo por diferencias temporarias imponibles	3	
Amortización acumulada del inmovilizado intangible		10

Ajuste en la cuenta de pérdidas y ganancias agregada:

Concepto	Debe	Haber
Amortización del inmovilizado intangible	10	
Impuesto sobre beneficios (diferido)		3
Saldo del resultado del ejercicio («Z»)		7

Por el asiento de eliminación inversión-patrimonio neto.

Ajuste en balance de situación agregado:

Concepto	Debe	Haber
Capital («Z»)	1.000,00	
Reservas («Z»)	100,00	
Resultado del ejercicio («Z»)	100,00	
Fondo de comercio	3,96	
Reservas de «Z» [por la minusvalía en el empréstito (-24,95) y plusvalía en activo intangible (70)]	45,05	
Participación en «Z» de «X»		1.000,00
Intereses de socios externos [20% s/(1.000 + 100 + 100 + 45,05)]		249,01

Por la imputación de los resultados de «Z». Únicamente son resultados los que proceden de ingresos y gastos devengados después de la combinación de negocios, esto es, después del 30 de junio de 20X0. Los citados resultados, que ascienden a 50 u.m. según las cuentas individuales de «Z», se han incrementado en 3,605 u.m. por el ajuste, neto del efecto fiscal, de los gastos financieros del empréstito; y se han minorado en 7 u.m. por la amortización del intangible, neta también del efecto fiscal.

Ajuste en balance de situación agregado:

Concepto	Debe	Haber
Resultado del ejercicio («Z»)	46,605	
		.../...

.../...

.../...

Concepto	Debe	Haber
.../...		
Resultado del ejercicio («X»)		37,284
Resultado atribuido a los socios externos		9,321

Ajuste en la cuenta de pérdidas y ganancias agregada:

Concepto	Debe	Haber
Saldo resultado del ejercicio («X»)	37,284	
Saldo resultado atribuido a los socios externos	9,321	
Saldo resultado del ejercicio («Z»)		46,605

Por tanto, las cuentas de patrimonio del grupo «XZ» a 31 de diciembre de 20X0 presentarían los siguientes saldos:

- Capital: 2.000 u.m.
- Reservas: 700 u.m.
- Resultado del ejercicio atribuible a la sociedad dominante («X»): 187,284 u.m.
- Socios externos: 249,01.
- Resultado atribuido a los socios externos: 9,321.

EJERCICIO 20X1

Por el reconocimiento de la minusvalía en el empréstito.

Ajuste en balance de situación agregado:

Concepto	Debe	Haber
Reservas de «Z» (por la minusvalía en empréstito)	24,95	
Activo por diferencias temporarias deducibles	10,69	
Obligaciones y bonos		35,64

Por el ajuste practicado en el ejercicio anterior por los gastos financieros del segundo semestre contabilizados por «Z» al 8 por 100 cuando a efectos del grupo debe hacerse al 3 por 100.

Ajuste en balance de situación agregado:

Concepto	Debe	Haber
Obligaciones y bonos	5,15	
Activo por diferencias temporarias deducibles (30% s/5,15)		1,545
Reservas de «Z» (por la minusvalía en empréstito)		3,605

.../...

.../...

La sociedad «Z» ha contabilizado en el ejercicio 20X1 unos gastos financieros, calculados al 8 por 100, de 19,39 u.m. Sin embargo, a los efectos del grupo los gastos financieros se deben calcular al 3 por 100 lo que supone que su saldo debe ser de 8,18 u.m. Se debe proceder, por tanto, a incrementar el resultado antes de impuestos en 11,21 u.m., minorando la cuenta de obligaciones y bonos, lo que hace que suba el gasto por Impuesto sobre Sociedades en 3,363 u.m. (30% de 11,21 u.m.), cancelándose en dicho importe el activo fiscal inicialmente reconocido.

Ajuste en balance de situación agregado:

Concepto	Debe	Haber
Obligaciones y bonos	11,21	
Activo por diferencias temporarias deducibles (30% s/11,21)		3,363
Resultado del ejercicio («Z»)		7,847

Ajuste en la cuenta de pérdidas y ganancias agregada:

Concepto	Debe	Haber
Saldo del resultado del ejercicio («Z»)	7,847	
Impuesto sobre beneficios (impuesto diferido)	3,363	
Intereses de obligaciones y bonos		11,21

Por el reconocimiento del activo intangible derivado del arrendamiento.

Ajuste en balance de situación agregado:

Concepto	Debe	Haber
Activo intangible	100	
Reservas de «Z» (por reconocimiento de activo intangible)		70
Pasivo por diferencias temporarias imponibles		30

Por la amortización del citado activo intangible correspondiente al segundo semestre del ejercicio 20X0 (contra reservas) y del ejercicio 20X1 (contra resultados) cuyo importe asciende a 30 u.m. ($100/5 \text{ años} \times 1,5 \text{ años}$).

Ajuste en balance de situación agregado:

Concepto	Debe	Haber
Resultado del ejercicio («Z»)	14	
Reservas de «Z» (por reconocimiento de activo intangible)	7	
Pasivo por diferencias temporarias imponibles	9	
Amortización acumulada del inmovilizado intangible		30

.../...

.../...

Ajuste en la cuenta de pérdidas y ganancias agregada:

Concepto	Debe	Haber
Amortización del inmovilizado intangible	20	
Impuesto sobre beneficios (diferido)		6
Saldo del resultado del ejercicio («Z»)		14

Por el asiento de eliminación inversión-patrimonio neto.

Ajuste en balance de situación agregado:

Concepto	Debe	Haber
Capital («Z»)	1.000,00	
Reservas («Z»)	250,00	
Fondo de comercio	3,96	
Reservas de «Z» [por la minusvalía en el empréstito (-24,95 + 3,605) y la plusvalía en el intangible (70 - 7)]	41,655	
Participación en «Z» de «X»		1.000,00
Intereses de socios externos [20% s/(1.000 + 250 + 41,655)]		258,331
Reservas en sociedades consolidadas [80% s/[250 + 41,655 - (200 + 45,05)]]		37,284

Por la imputación de los resultados de «Z». Los citados resultados, que ascienden a 50 u.m. según cuentas individuales, se han incrementado en 7,847 u.m. por el ajuste, neto del efecto fiscal, de los gastos financieros del empréstito; y se han minorado en 14 u.m. por la amortización, neta del efecto fiscal, del activo intangible.

Ajuste en balance de situación agregado:

Concepto	Debe	Haber
Resultado del ejercicio («Z»)	43,847	
Resultado atribuido a los socios externos		8,7694
Resultado del ejercicio («X»)		35,0776

Ajuste en la cuenta de pérdidas y ganancias agregada:

Concepto	Debe	Haber
Saldo resultado del ejercicio («X»)	35,0776	
Saldo resultado atribuido a los socios externos	8,7694	
Saldo resultado del ejercicio («Z»)		43,847

Por tanto, las cuentas de patrimonio del grupo «XZ» a 31 de diciembre de 20X1 presentarían los siguientes saldos:

.../...

.../...

- Capital: 2.000 u.m.
- Reservas: 850 u.m.
- Reservas en sociedades consolidadas: 37,284 u.m.
- Resultado del ejercicio atribuible a la sociedad dominante («X»): 95,0776 u.m.
- Intereses de socios externos: 258,331 u.m.
- Resultado atribuido a los socios externos: 8,7694 u.m.

1.2. Ajustes en los activos por impuestos diferidos de la sociedad adquirida y cambios en los tipos impositivos

En la normativa vigente hasta la aprobación del Real Decreto 1159/2010 se establecía que si en la fecha de la combinación de negocios había en la sociedad adquirida diferencias temporarias deducibles que no reunían los requisitos para la contabilización de los correspondientes activos por impuestos diferidos, si posteriormente dichos requisitos se cumplían, el activo fiscal que surgía, afectaba al cálculo del fondo de comercio de consolidación, disminuyéndolo. No obstante lo anterior, en el último párrafo del apartado 68 de la versión de 2004 de la Norma Internacional de Información Financiera (NIIF) 3 se establecía que esto era así solo si el fondo de comercio era positivo de forma que el ajuste no se producía si era negativo o si como consecuencia del mismo este pasaba a serlo. En este último caso, el ajuste en el fondo de comercio se realizaría en el importe que hiciese que su saldo fuese nulo, es decir, que el ajuste no podía ocasionar un fondo de comercio negativo a imputar a la sociedad dominante en la cuenta de pérdidas y ganancias consolidada.

El Real Decreto 1159/2010 regula este aspecto concreto en su artículo 73 y modifica el apartado 4 de la norma de registro y valoración 13.^a «Impuesto sobre beneficios» recogiendo los criterios contenidos en la nueva Norma Internacional de Contabilidad (NIC) 12. En el nuevo tratamiento contable ⁶ se hace la precisión de que si la sociedad adquirida presentaba antes de la combinación diferencias temporarias deducibles que no era probable su realización posterior, ni siquiera con motivo de la combinación de negocios y, si posteriormente, en contra de lo inicialmente estimado, se considera que habrá beneficios futuros que permitan recuperar dichas diferencias temporarias, se habrá de disminuir el fondo de comercio previamente reconocido (a nuestro juicio con cargo a la correspondiente cuenta de activos por impuestos diferidos), pero únicamente si no ha pasado ya el periodo de contabilidad provisional de 12 meses (párrafo 45 de la NIIF 3 de 2008); y todo ello es así si el ajuste resulta de la circunstancia de disponer de nueva información sobre hechos que ya existían a la

⁶ Véase el trabajo de BÁSCONES RAMOS, Juan Miguel, «Consolidación de estados financieros. Análisis de las principales modificaciones introducidas por el Real Decreto 1159/2010». *Revista Española de Control Externo* n.º 36 (septiembre 2010).

fecha de compra. En este caso, si como consecuencia de la disminución del fondo de comercio, este llegara a ser negativo, se reconocerá igualmente dicho fondo de comercio negativo imputándose a resultados de la sociedad dominante.

A nuestro juicio, en el caso descrito en el párrafo anterior, la disminución del fondo de comercio ha de hacerse con cargo a la propia cuenta de activos por impuestos diferidos, lo que supone un cambio respecto a la regulación anterior. En efecto, en la redacción del apartado 4 de la norma de registro y valoración 13.ª del PGC anterior al Real Decreto 1159/2010, se establecía la precisión, ahora desaparecida, de que la disminución del fondo de comercio debería lucir como un gasto en la cuenta de pérdidas y ganancias ⁷.

En estos casos el ajuste del fondo de comercio será por un importe igual al resultante de multiplicar el tipo impositivo por el importe de la diferencia temporaria deducible, en la parte de esta que corresponde a la sociedad dominante.

Fuera del caso comentado, es decir, si el reconocimiento de los activos por impuestos diferidos se produce pasado el periodo de 12 meses contado desde la fecha de la combinación, o dentro de dicho periodo pero por circunstancias que no existían a dicha fecha, el reconocimiento del activo fiscal se deberá hacer contra resultados y dicho ajuste no afectará al fondo de comercio de consolidación.

Asimismo, y en contra de lo que disponía la versión de 2004 de la NIC 12, si en el caso anteriormente descrito los tipos impositivos subieran o bajarán con posterioridad al periodo de 12 meses desde la fecha de la combinación, los ajustes correspondientes en el activo por impuesto diferido no afectarían al fondo de comercio inicialmente reconocido. A mi juicio, este también sería el tratamiento adecuado si la subida o bajada de tipos se produjera dentro del periodo de 12 meses, ya que no cabría considerar que el cambio de valor de los activos y pasivos fiscales se produce por circunstancias que ya existían a la fecha de adquisición del negocio.

2. CONTABILIZACIÓN DEL EFECTO IMPOSITIVO DERIVADO DE LOS AJUSTES Y ELIMINACIONES DE CONSOLIDACIÓN CUANDO AFECTAN A LOS ACTIVOS Y PASIVOS DE LAS SOCIEDADES INTEGRADAS EN EL CONJUNTO CONSOLIDABLE, SI LAS SOCIEDADES TRIBUTAN INDIVIDUALMENTE

2.1. Ajustes y eliminaciones de consolidación por diferencias temporarias que afectan a los activos y pasivos de las sociedades integradas en el conjunto consolidable

Conviene señalar que los ajustes y eliminaciones por operaciones internas originan diferencias temporarias en la medida en que con dichas eliminaciones y ajustes se corrijan, a los efectos contables, el valor de activos y pasivos y, sin embargo, su valor fiscal no se vea alterado. En esos casos surgirán en cuentas consolidadas activos o pasivos por diferencias temporarias por el importe que

⁷ Véase el trabajo de SALVADOR MONTIEL, María Dolores en «Nuevo PGC: la regulación contable del impuesto sobre beneficios y las combinaciones de negocio». *CISS Técnica Contable* n.º 708 (mayo 2008).

resulta de aplicar el tipo impositivo a la diferencia entre el valor por el que figuran en cuentas consolidadas los activos y pasivos, y su valor fiscal.

Surgen activos fiscales si, como consecuencia del ajuste o eliminación que hemos practicado, el valor contable de un activo es inferior a su valor fiscal o si, por el contrario, el valor contable de un pasivo es superior a su valor fiscal.

Surgen pasivos fiscales si, como consecuencia del ajuste o eliminación que hemos practicado, el valor contable de un activo es superior a su valor fiscal o si, por el contrario, el valor contable de un pasivo es inferior a su valor fiscal.

Para la valoración de las diferencias temporarias derivadas de los ajustes y eliminaciones de consolidación se tendrá en cuenta el tipo impositivo de la sociedad que en sus cuentas individuales contabilizó el resultado que es objeto de ajuste para formular las cuentas consolidadas, esto es, el tipo impositivo de la sociedad que ha transmitido el bien o ha prestado el servicio.

EJEMPLO 4:

Contabilización del efecto impositivo derivado de la eliminación de resultados por operaciones internas de existencias e inmovilizado depreciable

Las sociedades «A» y «B» forman un grupo de sociedades. El 1 de enero del ejercicio X8 la sociedad «B» vendió a «A» un elemento de transporte. El precio de venta pactado fue de 80 u.m. si bien el valor neto contable del elemento era de 100 u.m. La vida útil residual del elemento de transporte a 1 de enero de X8 se estima en cinco años por lo que el porcentaje de amortización que aplica la sociedad «A» es del 20 por 100.

En el ejercicio X8 la sociedad «B» vendió a «A» mercaderías. El precio de venta pactado fue de 100 u.m. si bien el valor de adquisición para «B» fue de 80 u.m. La sociedad «A» ha vendido a terceros ajenos al grupo un 60 por 100 de dichas mercaderías en X8 y el resto en X9.

Solución:

La sociedad «B» ha contabilizado en el ejercicio X8 una pérdida por la venta del elemento de transporte de 20 u.m. Desde el punto de vista del grupo, el resultado de esta operación hay que imputarlo a cada uno de los cinco ejercicios siguientes al mismo ritmo con el que se amortiza el elemento de transporte, esto es, a razón de 4 u.m./año. De esta forma en el ejercicio X8 eliminaremos, del resultado de la operación, 16 u.m.; diferencia entre el resultado contabilizado por «B», y el resultado realizado para el grupo, 4 u.m. (20% de 20). Simultáneamente reconoceremos el correspondiente pasivo fiscal por importe de 4,8 u.m., resultado de aplicar el tipo impositivo del 30 por 100 a la diferencia a 31 de diciembre de X8 entre el valor contable del elemento de transporte que asciende a 80 u.m. y el valor fiscal que asciende a 64 u.m.

.../...

.../...

En cada uno de los siguientes cuatro ejercicios incorporaremos al resultado consolidado unas pérdidas de 4 u.m., diferencia entre el gasto por amortización que figura en las cuentas individuales de 16 u.m. (20% de 80 u.m.) y el gasto por amortización real para el grupo que asciende a 20 u.m. (20% de 100 u.m.). Simultáneamente cancelaremos el pasivo fiscal a razón de 1,2 u.m./año (30% de 4 u.m.).

En cuanto a las mercaderías, la sociedad «B» ha contabilizado en el ejercicio X8 un resultado de 20 u.m. Desde el punto de vista del grupo, por esta operación hay que imputar 12 u.m. (el 60%) al ejercicio X8, y el resto, 8 u.m. (40%), al ejercicio X9. La eliminación del resultado en el ejercicio X8 se hace contra la cuenta de existencias, que sin embargo no ve modificada su base fiscal. Se produce por tanto en el ejercicio X8 una diferencia temporaria deducible que revertirá al ejercicio siguiente.

EJERCICIO X8

Por la eliminación del resultado no realizado correspondiente al elemento de transporte cuyo importe asciende a 16 u.m.

Ajuste en balance de situación agregado:

Concepto	Debe	Haber
Elementos de transporte	20	
Amortización acumulada inmovilizado material		4
Resultado del ejercicio («B»)		16

Por el reconocimiento del pasivo fiscal como consecuencia de que el valor contable del elemento, después del ajuste, asciende a 80 u.m., y sin embargo la base fiscal del mismo es de 64 u.m.

Ajuste en balance de situación agregado:

Concepto	Debe	Haber
Resultado del ejercicio («B») (30% s/16)	4,8	
Pasivo por diferencias temporarias imponibles		4,8

Ajuste en la cuenta de pérdidas y ganancias agregada:

Concepto	Debe	Haber
Saldo del resultado del ejercicio («B»)	11,2	
Impuesto sobre beneficios (impuesto diferido)	4,8	
Amortización del elemento de transporte	4,0	
Pérdidas procedentes del inmovilizado material		20

.../...

.../...

Por la eliminación del resultado no realizado de las mercaderías cuyo importe asciende a 8 u.m.

Ajuste en balance de situación agregado:

Concepto	Debe	Haber
Resultado del ejercicio («B»)	8	
Existencias		8

Por el reconocimiento del activo fiscal como consecuencia de que las existencias figuran en el consolidado por 32 u.m. cuando su base fiscal es de 40 u.m.

Ajuste en balance de situación agregado:

Concepto	Debe	Haber
Activo por diferencias temporarias deducibles (30% s/8)	2,4	
Resultado del ejercicio («B»)		2,4

Por el ajuste en la cuenta de variación de existencias y la disminución del gasto por Impuesto sobre Sociedades.

Ajuste en la cuenta de pérdidas y ganancias agregada:

Concepto	Debe	Haber
Variación de existencias (existencias finales)	8	
Saldo del resultado del ejercicio («B»)		5,6
Impuesto sobre beneficios (impuesto diferido)		2,4

EJERCICIO X9

Por la incorporación al resultado del grupo de la pérdida por la venta del elemento de transporte que se entiende realizada en este ejercicio, cuyo importe asciende a 4 u.m. y los ajustes en la cuenta de amortización acumulada y del elemento de transporte.

Ajuste en balance de situación agregado:

Concepto	Debe	Haber
Elemento de transporte	20	
Resultado del ejercicio («B»)	4	
Amortización acumulada inmovilizado material		8
Reservas («B»)		16

.../...

.../...

Por el reconocimiento del pasivo fiscal que surgió en el consolidado del ejercicio anterior.

Ajuste en balance de situación agregado:

Concepto	Debe	Haber
Reservas («B»)	4,8	
Pasivo por diferencias temporarias imponibles (30% s/16)		4,8

Por la cancelación del pasivo fiscal como consecuencia de la incorporación al resultado consolidado de 4 u.m.

Ajuste en balance de situación agregado:

Concepto	Debe	Haber
Pasivo por diferencias temporarias imponibles (30% s/4)	1,2	
Resultado del ejercicio («B»)		1,2

Ajuste en la cuenta de pérdidas y ganancias agregada:

Concepto	Debe	Haber
Amortización del elemento de transporte	4	
Impuesto sobre beneficios (impuesto diferido)		1,2
Saldo del resultado del ejercicio («B»)		2,8

Por la incorporación del resultado eliminado en X8 por la venta de las mercaderías que se entiende realizado este ejercicio.

Ajuste en balance de situación agregado:

Concepto	Debe	Haber
Reservas («B»)	8	
Resultado del ejercicio («B»)		8

Por el reconocimiento del activo fiscal que surgió en el consolidado del ejercicio anterior.

Ajuste en balance de situación agregado:

Concepto	Debe	Haber
Activo por diferencias temporarias deducibles (30% s/8)	2,4	
Reservas («B»)		2,4

.../...

.../...

Por la cancelación del activo fiscal como consecuencia de la incorporación del beneficio eliminado en X8.

Ajuste en balance de situación agregado:

Concepto	Debe	Haber
Resultado del ejercicio («B»)	2,4	
Activo por diferencias temporarias deducibles (30% s/8)		2,4

Ajuste en la cuenta de pérdidas y ganancias agregada:

Concepto	Debe	Haber
Saldo del resultado del ejercicio («B»)	5,6	
Impuesto sobre beneficios (impuesto diferido)	2,4	
Variación de existencias (existencias iniciales)		8

2.2. Efecto impositivo derivado de las diferencias entre el valor consolidado de las inversiones en sociedades dependientes, asociadas y multigrupo, y la base fiscal de dichas inversiones ⁸

La regulación la encontramos en el artículo 72 del reglamento que establece que la diferencia entre la base fiscal de una participación en una sociedad dependiente, multigrupo o asociada y su valor contable consolidado constituirá una diferencia temporaria en cuentas consolidadas cuando pueda dar lugar a importes imponibles o deducibles al enajenarse dicha inversión o revertir la diferencia temporaria por pérdidas o deterioro.

A estos efectos, se considerará como valor contable consolidado:

- a) En el caso de participaciones en dependientes consolidadas por integración global: el valor de los activos y pasivos de la sociedad dependiente reconocidos en el balance consolidado, deducida la participación de socios externos.
- b) En el caso de sociedades consolidadas por integración proporcional: el valor neto de los activos y pasivos de la entidad consolidada reconocidos en el balance consolidado.
- c) En el caso de sociedades a las que se aplique el procedimiento de puesta en equivalencia: el saldo de la cuenta donde se recoge dicha participación.

⁸ Véase el trabajo de BÁSCONES RAMOS, Juan Miguel en el capítulo 14 del libro *Normas de consolidación. Comentarios y casos prácticos*. CEF (2011).

La diferencia entre el valor contable consolidado de una participación y su base fiscal surgirá principalmente como consecuencia del efecto conjunto que se deriva de:

- a) La existencia de resultados acumulados generados desde la fecha de adquisición por la participada.
- b) Dedicaciones fiscales asociadas a la inversión.
- c) La diferencia de conversión.

Dichas diferencias se compensarán a medida que converja el valor contable y la base fiscal, lo que tendrá lugar, entre otros casos, por el reparto de dividendos, la venta de la participación, pérdidas acumuladas de la participada o la reversión del saldo de la diferencia de conversión.

Los activos y pasivos por impuestos diferidos anteriores se reconocerán utilizando la partida o partidas que correspondan, atendiendo a su origen, ya sean pérdidas y ganancias, reservas, ajustes valorativos, diferencias de conversión u otra partida.

No obstante lo señalado en el epígrafe anterior, el apartado 4 del artículo 72 establece que las diferencias temporarias por diferencias entre el valor consolidado de una participada y su base fiscal no se reconocerán en los siguientes supuestos:

- a) En el caso de diferencias imponibles, si la inversora puede controlar el momento de la reversión de la diferencia y además es probable que tal diferencia no revierta en un futuro previsible.
- b) En el caso de diferencias deducibles, si se espera que dicha diferencia no revierta en un futuro previsible y no sea probable que la empresa disponga de ganancias fiscales futuras en cuantía suficiente.

En este sentido, es necesario destacar el contenido del párrafo 40 de la NIC 12 que señala que: «Puesto que la dominante tiene poder para establecer la política de dividendos de su dependiente, será capaz también de controlar el momento de la reversión de las diferencias temporarias asociadas con la inversión (entre las que figuran no solo las diferencias temporarias derivadas de ganancias no distribuidas, sino también las reconocidas con eventuales diferencias de conversión). Además, con frecuencia podría ser muy difícil estimar la cuantía de impuestos a pagar cuando las diferencias temporarias reviertan. Por tanto, cuando la dominante haya estimado que estas ganancias no serán objeto de distribución en un futuro previsible, no procederá a reconocer un pasivo por impuestos diferidos. Las mismas consideraciones se aplicarán en el caso de las sucursales».

A tenor de lo señalado anteriormente, **nuestra opinión es que la diferencia entre el valor consolidado de la inversión en una sociedad dependiente y su base fiscal no tiene efecto impositivo, es decir, que no hemos de proceder al reconocimiento de ningún pasivo fiscal por dicha diferencia. La única excepción vendría dada por el hecho de que haya una previsión de venta de la participación en la dependiente.** Solo en este último caso, si hubiese una previsión de vender la participación en la dependiente, sí deberíamos plantearnos la posibilidad de reconocer el correspondiente pasivo fiscal.

Al objeto de cuantificar el importe del pasivo fiscal derivado de la diferencia temporaria imponible entre la base fiscal y el valor consolidado de la inversión en una sociedad dependiente sobre la que hay una previsión de venta, hay que tener muy en cuenta lo dispuesto en el artículo 30 del Real Decreto Legislativo 4/2004. El citado artículo establece una deducción del 100 por 100 de la cuota correspondiente a los dividendos procedentes del reparto de beneficios, o de la renta derivada de la venta de acciones por la parte de dicha renta correspondiente a beneficios no distribuidos de la participada.

De esta forma cabe decir que no habrá que reconocer pasivo fiscal alguno por la parte de la diferencia temporaria imponible que corresponde a beneficios y reservas generadas desde la incorporación al grupo, en la medida en que hayan tributado efectivamente en el Impuesto sobre Sociedades en sede de la sociedad dependiente y la participación cumpla los requisitos establecidos en el artículo 30 del Real Decreto Legislativo 4/2004. La razón no es otra que la sociedad dominante no va a tributar por ellos, ya sea cuando se repartan vía dividendos, ya sea cuando se carguen en el precio de venta de la participación.

Mención aparte merece el análisis de la diferencia negativa de primera consolidación. En relación con ella el artículo 71.3 del reglamento establece que:

«El efecto impositivo que pueda surgir de la diferencia negativa de consolidación será tratado de acuerdo con las mismas normas generales para el registro de diferencias temporarias».

Hay que destacar que el reconocimiento en cuentas consolidadas de una diferencia negativa de primera consolidación no afecta al valor de los activos y pasivos del negocio adquirido, ni desde el punto de vista contable ni tampoco fiscal. Sin embargo la diferencia negativa de primera consolidación sí hace que el valor consolidado de la inversión en la sociedad dependiente, tal y como este se define en el artículo 72 del reglamento, exceda de la base fiscal de esta por lo que surge una diferencia temporaria imponible.

En cuanto a si debemos reconocer un pasivo por impuesto diferido por dicha diferencia temporaria, la respuesta la encontramos en el apartado 4 del artículo 72 ya analizado. De acuerdo con el mismo, en principio únicamente reconoceríamos un pasivo fiscal por la diferencia negativa de consolidación si hubiese una previsión de venta de la participación en la sociedad dependiente.

EJEMPLO 5:

Contabilización del pasivo fiscal asociado a la diferencia temporaria imponible entre el valor consolidado de una inversión en una sociedad dependiente y su base fiscal

La sociedad «X» adquirió el 30 de mayo de 20X0 el 80 por 100 del capital y los derechos de voto de la sociedad «Z» por un precio de 900 u.m. En la citada fecha el patrimonio contable de «Z» ascendía a 1.150 u.m. (Capital: 1.000. Reservas: 100. Resultado

.../...

.../...

del ejercicio: 50), si bien se aprecia que un terreno sito en Alpedrete, que figura en contabilidad por 50 u.m., tiene un valor razonable de 150 u.m. Las cuentas de patrimonio de «Z» a 31 de diciembre de 20X3 presentaban los siguientes saldos:

	31-12-20X3
Capital	1.000
Reservas	420
Resultado	50
Subvenciones	30
Ajustes por cambios de valor	100

En los planes de la sociedad «X» nunca estuvo la posibilidad de vender la participación en la sociedad «Z», si bien a finales del ejercicio 20X3 se estima que dicha participación se venderá en un plazo no inferior a cinco años.

Se pide:

Ajustes y eliminaciones para formular el balance consolidado sabiendo que el terreno de Alpedrete no ha perdido valor y que el tipo impositivo es del 30 por 100.

Solución:

El fondo de comercio es negativo y asciende a 76 u.m. según resulta de los siguientes cálculos:

(+) a) Contraprestación transferida	900
(-) b) 80% s/Valor razonable de los activos netos identificables a fecha de adquisición	(976)
b1) 80% s/Patrimonio neto contable «Z» a fecha adquisición [80% s/(1.000 + 100 + 50)]	
b2) 80% s/Plusvalías/Minusvalías de activos netos identificables [80% s/(100 – 30)]	
(=) Diferencia negativa de primera consolidación (fondo de comercio de consolidación negativo)	76

Durante los ejercicios 20X0 a 20X2 la sociedad «X» no ha contabilizado pasivo fiscal alguno por la diferencia entre la base fiscal de su participación en «Z» (1.000 u.m.) y el valor en el consolidado de los activos netos de «Z» deducida la participación de los socios externos. La no contabilización del pasivo fiscal en esos ejercicios obedece al hecho de que se cumplían las dos premisas que establece el artículo 72.4 del reglamento.

.../...

.../...

Pero la situación cambia en el ejercicio 20X3, ya que aunque la sociedad «X» sigue controlando el momento de la reversión de la diferencia, ahora es altamente probable que se proceda a la enajenación de la participación. En el ejercicio 20X3 habría que plantearse el reconocer un pasivo fiscal, veremos por qué importe, por la diferencia entre el valor consolidado del patrimonio de «Z» deducida la participación de los socios externos (1.336 u.m.) y la base fiscal de dicha inversión (900 u.m.). En este sentido, el valor consolidado de la inversión de acuerdo con las premisas que al respecto se establecen en el artículo 72.1 del Real Decreto 1159/2010 asciende a 1.336 u.m. según resulta de los siguientes cálculos:

$$80\% \text{ s/ } (1.000 + 420 + 50 + 100 + 30 + 100 - 0,3 \times 100) = 1.336 \text{ u.m.}$$

La base fiscal de la inversión en la sociedad dependiente coincide con su precio de adquisición (900 u.m.) por lo que hay una diferencia temporaria imponible de 436 u.m. cuyo origen es el siguiente:

b1) $80\% \text{ s/reservas generadas } [80\% \text{ s/}(420 - 150)] = 216$

b2) $80\% \text{ s/resultado del ejercicio } (80\% \text{ s/}50) = 40$

b3) $80\% \text{ s/ subvenciones } (80\% \text{ s/}30) = 24$

b4) $80\% \text{ s/ ajustes por cambios de valor } (80\% \text{ s/}100) = 80$

b5) Fondo de comercio negativo = 76

Hay que tener en cuenta que de acuerdo con el artículo 30.5 del Real Decreto Legislativo 4/2004, la renta derivada de la transmisión de la participación en sociedades que corresponda a beneficios no distribuidos de la misma goza de una deducción del 100 por 100 de la cuota del Impuesto sobre Sociedades. Por tanto, cabe defender que la sociedad «X» previsiblemente no va a tributar por la parte del beneficio derivado de la venta de las acciones de la sociedad «Z» que corresponda a las reservas generadas desde la incorporación al grupo y al propio resultado del ejercicio. Por tanto, únicamente procedería reconocer el pasivo fiscal asociado a la diferencia temporaria originada por las subvenciones, ajustes por cambios de valor y el fondo de comercio negativo. En este caso la diferencia temporaria asciende a 180 u.m. y el pasivo fiscal a 54 u.m.

Por la anotación de la plusvalía en el terreno.

Ajuste en balance de situación agregado:

Concepto	Debe	Haber
Terreno	100	
Reservas de «Z» (por la plusvalía en terreno)		70
Pasivo por diferencias temporarias imponibles		30

.../...

.../...

Por el asiento de eliminación inversión-patrimonio neto.

Ajuste en balance de situación agregado:

Concepto	Debe	Haber
Capital («Z»)	1.000	
Reservas («Z»)	420	
Reservas de «Z» (por la plusvalía en terreno)	70	
Ajustes por cambios de valor en activos financieros disponibles para la venta	100	
Subvenciones	30	
Participación en «Z» de «X»		900
Intereses de socios externos [20% s/(1.000 + 420 + 70 + 100 + 30)]		324
Reservas en sociedades consolidadas («X») [80% s/(420 + 70 - 150 - 70)]		216
Ajustes por cambios de valor en activos financieros disponibles para la venta en sociedades consolidadas (80% s/100)		80
Subvenciones en sociedades consolidadas (80% s/30)		24
Reservas («X») por fondo de comercio negativo		76

Por la imputación de resultados.

Ajuste en balance de situación agregado:

Concepto	Debe	Haber
Resultado del ejercicio («Z»)	50	
Resultado atribuido a los socios externos (20% s/50)		10
Resultado del ejercicio («X»)		40

Por el reconocimiento del pasivo fiscal.

Ajuste en balance de situación agregado:

Concepto	Debe	Haber
Ajustes por cambios de valor en activos financieros disponibles para la venta en sociedades consolidadas (30% s/80)	24,0	
Subvenciones en sociedades consolidadas (30% s/24)	7,2	
Reservas («X») por fondo de comercio negativo (30% s/76)	22,8	
Pasivo por diferencias temporarias imponibles		54

2.2.1. *Diferencias temporarias por diferencias entre el valor consolidado de la inversión en una sociedad dependiente y su base fiscal derivadas de las diferencias de conversión de sociedades con moneda funcional distinta del euro*

Desde el punto de vista del efecto impositivo derivado de la conversión a euros de las cuentas de una sociedad cuya moneda funcional es distinta del euro, hemos de tener en cuenta lo ya señalado anteriormente. Por tanto, en principio solo deberíamos reconocer un pasivo (activo) fiscal si es previsible que la sociedad dominante enajene su participación en la sociedad dependiente cuya moneda funcional es distinta del euro.

En el supuesto de que se cumpla lo señalado en el artículo 72.4 del reglamento y no haya previsión de venta de la participación, únicamente podríamos plantearnos reconocer un pasivo (activo) por impuesto diferido por la parte correspondiente a la diferencia positiva (negativa) de conversión imputable a los activos no monetarios valorados a coste histórico.

En efecto, en este caso la diferencia temporaria no obedece a que difiera la base fiscal de la inversión en la sociedad dependiente extranjera y su valor consolidado, sino a que en el balance consolidado los activos no monetarios a coste histórico se han convertido a tipo de cambio de cierre cuando desde el punto de vista fiscal hay que tener en cuenta el tipo de cambio histórico. Es decir, que estamos ante diferencias temporarias por la diferente valoración contable y fiscal de dichos activos no monetarios. En este sentido hay que destacar que la normativa del Impuesto sobre Sociedades no contiene ninguna precisión sobre la valoración de los activos y pasivos en moneda extranjera, por lo que la norma contable, en este caso la norma de registro y valoración 11.^a del PGC, es la norma fiscal aplicable.

De acuerdo con lo establecido en el último párrafo del artículo 70.2 del reglamento, el efecto impositivo de las diferencias de conversión asociadas a los activos no monetarios de una sociedad dependiente se ha de reconocer mediante ajustes de homogeneización. En este sentido, se dispone que:

«La consolidación de sociedades **con moneda funcional distinta de la de la tributación** será realizada teniendo en cuenta las diferencias que surgen por la variación del tipo de cambio. Dichas diferencias se originarán porque **el valor contable de los activos y pasivos no monetarios** esté contabilizado al tipo de cambio de cierre, mientras que su base fiscal se referirá al tipo de cambio histórico. El efecto impositivo de estas diferencias deberá ser incorporado mediante ajustes de homogeneización en el caso de que no haya sido recogido en las cuentas anuales individuales».

A tenor de lo dispuesto en el artículo anteriormente transcrito, en nuestra opinión, tratándose de sociedades extranjeras con moneda distinta del euro, la diferencia temporaria asociada a activos monetarios por la conversión de los estados financieros a euros no debe dar lugar al reconocimiento de activos o pasivos fiscales porque la sociedad extranjera tributa en su país. En efecto, el hecho de que sus activos monetarios figuren en las cuentas consolidadas presentadas en España convertidos a un tipo de cambio distinto al vigente en la fecha de adquisición de dicho activo no tiene efecto fiscal alguno porque si se vende el activo no se tributa en España, sino en el país extranjero.

A nuestro juicio, el artículo 70.2 del Real Decreto 1159/2010 se refiere al supuesto excepcional de sociedades españolas con moneda funcional distinta del euro. En estos casos, en los que la moneda funcional es distinta de la de tributación, en las cuentas consolidadas sí que habría que reconocer, si no se ha recogido en las cuentas individuales de la dependiente convertidas ya a euros, el activo o pasivo fiscal asociado a la diferencia temporaria. A nuestro juicio, en este caso concreto, el reconocimiento del pasivo fiscal ha de hacerse minorando el saldo de la cuenta de diferencias de conversión, si bien hay que destacar que el párrafo 41 de la NIC 12 señala que el reconocimiento del pasivo fiscal se haga contra la cuenta del resultado del ejercicio.

Del mismo modo, el fondo de comercio de consolidación ha de convertirse, como cualquier otro activo de la sociedad dependiente extranjera, al tipo de cambio de cierre, lo que motivará el reconocimiento de la correspondiente diferencia de conversión, que en este caso se imputa en su totalidad a la sociedad dominante. La diferencia de conversión asociada al fondo de comercio incrementará, si es positiva, la diferencia temporaria imponible; o por el contrario si es negativa, la reducirá.

En todo caso, dado que por aplicación de lo dispuesto en el artículo 71.1 del real decreto, la diferencia temporaria imponible asociada al reconocimiento inicial del fondo de comercio no da lugar a la contabilización del correspondiente pasivo fiscal, habría que entender, y esa es nuestra opinión, que el aumento o disminución de dicha diferencia temporaria por la diferencia de conversión asociada a dicho fondo de comercio tampoco ha de ser contabilizada.

2.2.2. Diferencias temporarias por diferencias entre el valor consolidado de la inversión en sociedades asociadas o multigrupo a las que aplicamos el método de puesta en equivalencia y su base fiscal

Si aplicamos el método de puesta en equivalencia, la participación de las sociedades del grupo en las sociedades asociadas o multigrupo no se elimina en el proceso de consolidación, a diferencia de lo que ocurre en las sociedades dependientes consolidadas por el método de integración global o las sociedades multigrupo a las que se les aplica el método de integración proporcional. El hecho de que en el balance consolidado figure la inversión de las sociedades del grupo en las sociedades asociadas o multigrupo hace que surjan diferencias temporarias ya que la base fiscal de la inversión coincidirá con el coste histórico, mientras que el valor por el que dicha inversión figura en cuentas consolidadas es el que resulta de la aplicación del método de puesta en equivalencia.

Las diferencias temporarias darán lugar al reconocimiento de los correspondientes pasivos fiscales si la sociedad asociada ha generado recursos desde su incorporación al perímetro de consolidación; o activos fiscales si ha ocurrido lo contrario. Si bien el artículo 72.4 del reglamento señala que estas diferencias temporarias no han de reconocerse si, tratándose de diferencias temporarias imponibles, la sociedad inversora puede controlar la reversión de la diferencia y además es probable que dicha diferencia no revierta en un futuro previsible.

Sin perjuicio de lo anterior, lo cierto es que la capacidad de la sociedad del grupo de controlar la política de dividendos de su asociada es limitada. En este sentido, la NIC 12 establece que la empresa que ha invertido en una asociada no controla esta entidad y, normalmente, no está en posi-

ción de determinar su política de dividendos. Por tanto, en ausencia de un acuerdo que establezca que los dividendos de la asociada no serán distribuidos en un futuro previsible, la empresa inversora procederá a reconocer un pasivo por impuestos diferidos nacido de las diferencias temporarias imponibles relacionadas con su inversión. Además, en algunos casos el inversor puede no ser capaz de determinar la cuantía de los impuestos que tendría que pagar si recuperase el coste de su inversión en una asociada, pero puede determinar que serán iguales o superiores a un mínimo. En tales casos, el pasivo por impuestos diferidos se mide por referencia a ese mínimo.

No obstante lo señalado en el párrafo anterior por la NIC 12, lo cierto es que, por la deducción por doble imposición regulada en el artículo 30 del Real Decreto Legislativo 4/2004, normalmente la sociedad inversora no va a tributar, ni por los posibles dividendos que pueda percibir, ni por la posible enajenación de la inversión (en la parte correspondiente a los beneficios no distribuidos). Por tanto, entendemos que el incremento de valor de la participación puesta en equivalencia debida a los beneficios no distribuidos de sus sociedades asociadas no debe dar lugar al reconocimiento de pasivos fiscales por las correspondientes diferencias temporarias entre la base fiscal de la inversión y su valor consolidado.

2.3. Ajustes y eliminaciones de consolidación que no originan diferencias temporarias

1. Eliminación inversión patrimonio neto.

Salvo que se reconozcan las plusvalías/minusvalías por diferencias entre los valores contables y razonables de los activos y pasivos del negocio adquirido, como consecuencia de la eliminación inversión-patrimonio neto, no se modifican los valores de los activos y pasivos que figuran en el balance agregado⁹. Únicamente surge un activo cuya base contable difiere de su base fiscal, el fondo de comercio. No obstante, como ya hemos apuntado, tanto la norma española (apartado 2.2 de la NRV 13.^a), como la normativa internacional [apartado 15 a) de la NIC 12], disponen que no se reconozca el pasivo por impuesto diferido derivado de dicha diferencia temporaria.

En cuanto a la diferencia negativa de primera consolidación, el artículo 71.3 señala que el efecto impositivo que pueda surgir se trate de acuerdo con las normas generales. En este sentido, tal y como ya se ha analizado, podría reconocerse un pasivo fiscal si hubiese previsión de que la diferencia temporaria imponible revirtiera en el futuro.

2. Imputación de resultados de la sociedad dependiente a la dominante y a los socios externos.

La imputación de resultados de la sociedad dependiente no afecta a la valoración de los activos y pasivos que figuran en las cuentas consolidadas por lo que no deberían generar

⁹ Como ya hemos señalado en el epígrafe 1.1 hemos optado por no contabilizar en el asiento de eliminación inversión-patrimonio neto las plusvalías/minusvalías por diferencias entre los valores contables y razonables de los activos y pasivos del negocio adquirido. Las citadas plusvalías/minusvalías las reconocemos en un asiento previo con cargo o abono a una cuenta de reservas de la sociedad dependiente por el importe del neto del efecto impositivo, reconociéndose el correspondiente pasivo o activo fiscal.

diferencias temporarias. No obstante lo anterior, el artículo 72 del reglamento señala que la diferencia entre la base fiscal de una inversión en una sociedad dependiente y el valor en cuentas consolidadas de los activos y pasivos de dicha sociedad, deducida la participación de socios externos, constituye una diferencia temporaria, si bien el apartado 4 del citado artículo establece que no se reconozcan si:

«En el caso de diferencias imponibles, si la inversora puede controlar el momento de la reversión de la diferencia y además es probable que la diferencia no revierta en un futuro previsible.

En el caso de diferencias deducibles, si se espera que dicha diferencia no revierta en un futuro previsible y sea probable que la empresa no disponga de ganancias fiscales futuras en cuantía suficiente».

Al margen de lo anterior, como ya hemos analizado no ha de reconocerse ningún pasivo fiscal ya que el artículo 30 del Real Decreto Legislativo 4/2004 establece que la deducción por doble imposición se aplique tanto en el caso de reparto posterior de dichos beneficios vía dividendos, como en el caso de que se venda la participación.

3. Aumentos o disminuciones del valor del fondo de comercio en sociedades dependientes, bien por deterioro o, en caso de sociedades con moneda funcional distinta del euro, por conversión a tipo de cambio de cierre.

Como ya hemos señalado, por la diferencia entre el valor contable del fondo de comercio de consolidación y su base fiscal, que es nulo, no se reconoce en cuentas consolidadas pasivos por impuesto diferido. Del mismo modo, el deterioro de valor del fondo de comercio, que reduce el valor contable del mismo, tampoco tiene ningún efecto impositivo.

Tampoco la diferencia de conversión positiva o negativa, en lo que al fondo de comercio se refiere, por la diferencia entre el tipo de cambio a la fecha de la combinación de negocios y el tipo de cambio de cierre del ejercicio al que se refieren las cuentas consolidadas.

4. Ajustes por el reparto de dividendos.

El reparto de dividendos por la sociedad dependiente no afecta al valor de los activos ni pasivos que figuran en las cuentas consolidadas. Al margen de lo anterior hay que destacar que en los dividendos de filiales no tributan al serles de aplicación la deducción del 100 por 100 regulada en el artículo 30 del Real Decreto Legislativo 4/2004 por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades.

El reparto de dividendos es considerado por algunos autores como una diferencia permanente ¹⁰.

5. Beneficio derivado de las operaciones que conlleven una disminución del porcentaje de participación, sin perder el control.

La eliminación del beneficio contabilizado por la sociedad dominante por la venta de acciones de su dependiente a terceros ajenos al grupo, reteniendo el control de la misma, no

¹⁰ ÁLVAREZ MELCÓN, SIXTO, *Consolidación de estados financieros*. McGraw-Hill (2001).

afecta al valor de los activos y pasivos que figuran en las cuentas consolidadas por lo que no genera diferencia temporarias.

La eliminación del beneficio es considerado por algunos autores como una diferencia permanente ¹¹.

Es cierto que como consecuencia de la eliminación, el resultado de la dominante en cuentas consolidadas es inferior al que figura en las cuentas individuales. Es cierto también que el citado beneficio va a la base imponible y por tanto la sociedad dominante tributa por él ¹². Pero como ya se ha apuntado, no es menos cierto que como consecuencia de su eliminación, en el consolidado no se modifica el valor de ningún elemento patrimonial que figure en el balance agregado, y que la tributación en sede de la sociedad que ha enajenado la participación es ya definitiva por lo que la eliminación del resultado no va a revertir.

6. Eliminación del deterioro de valor de la inversión en una sociedad dependiente.

La eliminación en cuentas consolidadas de las correcciones valorativas por deterioro del valor de las participaciones en sociedades del grupo no afecta al valor de los activos y pasivos que figuran en el consolidado por lo que no se generan diferencias temporarias.

En principio, tampoco observamos que como consecuencia del deterioro de valor se produzcan diferencias temporarias por discrepancia entre la base fiscal de la inversión en una sociedad dependiente, multigrupo o asociada y el valor consolidado de dicha inversión.

Únicamente, en el caso en que la sociedad dependiente haya contabilizado gastos no deducibles, si se observa que como consecuencia de la precisión que contiene el artículo 12 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades respecto de la deducibilidad del deterioro, podrían surgir diferencias temporarias deducibles que podrían dar lugar al reconocimiento del correspondiente activo fiscal en la medida en que se espere que la citada diferencia revierta en un futuro previsible y sea probable que la empresa disponga de ganancias fiscales futuras en cuantía suficiente.

7. Reconocimiento por su valor razonable de las participaciones previas a la adquisición del control o la constitución del negocio conjunto.

Únicamente se generarían pasivos por diferencias temporarias imposables o activos por diferencias temporarias deducibles si se estima probable que la participación en la sociedad dependiente o multigrupo (si se le aplica el procedimiento de integración proporcional) se vaya a enajenar.

8. Ajustes en el resultado derivado de la pérdida del control de una sociedad dependiente.

El ajuste en el resultado contabilizado por la sociedad dominante por la pérdida del control de una sociedad dependiente (sin retener participación), conforme se establece en el artícu-

¹¹ HERMAN LÓPEZ, Alberts, *Consolidación contable y fiscal de los grupos de sociedades*. CISS (2003).

¹² Salvo la parte del beneficio que corresponda a resultados no distribuidos de la dependiente y que puedan acogerse a la deducción por doble imposición de beneficios.

lo 31 a) del Real Decreto 1159/2010, no tiene efecto fiscal ya que no afecta a la valoración de activos o pasivos que figuren en las cuentas consolidadas.

Únicamente hay que hacer la precisión de que si como consecuencia de la pérdida del control de una sociedad dependiente, se retiene una participación en el capital de la misma, el artículo 31 establece que esta participación se valore a su valor razonable, imputando a resultados la diferencia entre este y el valor contable consolidado. En este caso, sí podría haber una diferencia temporaria que diera lugar al reconocimiento de pasivos o activos por impuesto diferido, si bien lo normal es que esta se haya reconocido ya en las cuentas individuales. En todo caso habrá que tener en cuenta, para el cálculo del pasivo fiscal, la deducción por doble imposición regulada en el artículo 30 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades.

9. Eliminación de resultados por operaciones internas de activos financieros incluidos en la cartera de negociación o en la de disponible para la venta.

El resultado eliminado no tiene efecto fiscal porque en las cuentas individuales de la sociedad que ha adquirido a otra del grupo los activos financieros, estos figuran reconocidos por un importe coincidente con su base fiscal (si se incluyen en la cartera de negociación); o si se incluyen en la cartera de disponible para la venta, en las cuentas individuales de la sociedad que los ha adquirido, ya se ha reconocido la diferencia temporaria correspondiente.

Únicamente puede producirse en cuentas consolidadas un traspaso a la cuenta del grupo 8, (830.0) desde la cuenta (630.0) por la cuota del Impuesto sobre Sociedades satisfecha por la sociedad que enajenó a otra del grupo los activos financieros si estos se incluyen en la cartera de disponibles para la venta.

10. Ajustes por operaciones internas con pasivos financieros emitidos por sociedades del grupo.

El beneficio o la pérdida reconocido en cuentas consolidadas cuando una sociedad del grupo adquiere pasivos financieros emitidos por otra sociedad del mismo grupo no afecta a los activos y pasivos reconocidos en el consolidado, ya que se eliminan por ser créditos y débitos recíprocos. Por tanto, el beneficio o la pérdida reflejado en las cuentas consolidadas no supone que surjan diferencias temporarias entre el valor contable y fiscal de los activos y pasivos que figuran en el balance consolidado.

Sí podrían surgir diferencias temporarias en el caso de que la sociedad del grupo que adquirió activos financieros emitidos por otra sociedad de su mismo grupo los venda posteriormente a terceros. En ese caso el valor del pasivo financiero reconocido en las cuentas consolidadas no coincidiría con su base fiscal por lo que sí habría de reconocerse el correspondiente activo o pasivo fiscal.

Bibliografía

ÁLVAREZ MELCÓN, Sixto [2001]: *Consolidación de estados financieros*. McGraw-Hill. Segunda edición.

BÁSCONES RAMOS, Juan Miguel [2010]: «Consolidación de estados financieros. Análisis de las principales modificaciones introducidas por el Real Decreto 1159/2010». *Revista Española de Control Externo* n.º 36 (septiembre).

– [2011]: *Normas de consolidación. Comentarios y casos prácticos*. CEF (capítulo 14).

HERMAN LÓPEZ, Alberts [2003]: *Consolidación contable y fiscal de los grupos de sociedades*. CISS.

SALVADOR MONTIEL, María Dolores [2008]: «Nuevo PGC: la regulación contable del impuesto sobre beneficios y las combinaciones de negocio». *CISS Técnica Contable*, n.º 708 (mayo).