



Cierre fiscal y contable 2015. Rentas negativas entre empresas del grupo por transmisión de elementos de inmovilizado.

El cierre fiscal y contable del ejercicio 2015 está próximo. Ante esto nos debemos de preparar para aplicar la nueva Ley del Impuesto sobre sociedades LIS según Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades.

Entre los numerosos cambios que se ha producido, podemos comentar el contenido en el artículo 11.9 de la LIS en el que se indica lo siguiente:

“9. Las rentas negativas generadas en la transmisión de elementos del inmovilizado material, inversiones inmobiliarias, inmovilizado intangible y valores representativos de deuda, cuando el adquirente sea una entidad del mismo grupo de sociedades según los criterios establecidos en el artículo 42 del Código de Comercio, con independencia de la residencia y de la obligación de formular cuentas anuales consolidadas, se imputarán en el período impositivo en que dichos elementos patrimoniales sean dados de baja en el balance de la entidad adquirente, sean transmitidos a terceros ajenos al referido grupo de sociedades, o bien cuando la entidad transmitente o la adquirente dejen de formar parte del mismo.

No obstante, en el caso de elementos patrimoniales amortizables, las rentas negativas se integrarán, con carácter previo a dichas circunstancias, en los períodos impositivos que restaran de vida útil a los elementos transmitidos, en función del método de amortización utilizado respecto de los referidos elementos”.

Esto significa que en el caso de tributación individual de las empresas del grupo, en el caso de beneficio en la transmisión de elementos de inmovilizado material, intangible o valores representativos de deudas, éste tributará en la sociedad transmitente, pero en el caso de pérdida no se sigue el mismo criterio, y ésta no se considera en ese momento, sino posteriormente cuando se transmitan los elementos a otras empresas fuera del grupo (que no formen parte del mismo), o en la medida en la que los elementos de activo fijo se amortizan. Surge de este modo una nueva diferencia temporal positiva: Activos por diferencias temporarias deducibles.

¿Qué significa todo esto?, pues que en el caso de tributación individual de las empresas del grupo, y ante las transmisiones internas que se produzcan como consecuencia de ventas de inmovilizado o valores negociables siempre nos deberemos de poner en la peor situación:

- Si existen beneficios, éstos tributarán de inmediato.
- Si existen pérdidas, se diferirán para reconocerse cuando el activo salga fuera del grupo, o en su caso, se amortice. Surgiendo de este modo una nueva diferencia temporal.

Con todo esto, lo que se está fomentando es la tributación consolidada de las empresas del grupo.

Veamos un caso práctico.

Supongamos que las sociedades A y B forman un grupo según artículo 42 del Código de Comercio.

A finales del ejercicio 2015 la empresa A transmite un elemento de inmovilizado material a la empresa B. La vida útil restante del elemento es de 5 años y se amortiza por cuotas contantes.

Transcurridos 3 años la empresa B lo enajena a otra empresa que no forma parte del grupo.

Supuestos:

- **Caso 1:** La transmisión del elemento del inmovilizado material entre A y B se realiza con un beneficio de 5.000 euros.
- **Caso 2:** La transmisión del elemento de inmovilizado material entre A y B se realiza con una pérdida de 5.000 euros.

Solución:

Caso 1: La transmisión del elemento del inmovilizado material entre A y B se realiza con un beneficio de 5.000 euros.

La empresa A habrá contabilizado este beneficio y tributará sin ningún ajuste extracontable.

Caso 2: La transmisión del elemento de inmovilizado material entre A y B se Realiza con una pérdida de 5.000 euros.

Supongamos que el valor contable del activo es de 10.000 euros, y el precio de venta de 5.000 euros, surgiendo de este modo la pérdida por 5.000 euros.

La empresa A habrá contabilizado esa pérdida, pero fiscalmente no será deducible, difiriendo este derecho a años posteriores. De este modo surgirá entre el resultado contable y la base imponible un ajuste positivo, que generará una diferencia temporaria positiva, y el consiguiente Activo por Diferencias Temporarias deducibles.

Año 2015. Ajuste positivo y surgimiento del Activo por Diferencias Temporarias deducibles: $0,25 \times 5.000 = 1.250$ euros.

1.250	(4740) Activos por diferencias temporarias deducibles	(6301) Impuesto diferido	1.250
-------	---	--------------------------	-------

La vida útil restante del elemento es de 5 años y se amortiza por cuotas contantes.

La amortización contable será por: $5.000/5 = 1.000$ euros.

La amortización fiscal será por: $10.000/5 = 2.000$ euros.

Surgirá en cada uno de los años anteriores la reversión de la diferencia positiva inicial, mediante diferencias negativas de: $(2.000-1.000) = 1.000$. El efecto impositivo será: $1.000 \times 25 \% = 250$ euros en cada uno de los años siguientes, lo que producirá una reversión de la diferencia temporaria positiva inicial:

250	(6301) Impuesto diferido	(4740) Activos por diferencias temporarias deducibles	250
-----	--------------------------	---	-----

Transcurridos 3 años la empresa B lo enajena a otra empresa que no forma parte del grupo.

El saldo de la cuenta 4740 Activos por diferencias temporarias deducibles será de: $1.250 - 3 \times 250 = 500$ euros.

La valoración del inmovilizado será:

- Contable: $5.000 - 3 \times 1.000 = 2.000$ euros.
- Fiscal: $10.000 - 3 \times 2.000 = 4.000$ euros.

La diferencia será de 2.000 euros, produciéndose la reversión total de los activos por diferencias temporarias deducibles por $2.000 \times 25 \% = 500$ euros.

500	(6301) Impuesto diferido	(4740) Activos por diferencias temporarias deducibles	500
-----	--------------------------	---	-----

Un saludo afectuoso para todos

Gregorio Labatut Serer