

CONTABILIDAD	CONSOLIDACIÓN MERCANTIL Y FISCAL DE UN GRUPO DE SOCIEDADES (CASO PRÁCTICO)	Núm. 57/2003
---------------------	---	-------------------------



JAVIER ROMANO APARICIO

Profesor del CEF

Extracto:

EN el presente trabajo se aborda, además de la elaboración de los estados financieros consolidados desde el punto de vista mercantil, la problemática que se deriva en el proceso anterior cuando el grupo de sociedades está acogido al régimen fiscal de tributación consolidada en el Impuesto sobre Sociedades, haciendo además una especial referencia al proceso de la imputación del gasto devengado por el Impuesto sobre Sociedades en cada una de las sociedades que componen el grupo.

Sumario:

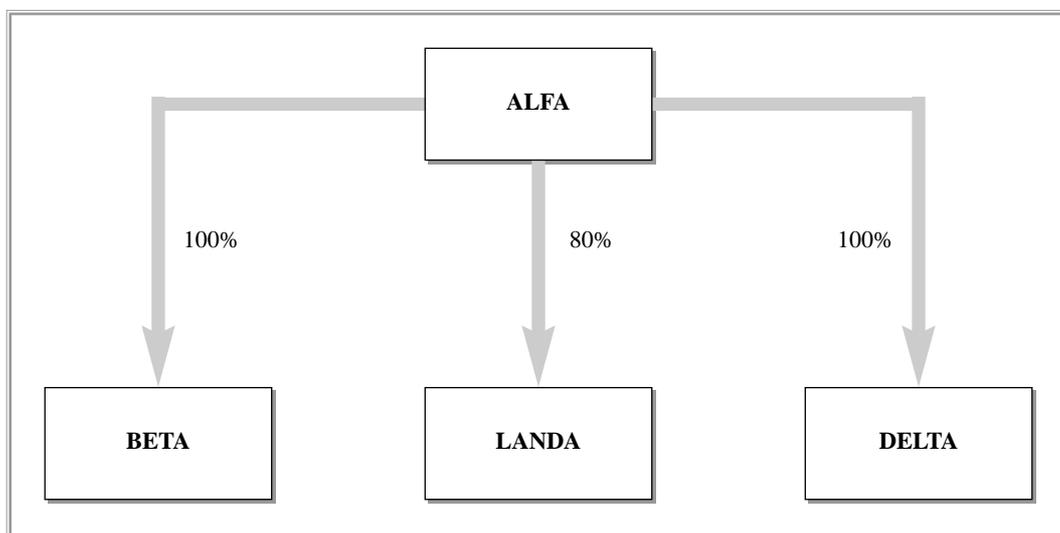
ENUNCIADO.

SOLUCIÓN:

1. Elaboración de los estados financieros individuales.
2. Elaboración de los estados financieros consolidados.
3. Hoja de trabajo para la obtención del Balance consolidado.
4. Hoja de trabajo para la obtención de la Cuenta de Pérdidas y Ganancias consolidada.
5. Presentación del Balance y Cuenta de Pérdidas y Ganancias consolidada.

ENUNCIADO

El grupo de sociedades ALFA, LANDA, BETA y DELTA tiene la siguiente estructura:



El grupo de sociedades está obligado a la elaboración de Cuentas Anuales Consolidadas según las normas establecidas en el Real Decreto 1815/1991, de 20 de diciembre, por el que se aprueban las normas para formulación de las Cuentas Anuales Consolidadas.

Por otra parte, desde el punto de vista fiscal, el grupo tributa en Régimen de Consolidación Fiscal (art. 78 y siguientes de la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades), siendo este año (2002) el segundo ejercicio económico en el que se aplica este régimen.

Las sociedades presentan los siguientes Balances de Situación al 31 de diciembre del año 2002, **antes de contabilizar el Impuesto sobre Sociedades devengado** a nivel individual (apartado Sexto de la Resolución de 9 de octubre de 1997, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, sobre algunos aspectos de la norma de valoración 16.^a del Plan General de Contabilidad).

Asimismo, se presentan las Cuentas de Pérdidas y Ganancias de cada una de las sociedades que componen el grupo.

Balances	ALFA	BETA	LANDA	DELTA
Activo				
Inmovilizado material	20.000,00	14.000,00	10.000,00	10.000,00
AAIM	-10.000,00	-3.000,00	-5.000,00	-1.000,00
Inmovilizado inmaterial	3.000,00	6.000,00	8.000,00	
AAII	-1.000,00	-2.000,00	-1.000,00	
Participación en BETA	7.000,00			
Participación en LANDA	6.000,00			
Participación en DELTA	12.000,00			
Provisión acciones DELTA	-3.000,00			
Impuestos anticipados	371,00	105,00		
HP, retenciones y pagos a cuenta	180,00	14,00	422,00	8,00
Existencias	6.000,00	3.100,00	3.456,00	6.000,00
Clientes	5.000,00	5.000,00	2.825,00	3.000,00
Tesorería	4.000,00	4.000,00	1.036,00	2.017,50
Total activo	49.551,00	27.219,00	19.739,00	20.025,50
Pasivo				
Capital social	20.000,00	3.000,00	3.000,00	10.000,00
Reservas	9.000,00	8.000,00	9.000,00	2.000,00
Pérdidas y ganancias ALFA	5.000,00			
Pérdidas y ganancias LANDA			2.500,00	
Pérdidas y ganancias BETA		3.000,00		
Pérdidas y ganancias DELTA				-2.000,00
Resultados neg. ejer. ant.				-1.000,00
Deudas a largo plazo	3.021,00	2.105,00	2.500,00	4.008,00
Impuestos diferidos		2.100,00		
Deudas a corto plazo	6.180,00	4.014,00	739,00	3.000,00
Proveedores	6.350,00	5.000,00	2.000,00	4.000,00
Impuesto diferido intragrupo				17,50
Total pasivo	49.551,00	27.219,00	19.739,00	20.025,50

Pérdidas y Ganancias	ALFA	BETA	LANDA	DELTA
Debe				
Compras	18.000,00	9.000,00	4.000,00	4.250,00
Variación de existencias	2.000,00	1.000,00	500,00	750,00
Personal	1.500,00	2.000,00	500,00	1.000,00
Amortizaciones	1.500,00	3.000,00	500,00	1.000,00
Servicios exteriores	1.300,00	1.000,00	858,00	200,00
Gastos financieros	2.000,00	560,00	256,00	32,00
Otros gastos	2.500,00	140,00	169,00	85,00
Impuesto sobre beneficios				
Saldo ALFA (beneficio)	5.000,00			
Saldo LANDA (beneficio)			2.500,00	
Saldo BETA (beneficio)		3.000,00		
Total debe	33.800,00	19.700,00	9.283,00	7.317,00
Haber				
Ventas	31.000,00	15.000,00	8.000,00	5.000,00
Ingresos financieros	1.000,00	2.500,00	500,00	140,00
Otros ingresos	1.800,00	2.200,00	783,00	177,00
Saldo DELTA (pérdida)				2.000,00
Total haber	33.800,00	19.700,00	9.283,00	7.317,00

INFORMACIÓN SOBRE LAS PARTICIPACIONES

Participación de ALFA en BETA

La participación en la sociedad BETA se adquirió el 1 de enero del año 1998, por un valor de 7.000, siendo en aquella fecha los fondos propios de esta sociedad los siguientes:

Capital social	3.000
Reservas	4.000
Total	7.000

Participación de ALFA en LANDA

Esta participación se adquirió en una sola toma de participación el 1 de enero del año 2000, cuando los fondos propios de la sociedad eran:

Capital social	3.000
Reservas	2.000
Resultado del año 1999	1.000

El sobreprecio pagado fue asignado de la siguiente forma:

- 50 por 100 a un terreno.
- 50 por 100 a un fondo de comercio que se amortizará en cinco años.

Participación de ALFA en DELTA

La participación en la sociedad DELTA se adquirió, el 1 de enero del año 1999, por un importe de 12.000 u.m., cuando los fondos propios eran de 11.000 u.m. El sobreprecio pagado por esta sociedad fue asignado, a efectos de consolidación, a un fondo de comercio que fue amortizado en dos años. Se espera que esta sociedad entre en beneficios en el ejercicio siguiente.

Todos los créditos y débitos de tipo fiscal, entre las sociedades del grupo, derivados del cálculo del gasto en el Impuesto sobre Sociedades entre las sociedades del grupo se liquidan en el primer trimestre del ejercicio siguiente.

INFORMACIÓN COMPLEMENTARIA

Información fiscal sobre las sociedades

SOCIEDAD ALFA

- Tiene gastos no deducibles considerados como liberalidades por importe de 60 u.m.
- Durante el último trimestre del año 2002 ha dotado provisiones por insolvencias por importe de 20 u.m., que serán deducibles en el año 2003.
- Durante el ejercicio 2001 se dotaron provisiones por insolvencias por importe de 60 u.m. La mitad de estos clientes han pagado durante el ejercicio actual y la otra mitad han sido dados de baja.
- La dotación a la provisión por participaciones financieras en empresas del grupo (sociedad DELTA) durante este ejercicio ha dotado 2.000 u.m.

- Tiene derecho a deducciones por importe de 200 u.m.
- Las retenciones y pagos a cuenta del ejercicio han ascendido a la cifra de 180 u.m.

SOCIEDAD BETA

- La mitad de su inmovilizado fue adquirido al inicio del año 2001, la vida útil calculada para este inmovilizado fue de siete años, optándose para su amortización técnica por un método lineal. Desde el punto de vista fiscal, la amortización de este inmovilizado está asociada a un régimen de libertad de amortización, por lo que fue deducida íntegramente en el año 2001.
- El resto del inmovilizado ha sido adquirido al inicio del año actual. Su vida útil también es de siete años y se amortiza mediante un sistema lineal. Las tablas de amortización contemplan una amortización máxima del 10%.
- Tiene derecho a deducciones por importe de 80 u.m.
- Las retenciones y pagos a cuenta del año 2002 ascienden a la cifra de 14 u.m., habiéndose liquidado dicho crédito con la sociedad matriz.

SOCIEDAD LANDA

- Los gastos no deducibles del ejercicio han ascendido a 80 u.m.
- Los ajustes derivados de un contrato de *leasing* firmado durante el ejercicio han sido de 300 u.m. (diferencia temporal en origen).
- Tiene derecho a deducciones por importe de 100 u.m.
- Las retenciones y pagos a cuenta imputables a esta sociedad durante el año 2002 han sido de 422 u.m.

SOCIEDAD DELTA

- En esta sociedad no existen diferencias entre el resultado contable ajustado y la base imponible del Impuesto sobre Sociedades.
- Tiene derecho a deducciones en el ejercicio por importe de 20 u.m.
- Las retenciones que ha tenido han ascendido a la cifra de 8 u.m., habiéndose liquidado dicho crédito con la sociedad matriz.

Información relativa a operaciones internas del grupo

1. La sociedad ALFA ha vendido a la sociedad BETA a final del ejercicio 2002 existencias por un importe de 125 u.m., cuyo coste para la sociedad ALFA fue de 100 u.m. Estas existencias permanecen al cierre del ejercicio en poder de la sociedad BETA, siendo su valor de mercado superior a 125 u.m. La operación todavía no se ha liquidado.
2. La sociedad DELTA vendió existencias a la sociedad ALFA por un importe de 250 u.m. en el año 2001. El coste de estas existencias para la sociedad DELTA fue de 200 u.m. ALFA ha vendido estas existencias a terceros ajenos al grupo durante el año 2002.
3. La sociedad DELTA vendió a la sociedad BETA, al inicio del ejercicio 2002, un inmovilizado material por 200 u.m. El valor neto contable del inmovilizado en el momento de la venta era de 200 u.m. (precio de adquisición 400 y amortización acumulada 200).
4. La sociedad BETA ha prestado a la sociedad ALFA servicios por asesoramiento durante el ejercicio 2002 por importe de 130 u.m. El coste de estos servicios para BETA ascendió a 100 u.m. La operación se encuentra pendiente de liquidación.
5. La sociedad ALFA ha cobrado durante el año 2002 los siguientes dividendos complementarios procedentes de sus participaciones en el grupo de sociedades:
 - a) 50 u.m. de la sociedad BETA.
 - b) 30 u.m. de la sociedad LANDA.

NOTA IMPORTANTE:

Todos los créditos y débitos de tipo fiscal, entre las sociedades del grupo, derivados del cálculo del gasto en el Impuesto sobre Sociedades entre las sociedades del grupo se liquidan en el primer trimestre del ejercicio siguiente.

SE PIDE:

Contabilización del gasto individual en cada una de las sociedades del grupo y obtención de los Balances y Cuentas de Pérdidas y Ganancias individuales.

Hoja de trabajo para la obtención del Balance y Cuenta de Pérdidas y Ganancias Consolidada.

Presentación del Balance y Cuenta de Pérdidas y Ganancias Consolidada.

SOLUCIÓN

ELABORACIÓN DE LOS ESTADOS FINANCIEROS INDIVIDUALES

El ejercicio parte de los Balances de situación de todas las empresas que componen el grupo y en los que falta por realizar el gasto devengado por el Impuesto sobre Sociedades.

Teniendo en cuenta que el grupo de sociedades tributa por el Impuesto sobre Sociedades en el Régimen de Consolidación Fiscal previsto en el Capítulo VII de la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades, la contabilización del gasto devengado por tal impuesto se hará a nivel individual según lo establecido en el apartado Sexta (Sociedades que tributan en régimen de los grupos de sociedades) de la Resolución de 9 de octubre de 1997, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, sobre algunos aspectos de la norma de valoración 16.^a del Plan General de Contabilidad.

En este sentido, la Resolución mencionada, en su apartado Sexta.1 señala lo siguiente:

«1. El *gasto devengado por Impuesto sobre Sociedades que debe aparecer* en la cuenta de pérdidas y ganancias de una sociedad, *individualmente considerada*, que tribute en régimen de los grupos de sociedades, se determinará teniendo en cuenta, *además de los parámetros a considerar en caso de tributación individual*, los siguientes:

- a) Las diferencias temporales y permanentes producidas como consecuencia de la eliminación de resultados derivada del proceso de determinación de la base imponible consolidada.
- b) Las deducciones y bonificaciones que corresponden a cada sociedad del grupo fiscal en el régimen de los grupos de sociedades; a estos efectos, las deducciones y bonificaciones se imputarán a la sociedad que realizó la actividad u obtuvo el rendimiento necesario para obtener el derecho a la deducción o bonificación fiscal.»

En el apartado Sexta.2 de la norma, se explica de una manera detallada el procedimiento de los cálculos a realizar así como las cuentas a utilizar en el proceso de la determinación del gasto devengado por cada una de las sociedades:

«Para el cálculo del gasto por Impuesto sobre Sociedades y demás magnitudes relacionadas con el efecto impositivo de cada una de las sociedades que tributen en régimen de los grupos de sociedades se aplicarán las siguientes reglas:

2.1 Diferencias temporales. Si como consecuencia de la eliminación de resultados para la determinación de la base imponible consolidada, se produce un diferimiento en el reconocimiento por el grupo de resultados en tanto no estén realizados frente a terceros o, en su caso, en las correcciones valorativas correspondientes a la inversión en el capital de una sociedad del grupo, surgirá para la sociedad que tuviera contabilizado dicho resultado, o, en su caso, dotación, una diferencia de carácter temporal, cuyo registro contable se realizará de acuerdo con las normas generales, pudiendo utilizar para ello las cuentas siguientes:

4748. "Impuesto sobre beneficios anticipado por operaciones 'intra-grupo'".

4798. "Impuesto sobre beneficios diferido por operaciones 'intra-grupo'".

Se utilizarán cuentas a largo plazo en caso de que la reversión de las diferencias temporales se produzca en un período de tiempo superior al año a contar desde la fecha de cierre del ejercicio, tal y como se establece en el punto 10 de la norma primera de esta Resolución para el régimen general.

2.2 Diferencias permanentes. Si como consecuencia de la eliminación de dividendos repartidos entre sociedades del grupo fiscal y otros resultados para la determinación de la base imponible consolidada por operaciones realizadas entre sociedades que forman el grupo a efectos fiscales, se produce una diferencia no reversible, y, por lo tanto permanente, surgirá para la sociedad que tuviera contabilizado o correspondiera dicho resultado una diferencia permanente respecto a la base imputable que hubiera resultado en régimen de declaración individual, y su registro contable se realizará de acuerdo a las normas generales.»

En caso de existencia de bases imponibles negativas:

«2.3.1 Si a una sociedad del grupo a efectos fiscales, teniendo en cuenta lo indicado anteriormente, le corresponde en el ejercicio un resultado fiscal negativo, equivalente a una base imponible negativa, y el conjunto de sociedades que forman el grupo compensa la totalidad o parte del mismo en la declaración consolidada del Impuesto sobre Sociedades, la contabilización del efecto impositivo se realizará de la forma siguiente:

Por la parte del resultado fiscal negativo compensado, surgirá un crédito y débito recíproco, entre la sociedad a la que corresponde y las sociedades que lo compensan.

Por la parte del resultado fiscal negativo no compensado por las sociedades del grupo, la sociedad a la que corresponde contabilizará un crédito si se espera razonablemente que el grupo fiscal en su conjunto vaya a generar en el futuro resultados fiscales positivos, de acuerdo con lo previsto en la norma primera de esta Resolución. A estos efectos se puede utilizar la cuenta 4749. "Crédito por pérdidas a compensar en régimen de

declaración consolidada del ejercicio...". Cuando la compensación se vaya a realizar en el largo plazo, su registro se efectuará, siempre que proceda, en cuentas del largo plazo tal y como se ha establecido en el punto 10 de la norma primera de esta Resolución.

(...)

5. Los créditos y débitos recíprocos consecuencia de las operaciones descritas en los puntos 2.3 y 2.4 anteriores, así como los generados, en su caso, para cada sociedad por el reparto realizado de la carga tributaria, se podrán contabilizar, según el plazo de vencimiento, en las siguientes cuentas:

1608. "Deudas a largo plazo con empresas del grupo por efecto impositivo".

2448. "Créditos a largo plazo con empresas del grupo por efecto impositivo".

5108. "Deudas a corto plazo con empresas del grupo por efecto impositivo".

5348. "Créditos a corto plazo con empresas del grupo por efecto impositivo".»

En base a todo lo anterior el procedimiento para el cálculo del gasto individual en cada una de las sociedades podría resumirse en las siguientes etapas:

CÁLCULO DEL GASTO DE LAS SOCIEDADES
Resultado antes de impuestos
± Diferencias permanentes individuales
± Diferencias permanentes consolidación
Resultado contable ajustado
Tipo de gravamen
Impuesto bruto
– Deducciones
Impuesto devengado

CÁLCULO DE LAS BASES IMPONIBLES INDIVIDUALES
Resultado antes de impuestos
± Ajustes individuales <ul style="list-style-type: none"> • Diferencias permanentes • Diferencias temporales con origen en el ejercicio • Diferencias temporales con origen en ejercicios anteriores
Base imponible individual

La determinación de la base imponible del grupo está contemplada en el artículo 85 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades:

«1. La base imponible del grupo fiscal se determinará sumando:

- a) Las bases imponibles individuales correspondientes a todas y cada una de las sociedades integrantes del grupo fiscal, sin incluir en ellas la compensación de las bases imponibles negativas individuales.
- b) Las eliminaciones.
- c) Las incorporaciones de las eliminaciones practicadas en ejercicios anteriores.
- d) La compensación de las bases imponibles negativas del grupo fiscal, cuando el importe de la suma de las letras anteriores resultase positiva, así como de las bases imponibles negativas referidas en el apartado 2 del artículo 88 de esta Ley.

2. Las eliminaciones y las incorporaciones se realizarán de acuerdo con los criterios establecidos en el Real Decreto 1815/1991, de 20 de diciembre, por el que se aprueban las normas para la formulación de cuentas anuales consolidadas.

3. No tendrá la consideración de partida fiscalmente deducible de la base imponible del grupo fiscal la *diferencia positiva* entre el valor contable de las participaciones en el capital de las sociedades dependientes que posea, directa o indirectamente, la sociedad dominante y la parte proporcional que dichos valores representan en relación a los fondos propios de esas sociedades dependientes.

La *diferencia negativa* no tendrá la consideración de renta gravable.

La diferencia referida en los dos párrafos anteriores es la existente en la fecha en que la sociedad o sociedades dependientes se incluyan por primera vez en el grupo fiscal.»

CÁLCULO DE LA BASE IMPONIBLE DEL GRUPO Y DE LA CUOTA ÍNTEGRA
Suma de bases imponibles individuales
± Ajustes de consolidación <ul style="list-style-type: none"> • Diferencias permanentes de consolidación • Diferencias temporales de consolidación con origen en el ejercicio • Diferencias temporales de consolidación con origen en ejercicios anteriores • Compensación de bases imponibles negativas anteriores
Base imponible después de ajustes de consolidación
Tipo de gravamen
Cuota íntegra
– Deducciones
Cuota líquida
– Retenciones y pagos a cuenta
Cuota diferencial (a ingresar o devolver)

En el caso que nos ocupa, estos cálculos son los siguientes:

CÁLCULO DEL GASTO DEVENGADO EN LAS SOCIEDADES				
Conceptos	Sociedad ALFA	Sociedad BETA	Sociedad LANDA	Sociedad DELTA
RESULTADO ANTES DE IMPUESTOS ..	5.000	3.000	2.500	-2.000
Diferencias permanentes individuales	60 (1)		80 (7)	
Diferencias permanentes consolidación	-80 (2)			
Resultado contable ajustado	4.980	3.000	2.580	-2.000
Tipo de gravamen	35%	35%	35%	35%
Impuesto bruto	1.743	1.050	903	-700
Deducciones	-200	-80	-100	-20
Impuesto devengado	1.543	970	803	-720

CÁLCULO DE LAS BASES IMPONIBLES INDIVIDUALES				
Conceptos	Sociedad ALFA	Sociedad BETA	Sociedad LANDA	Sociedad DELTA
RESULTADO ANTES DE IMPUESTOS ..	5.000	3.000	2.500	-2.000
Ajustes individuales				
Diferencias permanentes	60 (1)		80 (7)	
DT con origen en el ejercicio	20 (4)	300 (6)	-300 (8)	
DT con origen en ejercicios anteriores	-60 (3)	1.000 (5)		
BASE IMPONIBLE	5.020	4.300	2.280	-2.000

CÁLCULO DE LA BASE IMPONIBLE CONSOLIDADA Y CUOTA A INGRESAR					
Conceptos	Sociedad ALFA	Sociedad BETA	Sociedad LANDA	Sociedad DELTA	Consolidado
Base imponible antes ajustes consolidación	5.020	4.300	2.280	-2.000	9.600,00
Ajustes consolidación					0,00
Diferencias permanentes consolidación	80 (2)				80,00
Diferencias temporales origen ejercicio	-25				-25,00
	+2.000				
Diferencias temporales origen ejercicios anteriores ..				50	50,00

CÁLCULO DE LA BASE IMPONIBLE CONSOLIDADA Y CUOTA A INGRESAR (cont.)					
Conceptos	Sociedad ALFA	Sociedad BETA	Sociedad LANDA	Sociedad DELTA	Consolidado
Base imponible después ajustes consolidación	6.915	4.300	2.280	-1.950	11.545,00
Tipo de gravamen	35%	35%	35%	35%	35%
Cuota íntegra	2.420,25	1.505	798	-682	4.040,75
Deducciones	-200,00	-80	-100	-20	-400,00
Cuota líquida	2.220,25	1.425	698	-702	3.640,25
Retenciones	-180,00	-14	-422	-8	-624,00
Cuota líquida	2.040,25	1.411	276	-710	3.016,75

NOTAS:

- (1) Se trata de gastos contables que no son admitidos fiscalmente [art. 14 e) de la LIS], por lo que nos encontramos ante un ajuste positivo para la obtención de la base imponible. Este ajuste, al no revertir en ejercicios posteriores, se trata como una diferencia permanente.
- (2) Ese ajuste corresponde a los dividendos que ha percibido la sociedad ALFA de otras sociedades del grupo a cuenta de los resultados del ejercicio anterior (dividendos complementarios). Es un ajuste que procede del proceso de consolidación, ya que a efectos de cuentas consolidadas los dividendos complementarios deben ser eliminados de resultados y tratados como reservas de la sociedad perceptora (art. 42 de las NFCAC), por lo que hay que realizar un ajuste negativo a las bases imponibles individuales, que también se trata como una diferencia permanente.
- (3) En el ejercicio anterior se realizaron dotaciones a las provisiones de clientes dudosos que no fueron admitidas fiscalmente, lo que se tradujo en un ajuste negativo para la obtención de la base imponible individual. En el presente ejercicio dichas provisiones han sido eliminadas produciendo un ingreso contable de 60 u.m., que no es ingreso fiscal, por lo que el ajuste será negativo, tratándose de una diferencia temporal que revierte en el ejercicio actual (diferencias temporales con origen en ejercicios anteriores). A nivel contable, se realizará una anotación por el Haber en la cuenta *Impuesto sobre beneficios anticipado (474)* por importe de $60 \times 35\% = 21$.
- (4) Es un caso similar al anterior, con la diferencia de que el proceso se inicia en el ejercicio actual, es decir, estamos ante un gasto contable que no es deducible, por lo que se hará un ajuste positivo para la obtención de la base imponible individual (diferencia temporal con origen en el ejercicio).
- (5) El cuadro de diferencias para el inmovilizado acogido a libertad de amortización es el siguiente:

Años	Gasto contable amortización	Gasto deducible	Ajuste base imponible	Impuesto diferido
2001	1.000	7.000	-6.000	2.100 Haber
2002	1.000	0	+1.000	350 Debe
2003	1.000	0	+1.000	350 Debe
2004	1.000	0	+1.000	350 Debe
2005	1.000	0	+1.000	350 Debe
2006	1.000	0	+1.000	350 Debe
2007	1.000	0	+1.000	350 Debe
	7.000	7.000		

Como puede observarse, en el ejercicio actual existe un ajuste positivo al resultado de BETA (diferencia temporal con origen en ejercicios anteriores).

(6) Las diferencias derivadas de la amortización del resto del inmovilizado de la sociedad BETA son las siguientes:

Años	Gasto contable amortización	Gasto deducible	Ajuste base imponible	Impuesto diferido
2002	1.000	700	+300	105 Debe
2003	1.000	700	+300	105 Debe
2004	1.000	700	+300	105 Debe
2005	1.000	700	+300	105 Debe
2006	1.000	700	+300	105 Debe
2007	1.000	700	+300	105 Debe
2008	1.000	700	+300	105 Debe
2009		700	-700	245 Haber
2010		700	-700	245 Haber
2011		700	-700	245 Haber
	7.000	7.000		

(7) Se trata de gastos contables que no son admitidos fiscalmente [art.14 e) de la LIS], por lo que nos encontramos ante un ajuste positivo para la obtención de la base imponible. Este ajuste, al no revertir en ejercicios posteriores, se trata como una diferencia permanente.

(8) El propio enunciado facilita la diferencia del contrato de arrendamiento financiero: 300 de diferencia temporal negativa con origen del ejercicio.

NOTA IMPORTANTE:

La explicación de los ajustes realizados en el cuadro para la obtención de la base imponible del grupo se encuentra en las eliminaciones de las operaciones internas.

Los asientos para reflejar el gasto devengado en cada una de las sociedades son los siguientes:

SOCIEDAD DELTA

17,50 *Impuesto sobre beneficios diferidos por operaciones intragrupo (4798)*
(50 × 35%)

710,50 *Créditos a corto plazo con empresas del grupo por efecto impositivo (5348)*

a *Impuesto sobre beneficios (630)* 720,00
a *Hacienda Pública, retenciones y pagos a cuenta (473)* 8,00

X

720,00	<i>Impuesto sobre beneficios (630)</i>		
		a	<i>Pérdidas y ganancias (129)</i> 720,00
		x	

SOCIEDAD LANDA

803,00	<i>Impuesto sobre beneficios (630)</i>		
		a	<i>Impuesto sobre beneficios diferido leasing (479)</i> 105,00 (300 × 35%)
		a	<i>Hacienda Pública, retenciones y pagos a cuenta (473)</i> 422,00
		a	<i>Deudas a corto plazo con empresas del grupo por efecto impositivo (5108)</i> 276,00
		x	
803,00	<i>Pérdidas y ganancias (129)</i>		
		a	<i>Impuesto sobre beneficios (630)</i> 803,00
		x	

SOCIEDAD BETA

970,00	<i>Impuesto sobre beneficios (630)</i>		
105,00	<i>Impuesto sobre beneficios anticipado amortizaciones (474)</i> (300 × 35%)		
350,00	<i>Impuesto sobre beneficios diferido libertad de amortización (479)</i> (1.000 × 35%)		
		a	<i>Hacienda Pública, retenciones y pagos a cuenta (473)</i> 14,00
		a	<i>Deudas a corto plazo con empresas del grupo por efecto impositivo (5108)</i> 1.411,00
		x	
970,00	<i>Pérdidas y ganancias (129)</i>		
		a	<i>Impuesto sobre beneficios (630)</i> 970,00
		x	

SOCIEDAD ALFA

1.543,00	<i>Impuesto sobre beneficios (630)</i>		
7,00	<i>Impuesto sobre beneficios anticipado provisión no deducible (474)</i>		
	(20 × 35%)		
700,00	<i>Impuesto sobre beneficios anticipado por operaciones intra-grupo (4748)</i>		
	(2.000 × 35%)		
1.687,00	<i>Créditos a corto plazo con empresas del grupo por efecto impositivo (5348)</i>		
	(276 + 1.411)		
	<i>a Impuesto sobre beneficios anticipado provisiones 2001 (474)</i>		21,00
	(60 × 35%)		
	<i>a Impuesto sobre beneficios diferidos por operaciones intra-grupo (4798)</i>		8,75
	(25 × 35%)		
	<i>a Hacienda Pública, retenciones y pagos a cuenta (473)</i>		180,00
	<i>a Deudas a corto plazo con empresas del grupo por efecto impositivo (5108)</i>		710,50
	<i>a Hacienda Pública, acreedor por Impuesto sobre Sociedades (4752)</i>		3.016,75
	_____ x _____		
1.543,00	<i>Pérdidas y ganancias (129)</i>		
	<i>a Impuesto sobre beneficios (630)</i>		1.543,00
	_____ x _____		

Los créditos y débitos derivados de los asientos anteriores serán liquidados durante el primer trimestre del ejercicio siguiente según se establece en el enunciado.

Después de efectuado el cálculo del gasto devengado por cada una de las sociedades los Balances de situación individuales al 31 de diciembre de 2002 y las Cuentas de Pérdidas y Ganancias individuales correspondientes al ejercicio 2002 son los siguientes:

Balances	ALFA	BETA	LANDA	DELTA
Activo				
Inmovilizado material	20.000,00	14.000,00	10.000,00	10.000,00
AAIM	-10.000,00	-3.000,00	-5.000,00	-1.000,00
Inmovilizado inmaterial	3.000,00	6.000,00	8.000,00	
AAII	-1.000,00	-2.000,00	-1.000,00	
Participación en BETA	7.000,00			
Participación en LANDA	6.000,00			
Participación en DELTA	12.000,00			
Provisión acciones DELTA	-3.000,00			
Impuestos anticipados	357,00	210,00		
HP, retenciones y pagos a cuenta				
Existencias	6.000,00	3.100,00	3.456,00	6.000,00
Clientes	5.000,00	5.000,00	2.825,00	3.000,00
Tesorería	4.000,00	4.000,00	1.036,00	2.017,50
Créditos c.p. efecto impositivo grupo	1.687,00			710,50
Impuesto anticipado intragrupo	700,00			
Fondo comercio consolidación				
Total activo	51.744,00	27.310,00	19.317,00	20.728,00
Pasivo				
Capital social	20.000,00	3.000,00	3.000,00	10.000,00
Reservas	9.000,00	8.000,00	9.000,00	2.000,00
Reservas en sociedades consolidadas				
Pérdidas y ganancias ALFA	3.457,00			
Pérdidas y ganancias LANDA			1.697,00	
Pérdidas y ganancias BETA		2.030,00		
Pérdidas y ganancias DELTA				-1.280,00
Pérdidas y ganancias dominante				
Pérdidas y ganancias externos				
Resultados neg. ejer. anteriores				-1.000,00
Intereses de socios externos				
Deudas a largo plazo	3.021,00	2.105,00	2.500,00	4.008,00
Impuestos diferidos		1.750,00	105,00	
Deudas a corto plazo	6.180,00	4.014,00	739,00	3.000,00
Proveedores	6.350,00	5.000,00	2.000,00	4.000,00
Impuesto diferido intragrupo	8,75			
Deudas c.p. efecto impositivo grupo	710,50	1.411,00	276,00	
HP, acreedor Impuesto sobre Sociedades ..	3.016,75			
Total pasivo	51.744,00	27.310,00	19.317,00	20.728,00

Cuenta Pérdidas y Ganancias	ALFA	BETA	LANDA	DELTA
Debe				
Compras	18.000,00	9.000,00	4.000,00	4.250,00
Variación de existencias	2.000,00	1.000,00	500,00	750,00
Personal	1.500,00	2.000,00	500,00	1.000,00
Amortizaciones	1.500,00	3.000,00	500,00	1.000,00
Servicios exteriores	1.300,00	1.000,00	858,00	200,00
Gastos financieros	2.000,00	560,00	256,00	32,00
Otros gastos	2.500,00	140,00	169,00	85,00
Impuesto sobre beneficios	1.543,00		803,00	
Saldo ALFA (beneficio)	3.457,00			
Saldo LANDA (beneficio)			1.697,00	
Saldo BETA (beneficio)		3.000,00		
Saldo dominante (beneficio)				
Total debe	33.800,00	19.700,00	9.283,00	7.317,00
Haber				
Ventas	31.000,00	15.000,00	8.000,00	5.000,00
Ingresos financieros	1.000,00	2.500,00	500,00	140,00
Otros ingresos	1.800,00	2.200,00	783,00	177,00
Saldo DELTA (pérdida)				2.000,00
Total haber	33.800,00	19.700,00	9.283,00	7.317,00

ELABORACIÓN DE LOS ESTADOS FINANCIEROS CONSOLIDADOS

Una vez que se han obtenido los estados financieros individuales pasaremos a realizar los cálculos necesarios para la elaboración de los estados financieros consolidados (Balance de situación y Cuenta de Pérdidas y Ganancias), estados financieros que son obligatorios para los grupos de sociedades que hayan optado por la tributación conjunta.

La formulación de las cuentas anuales consolidadas se realizará según lo desarrollado en el Real Decreto 1815/1991, de 20 de diciembre, por el que se aprueban las normas para formulación de las cuentas anuales consolidadas.

Teniendo en cuenta que las cuentas individuales de las sociedades no han de ser sometidas a la fase de homogeneización (arts. 17, 18, 19 y 20 de las NFCAC), el proceso se limitará a las fases de agregación (simple suma de los estados financieros individuales) y la fase de las eliminaciones.

Con respecto a esta última, iniciaremos el trabajo eliminando todas las operaciones internas, para pasar a continuación a la eliminación de la inversión fondos propios y por último a las atribuciones de resultados.

Eliminaciones de operaciones internas*Operación 1*

Se trata de una operación interna de existencias en la que se ha de eliminar el beneficio interno de la sociedad ALFA contra la disminución de las existencias en poder de BETA, ya que según se establece en el artículo 37 de las NFCAC el resultado se entenderá realizado cuando se enajenen a terceros. Además, dado que la operación no se ha liquidado habrá que eliminar los créditos y débitos correspondientes (art. 34) y los gastos e ingresos recíprocos (art. 35).

Por otro lado, recordar que esta eliminación supone un ajuste negativo de 25 u.m. en el cálculo de la base imponible que aporta la sociedad ALFA y que determina la aparición en sus cuentas individuales de un *Impuesto sobre beneficios diferido por operaciones intragrupo (4798)*.

BALANCE

25,00	<i>Pérdidas y ganancias ALFA</i>		
		a	<i>Existencias</i> 25,00
		x	_____
125,00	<i>Proveedores</i>		
		a	<i>Clientes</i> 125,00
		x	_____

PÉRDIDAS Y GANANCIAS

25,00	<i>Variación de existencias</i>		
		a	<i>Saldo ALFA</i> 25,00
		x	_____
125,00	<i>Ventas</i>		
		a	<i>Compras</i> 125,00
		x	_____

Operación 2

Se trata de una operación similar a la anterior, es decir, de existencias. La operación se realizó en el ejercicio anterior entre las sociedades DELTA (vendedora) y ALFA (compradora) y produjo un beneficio interno de 50 u.m. a favor de la primera, beneficio que no se realizó en el año ante-

rior (debió producir un ajuste negativo y un impuesto diferido intragrupo de $50 \times 35\% = 17,5$). Este beneficio se realiza en el ejercicio por venta a terceros ajenos al grupo, lo que implicará las siguientes eliminaciones:

BALANCE

50,00	Reservas DELTA		
		a Pérdidas y ganancias DELTA	50,00
_____		x _____	

PÉRDIDAS Y GANANCIAS

50,00	Saldo DELTA		
		a Variación de existencias	50,00
_____		x _____	

Con respecto al cálculo de la base imponible que aporta la sociedad DELTA al grupo, esta operación supone un ajuste positivo de 50 u.m. que se trata como una diferencia temporal que revierte en el ejercicio actual [cargo del *Impuesto sobre beneficios diferido por operaciones intragrupo (4798)* por importe de 17,5 ($50 \times 35\%$)].

Operación 3

Nos encontramos ante una operación de inmovilizado (art. 38 de las NFCAC) entre dos sociedades de grupo. Sin embargo, como el precio de venta del inmovilizado ha coincidido con el valor contable del mismo, no se han producido resultados, por lo que la eliminación que vamos a realizar sólo pretende dejar las cuentas con los saldos que habría de no haberse producido la transacción.

BALANCE

200,00	Inmovilizado BETA		
		a Amortización acumulada BETA	200,00
_____		x _____	

Operación 4

Ésta es una operación interna de servicios que las NFCAC tratan en su artículo 39, señalando que los resultados producidos en estas operaciones deberán diferirse, hasta el ejercicio en que se realicen, cuando los servicios adquiridos se incorporen como coste de existencias o de inmovilizado. Por tanto, en nuestro caso, al tratarse de servicios que no han sido activados, solamente debemos realizar las eliminaciones de gastos e ingresos y créditos y débitos recíprocos.

BALANCE

<i>130,00 Proveedores</i>		<i>a Clientes</i>	<i>130,00</i>
	x		

PÉRDIDAS Y GANANCIAS

<i>130,00 Otros ingresos</i>		<i>a Otros gastos</i>	<i>130,00</i>
	x		

En el ámbito fiscal no hay ningún ajuste ya que tampoco ha habido modificación del resultado.

Operación 5

Las operaciones internas de dividendos están tratadas en el artículo 42 de las NFCAC, el cual señala que se consideran dividendos internos los registrados como ingresos del ejercicio de una sociedad del grupo que hayan sido distribuidos por otra perteneciente al mismo.

Estos dividendos serán eliminados considerándolos reservas de la sociedad perceptora.

BALANCE

<i>80,00 Pérdidas y ganancias ALFA</i>		<i>a Reservas ALFA</i>	<i>80,00</i>
	x		

PÉRDIDAS Y GANANCIAS

80,00	Ingresos financieros		
		a	Saldo ALFA
			80,00
_____		x	_____

Esta eliminación de dividendos se trata como un ajuste negativo para la obtención de la base imponible, ajuste que a su vez será una diferencia permanente negativa para el cálculo del gasto devengado por el Impuesto sobre Sociedades.

Eliminación inversión fondos propios ALFA-DELTA

La diferencia de primera consolidación de esta participación (100%) es la siguiente:

Coste de la participación	12.000
Valor teórico de la participación el 1-1-1999 (100% × 11.000)	11.000
Diferencia positiva de primera consolidación	<u>1.000</u>

Según señala el enunciado del supuesto, esta diferencia fue asignada a un fondo de comercio de consolidación que habrá sido amortizado en los años 1999 y 2000 con un importe anual de 500 u.m.

Las eliminaciones a efectuar serán las siguientes:

- Por la eliminación inversión fondos propios.

BALANCE

10.000,00	Capital social DELTA		
1.950,00	Reservas DELTA		
	(2.000 – 50)		
1.000,00	Fondo de comercio de la consoli-		
	lidación		
50,00	Reservas en sociedades consoli-		
	dadas		
		a	Resultados negativos de ejer-
			cicios anteriores (121)
			1.000,00
		a	Participación en DELTA
			12.000,00
_____		x	_____

Las reservas en sociedades consolidadas se han obtenido de la siguiente forma:

Fondos propios de DELTA al 1-1-1999	11.000
Fondos propios de DELTA al 31-12-2002	10.950
	50
Disminución	50

- Por la amortización del fondo de comercio, teniendo en cuenta que el cargo de la misma serán las reservas de la dominante ya que esta amortización corresponde a los años 1999 y 2000.

BALANCE

1.000,00	Reservas ALFA		
		a Fondo de comercio de la con-	
		solidación	1.000,00
		x	

• La sociedad DELTA ha evolucionado de una forma negativa en los últimos ejercicios por lo que ALFA ha dotado la correspondiente corrección valorativa en sus cuenta individuales según lo establecido en la norma de valoración 8.^a del PGC, esto es, comparando el precio de adquisición con el valor de mercado, y siendo éste el valor teórico del balance al cierre del ejercicio más las plusvalías tácitas que había en el momento de la compra y subsisten en el de la valoración. El enunciado del supuesto señala que en el presente ejercicio ha dotado 2.000 u.m. (lo cual significa que ha habido un cargo en la Cuenta de Pérdidas y Ganancias) y, teniendo en cuenta que el total de la provisión figura por 3.000 u.m., es evidente que las 1.000 u.m. restantes se han dotado en ejercicios anteriores.

Estas correcciones valorativas, según se establece en el artículo 27.3 de las NFCAC, habrán de ser eliminadas:

BALANCE

3.000,00	Provisión acciones DELTA		
		a Pérdidas y ganancias ALFA	2.000,00
		a Reservas ALFA	1.000,00
		x	

PÉRDIDAS Y GANANCIAS

2.000,00	Saldo ALFA		
		a	Variación de provisiones (otros gastos)
			2.000,00
_____		x	_____

En el ámbito fiscal esta eliminación supone un ingreso que no tributará, ya que estaba recogiendo unas pérdidas que vienen incorporadas en la base imponible de la sociedad DELTA; por tanto, se trata de un ajuste positivo para la obtención de la base imponible que aporta la sociedad ALFA de 2.000 (diferencia temporal con origen en el ejercicio) que dará lugar a un *Impuesto sobre beneficios anticipado por operaciones intragrupo (4748)*.

- Por la atribución de resultados al grupo, teniendo en cuenta que la participación de la sociedad matriz es del 100%.

BALANCE

1.230,00	Pérdidas y ganancias dominante		
		a	Pérdidas y ganancias DELTA
			1.230,00
_____		x	_____

PÉRDIDAS Y GANANCIAS

1.230,00	Saldo DELTA		
		a	Saldo dominante
			1.230,00
_____		x	_____

Eliminación inversión fondos propios ALFA-LANDA

Esta participación representa un 80% de las acciones de LANDA y fue adquirida el 1 de enero del año 2000, por lo que la diferencia de primera consolidación es la siguiente:

Coste de la participación	6.000
Valor teórico de la participación el 1-1-2000 (80% × 6.000)	4.800

Diferencia positiva de primera consolidación	1.200

El 50% de esta diferencia (600 u.m.) se asigna al mayor valor de un terreno de la sociedad LANDA, en tanto que el resto no es atribuible a ningún elemento concreto por lo que nos encontramos ante un *Fondo de comercio de la consolidación*, cuya amortización se hará en cinco años (2000, 2001, 2002, 2003 y 2004) con una cuota anual de $600 / 5 = 120$.

- Asiento de eliminación inversión fondos propios.

BALANCE

3.000,00	Capital social LANDA		
9.000,00	Reservas LANDA		
600,00	Inmovilizado material (terrenos)		
600,00	Fondo de comercio de la consolidación		
		a Participación en LANDA	6.000,00
		a Intereses de socios externos	2.400,00
		a Reservas en sociedades consolidadas	4.800,00
		x	

La cuantía de socios externos viene determinada por el valor de su participación en la empresa, es decir, el 20% de 12.000 = 2.400. Además, habrá que incluir posteriormente su participación en el resultado del ejercicio.

En cuanto a las reservas en sociedades consolidadas se han calculado como sigue:

Fondos propios de LANDA al 1-1-2000	6.000
Fondos propios de DELTA al 31-12-2002	12.000
Incremento	6.000
Reservas consolidadas ($80\% \times 6.000$)	4.800

- Por la amortización del fondo de comercio.

BALANCE

240,00	Reservas ALFA (120 x 2 años)		
120,00	Pérdidas y ganancias ALFA		
		a Fondo de comercio de la consolidación	360,00
		x	

PÉRDIDAS Y GANANCIAS

120,00	Amortización fondo de comercio de consolidación		
		a Saldo ALFA	120,00
_____		x _____	

- Por la atribución de los resultados al grupo (80%) y los socios externos (20%).

BALANCE

1.697,00	Pérdidas y ganancias LANDA		
		a Pérdidas y ganancias dominante (1.697 × 80%)	1.357,60
		a Pérdidas y ganancias externos (1.697 × 20%)	339,40
_____		x _____	

PÉRDIDAS Y GANANCIAS

1.357,60	Saldo dominante		
339,40	Saldo socios externos		
		a Saldo LANDA	1.697,00
_____		x _____	

Eliminación inversión fondos propios ALFA-BETA

Se trata de una participación adquirida el 1 de enero de 1998, por un valor de 7.000 u.m.

Coste de la participación	7.000
Valor teórico de la participación el 1-1-1998 (100% × 7.000)	7.000

Diferencia de primera consolidación	0

Los asientos relativos a las eliminaciones son los siguientes:

- Por la eliminación inversión fondos propios.

BALANCE

3.000,00	Capital social BETA		
8.000,00	Reservas BETA		
		a Participación en BETA	7.000,00
		a Reservas en sociedades consolidadas	4.000,00
	_____	x _____	

- Por la atribución de resultados.

BALANCE

2.030,00	Pérdidas y ganancias BETA		
		a Pérdidas y ganancias dominante	2.030,00
	_____	x _____	

PÉRDIDAS Y GANANCIAS

2.030,00	Saldo dominante		
		a Saldo BETA	2.030,00
	_____	x _____	

Reclasificación de la denominación de los resultados de la matriz

BALANCE

5.232,00	Pérdidas y ganancias ALFA		
		a Pérdidas y ganancias dominante	5.232,00
	_____	x _____	

PÉRDIDAS Y GANANCIAS

5.232,00	Saldo dominante		
		a Saldo ALFA	5.232,00
_____		x _____	

Eliminación de los créditos y débitos intragrupo por efecto impositivo

2.397,50	Deudas a corto plazo con empresas del grupo por efecto impositivo (5108)		
		a Créditos a corto plazo con empresas del grupo por efecto impositivo (5348)	2.397,50
_____		x _____	

HOJA DE TRABAJO PARA OBTENCIÓN DEL BALANCE CONSOLIDADO								
Balances	ALFA	BETA	LANDA	DELTA	Agregado	Debe	Haber	Consolidado
Activo								
Inmovilizado material	20.000,00	14.000,00	10.000,00	10.000,00	54.000,00	800,00		54.800,00
AAIM	-10.000,00	-3.000,00	-5.000,00	-1.000,00	-19.000,00		200,00	-19.200,00
Inmovilizado inmaterial	3.000,00	6.000,00	8.000,00		17.000,00			17.000,00
AAII	-1.000,00	-2.000,00	-1.000,00		-4.000,00			-4.000,00
Participación en BETA	7.000,00				7.000,00		7.000,00	0,00
Participación en LANDA	6.000,00				6.000,00		6.000,00	0,00
Participación en DELTA	12.000,00				12.000,00		12.000,00	0,00
Provisión acciones DELTA	-3.000,00				-3.000,00	3.000,00		0,00
Impuestos anticipados	357,00	210,00			567,00			567,00
HP, retenciones y pagos a cuenta					0,00			0,00
Existencias	6.000,00	3.100,00	3.456,00	6.000,00	18.556,00		25,00	18.531,00
Clientes	5.000,00	5.000,00	2.825,00	3.000,00	15.825,00		255,00	15.570,00
Tesorería	4.000,00	4.000,00	1.036,00	2.017,50	11.053,50			11.053,50
Créditos cp por efecto impositivo empresas del grupo	1.687,00			710,50	2.397,50	2.397,50		
Impuesto anticipado intragrupo ..	700,00				700,00			700,00
Fondo comercio consolidación ..					0,00	1.600,00	1.360,00	240,00
Total activo	51.744,00	27.310,00	19.317,00	20.728,00	119.099,00			95.261,50

HOJA DE TRABAJO PARA OBTENCIÓN DEL BALANCE CONSOLIDADO (continuación)								
Balances	ALFA	BETA	LANDA	DELTA	Agregado	Debe	Haber	Consolidado
Pasivo								
Capital social	20.000,00	3.000,00	3.000,00	10.000,00	36.000,00	16.000,00		20.000,00
Reservas	9.000,00	8.000,00	9.000,00	2.000,00	28.000,00	20.240,00	1.080,00	8.840,00
Reservas en sociedades consolidadas						50,00	8.800,00	8.750,00
Pérdidas y ganancias ALFA	3.457,00				3.457,00	5.457,00	2.000,00	0,00
Pérdidas y ganancias LANDA ...			1.697,00		1.697,00	1.697,00		0,00
Pérdidas y ganancias BETA		2.030,00			2.030,00	2.030,00		0,00
Pérdidas y ganancias DELTA				-1.280,00	-1.280,00		1.280,00	0,00
Pérdidas y ganancias dominante						1.230,00	8.619,60	7.389,60
Pérdidas y ganancias externos ...							339,40	339,40
Resultados neg ejer ant				-1.000,00	-1.000,00		1.000,00	0,00
Intereses de socios externos							2.400,00	2.400,00
Deudas a largo plazo	3.021,00	2.105,00	2.500,00	4.008,00	11.634,00			11.634,00
Impuestos diferidos		1.750,00	105,00		1.855,00			1.855,00
Deudas a corto plazo	6.180,00	4.014,00	739,00	3.000,00	13.933,00			13.933,00
Proveedores	6.350,00	5.000,00	2.000,00	4.000,00	17.350,00	255,00		17.095,00
Impuesto diferido intragrupo	8,75				8,75			8,75
Deudas c.p. efecto impositivo empresas del grupo	710,50	1.411,00	276,00		2.397,50	2.397,50		0,00
HP, acreedor Impuesto sobre Sociedades	3.016,75				3.016,75			3.016,75
Total pasivo	51.744,00	27.310,00	19.317,00	20.728,00	119.099,00	54.756,50	54.756,50	95.261,50

HOJA DE TRABAJO PARA LA OBTENCIÓN DE LA CUENTA DE PÉRDIDAS Y GANANCIAS CONSOLIDADA								
Cuenta Pérdidas y Ganancias	ALFA	BETA	LANDA	DELTA	Agregado	Debe	Haber	Consolidado
Debe								
Compras	18.000,00	9.000,00	4.000,00	4.250,00	35.250,00		125,00	35.125,00
Variación de existencias	2.000,00	1.000,00	500,00	750,00	4.250,00	25,00	50,00	4.225,00
Personal	1.500,00	2.000,00	500,00	1.000,00	5.000,00			5.000,00
Amortizaciones	1.500,00	3.000,00	500,00	1.000,00	6.000,00			6.000,00
Servicios exteriores	1.300,00	1.000,00	858,00	200,00	3.358,00			3.358,00
Gastos financieros	2.000,00	560,00	256,00	32,00	2.848,00			2.848,00
Amortización fondo comercio consolidación						120,00		120,00
Otros gastos	2.500,00	140,00	169,00	85,00	2.894,00		2.130,00	764,00
Impuesto sobre beneficios	1.543,00	970,00	803,00	-720,00	2.596,00			2.596,00
Saldo ALFA (beneficio)	3.457,00				3.457,00	2.000,00	5.457,00	0,00
Saldo LANDA (beneficio)			1.697,00		1.697,00		1.697,00	0,00
Saldo BETA (beneficio)		2.030,00			2.030,00		2.030,00	0,00
Saldo dominante (beneficio)					0,00	8.619,60	1.230,00	7.389,60
Saldo externos (beneficio)						339,40		339,40
Total debe	33.800,00	19.700,00	9.283,00	6.597,00	69.380,00			67.765,00

HOJA DE TRABAJO PARA LA OBTENCIÓN DE LA CUENTA DE PÉRDIDAS Y GANANCIAS CONSOLIDADA (continuación)								
Cuenta Pérdidas y Ganancias	ALFA	BETA	LANDA	DELTA	Agregado	Debe	Haber	Consolidado
Haber								
Ventas	31.000,00	15.000,00	8.000,00	5.000,00	59.000,00	125,00		58.875,00
Ingresos financieros	1.000,00	2.500,00	500,00	140,00	4.140,00	80,00		4.060,00
Otros ingresos	1.800,00	2.200,00	783,00	177,00	4.960,00	130,00		4.830,00
Saldo DELTA (pérdida)				1.280,00	1.280,00	1.280,00		0,00
Total haber	33.800,00	19.700,00	9.283,00	6.597,00	69.380,00	12.719,00	12.719,00	67.765,00

**BALANCE DE SITUACIÓN CONSOLIDADO DEL GRUPO
AL 31 DE DICIEMBRE DE 2002**

Activo	Importe	Pasivo	Importe
B) INMOVILIZADO		A) FONDOS PROPIOS	
Inmovilizado inmaterial	17.000,00	Capital suscrito	20.000,00
AAII	-4.000,00	Otras reservas de la sociedad dominante	8.840,00
Inmovilizado material	54.800,00	Reservas en sociedades consolidadas por integración global o proporcional	8.750,00
AAIM	-19.200,00	Pérdidas y ganancias consolidadas .	7.389,60
C) FONDO DE COMERCIO DE CONSOLIDACIÓN		Pérdidas y ganancias atribuidas a socios externos	339,40
De sociedades consolidadas por integración global o proporcional	240,00	B) SOCIOS EXTERNOS	2.400,00
E) ACTIVO CIRCULANTE		F) ACREEDORES A LARGO PLAZO	
Existencias	18.531,00	Deudas a largo plazo	11.634,00
Deudores	15.570,00	G) ACREEDORES A CORTO PLAZO	
Impuesto anticipado intragrupo	700,00	Deudas a corto plazo	13.933,00
Impuestos anticipados	567,00	Proveedores	17.095,00
Tesorería	11.053,50	Impuestos diferidos	1.855,00
		Impuestos diferidos intragrupo	8,75
		HP acreedor	3.016,75
Total	95.261,50	Total	95.261,50

CUENTA DE PÉRDIDAS Y GANANCIAS CONSOLIDADA DEL EJERCICIO 2002

Debe	Importe	Haber	Importe
A) GASTOS		B) INGRESOS	
Compras	35.125,00	Ventas	58.875,00
Variación de existencias	4.225,00	Otros ingresos	4.830,00
Personal	5.000,00		
Amortizaciones	6.000,00		
Otros gastos de explotación	3.358,00		
Otros gastos	764,00		
I. BENEFICIO DE EXPLOTACIÓN	9.233,00		
Gastos financieros	2.848,00	Ingresos financieros	4.060,00
II. RESULTADO FINANCIERO POSI- TIVO	1.212,00		
Amortización del fondo de comercio de consolidación	120,00		
III. BENEFICIO DE LAS ACTIVIDA- DES ORDINARIAS	10.325,00		
V. BENEFICIOS CONSOLIDADOS ANTES DE IMPUESTOS	10.325,00		
Impuesto sobre beneficios	2.596,00		
VI. RESULTADO CONSOLIDADO DEL EJERCICIO	7.729,00		
Resultado atribuido a socios exter- nos (beneficio)	339,40		
VII. RESULTADO DEL EJERCICIO ATRIBUIDO A LA SOCIEDAD DOMI- NANTE (BENEFICIO)	7.389,60		