

CONTABILIDAD	LOS EFECTOS IMPOSITIVOS REALES Y VIRTUALES EN TRIBUTACIÓN CONSOLIDADA	Núm.
TRIBUTACIÓN		6/2000



MIGUEL REQUENA TAPIA

Doctor

Profesor Asociado en la Universidad de Sevilla

Extracto:

LA reforma de la legislación mercantil española ha introducido en nuestro país el método del efecto impositivo, para la valoración del gasto por impuesto sobre beneficios. La aplicación práctica de este método en las sociedades individuales ha sido desarrollada con suficiente detalle en el PGC y en las resoluciones del ICAC.

Para los Grupos de Sociedades que tributan de forma consolidada, el ICAC ha desarrollado una regulación contable complementaria sobre la aplicación práctica del método en estos Grupos.

En nuestra opinión, la regulación contable complementaria ha creado cierta confusión, en el marco conceptual del método del efecto impositivo, al no diferenciar adecuadamente los efectos impositivos que propone registrar.

Nuestro trabajo analiza los efectos impositivos que se pueden producir en los Grupos de Sociedades que tributan de forma consolidada, los clasifica y propone su reconocimiento en cuentas adecuadas.

PALABRAS CLAVE: consolidación, tributación consolidada, efecto impositivo.

Sumario:

- I. Introducción.
 - II. Objetivos de la investigación.
 - III. Aspectos contables del impuesto en Tributación Consolidada.
 - IV. Los efectos impositivos reales de la Tributación Consolidada.
 - V. Reconocimiento de los efectos impositivos de los ajustes y eliminaciones.
 - VI. Reconocimiento de los efectos impositivos de las bases imponibles negativas.
 - VII. Los efectos impositivos en los estados contables.
 - VIII. Conclusiones.
- Bibliografía.

I. INTRODUCCIÓN

Las reformas necesarias para adaptar nuestra legislación mercantil a las directivas comunitarias fueron introducidas en el Código de Comercio ¹ en el año 1989 y entre ellas destacan, por un lado, la consideración del Impuesto sobre Sociedades como gasto del ejercicio y, por otro, la obligación de elaborar, publicar y depositar las Cuentas Anuales, tanto individuales como consolidadas.

En 1991, el Real Decreto 1815/1991 desarrolla las disposiciones relativas a la información financiera consolidada contenidas en el Código de Comercio ² y establece unas normas de obligado cumplimiento para la elaboración de las Cuentas Anuales Consolidadas de los Grupos de Sociedades.

El marco normativo anterior se completa con sendas resoluciones del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas ³ (en adelante ICAC) de 30 de abril de 1992 y de 9 de octubre de 1997, sobre la aplicación de la norma de valoración decimosexta del Plan General de Contabilidad (en adelante PGC) de la que nos interesa especialmente su aplicación a los Grupos de Sociedades que tributan de forma consolidada.

Por otra parte, en septiembre de 1998, la Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas (en adelante AECA) publica dentro de la serie Principios Contables el documento núm. 21: «El Impuesto sobre beneficios en las Cuentas Anuales Consolidadas».

En un marco normativo tan amplio como el que acabamos de señalar, no resultaría extraño que se produjeran conflictos en la interpretación del mismo.

Nuestro trabajo aborda la problemática derivada del modelo propuesto por el ICAC para el registro de los efectos impositivos de los Grupos que tributan de forma consolidada.

¹ La reforma del Código de Comercio se realiza mediante la Ley 19/1989, de reforma parcial y adaptación de la legislación mercantil española a las Directivas de la Comunidad Económica Europea (CEE) en materia de Sociedades.

² Estas disposiciones, reguladoras de la información financiera consolidada, vienen recogidas en los artículos 42 al 49 del Título III del Libro Primero del Código de Comercio, reformados por la Ley 19/1989.

³ Las resoluciones del ICAC son de obligado cumplimiento a partir de la Sentencia del Tribunal Supremo de 27 de octubre de 1997, en la que se confirma la potestad normativa del Instituto para dictar disposiciones de carácter general.

II. OBJETIVOS DE LA INVESTIGACIÓN

Nuestro trabajo pretende alcanzar los siguientes objetivos:

Primero: determinar la naturaleza de los efectos impositivos que conforme a las resoluciones del ICAC deben registrarse en las sociedades individuales pertenecientes a un Grupo que tributa por el régimen de Declaración Consolidada.

Segundo: determinar los efectos que produce, en los estados financieros individuales y consolidados, el reconocimiento de los efectos impositivos anteriores.

III. ASPECTOS CONTABLES DEL IMPUESTO EN TRIBUTACIÓN CONSOLIDADA

La Resolución de 30 de abril de 1992 y, posteriormente, la de 9 de octubre de 1997, en su disposición sexta, regulan la aplicación práctica del método del efecto impositivo a las sociedades que tributan en régimen de Declaración Consolidada. Las propuestas esenciales de ambas resoluciones, para el cálculo del gasto por impuesto, son las que se indican de forma resumida a continuación:

1.º Diferencias temporales: si como consecuencia de la eliminación de resultados por operaciones intragrupo se produce un diferimiento en el reconocimiento de los mismos, surgirá para la sociedad que tuviera contabilizado dicho resultado una diferencia de carácter temporal cuyo registro contable se realizará de acuerdo con las normas generales, pudiéndose utilizar para ello las siguientes cuentas:

4748 «Impuesto sobre beneficios anticipado por operaciones intragrupo».

4798 «Impuesto sobre beneficios diferido por operaciones intragrupo».

2.º Bases imponibles negativas: si a una sociedad del Grupo le corresponde en el ejercicio una base imponible negativa, la contabilización del efecto impositivo se realizará de la forma siguiente:

- Por la parte del resultado negativo compensada, surgirá un crédito y débito recíproco entre la sociedad a la que corresponde y las sociedades que lo compensan.
- Por la parte del resultado negativo no compensada, 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.

3.º Deducciones, bonificaciones y otras consideraciones: las deducciones y bonificaciones de la cuota afectarán al cálculo del impuesto devengado en cada sociedad, por el importe efectivo de las mismas que sea aplicable en el régimen de Declaración Consolidada y no por el importe que correspondería a cada sociedad en régimen de Tributación Individual.

- Las deducciones y bonificaciones de la cuota se imputarán a aquellas sociedades que hayan realizado la actividad u obtenido el rendimiento que las origina. Si como consecuencia de lo anterior resulta una cuota con importe negativo, se tendrá en cuenta dicho importe para determinar el crédito o débito recíproco entre dicha sociedad y las demás pertenecientes al Grupo Fiscal.
- Si como consecuencia de la normativa fiscal o de las relaciones jurídico-privadas entre las sociedades del Grupo Fiscal el reparto de la carga no coincide con el impuesto a pagar, las diferencias se tratarán del siguiente modo:
 - a) Si son consecuencia de la normativa fiscal, la sociedad que minorra su carga tributaria realizará un abono a la cuenta de **gasto por impuesto** sobre beneficios con cargo a una cuenta de crédito frente a la sociedad que aumenta su carga tributaria.
 - b) Si son consecuencia de acuerdos privados, la sociedad que minorra su carga tributaria realizará un abono a la cuenta de **gasto extraordinario** con cargo a una cuenta de crédito frente a la sociedad que aumenta su carga tributaria.

Los créditos y débitos recíprocos consecuencia de las operaciones descritas en los apartados 2.º y 3.º anteriores 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».

La resolución, en resumidas cuentas, se pronuncia por reconocer, en las Cuentas Anuales de cada sociedad, el impuesto devengado que le hubiera correspondido en régimen de Tributación Individual, corregido en función de las particularidades del régimen de Tributación Consolidada.

IV. LOS EFECTOS IMPOSITIVOS REALES DE LA TRIBUTACIÓN CONSOLIDADA

Según MCGEE ⁴: «El problema del reconocimiento del impuesto al período surge cuando los elementos de gastos, ingresos, pérdidas y beneficios son considerados como tales tanto por las reglas fiscales como contables, pero son reconocidos en diferentes períodos». En consecuencia, los efectos de las diferencias entre el gasto por impuesto y la cantidad a pagar consisten en anticipar o diferir los impuestos que deben ser abonados en relación con los impuestos devengados en el período.

En los Grupos o Subgrupos que tributan en régimen de Declaración Consolidada se producen diferencias entre la cantidad pagada por el Grupo y el gasto devengado por impuestos. Estas diferencias dan lugar a los siguientes efectos impositivos:

- 1.º Un efecto impositivo que resulta de la simple agregación de los efectos impositivos de la sociedades individuales y da lugar al **EFECTO IMPOSITIVO AGREGADO DE LAS DIFERENCIAS TEMPORALES INDIVIDUALES**.
- 2.º Un efecto impositivo derivado de la posibilidad de compensar las bases imponibles negativas de ejercicios anteriores y que produce el **EFECTO IMPOSITIVO DE LA COMPENSACIÓN DE BASES IMPONIBLES NEGATIVAS DE EJERCICIOS ANTERIORES**.
- 3.º Un efecto impositivo que procede de las diferencias entre el resultado contable consolidado y la base imponible del Grupo en régimen de Declaración Consolidada y que da lugar al **EFECTO IMPOSITIVO DE LA DECLARACIÓN CONSOLIDADA**.

Los efectos impositivos de las diferencias temporales individuales, y de la compensación de bases imponibles negativas de ejercicios anteriores, son los mismos que se producen bajo el supuesto de tributación individual y no necesitan comentarios adicionales.

Los efectos impositivos derivados de la aplicación del régimen de Declaración Consolidada tienen la siguiente procedencia:

A. La participación en los resultados de los socios minoritarios.

A efectos contables, esta parte del beneficio de las empresas integrantes del régimen de Declaración Consolidada no forma parte del resultado contable del Grupo, pero a efectos fiscales sí, porque de lo que se trata es de calcular el impuesto sobre el beneficio de todo el Grupo, incluida la parte correspondiente a los accionistas minoritarios.

⁴ R.W. MCGEE, «Accounting for income taxes», *National of Accountants*. Montvale, New Jersey, 1984, pág. 24.

B. La amortización del fondo de comercio de consolidación.

El fondo de comercio de consolidación es la diferencia positiva residual que se obtiene al practicar la eliminación inversión-neto. Contablemente, la diferencia entre el valor de la participación financiera en la sociedad dependiente y el valor del patrimonio neto correspondiente a esta participación se asigna a los elementos patrimoniales de los que procede y el residuo resultante se inscribe en la cuenta fondo de comercio de consolidación.

Esta partida deberá amortizarse sistemáticamente con un límite máximo de veinte años ⁵. Desde el punto de vista fiscal, el fondo de comercio de consolidación no es amortizable. Se trata en consecuencia de una diferencia permanente positiva.

La diferencia negativa de consolidación es la diferencia negativa residual que se obtiene al practicar la eliminación inversión-neto. Contablemente, la diferencia negativa entre el valor de la participación financiera en la sociedad dependiente y el valor del patrimonio neto correspondiente a esta participación se asigna a los elementos patrimoniales de los que procede y el residuo resultante se inscribe en la cuenta reserva negativa de consolidación. Esta partida sólo puede llevarse a la cuenta de Pérdidas y ganancias cuando esté basada en la evolución desfavorable de los resultados de la empresa, o en la previsión razonable de gastos correspondientes a la misma, o cuando corresponda a una plusvalía realizada.

Desde el punto de vista fiscal, del mismo modo que el fondo de comercio de consolidación no es amortizable, tampoco ha de considerarse ingreso computable el traspaso a la cuenta de Pérdidas y ganancias consolidada de la diferencia negativa de consolidación, ni la menor amortización por la imputación directa de dicha diferencia negativa a elementos patrimoniales concretos. Se trata, en consecuencia, de una diferencia permanente negativa.

C. El reparto de dividendos entre sociedades del Grupo.

Puesto que el dividendo percibido por una sociedad se obtiene del neto de la sociedad que lo reparte, para evitar la doble tributación, el dividendo tiene la consideración de diferencia permanente negativa para el Grupo de Sociedades.

D. La reinversión de beneficios extraordinarios.

Esta diferencia ha sido introducida por la nueva Ley del Impuesto sobre Sociedades. Las sociedades del Grupo que reúnan las condiciones exigidas por la ley, podrán acogerse a la exención por reinversión, debiendo efectuar la misma la propia sociedad que obtuvo el beneficio extraordinario u otra perteneciente al Grupo. La reinversión podrá materializarse incluso en un elemento adquirido a otra sociedad del Grupo, con la condición de que el activo sea nuevo.

⁵ Entendemos que el artículo 24.3 de las Normas de Consolidación que señalaba como plazo máximo de amortización del fondo de comercio de consolidación 10 años, ha sido modificado indirectamente por la Ley 37/1998, al modificar el artículo 194 del TRLSA y señalar el plazo de 20 años para su amortización.

Desde el punto de vista mercantil, la venta producirá un ingreso extraordinario. Desde el punto de vista fiscal, el beneficio obtenido no se incluirá en el ejercicio actual, sino en ejercicios posteriores y, con dos posibles variantes:

- 1.^a Si el importe de la transmisión se reinvierte por la misma sociedad que realizó la venta, se producirá una diferencia temporal a nivel de sociedad individual que revertirá en los próximos siete años o durante el período de amortización de los activos adquiridos.
- 2.^a Si el importe de la transmisión se reinvierte por otra sociedad del Grupo distinta de la que realizó la venta, se producirán diferencias temporales a nivel de Grupo que revertirán durante los próximos siete años o durante el período de amortización de los activos adquiridos.

En consecuencia, tendremos una diferencia temporal de la sociedad que realizó la venta o una diferencia temporal a nivel de Grupo de Sociedades.

E. Diferencias de criterio en eliminaciones por operaciones internas.

A nivel general la norma fiscal ⁶ determina que los resultados eliminados se incorporen a la base imponible del Grupo cuando se realicen frente a terceros, con lo que parece que se unifican criterios con la normativa mercantil.

A nivel particular, como las normas fiscales para realizar los ajustes y eliminaciones ⁷ no han sido explícitamente derogadas y éstas son las que señalan los criterios fiscales, no queda muy claro si siguen existiendo las diferencias que estas normas ocasionaban.

Nosotros aplicaremos la interpretación general establecida en la nueva ley y consideraremos que entre el resultado consolidado y la base imponible en régimen de Declaración Consolidada sólo existen las diferencias permanentes señaladas con las letras A, B, C y la diferencia temporal recogida en el apartado D, cuando no se pueda considerar como diferencia temporal individual.

Por consiguiente, consideramos que no existen diferencias entre el resultado contable y el resultado fiscal como consecuencia de los ajustes y eliminaciones de la consolidación, puesto que la base imponible en Tributación Consolidada se calcula a partir del resultado consolidado y los criterios contables de los ajustes y eliminaciones son aceptados por la norma fiscal para el cálculo de la base imponible consolidada.

⁶ Véase el artículo 87 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades.

⁷ Las normas que no han sido expresamente derogadas son el Real Decreto 1414/1977 y la Orden Ministerial de 13 de marzo de 1979.

A partir de este punto nos planteamos las siguientes preguntas:

- 1.º Si conforme a la propuesta del ICAC se registran en las sociedades individuales los efectos impositivos de las eliminaciones e incorporaciones de resultados fruto del régimen de Tributación Consolidada y éstos no dan lugar a un incremento o decremento en los impuestos que deben ser abonados, ¿cuál es la naturaleza de estos efectos impositivos?
- 2.º Si conforme a la propuesta del ICAC se registran en las sociedades individuales los efectos impositivos de las bases imponibles negativas calculadas con criterios de Tributación Individual y, estas bases imponibles negativas ya han sido compensadas en Tributación Consolidada, ¿cuál es la naturaleza de los activos y pasivos que se generan?
- 3.º ¿Qué efectos tiene sobre la información financiera individual y consolidada el reconocimiento de los efectos impositivos anteriores?

V. RECONOCIMIENTO DE LOS EFECTOS IMPOSITIVOS DE LOS AJUSTES Y ELIMINACIONES

En el Régimen General, y desde una perspectiva jurídico fiscal, cualquier transacción mercantil tendrá en el ejercicio presente, o en el futuro, consecuencias fiscales en forma de mayor o menor gasto deducible o mayor o menor ingreso computable.

En cambio, en el régimen de Tributación Consolidada, como dice Luis Fernando TRIGO SIERRA ⁸ «Una operación contabilizada en el Grupo Fiscal puede en el límite no llegar a producir consecuencias fiscales».

Tal caso ocurriría, por ejemplo, en el supuesto de que una sociedad de un Grupo que tributa por el régimen de Declaración Consolidada vendiese a otra un activo fijo no amortizable con beneficios o pérdidas. Si este activo fijo nunca se vende a terceros ajenos al Grupo, la eliminación del resultado no realizado y el posterior registro del efecto impositivo en la sociedad vendedora conforme a la Resolución del ICAC de 30 de abril de 1992, comportaría el reconocimiento de un Activo o de un Pasivo que nunca revertirían, y por lo tanto, nunca tendrían consecuencias fiscales.

Por consiguiente, es lógico que nos cuestionemos la conveniencia de reconocer a nivel de sociedades individuales los efectos impositivos de las eliminaciones de resultados intergrupo, aumentando el gasto por impuesto con abono a la cuenta «Impuesto sobre beneficios diferido por opera-

⁸ TRIGO SIERRA, Luis Fernando, «La contabilización del Impuesto sobre Sociedades en el Régimen de Declaración Consolidada», *Revista de Contabilidad y Tributación*. Ed. Estudios Financieros. Julio 1992. Pág. 124.

ciones intragrupo» (en el supuesto de venta con beneficios), o disminuyéndolo con cargo a la cuenta «Impuesto sobre beneficios anticipado por operaciones intragrupo» (en el supuesto de venta con pérdidas).

Además, desde un punto de vista jurídico, tenemos que tener en cuenta lo siguiente:

Primero: que **el sujeto pasivo** del régimen de Tributación Consolidada **es el Grupo de Sociedades** porque ésta es la tesis asumida por las disposiciones legales vigentes:

- El artículo 33 de la Ley General Tributaria dice: «Tendrán la consideración de sujetos pasivos, en las leyes tributarias en que así se establezca, las herencias yacentes, comunidades de bienes y demás entidades que, carentes de personalidad jurídica, constituyen una unidad económica o un patrimonio separado susceptible de imposición».
- El artículo 79.1 de la Ley 43/1995 dice: «El Grupo de Sociedades tendrá la consideración de sujeto pasivo».

Segundo: que todas las sociedades responden solidariamente de la deuda tributaria del grupo ⁹ y el reconocimiento en las sociedades individuales de activos o pasivos fiscales, fruto de los ajustes de consolidación, no modifica la deuda tributaria del Grupo.

Tercero: que como consecuencia de la pérdida del régimen de Tributación Consolidada, los efectos impositivos de los ajustes y eliminaciones de la consolidación se acumulan al último ejercicio en que se tributa por este régimen y, por consiguiente, la disolución del Grupo tampoco implica el reconocimiento a nivel de sociedades individuales de activos o pasivos fiscales por ajustes y eliminaciones de la consolidación.

Por consiguiente, desde un punto de vista jurídico, no hay ninguna razón (salvo las relaciones jurídico-privadas entre las sociedades) que justifique el reconocimiento de los efectos impositivos de las eliminaciones de resultados por operaciones intragrupo, puesto que los créditos y deudas que se reconocen a nivel de cada sociedad individual nunca serán exigibles fuera del régimen de Tributación Consolidada.

Desde un punto de vista contable, aunque todos los principios contables obligatorios son aplicables a la contabilización del impuesto sobre beneficios, tienen especial relevancia ¹⁰ los siguientes:

- Principio de empresa en funcionamiento.

⁹ Véase artículo 80 de la Ley 43/1995, párrafo segundo.

¹⁰ AECA: *Principios contables: Impuesto sobre beneficios*. Edición revisada en 1991, págs. 26 y 27.

- Principio de uniformidad.
- Principio de afectación de la transacción.
- Principio de devengo.
- Principio de correlación entre ingresos y gastos.
- Principio de importancia relativa.

Y desde este punto de vista, conviene tener en cuenta lo siguiente:

Primero: que el gasto por impuesto sobre beneficios en cada sociedad individualmente considerada debe reconocerse por aplicación de los principios de devengo y de correlación entre ingresos y gastos, y esto exige que se tengan en cuenta los ingresos y gastos reconocidos en la cuenta de resultados de cada sociedad individualmente considerada.

Segundo: que las eliminaciones e incorporaciones de resultados propias del proceso de consolidación, en este régimen de tributación, no dan lugar a la aparición de créditos o deudas fiscales.

Tercero: que como consecuencia de reconocer en la contabilidad de cada sociedad individualmente considerada el gasto por impuesto devengado en tributación individual, se producen diferencias entre la cuota devengada en Tributación Individual y la cuota-parte de cuota devengada en Tributación Consolidada, siendo una de las causas de estas diferencias las eliminaciones e incorporaciones de resultados por operaciones intragrupo.

Cuarto: que, si como dice CEA GARCÍA ¹¹ «las posibles divergencias entre Base Imponible y Beneficio Contable originan activos y pasivos de carácter fiscal», y, en consecuencia, puesto que a nivel de Grupo no existen tales divergencias, no deberían aparecer activos o pasivos fiscales.

Por consiguiente, teniendo en cuenta que en las sociedades que tributan en el régimen de Declaración Consolidada no existen efectos impositivos como consecuencia de las eliminaciones e incorporaciones de resultados porque, tanto desde el punto de vista fiscal como contable, los resultados eliminados o incorporados se reconocen simultáneamente, no resultaría correcto reconocer un crédito o una deuda por anticipar o diferir impuestos, sino más bien un ajuste para adecuar el gasto devengado, calculado con criterios de tributación individual, y la cuota-parte de gasto devengado, calculado con criterios de Tributación Consolidada. En este ajuste surgirán créditos y débitos recíprocos que se cancelarán en el proceso de consolidación.

¹¹ CEA GARCÍA, J.L., «Principios contables y fiscalidad». *Ponencia presentada al IV congreso de AECA*. Barcelona. Octubre 1987.

VI. RECONOCIMIENTO DE LOS EFECTOS IMPOSITIVOS DE LAS BASES IMPONIBLES NEGATIVAS

Por otra parte, al abordar el problema del registro de las bases imponibles negativas con origen en el ejercicio, tenemos que considerar que se producen dos tipos de situaciones:

Por un lado, las bases imponibles negativas con origen en el ejercicio, y que se compensan en el mismo ejercicio, no dan lugar a un efecto impositivo real porque el Grupo las compensa en el mismo ejercicio de su aparición.

La Resolución del ICAC que comentamos sugiere la creación de un crédito y débito recíproco entre la sociedad a la que corresponde la base imponible negativa y las sociedades que la compensan, pero, del mismo modo que comentamos anteriormente, sería más adecuado considerar que las relaciones deudoras o acreedoras se corresponden con ajustes por relaciones intragrupo, en lugar de interpretarlas como créditos o deudas fiscales por anticipar o diferir el pago de impuestos.

Por otro lado, por la parte del resultado fiscal negativo del ejercicio no compensada surge un efecto impositivo que tiene las siguientes características:

- Se trata de un efecto impositivo real que no se elimina en el proceso de consolidación y trasciende a los Estados Contables Consolidados, generando un crédito fiscal a favor del Grupo. Éste es el efecto impositivo que hemos denominado «Efecto impositivo de la compensación de bases imponibles negativas».
- En el supuesto de pérdida del beneficio de Tributación Consolidada, este efecto impositivo se asigna a las sociedades «En la proporción que hubiesen contribuido a su formación»¹² como auténtico crédito fiscal por compensación de pérdidas.

VII. LOS EFECTOS IMPOSITIVOS EN LOS ESTADOS CONTABLES

Como hemos indicado anteriormente, en los Grupos de Sociedades que tributan de forma consolidada los efectos impositivos reales proceden de:

- Las diferencias temporales con origen en las sociedades individuales.
- La compensación de bases imponibles negativas de ejercicios anteriores.
- Las diferencias temporales de la Tributación Consolidada.

¹² Véase el artículo 95.b) de la Ley 43/1995, del nuevo Impuesto sobre Sociedades.

Estos efectos impositivos son reales y deben reflejarse en los estados contables consolidados, porque representan verdaderos créditos y deudas del Grupo por anticipar o diferir el pago de impuestos.

No obstante, como consecuencia de la aplicación de las resoluciones del ICAC, en las sociedades individuales se reconocen los efectos impositivos de las siguientes diferencias:

- a) Diferencias por periodificación del gasto por impuesto a nivel individual como consecuencia de los ajustes y eliminaciones de la consolidación.
- b) Diferencias por periodificación del gasto por impuesto a nivel individual como consecuencia de la compensación intragrupo de bases imponibles negativas generadas en el ejercicio.
- c) Diferencias por la asignación de las deducciones y bonificaciones y otras relaciones.

Estas diferencias no producen efectos impositivos reales porque no modifican la cantidad de impuestos que el Grupo tiene que pagar ni en el ejercicio actual ni en ejercicios futuros. Nosotros denominamos a este tipo de efectos impositivos como **efectos impositivos virtuales**.

Los efectos impositivos de estas diferencias, al reconocer créditos y débitos recíprocos, entre las sociedades del Grupo, se eliminan en el proceso de consolidación y no trascienden a los Estados Financieros Consolidados.

Para evitar la confusión en los estados financieros individuales entre los **efectos impositivos reales** y los **efectos impositivos virtuales**, los primeros, puesto que representan auténticos créditos y deudas con la hacienda pública, deberían registrarse en cuentas del subgrupo 47, y los segundos, puesto que lo que recogen son créditos o deudas por relaciones intragrupo, deberían registrarse en cuentas de los subgrupos que correspondan según se trate de créditos o deudas y de acuerdo con el plazo de duración.

VIII. CONCLUSIONES

PRIMERA. Las sociedades integrantes de un Grupo que tributa en régimen de Declaración Consolidada presentan unos estados contables individuales que reflejan dos tipos de efectos impositivos: los efectos impositivos reales y los efectos impositivos virtuales.

SEGUNDA. Los efectos impositivos reales se caracterizan porque se reflejan en los estados financieros consolidados y dan lugar a verdaderos créditos y deudas por anticipar o diferir impuestos. Se originan por las siguientes causas:

- Las diferencias temporales con origen en las sociedades individuales.

- La compensación de bases imponibles negativas de ejercicios anteriores.
- Las diferencias temporales de la Tributación Consolidada.

TERCERA. Los efectos impositivos virtuales se caracterizan porque modifican el gasto por impuesto atribuible a las sociedades individuales, reconociendo, al mismo tiempo, deudas y créditos recíprocos entre las sociedades del Grupo, que se eliminan en el proceso de consolidación.

Las deudas y créditos anteriores ni trascienden a los estados financieros consolidados ni modifican los impuestos que el Grupo debe pagar. Su origen se encuentra en las siguientes causas:

- Diferencias por ajustes y eliminaciones de la consolidación.
- Diferencias por compensación de bases imponibles negativas del ejercicio.
- Diferencias por la asignación de las deducciones y bonificaciones.

BIBLIOGRAFÍA

Además de la bibliografía expresamente referenciada a través de las notas a pie de página, el autor ha consultado:

ÁLVAREZ MELCÓN, S.; BESTEIRO VARELA, M. A., «Ponencia sobre contabilidad y fiscalidad». *I Jornadas sobre contabilidad financiera*. Madrid. 1999.

BOLUFER NIETO, R.; CORONA ROMERO, E.; ORTEGA CARBALLO, E., «Efecto impositivo en las Cuentas Anuales Consolidadas. Especial incidencia del régimen de Declaración Consolidada». *Libro homenaje al profesor Sáez Torrecilla*. Madrid. 1996.

LÓPEZ-SANTACRUZ MONTES, J.A., «Grupos de sociedades: Subcapitalización, efecto impositivo». *Revista de Contabilidad y Tributación*, núm. 129. Ed. Estudios Financieros. Diciembre 1993.

LÓPEZ-SANTACRUZ MONTES, J.A., «Cuestiones más relevantes ante una reforma del régimen fiscal de los grupos de sociedades». *Revista Impuestos*, núm. 10. Mayo 1992.