

CONTABILIDAD	ANÁLISIS DEL EFECTO IMPOSITIVO EN LOS GRUPOS DE EMPRESAS DESDE LA ÓPTICA DE LA NORMA INTERNACIONAL N.º 12 (IASC): BREVE REFERENCIA A LOS PROCESOS DE FUSIÓN CUANDO EXISTE CONSOLIDACIÓN PREVIA	Núm. 77/1999
---------------------	---	-------------------------



JOSÉ M.^a CARLOS ÁLVAREZ LÓPEZ
TOMÁS GARRIDO PULIDO

*Profesores del Departamento de Administración de empresas,
Contabilidad y Sociología*

ACCÉSIT PREMIO ESTUDIOS FINANCIEROS 1999

Extracto:

EL International Accounting Standards Committee (IASC), por medio de sus conocidas NIC, viene desarrollando una importante labor en el terreno de la normalización contable internacional. Ese trabajo goza, cada día más, de un merecido reconocimiento prácticamente en todo el mundo, hasta el extremo de que, según la opinión de muchos entendidos y conocedores de los derroteros de los procesos de armonización de normas contables, es probable que la normativa IASC se imponga poco a poco como normativa básica en la mayoría de los países.

Una norma relativamente reciente del IASC es la NIC 12 (revisada), que se ocupa de la contabilización del impuesto sobre los beneficios de las sociedades. Este pronunciamiento -debido entre otros factores a las diferencias que habitualmente se dan entre los criterios contables y fiscales para la determinación del resultado periódico, y también al necesario tratamiento conjunto o agregado que sobre esta misma cuestión y sobre los estados contables en general se ha de dar cuando varias empresas forman económicamente una sola unidad (grupos de empresas)- presenta, en su interpretación, un grado de complejidad ciertamente elevado o, por lo menos, superior al de otras normas.

Precisamente, en el trabajo que aquí presentamos nos ocupamos del análisis de la NIC 12 y de las diferencias y efectos o consecuencias que se deducen con respecto a la normativa española (principalmente, PGC y Resoluciones del ICAC). Pero, esencialmente, nos detenemos en la problemática de la contabilidad del impuesto de sociedades en los grupos de empresas, por operaciones producidas entre entidades incluidas en el perímetro de consolidación, y tanto si la declaración respectiva se presenta en régimen de tributación individual como si se hace en régimen consolidado. Examinándose también, en sintonía con lo anterior, el tratamiento dado a los activos y pasivos asociados a las diferencias derivadas de los procesos de concentración empresarial.

Sumario:

- I. Introducción.
 - II. Método del efecto impositivo basado en el balance de situación.
 - III. Base fiscal y diferencias temporales/temporarias en los estados financieros consolidados.
 - IV. Fondo de comercio y diferencia negativa de consolidación.
 - V. Diferencias temporarias asociadas a inversiones financieras en filiales, coparticipadas y asociadas.
 1. Pasivos por impuestos diferidos.
 2. Activos por impuestos diferidos.
 3. Diferencias de cambio en sociedades extranjeras.
 - VI. Fusión de adquisición.
 1. Diferencias permanentes en combinaciones de empresas.
 2. Reconocimiento de activos y pasivos por impuestos diferidos.
 3. Diferencias temporales asociadas al fondo de comercio positivo y negativo de fusión.
 4. Reconocimiento posterior de activos por impuestos diferidos.
 - VII. Régimen de tributación en los grupos de empresas.
 1. Régimen de declaración consolidada.
 2. Régimen de declaración individual.
 - VIII. La ubicación en los estados contables de los activos (pasivos) por impuestos diferidos.
 - IX. Conclusiones.
- Anexo: Desarrollo contable de los activos por impuestos anticipados y pasivos por impuestos diferidos en consolidación y fusión.
1. Supuesto general de consolidación.
 2. Supuesto general de fusión con consolidación previa.

Bibliografía.

I. INTRODUCCIÓN

La contabilidad de los grupos de sociedades o de las combinaciones de empresas presenta, tanto a nivel nacional como internacional, una especial complejidad que hace más difícil el estudio de esta materia.

En España la elaboración de los estados financieros consolidados viene regulada por una serie de preceptos legales incardinados en el Código de Comercio (CCo), Texto Refundido de la Ley de Sociedades Anónimas (TRLSA), en el Plan General de Contabilidad (PGC) y, de manera más específica, a través de las Normas para la Formulación de Cuentas Consolidadas. La problemática de las combinaciones de empresas ha estado huérfana de legislación contable durante muchos años, vacío aún no definitivamente cubierto, si bien el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas (ICAC) ya ha publicado un Borrador de Normas aplicable a las fusiones y escisiones de sociedades (BN).

A nivel internacional, a nadie se le escapa que las diferencias entre las normativas al respecto de los distintos países son importantes, debido seguramente, en nuestra opinión, a las divergencias de criterio en los campos fiscal y contable.

Frente a la disparidad de tratamientos que referimos, no han sido pocos los esfuerzos por conseguir una razonable homogeneización tendente a la adopción de políticas y soluciones contables similares por la generalidad de entidades y organizaciones de diversos países. Entre ellos el que con carácter universal realiza el *International Accounting Standards Committee* (IASC), quien mediante la elaboración de sus Normas Internacionales de Contabilidad (NIC) viene contribuyendo sobremanera a la generación de una normativa básica que pretende ser válida en la mayor parte de las circunstancias empresariales y escenarios territoriales.

En concreto, el IASC ha abordado estas cuestiones, entre otras, en las siguientes NICs:

- NIC 1 de Información sobre criterios contables.
- NIC 12 del Impuesto sobre beneficios.
- NIC 22 sobre Combinaciones de empresas.
- NIC 24 de Información sobre terceros vinculados.

- NIC 27 de Estados financieros consolidados y contabilización de las inversiones en filiales.
- NIC 28 sobre Contabilidad de las inversiones en empresas asociadas.
- NIC 31 sobre Información financiera relativa a las inversiones en empresas coparticipadas.

Sin embargo, lo que queremos estudiar mediante este trabajo es una cuestión aún más específica dentro de estas operaciones societarias: la contabilidad del impuesto sobre beneficios. Fue la NIC 12, en su primera versión, aprobada en marzo de 1979, la que abordó este tema con carácter general para el conjunto de las empresas, pero tocando muy superficialmente las particularidades del mismo respecto a los grupos de sociedades, con referencias exclusivamente a la no distribución de beneficios en filiales, sucursales y asociadas, y no contemplando el tratamiento de un supuesto de enorme interés en la actualidad, como es la fusión por adquisición.

Recientemente, en octubre de 1996, esa Norma ha sido revisada. Esta revisión entendemos que ha sido forzada, entre otras cosas, por la permisividad de una amplia gama de tratamientos contables del efecto impositivo que contenía lo que se ha traducido en regulaciones muy diversas en una buena parte de países: la preponderancia que en los últimos tiempos ha tomado el principio de independencia entre contabilidad y fiscalidad en esas mismas áreas nacionales.

- Incoherencias respecto al Marco Conceptual para la elaboración y presentación de estados financieros del IASC, publicado en abril de 1989.
- El nuevo espíritu normalizador del IASC, encarnado en su ambicioso proyecto de Comparabilidad de estados financieros de 1990, y en sus acuerdos con la Unión Europea (UE) y *The International Organization of Securities Commissions (IOSCO)*.

El antedicho espíritu normalizador está implementando un acercamiento cada vez más importante hacia las NICs elaboradas. Al respecto se pronuncia J.A. GONZALO ANGULO (1991, 51) al expresar que «si las recomendaciones y tomas de postura de la IASC marcan el devenir de las normas contables particulares de muchos países, y en el nuestro así ha sucedido, este tratamiento será el que impere en el mañana o en el pasado mañana de la normalización correspondiente a las cuentas consolidadas».

Los planteamientos anteriores ponen de relieve la aceptación en un futuro próximo de la aplicación de las citadas NICs ¹, contribuyendo de manera decisiva al esfuerzo normalizador no sólo a nivel europeo sino a nivel internacional, y que en el caso de la Norma que nos ocupa -NIC 12-, dada su complejidad, fomentará de una manera plausible la articulación y eficiencia de los diferentes criterios utilizados por los distintos países.

¹ En las conclusiones del «Análisis de la conformidad entre la NIC 12 y las Directivas Contables Comunitarias» (BOICAC, n.º 33) se contempla la compatibilidad de esta Norma con la legislación europea sobre cuentas siempre que se cumplan las condiciones recogidas en las mismas.

En la nueva redacción de la citada NIC 12, entre las muchas novedades dignas de mención, destacamos la mayor importancia dada a la problemática de la contabilidad del impuesto sobre beneficios en los grupos de empresas, derivada de las operaciones realizadas entre sociedades incluidas en el perímetro de consolidación, ya presenten declaraciones en el régimen de tributación individual o en el consolidado.

Asimismo, la NIC 12 revisada aborda las consecuencias fiscales que dan lugar a las operaciones de fusión de adquisición, por supuesto, contabilizadas según tratamiento de referencia aportado por la NIC 22 sobre combinaciones de empresas.

Pues bien, una exposición de las principales aportaciones de la NIC 12 revisada en relación con la NIC 12 original en el ámbito de los grupos de sociedades y las combinaciones de empresas es lo que pretendemos con la presentación de este trabajo, dada la escasa literatura existente sobre la misma. Nuestra pretensión es esencialmente descriptiva, sin descender a un exhaustivo análisis crítico del contenido de la Norma. Con el fin de ofrecer un desarrollo más lógico y claro del trabajo, se han agrupado, según nuestro mejor criterio, los distintos párrafos que a lo largo de la NIC aluden a nuestros objetivos. Esta estructura aparece recogida en el **cuadro 1** con la oportuna separación entre la NIC 12 revisada y original. En la última parte hemos incluido un apartado en el que se recogen las principales conclusiones y un supuesto práctico relativo a consolidación y otro concerniente a la fusión de adquisición, cuando ambas sociedades consolidan previamente, que intentan aclarar las cuestiones más complejas.

CUADRO 1. LOS GRUPOS DE SOCIEDADES EN LAS NICs 12 REVISADA Y ORIGINAL

CONCEPTO	PÁRRAFOS	
	NIC 12 REVISADA	NIC 12 ORIGINAL
1. Base fiscal y diferencias temporales en estados financieros consolidados	11	
2. Fondo de comercio y diferencia negativa de consolidación	18 c); 21; 32	
3. Diferencias temporales asociadas a inversiones financieras en filiales, coparticipadas y asociadas	18 e); 38	
3.1. Pasivos por impuestos diferidos	39	
A) Filiales y sucursales	40	31; 51
B) Asociadas	42	32; 52
C) Coparticipadas	43	
3.2. Activos por impuestos diferidos	44	
3.3. Diferencias de cambio en establecimientos extranjeros	41; 62 c); 78	

II. MÉTODO DEL EFECTO IMPOSITIVO BASADO EN EL BALANCE DE SITUACIÓN

Antes de plantear la problemática específica de estas operaciones entre empresas, consideramos importante recoger, aunque sea de forma esquemática, el funcionamiento del *método de la deuda basado en el balance de situación* («Liability Method»), sobre el que se vertebra toda la NIC 12 revisada, y que pasa a prohibir los métodos de contabilización del impuesto sobre beneficios recogidos en la NIC 12 original para exigir éste.

Con la aplicación del referido método, se están incorporando las diferencias temporales de ingresos y gastos, derivadas de la cuenta de resultados, y las diferencias temporarias surgidas de los activos y de los pasivos exigibles.

Según la propia exposición de motivos de la NIC 12 revisada, se trata de dar un tratamiento contable adecuado a las consecuencias actuales y futuras de:

- La recuperación (pago) en ejercicios económicos futuros del valor contable de los activos (pasivos) que se encuentran reconocidos en el balance de situación de la empresa, y
- Las transacciones y otros sucesos del ejercicio corriente que han sido objeto de reconocimiento contable en los estados financieros de la empresa.

Como hemos referido anteriormente, la Norma exige a las empresas que se contabilicen los impuestos anticipados (diferidos), que en la NIC 12 revisada pasan a denominarse activos (pasivos) por impuestos diferidos, utilizando el antedicho método de la deuda basado en el balance de situación, y recogiendo las diferencias en:

- *Cuenta de resultados*: diferencias temporales entre ingresos y gastos. Estas diferencias se producen de la comparación entre el beneficio fiscal (calculado según las normas fiscales) y el contable (utilizando criterios contables), que se originan en un ejercicio y revierten en los subsiguientes.
- *Balance de situación*: diferencias temporarias surgidas de los activos y pasivos exigibles. Estas diferencias son las que existen entre la base fiscal de un activo o pasivo diferido y su valor contable (no en partidas de neto, que no hacen lucir diferencias temporarias). Incluye las derivadas de la cuenta de resultados, como veremos después, excepto las diferencias permanentes.

A esta clasificación de diferencias podríamos añadir una tercera, «diferencias mixtas», recogida por R. CORONA MARTÍN y E. CORONA ROMERO (1997, 119), y que las definen como «...aquellas que participan a la vez de las características de permanentes y de temporales. Se trata de diferencias que tienen efectos en un solo ejercicio, igual que las "permanentes", pero que tienen su origen en un ejercicio anterior, de modo análogo a las temporales», y que se encontrarían incluidas dentro de las temporarias. En esta clase de diferencias encuadraremos posteriormente, en el epígrafe VI, las derivadas de los procesos de concentración, cuando se produce la adquisición de bienes a valor de mercado sin que éstos puedan originar plusvalías o minusvalías en su reflejo contable, si la empresa ha optado por la aplicación del Régimen especial de fusiones establecido en el artículo 98 del capítulo VIII de la Ley 43/1995, del Impuesto sobre Sociedades.

Seguramente sorprenda la terminología de temporarias al lector poco familiarizado con este método de la deuda basado en el balance de situación. El motivo está en separar claramente este nuevo concepto del de «diferencias temporales» que se tenía en el método de la deuda basado en el estado de resultados.

De la lectura de las reglas décima y undécima del artículo 200 del TRLSA cuando dispone:

«Décima. La diferencia que se pudiera producir entre el cálculo del resultado contable del ejercicio y el que resultaría de haber efectuado una valoración de las partidas con criterios fiscales, por no coincidir éstos con los principios contables de obligatoria aplicación.

Cuando tal valoración influya de forma sustancial sobre la carga fiscal futura deberán darse indicaciones al respecto.

Undécima. La diferencia entre la carga fiscal imputada al ejercicio y a los ejercicios anteriores, y la carga fiscal ya pagada o que habrá de pagarse por esos ejercicios, en la medida en que esa diferencia tenga un interés cierto con respecto a la carga fiscal futura.

Este importe podrá figurar igualmente de forma acumulada en el balance en una partida individualizada con el título correspondiente»

se puede inferir sobre todo en relación con la primera, **que ya se han incluido en las normas españolas elementos del método de diferencias de balance** al referirse el precepto a «*valoración de partidas*».

Como perfectamente recoge R. GARCÍA-OLMEDO (1997, 666), las «temporary differences» engloban a las «timing differences», en la terminología del Plan General de Contabilidad [Norma de Valoración (NV) 16 del PGC muy similar a la del párrafo tercero de la NIC 12 original] definiéndolas como las existentes entre la base imponible y el resultado contable antes de impuestos del ejercicio, cuyo origen está en los diferentes criterios temporales de imputación empleados para determinar ambas magnitudes y que, por lo tanto, revierten en períodos subsiguientes. Esto se consigue comparando magnitudes distintas en un método u otro, tal y como se recoge en el **cuadro 2**.

CUADRO 2. COMPARACIÓN DE MAGNITUDES EN AMBOS MÉTODOS

VARIANTE DEL MÉTODO DE LA DEUDA	MAGNITUDES QUE SE COMPARAN
<ul style="list-style-type: none"> • Basado en el estado de resultados • Basado en el balance de situación 	<ul style="list-style-type: none"> • Beneficio contable antes de impuestos y base imponible (base fiscal) • Valor contable y base fiscal

La ventaja de comparar valor contable y base fiscal radica en que permiten que afloren todas las diferencias temporarias, puesto que diferentes criterios temporales de imputación que afectan al beneficio antes de impuestos y base imponible hacen que el valor contable sea distinto a la base fiscal. Otras diferencias que no tienen dicho carácter se recogen a lo largo de la NIC 12 revisada, como por ejemplo una revalorización contable (si bien es cierto que en la NIC 12 original se venía a aconsejar también el reconocimiento del activo o pasivo por impuestos diferidos).

Por otro lado, si el lector interesado ha tenido ocasión de analizar el texto de la NIC 12 revisada, ya que nos tememos que una simple lectura ² no sea suficiente. Seguramente se ha echado en falta un concepto típico del método de la deuda basado en el estado de resultados como son las diferencias permanentes que, según la NV 16 del PGC, son las producidas entre la base imponible y el resultado contable antes de impuestos del ejercicio, que no revierten en períodos subsiguientes, excluidas las pérdidas compensadas, definición muy similar a la dada en el párrafo tercero de la NIC 12 original.

En este sentido, hemos de señalar que la NIC 12 revisada resuelve el problema de las diferencias permanentes de una forma sencilla y efectiva: en la propia definición de base fiscal de un activo o de un pasivo exigible que queda. No obstante, entendemos que las diferencias permanentes son siempre diferencias entre el resultado (contable) y la base imponible, por lo que la NIC 12 no hace referencia a dichas diferencias permanentes, al no ser necesario si se parte para los cálculos del «impuesto (cuota) a pagar» que se calcula a partir del «resultado fiscal» (base imponible). De esta forma el tratamiento que reciben las diferencias permanentes es el de un ajuste extracontable, con incidencia exclusivamente, como hemos señalado, en la cuota a pagar (en el gasto por impuesto corriente y no en el gasto por impuesto diferido).

Entrando con un poco más de profundidad en materia, digamos que cuando la empresa reconoce contablemente cualquier activo o pasivo, siempre tiene la expectativa de que recuperará el primero o pagará el segundo por los valores contables que figuran en el balance de situación. Cuando

² Aunque la norma no es excesivamente compleja, hay que reconocer que es bastante más difícil de comprender que la NIC 12 original.

dicho proceso dé lugar a pagos fiscales mayores o menores a los que se obtendrían en el caso de que tal recuperación o pago no tuviese consecuencias fiscales, la NIC 12 revisada, en sus objetivos, **exige que la empresa reconozca un pasivo (activo) por el impuesto diferido (anticipado), con algunas excepciones muy limitadas.**

Cabe señalar también que el reconocimiento de los efectos fiscales de las operaciones económicas que lleve a cabo la empresa, se contabilizará según dónde se localice originalmente el suceso económico, tal y como se recoge en el párrafo 57 y que queda reflejado en el **cuadro 3**.

CUADRO 3. LOCALIZACIÓN CONTABLE DE LOS EFECTOS FISCALES

LUGAR DE CONTABILIZACIÓN DEL SUCESO ECONÓMICO	LUGAR DE RECONOCIMIENTO DE LOS EFECTOS FISCALES
Sucesos y transacciones económicas contabilizadas en la cuenta de resultados.	Cuenta de Resultados
Sucesos y transacciones económicas contabilizadas directamente en cuentas de neto.	Cuentas de Neto
Combinaciones de empresas calificadas de adquisición.	Fondo de Comercio

Antes de proceder al análisis de los distintos epígrafes que recoge la NIC 12 en relación con los grupos de empresas, procedemos a la resolución de un sencillo caso práctico, como paso previo al supuesto del grupo de empresas que se expone en el **anexo**.

Una empresa adquiere una maquinaria para llevar a cabo su proceso productivo por un importe de 1.000 u.m. Contablemente lo amortiza de forma lineal en 4 años, y fiscalmente mediante el método decreciente de números dígitos. Los ingresos que va a obtener la empresa son constantes durante los 4 años e iguales a 250 u.m. El tipo impositivo aplicable es del 35%.

AÑO	DÍGITO	AMORT. CONTABLE	AMORT. FISCAL	DIFERENCIA TEMPORAL
1	4	250	400	(150)
2	3	250	300	(50)
3	2	250	200	50
4	1	250	100	150
Suma	10	1.000	1.000	0

Para el cálculo del Gasto (ingreso) por impuesto sobre beneficios según la NIC 12 «revisada» tendremos que calcular por separado sus componentes. Es larga la lista de componentes posibles que sigue el párrafo 80, pero en este sencillo supuesto sólo serían aplicables dos:

- a) **Gasto corriente del impuesto:** que recoge la cuota a ingresar (devolver) que aparece en la declaración fiscal para el impuesto sobre beneficios.
- b) **Gasto (ingreso) por impuesto diferido:** que recoge el nacimiento o reversión de las diferencias temporarias que hayan de ser reconocidas en la cuenta de resultados.

a) *Gasto corriente del impuesto sobre beneficios:*

Los cálculos fiscales de la empresa se harán incorporando los ingresos fiscalmente computables (suponemos que iguales a los contables) y deduciendo los gastos fiscalmente deducibles.

CONCEPTO	AÑO 1	AÑO 2	AÑO 3	AÑO 4
Ingresos	250	250	250	250
Amort. fiscal	400	300	200	100
B.º o P.º fiscal (base imponible)	(150)	(50)	50	150
Gasto (ingreso) corriente	(52,5)	(17,5)	17,5	52,5

En la tabla anterior observamos cómo la empresa obtiene pérdidas fiscales (bases imponibles negativas) durante los dos primeros ejercicios, que se compensarán en los años 3 y 4.

b) *Gasto (ingreso) por impuestos diferidos:*

Las diferencias temporarias y los correspondientes activos y pasivos por impuestos diferidos las obtendríamos de comparar el valor neto contable del activo (precio de adquisición menos amortización acumulada contable) con su base fiscal (precio de adquisición menos amortización acumulada fiscalmente permitida). Los resultados los recogemos en la siguiente tabla:

CONCEPTO	AÑO 1	AÑO 2	AÑO 3	AÑO 4
Valor neto contable	750	500	250	0
Base fiscal	600	300	100	0
Diferencia temporaria tributable	150	200	150	0
Saldo inicial pasivo por impuestos diferidos .	0	52,5	70	52,5
Gasto (ingreso) por impuestos diferidos ..	52,5	17,5	(17,5)	(52,5)
Saldo final pasivo por impuestos diferidos	52,5	70	52,5	0

Como el valor neto contable del activo es superior a su base fiscal se producen diferencias temporales tributables. Así, en el primer ejercicio la diferencia es 150 u.m., que originaría un pasivo por impuesto diferido de 52,5 u.m. (35% de 150 u.m.).

En el segundo ejercicio la diferencia temporaria asciende a 200 u.m., de las cuales 150 u.m. ya se recogieron en el ejercicio anterior; por tanto, en este segundo ejercicio sólo habrá que reconocer un pasivo por impuestos diferidos por 17,5 u.m. (35% de 50 u.m.).

En el tercer ejercicio ya se aprecia la disminución de la diferencia temporaria, es decir, ya está revirtiendo dicha diferencia por la recuperación del activo origen de la misma. La disminución de la diferencia es de 50 u.m., lo cual se traduce en un menor importe del pasivo por impuestos diferidos en 17,5 u.m. (35% de 50 u.m.).

Igualmente sucedería en el ejercicio cuatro, donde ya las diferencias temporarias revierten totalmente, pasando de 150 u.m. a 0 u.m.; por tanto, el pasivo por impuestos diferidos disminuirá a 52,5 u.m. (35% de 150 u.m.).

La afloración del gasto corriente y diferido recogidos en las tablas anteriores quedaría representada contablemente -de forma esquemática- en la siguiente tabla:

CONCEPTO	AÑO 1		AÑO 2		AÑO 3		AÑO 4	
	D	H	D	H	D	H	D	H
Gasto (ingreso) corriente		52,5		17,5	17,5		52,5	
Gasto (ingreso) diferido	52,5		17,5		17,5	17,5	52,5	52,5
Pasivos por impuestos diferidos		52,5		17,5	17,5		52,5	
Hacienda Pública	52,5		17,5		17,5	17,5	52,5	52,5

La Cuenta de Resultados de la empresa para los 4 años quedaría:

CONCEPTO	AÑO 1	AÑO 2	AÑO 3	AÑO 4
Ingresos	250	250	250	250
Amortización contable	250	250	250	250
Beneficio antes de impuestos (BAI)	0	0	0	0
Gasto (ingreso) por impuesto corriente	(52,5)	(17,5)	17,5	52,5
Gasto (ingreso) por impuesto diferido ..	52,5	17,5	(17,5)	(52,5)
Gasto (ingreso) total por el impuesto	0	0	0	0
Beneficio neto	0	0	0	0

III. BASE FISCAL Y DIFERENCIAS TEMPORALES/TEMPORARIAS EN LOS ESTADOS FINANCIEROS CONSOLIDADOS

Como ya se ha analizado en apartados anteriores, las diferencias temporarias en los estados financieros individuales surgen al comparar valores contables (de activos y pasivos exigibles) con sus respectivas bases fiscales. Como «prolongación» de éstos, lógicamente, en los estados financieros consolidados efectuaremos la misma confrontación.

Ahora bien, para el caso de los estados financieros consolidados el concepto de base fiscal no es tan claro como en los estados individuales. Una base fiscal podría ser la que se tomara de cara a una declaración fiscal individual. Pero hay que tener en cuenta que en aquellas jurisdicciones en que se pueda presentar una **declaración fiscal consolidada** puede aparecer una segunda base fiscal, resultante de aplicar sobre estados individuales los criterios contables del grupo (empresa dominante), en ocasiones distintas de la primera, y que sería la válida a la hora de presentar la declaración fiscal. De hecho, ambas diferirían al realizar prácticamente cualquier ajuste o eliminación para llegar a los estados financieros consolidados.

Por tanto, en las jurisdicciones en que se permita el régimen de declaración consolidado y el grupo de cuyos estados se trate pueda acogerse a él, tomaremos como base fiscal de activos y pasivos exigibles la que se incluya a efectos de su declaración fiscal consolidada. Sin embargo, en los casos en que no exista este régimen consolidado o el grupo no pueda acogerse al mismo, o bien el grupo tenga distinta composición a efectos mercantiles que a efectos fiscales, **la base fiscal se determina tomando como referencia las declaraciones fiscales de cada empresa del grupo en particular**, recogiéndose en el **cuadro 4** las diferencias temporarias que pueden aflorar en ambos regímenes.

CUADRO 4. LAS DIFERENCIAS TEMPORARIAS EN EL RDC E INDIVIDUAL

RÉGIMEN DE DECLARACIÓN	DIFERENCIAS TEMPORARIAS	CONTABILIZACIÓN DE DT
RD Consolidada	VNC en estados financieros consolidados menos Base fiscal en función de la declaración consolidada	Estados financieros consolidados
RD Individual	VNC en estados financieros consolidados menos Base fiscal en función de la declaración individual	Estados financieros consolidados

IV. FONDO DE COMERCIO Y DIFERENCIA NEGATIVA DE CONSOLIDACIÓN

La NIC 22 revisada define el fondo de comercio como **el exceso del coste de adquisición sobre el valor de la participación del comprador en el valor razonable de los activos y pasivos adquiridos**. Análogamente se podría definir el «fondo de comercio negativo», nombre por el que se designa, en la misma norma, la diferencia negativa de consolidación.

Desde este punto de vista, al igual que ocurre en las Normas de Consolidación españolas, el fondo de comercio de consolidación aparece como **un elemento residual**, que es la parte que queda después de haber imputado la diferencia positiva de primera consolidación proporcionalmente a elementos concretos del balance cuyo valor razonable difiera del contable.

Respecto al fondo de comercio, cabe señalar que lo normal es que las autoridades fiscales no admitan como gasto deducible la amortización de éste, ni consideren como ingreso tributable la imputación a resultados del fondo de comercio negativo en los casos en que se contabilice como ingreso diferido. Esto implica que la base fiscal de ese activo/pasivo del balance consolidado sea nula, y aparezca, por tanto, una diferencia temporaria ³:

- a) Imponible: mientras el fondo de comercio positivo permanezca en balance, es decir, no esté totalmente amortizado o no haya sido saneado por cualquier otra causa.
- b) Deducible: análogamente para el fondo de comercio negativo.

Ahora bien, el carácter residual tanto del fondo de comercio positivo como del negativo haría que el reconocimiento de los respectivos pasivos y activos por impuestos diferidos no hiciese sino aumentar el propio valor contable del mismo, por lo que la NIC 12 prohíbe su contabilización en ambos casos.

Por último, respecto al tratamiento que reciben las imputaciones de diferencias (positivas o negativas) de primera consolidación a elementos concretos del balance de las empresas participadas, hemos de señalar que éstas afectan al valor contable por el que aparecen en el balance consolidado estos elementos (en los métodos de integración global y proporcional), o también a las participaciones puestas en equivalencia (en el procedimiento de puesta en equivalencia). Para los activos equivaldrían a las revaluaciones o reconsideraciones del valor contable de que habla el párrafo 20 de la citada Norma; así pues, si estas imputaciones no afectan al beneficio (pérdida) fiscal consoli-

³ AECA (1998,30) en su Documento 21 indica que «... esta diferencia no ha de revertir en el futuro al no tener reflejo en las cuentas anuales de las sociedades del grupo, por lo que tendrá la consideración de diferencia permanente sin que deba reconocerse en las cuentas consolidadas efecto impositivo alguno por la misma». Sin embargo, no compartimos dicha solución porque al enajenar la participación se recupera; lo que pasa es que por razones de prudencia no se debe reflejar en el activo.

dado no modificaría la base fiscal de esos activos (en aquellas jurisdicciones en que se permita presentar declaración fiscal consolidada), y por contra, aparecerían diferencias temporarias (imponibles para el caso normal de que se revalúen), siendo en tal supuesto preceptiva la contabilización de los activos o pasivos por impuestos diferidos.

En este sentido, podemos decir que se produciría una diferencia temporaria como consecuencia de amortizar contablemente mayor importe que el fiscal, ya que se haría sobre un valor revaluado y no sobre su precio de adquisición, surgiendo en tal caso una diferencia temporaria, según dispone la NIC 12 revisada al comparar un valor neto contable revaluado con una base fiscal no revaluada.

V. DIFERENCIAS TEMPORARIAS ASOCIADAS A INVERSIONES FINANCIERAS EN FILIALES, COPARTICIPADAS Y ASOCIADAS

Para la NIC 12 revisada, el valor contable de estas inversiones financieras sería **igual a la porción que represente la participación del inversor en los activos netos de la filial, asociada o coparticipada**. Este valor contable puede ser superior o inferior al valor o coste de adquisición (en el caso español deben aparecer reflejadas en balance según la NV número 8 del PGC, el cual sólo admite correcciones valorativas a la baja a través de la dotación de la correspondiente provisión por depreciación), e irá corrigiéndose año tras año con imputación a resultados ⁴ (abonándose en caso de aumentos del patrimonio neto de estas sociedades y cargándose en caso contrario, con ciertas excepciones, como la ya comentada del Plan General Español).

No obstante, ocurre que no siempre estas imputaciones a resultados de modificaciones en el valor contable de inversiones financieras hay que incluirlas en la declaración fiscal individual de la sociedad inversora, bien como ingreso tributable bien como gasto deducible, dando lugar tal supuesto a la afloración de diferencias temporarias. Estas diferencias pueden surgir por diferentes circunstancias recogidas en el párrafo 38 de dicha Norma:

- a) La existencia de beneficios no distribuidos por la sociedad participada.
- b) Las diferencias de cambio (tanto positivas como negativas), cuando la matriz y su filial están situadas en diferentes países.
- c) Las disminuciones de la cantidad recuperable en empresas asociadas, especialmente en aquellos casos en que esta reducción de valor no tiene según la normativa fiscal el carácter de permanente por no haber transcurrido el suficiente tiempo.

⁴ Tal supuesto también se deduce de la NIC 25, «Contabilización de las Inversiones Financieras» párrafo 24, cuando indica: «... las restricciones sobre las distribuciones por parte de la empresa participada sobre la disposición de fondos propios por parte de la inversora pueden afectar también al valor atribuido a la inversión». Igualmente la Séptima Directiva de la CEE admite esta alternativa de valoración.

Por tanto, se producirán diferencias temporarias imponibles o deducibles, dependiendo de que el signo de la diferencia entre valor contable y base fiscal de las participaciones sea positivo o negativo, respectivamente.

Asimismo, hemos de tener en cuenta que, como señala el referido párrafo 38, las diferencias temporarias que, por los conceptos anteriores, pudieran surgir a nivel de grupo, independientemente del régimen de declaración, no tienen por qué coincidir con las diferencias temporarias que surjan en los estados financieros de la sociedad inversora. Además, dichas diferencias pueden también ser diferentes en función del régimen de declaración consolidada.

Cabe señalar en este sentido que las diferencias temporarias en los estados consolidados que no coincidan con la de los estados financieros de la sociedad inversora se deben a que el valor contable de las inversiones financieras se determina de forma distinta, aunque no el cálculo de la base fiscal. Así, la sociedad inversora, a efectos de estados financieros individuales, ajustará su valor contable en función de los estados individuales de la sociedad participada, mientras que a efectos de grupo se hará teniendo en cuenta los estados financieros de la sociedad participada una vez realizados los ajustes de homogeneización y eliminaciones pertinentes⁵ (esto último queda especialmente patente en el procedimiento de puesta en equivalencia, que no es más que una valoración de las participaciones puestas en equivalencia a efectos del grupo pasando por las fases de homogeneización y eliminaciones).

Un ejemplo claro de todo ello se muestra en el supuesto general de consolidación, que aparece desarrollado en el **anexo**.

Terminamos esta introducción con el reflejo del reconocimiento de las diferencias temporarias asociadas a los activos y pasivos por impuestos diferidos, relacionados con las inversiones en filiales, coparticipadas y asociadas, a través del **cuadro 5**, como paso previo al estudio que de dichos impuestos diferidos realizaremos a continuación.

1. Pasivos por impuestos diferidos.

El reconocimiento de pasivos por impuestos diferidos asociados a inversiones financieras en estados individuales viene recogido en el párrafo 39 de la NIC 12 revisada, extrayéndose del mismo que la regla general sería el reconocimiento, en caso de que exista una diferencia temporaria imponible asociada a la inversión financiera, del correspondiente pasivo por impuestos diferidos, es decir, si el valor contable es mayor que la base fiscal de la misma. Sin embargo, la excepción surge, según dicho párrafo, cuando se den **conjuntamente** las dos condiciones siguientes:

- La inversora controle el momento de la reversión de la diferencia temporal.
- Es probable que no revierta en un futuro previsible.

⁵ Aumento de neto que vendrá recogido en la cuenta de Reservas en sociedades consolidadas.

En este caso, la NIC 12 **prohíbe** el reconocimiento del pasivo y exige que la empresa inversora dé información complementaria sobre su importe acumulado.

CUADRO 5. RECONOCIMIENTO DE ACTIVOS Y PASIVOS DIFERIDOS

DIFERENCIAS TEMPORARIAS	PASIVOS IMPUESTOS DIFERIDOS	NO RECONOCIMIENTO ⁽¹⁾	<ul style="list-style-type: none"> • Matriz controla el momento de la reversión de la diferencia temporaria imponible. • La diferencia temporaria imponible es probable que no revierta en ejercicios futuros.
		RECONOCIMIENTO	Como norma general siempre.
	ACTIVOS IMPUESTOS DIFERIDOS	RECONOCIMIENTO ⁽¹⁾	<ul style="list-style-type: none"> • Diferencia temporaria deducible revierte en ejercicios futuros. • Disponer de beneficios fiscales contra los que cargar las diferencias temporarias deducibles.
		NO RECONOCIMIENTO	Cuando no se den los requisitos para su reconocimiento.

⁽¹⁾ Se han de cumplir los dos requisitos conjuntamente.

Una razón para esta prohibición la podemos encontrar en el párrafo 40, al señalar éste que **con frecuencia podría ser muy difícil de estimar la cuantía de impuestos a pagar cuando las diferencias temporales ⁶ reviertan** -por ejemplo por cambios en la normativa fiscal en cuanto a tipos impositivos, deducciones por doble imposición, etc.-.

Asimismo, las diferencias temporarias imponibles pueden surgir por la existencia de beneficios no distribuidos como caso más normal, o por diferencias de cambio positivas en establecimientos extranjeros ⁷.

⁶ Según la NIC 12 toda diferencia temporal dará lugar a una diferencia temporaria, pero no toda diferencia temporaria procede de una diferencia temporal.

⁷ Por establecimientos extranjeros se entiende a empresas que forman parte del perímetro de consolidación, cuyas partidas están denominadas en moneda extranjera.

A continuación, para el caso de beneficios no distribuidos, se analiza cuándo entiende la Norma cumplidas esas dos condiciones según la inversión se haga en filiales (A), en asociadas (B) o en coparticipadas (C).

1.1. Inversiones financieras en filiales.

La NIC 27 sobre «Estados financieros consolidados y contabilización de las inversiones en filiales» regula este tipo de inversiones financieras. Y sobre la implicación de estas en el cálculo del gasto diferido en empresas del grupo hace referencia también la NIC 12 revisada en su párrafo 40. En este caso, **la matriz controla la política de dividendos de su filial y, por tanto, es capaz también de controlar el momento de reversión de las diferencias temporales asociadas con la inversión (entre las que figuran no sólo las diferencias temporales derivadas de beneficios no distribuidos, sino también las relacionadas con diferencias de conversión).**

En principio, centrándonos en los beneficios no distribuidos, la no contabilización por parte de la matriz del pasivo es lógica, puesto que en sus estados financieros individuales no recogerá ese ingreso financiero hasta que la Junta General de Accionistas de la filial decida distribuir ese beneficio, y ésta es controlada mayoritariamente por parte de la matriz, considerando, según el referido párrafo 40, que, **cuando la matriz ha estimado que tales beneficios no serán distribuibles en un futuro previsible, no procederá a reconocer un pasivo por impuestos diferidos;** sin embargo, en nuestra opinión, dependería su reconocimiento de cómo se contabilice la inversión.

No obstante, sí tenemos en cuenta lo recogido en el párrafo 13 de la NIC 27, cuando señala: «si el control sobre la filial se pretende que sea temporal o la filial opera con fuertes restricciones a largo plazo, que menoscaban de forma significativa su capacidad para transferir fondos a la matriz, tal filial se trata como si fuera una inversión financiera normal». Al considerar, por tanto, la inversión en la filial como una inversión normal cabe plantearse si, en este supuesto, habría que tener en cuenta los requisitos necesarios para el reconocimiento de activos o pasivos diferidos. Si recurrimos a la NIC 25 «Contabilización de las inversiones financieras», para obtener una respuesta adecuada, nos encontramos con la solución en el párrafo 25 cuando indica: «...una restricción en la distribución por parte de la empresa participada puede afectar al valor atribuido a la inversión», debiendo reconocerse bajo nuestro punto de vista como un caso general siempre.

1.2. Inversiones financieras en asociadas.

En el caso de las inversiones financieras en asociadas, y al contrario que en el caso anterior, no hay control de la asociada sino «influencia notable», en palabras de nuestras Normas de Consolidación, y por lo tanto la inversora **no está en posición de determinar la política de dividendos**⁸, pero que, como en el caso anterior, dependerá de cómo se contabilice la inversión.

⁸ La NIC 28 regula la contabilización de las inversiones en empresas asociadas, recogiendo también en el párrafo 43 de la NIC 12 revisada algunas referencias a éstas.

El resultado que se produce es la pérdida del control sobre la reversión de la diferencia temporaria y por tanto la certeza acerca de la no reversión en un futuro previsible. En tal sentido, será de aplicación la regla general, como es la obligación de contabilización.

Ahora bien, ocurre que en algunas ocasiones no se distribuyen los resultados íntegramente (aunque hayan transcurrido varios ejercicios), y no se sabe exactamente cuándo serán distribuidos, o bien, no se sabe con exactitud la cantidad que se obtendría en el mercado, si se decidiese enajenar la participación. En estos casos la sociedad inversora deberá estimar un mínimo de cuota a pagar, al que irá referido el importe del pasivo por impuestos diferidos.

No obstante, existe un caso en el que sí se dan las condiciones del párrafo 39 de la NIC 12, en empresas asociadas, y se produce por la existencia de un acuerdo adoptado en la Junta General para la no distribución del beneficio (o de una parte del mismo) en un futuro previsible (por ejemplo, porque haya un convencimiento por parte de los accionistas de que es necesaria la capitalización del resultado). En este caso se cumplen ambas condiciones siempre que la empresa inversora no tenga intención de enajenar la participación, ya que controlará efectivamente el momento de reversión (puesto que está en sus manos vender la participación o no) y no es probable la reversión en un futuro previsible, ni en cuanto a la venta de la participación ni en cuanto a la distribución del beneficio, no procediendo, por tanto, al reconocimiento del pasivo.

La NIC 12 original era, a nuestro juicio, mucho menos rigurosa en cuanto a las condiciones para no reconocer un pasivo por impuestos diferidos asociado a beneficios no distribuidos de empresas asociadas, al señalar en su párrafo 32 que **esos impuestos se reconocen en la parte correspondiente al reparto esperado**. Es decir, no se exigía la existencia de un acuerdo como en la revisada. No obstante, en el párrafo 52 se exponen las mismas condiciones que en el párrafo 51 ya comentado al hablar de sociedades filiales, aunque sin especificar cuándo es razonable suponer la no distribución.

1.3. Inversiones financieras en coparticipadas.

En relación con las sociedades coparticipadas mencionadas por la NIC 12 revisada «Sobre información financiera relativa a las inversiones en empresas coparticipadas», en su párrafo 43 y NIC 31, cabe señalar que cuando el partícipe pueda controlar el reparto de beneficios, y es probable que no se repartan dividendos, los motivos que pueden llevar a su no reconocimiento de pasivos por impuestos diferidos son más fuertes que para las empresas asociadas. No se trata ya de una decisión de la Junta General, sino que en muchas ocasiones los propios estatutos de constitución contemplan el reparto de beneficios y **establecen si la decisión de distribución exige el conocimiento de todos los copartícipes o una determinada mayoría de los mismos**.

De esta forma, el copartícipe dispondría bien de un «derecho de veto» sobre el reparto de beneficios, o bien podría buscar algún tipo de acuerdo con otro/s copartícipe/s hasta alcanzar una mayoría suficiente, interviniendo, por tanto, de una forma más directa en la decisión de distribución de

beneficios que en una asociada. En lo demás, el tratamiento de las coparticipadas es análogo al de filiales y asociadas: **cuando el copartícipe puede controlar el reparto de beneficios, y es probable que no se repartan dividendos en un futuro previsible, no tiene que reconocer ningún pasivo por impuestos diferidos.**

También cabe señalar que la sociedad copartícipe puede estar interesada en la no distribución de una parte de los beneficios, y en tal caso sobre esa parte no distribuida, que controla y es probable que no se distribuya en un futuro previsible, no reconocería pasivo alguno, aunque, evidentemente, la parte distribuida se integraría en la base imponible del impuesto sobre beneficios como ingreso tributable del ejercicio corriente en que se produce la distribución.

2. Activos por impuestos diferidos.

Al igual que los pasivos, en el párrafo 44 de la NIC 12 revisada se plantea el problema de si la empresa debe reconocer un activo por impuestos diferidos para todas las diferencias temporarias deducibles procedentes de inversiones en filiales, sucursales, asociadas y coparticipadas.

La regla general sería la **prohibición** de su contabilización. Deben darse dos condiciones conjuntamente para que sea obligatorio el reconocimiento del activo:

- a) **Las diferencias temporales vayan a revertir en un futuro previsible, y**
- b) **Se espere disponer de beneficios fiscales contra los cuales cargar las citadas diferencias temporales.**

La primera condición viene impuesta por lo comentado con anterioridad respecto al no reconocimiento de pasivos por impuestos diferidos, ya que de no revertir próximamente sería muy difícil estimar la cuantía que se dejaría de pagar cuando se concilie la diferencia temporaria deducible, por ejemplo, por cambios en la normativa fiscal.

Respecto a la segunda condición, hemos de señalar que, especialmente en el caso de filiales, la pertenencia al grupo añade una mayor flexibilidad a la misma puesto que la realización de transacciones intragrupo en condiciones favorables para la filial puede motivar que desaparezcan las razones que llevaron a la matriz a reconocer en su balance un valor contable por su inversión financiera inferior a su base fiscal (como en el caso de la existencia de pérdidas en la filial), especialmente si el grupo en su conjunto tiene una posición neta de ganancias, según indica J.L. CEA GARCÍA (1992, 122).

De hecho, la pertenencia a un grupo con un resultado consolidado positivo y con perspectivas favorables de compensación de pérdidas fiscales o de activos por impuestos diferidos, legitimaría a la propia filial a reconocer ese activo en sus estados individuales, y de esta forma, sería menor la dife-

rencia temporaria deducible persistente que tendría que reconocer la matriz. Este supuesto se produce en el régimen fiscal ordinario, pero con mayor razón aún en el consolidado. Así, en estas condiciones, el párrafo 14 de la NIC 12 revisada obliga al reconocimiento del correspondiente activo.

3. Diferencias de cambio en sociedades extranjeras.

A efectos de la elaboración de las cuentas anuales consolidadas, hemos de tener en cuenta que cuando entre las empresas que forman parte del perímetro de consolidación exista una sociedad extranjera, se procederá a la realización de los correspondientes ajustes de homogeneización, con el fin de que todas sus partidas denominadas en moneda extranjera sean convertidas a la moneda funcional de la sociedad matriz.

Unas partidas serán convertidas a cambio histórico y otras a cambio actual, en función del riesgo de cambio ⁹. Las partidas con riesgo serán convertidas al cambio actual y las que no entrañen tal riesgo al cambio histórico. Por lo tanto, al convertir cada partida a un cambio distinto aparecerá un resto en el balance y otro en la cuenta de pérdidas y ganancias -para que se den las igualdades activo-pasivo y debe-haber- que se denominará diferencia de conversión en moneda extranjera. Dicha diferencia se recogerá en los estados consolidados y se imputará a las reservas o a los resultados consolidados en función del criterio aplicado en la conversión. En tal sentido se pronuncia M.ª A. GARCÍA BENAÚ (1990, 63) cuando señala que «el tratamiento de estas cuentas suele ser incluirlas en los resultados consolidados del período, o bien incorporarlas en los fondos propios consolidados» ¹⁰.

Existen dos criterios aplicables a la conversión a pesetas ¹¹ de sociedades extranjeras incluidas en la consolidación por el método de integración global o proporcional:

a) Método del tipo de cambio de cierre.

b) Método del tipo de cambio histórico.

Como consideraciones más importantes en cada uno de ellos, podemos destacar las siguientes ¹²:

⁹ El riesgo de cambio existe cuando hay una posibilidad de que los flujos de fondos (renta generada) de la partida correspondiente se vea modificado por una subida o bajada del tipo de cambio.

¹⁰ Un profundo estudio de la moneda extranjera en la legislación española puede verse en M.ª A. GARCÍA BENAÚ (1992, 41-82).

¹¹ Quizás sería más correcto decir a «euros», ya que nuestra moneda oficial es el euro y la peseta a todos los efectos forma parte de éste.

¹² Para un mayor detalle acerca del estudio de estos métodos, puede verse J.A. GONZALO ANGULO (1994, 86-92).

- Tipo de cambio de cierre:
 - Aplicable con carácter general, así como a sociedades extranjeras puestas en equivalencia.
 - La diferencia entre estados financieros sin convertir y convertidos a pesetas se inscribirá en los Fondos Propios como «Diferencias de conversión», menos la parte de «Intereses minoritarios».
- Tipo de cambio histórico o método monetario-no monetario:
 - Aplicable cuando las actividades de la sociedad extranjera estén estrechamente ligadas con las de una sociedad española del grupo de forma que sean una prolongación de las actividades de ésta.
 - La diferencia se imputará a los resultados consolidados como «Resultados de conversión positivos (negativos)».

Al método monetario-no monetario hace referencia la NIC 12 revisada claramente en el párrafo 41, y señala que será obligatorio el reconocimiento del activo o pasivo por impuestos diferidos, según se trate de una diferencia temporaria deducible (provocada por un «Resultado de conversión negativo») o tributable («Resultado de conversión positivo»), respectivamente, abonando en el primer caso y cargando en el segundo el ingreso/gasto por impuestos diferidos en el estado de resultados. No obstante, en el caso de que se trate de un activo habrá que atenerse a las condiciones generales para el reconocimiento de los mismos, recogidas en el párrafo 24 de la misma **-en la medida en que resulte probable que la empresa disponga de beneficios fiscales futuros contra los que cargar las deducciones por diferencias temporales-**, aunque flexibilizadas por la pertenencia al grupo, como se comentó anteriormente.

Con respecto a los pasivos por impuestos diferidos, en relación con lo indicado en el párrafo 40 de la NIC 12 revisada, hemos de señalar que la matriz controla el momento de **reversión de las diferencias temporales asociadas con la inversión (... derivadas de beneficios no distribuidos, sino también las relacionadas con diferencias de conversión)**, lo cual podría dar a entender que el pasivo, en caso de «Resultados de conversión positivos», no se debe contabilizar, puesto que se cumplen simultáneamente los dos requisitos del párrafo 39 de la misma. Sin embargo, en el párrafo 41 aclara que **puesto que tales diferencias temporales se relacionan con los activos y pasivos del establecimiento extranjero, y no con las inversiones financieras de la empresa en el mismo, se procede a reconocer**, lo cual soluciona en nuestra opinión la contradicción aparente y obliga al reconocimiento del correspondiente pasivo por impuestos diferidos ¹³.

¹³ En el caso español no forman parte de la base imponible las diferencias de conversión.

Por lo que se refiere al método del tipo de cambio de cierre, el párrafo 62 c) de dicha Norma, en clara alusión a este método, pone como ejemplo de partida cargada o abonada directamente al patrimonio neto ciertas diferencias de cambio. Por tanto, las diferencias temporarias (al igual que los impuestos corrientes) relacionadas con ellas provocarán obligatoriamente un cargo por impuestos diferidos (si son diferencias de conversión positivas) o un abono (si son negativas), pero no en las cuentas de «gasto (ingreso) por impuesto diferido», sino directamente en la partida de neto patrimonial «Diferencias de conversión» positivas o negativas respectivamente, según se recoge en el párrafo 61 de dicha Norma, reflejándose lo expuesto en el **cuadro 6**.

CUADRO 6. RECONOCIMIENTO DE ACTIVOS Y PASIVOS EN MONEDA EXTRANJERA

	REGLAS DE RECONOCIMIENTO		Imputación
	Diferencia de cambio positiva	Diferencia de cambio negativa	
Método tipo cambio histórico	Reconocimiento del Activo por ID ⇒ siempre que se cumplan los requisitos generales	Reconocimiento del Pasivo por ID ⇒ siempre	Cargo/Abono al resultado consolidado (Resultados de conversión positivos o negativos)
Método tipo cambio cierre	Reconocimiento del Activo por ID ⇒ siempre	Reconocimiento del Pasivo por ID ⇒ siempre	Cargo/Abono a Fondos Propios (Diferencia de conversión positiva o negativa)

Para finalizar, hemos de señalar que las propias partidas de activos y pasivos por impuestos diferidos están sujetas a diferencias de cambio. En el caso del método de tipo de cambio histórico, o monetario-no monetario, el párrafo 78 de la referida Norma señala que cuando **sean reconocidas en el estado de resultados, tales diferencias pueden ser clasificadas como gastos o ingresos por el impuesto sobre beneficios, si se considera que tal presentación es más útil para los usuarios de los estados financieros**. En caso contrario, se contabilizarían cargando o abonando los «Resultados de conversión». Con respecto al método de tipo de cambio de cierre, las diferencias de cambio se llevarían a Fondos Propios, es decir, a «Diferencias de conversión». No obstante, el estudio de esta cuestión, más formal que técnica, excede los límites que nos hemos marcado en el presente trabajo.

VI. FUSIÓN DE ADQUISICIÓN

Nuestra intención, con respecto a este apartado, es la de analizar los activos y pasivos asociados a las diferencias permanentes derivadas de los procesos de concentración empresarial en la NIC 12 revisada, realizándose en determinadas ocasiones algunas menciones a sus posibles repercusiones en el caso español ¹⁴. El desarrollo que vamos a seguir, tanto en relación con los párrafos tratados como en el caso de los grupos de empresas, viene recogido en el **cuadro 7**.

CUADRO 7. REFERENCIAS A LAS FUSIONES EN LA NIC 12 REVISADA

1. Diferencias permanentes en combinaciones de empresas	18 a); 19; 26 c)
2. Reconocimiento de activos y pasivos por impuestos diferidos	66; 22 a)
2.1. Pasivos	15 b) (i)
2.2. Activos	24 b) (i)
3. Diferencias permanentes asociadas al Fondo de Comercio positivo y negativo de fusión	66; 15 a); 24 a)
4. Reconocimiento posterior de activos por impuestos diferidos	37; 67; 68

1. Diferencias permanentes en combinaciones de empresas.

En las fusiones de adquisición la valoración de los activos y pasivos identificables del balance, tanto a efectos de plantear la ecuación de canje como de cara al traspaso contable de partidas, se hace con arreglo a valores razonables en el momento de efectuar la transacción, tal y como propone la NIC 22, «Combinaciones de empresas».

Las diferencias temporarias que podrán aflorar en las distintas etapas del proceso de consolidación, tanto en las empresas sin relación de participación como en aquellas que previamente al proceso de fusión venían consolidando, además de las diferencias permanentes propias del citado proceso, quedan recogidas en el **cuadro 8**.

En el ordenamiento tributario español, como en muchos otros, se pretende favorecer este tipo de transacciones, por lo que la «revalorización» contable que tiene lugar al traspasar los activos y pasivos identificables adquiridos no afecta a la base fiscal (ya que se difiere totalmente la tributa-

¹⁴ La operatoria jurídico-mercantil española hacia la cual volcamos los efectos de la aplicación de la NIC 12, viene recogida básicamente en el capítulo VIII del TRLSA y la fiscal en el capítulo VIII de la Ley 43/1995.

ción del incremento o disminución de patrimonio que efectivamente se produce para la sociedad adquirida), o bien le afecta fiscal y contablemente de forma distinta. La consecuencia es que esa diferencia entre valor contable y base fiscal producirá diferencias permanentes.

En el mismo sentido, el BN aplicable a las fusiones y escisiones de sociedades, único documento español en este campo, pendiente de aprobación definitiva -y que parece estar muy cercana-, recoge al respecto en el segundo párrafo del punto 8 de la introducción que «la regla general de mantener los valores contables no impide que existan ciertos ajustes valorativos, que impliquen un mayor o menor valor de algunos elementos patrimoniales, derivados de las exigencias técnicas concurrentes...».

La exégesis de las diferencias permanentes tributables y deducibles asociadas a los activos y pasivos en el proceso de fusión queda definida según la antedicha Norma como:

Diferencias permanentes ¹⁵ tributables:

Las podemos definir partiendo del punto 19 de dicha NIC, cuando señala: **en el caso de que el valor contable de un determinado activo se incremente hasta su valor razonable tras la combinación, siempre que la base fiscal del activo sea la misma que la que correspondía al propietario anterior.**

Diferencias permanentes ¹⁵ deducibles:

En este caso, partimos para su definición del punto 26 c), al indicar que se producen:

- **Cuando se reconoce un pasivo procedente de la adquisición, pero los costes relacionados no se deducen fiscalmente hasta un ejercicio posterior, o**
- **Cuando el valor razonable de un activo identificable adquirido es menor que su base fiscal.**

2. Reconocimiento de activos y pasivos por impuestos diferidos.

Vamos a partir para el desarrollo de este apartado de la aplicación del método del efecto impositivo basado en el balance de situación, y de la NIC 22 «Combinaciones de empresas», estudiando cómo la empresa puede reconocer activos y pasivos por impuestos diferidos reconsiderados en el

¹⁵ Denominación que adoptamos para diferenciarlas del concepto de temporarias, al tratarse de partidas que afectan directamente al «neto».

momento de la adquisición, y que darán lugar a la afloración de unas diferencias permanentes sólo consideradas a efectos de fusión ¹⁶, y a un fondo de comercio por aquella parte no identificable, tal y como se recoge en el **cuadro 9**.

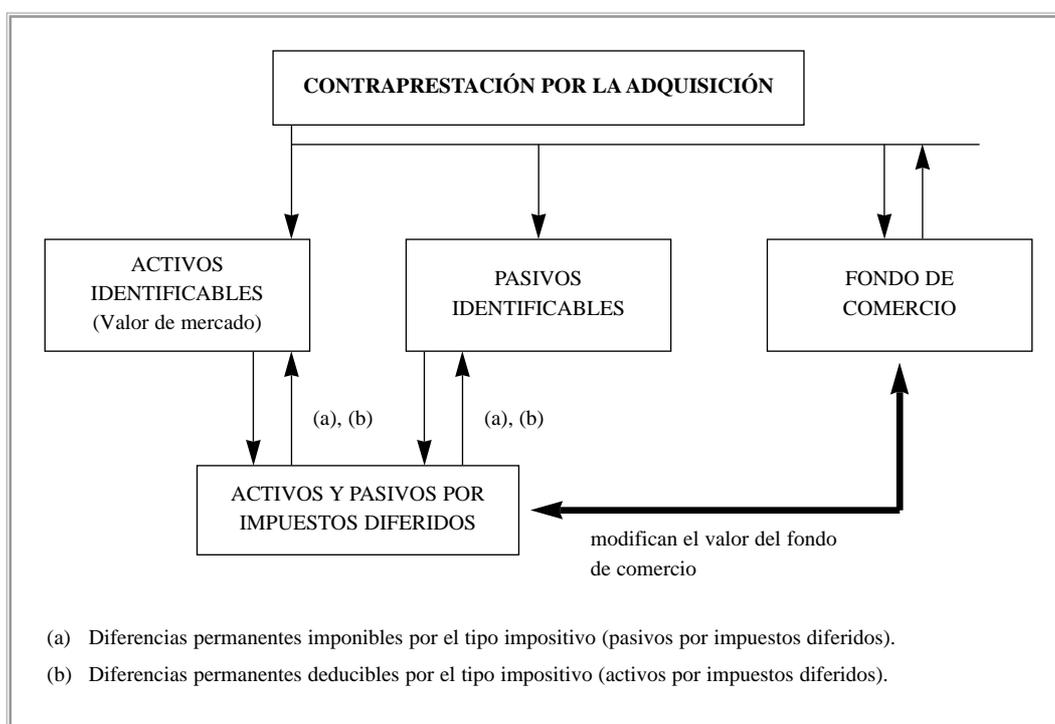
CUADRO 8. DIFERENCIAS TEMPORARIAS EN LOS PROCESOS DE FUSIÓN

SOCIEDADES SIN RELACIÓN DE PARTICIPACIÓN PREVIA A LA FUSIÓN	HOMOGENEIZACIÓN	<ul style="list-style-type: none"> Diferencias de valoración (Fifo, Lifo, etc.). Diferencias según criterios de periodificación (amortizaciones, provisiones, etc.).
	ELIMINACIÓN	<ul style="list-style-type: none"> Eliminación inversión-neto. Eliminaciones de beneficios no realizados <ul style="list-style-type: none"> En existencias. En inmovilizado.
	DIFERENCIAS DE FUSIÓN	<ul style="list-style-type: none"> Las derivadas de nueva valoración de activos. Las derivadas de nueva valoración de pasivos. Las derivadas de posibles contingencias a cubrir con provisiones.
SOCIEDADES CON CONSOLIDACIÓN PREVIA A LA FUSIÓN	HOMOGENEIZACIÓN	<ul style="list-style-type: none"> Temporal. Valorativa. Operaciones internas <ul style="list-style-type: none"> Ajustes que no afectan a los resultados consolidados. Ajustes que afectan a los resultados consolidados.
	ELIMINACIONES	<ul style="list-style-type: none"> Para realizar la agregación. Inversión fondos propios. Por operaciones internas. De resultados por operaciones internas.
	FUSIÓN	<ul style="list-style-type: none"> Diferencias propias de fusión. Diferencias socios externos.

¹⁶ Diferencias que vienen producidas según el párrafo 19 de la NIC 12 revisada cuando la base fiscal de los activos y pasivos diferidos no resultan afectados por el hecho de la combinación, o bien la misma les afecta fiscal y contablemente de forma distinta.

De forma similar se pronuncia el BN del ICAC sobre la posible afloración de dichas diferencias permanentes cuando dispone en el segundo párrafo del punto 17 de la introducción que «la existencia de valores contables antes de la fusión o escisión inferiores o superiores a los reales requerirá que para determinar la relación de canje se consideren tales valores reales netos del efecto impositivo, o lo que es lo mismo, deberán considerarse los correspondientes pasivos y activos fiscales», impuestos diferidos que consideramos que tienen la misma finalidad que los recogidos en la NIC 22 comentadas.

CUADRO 9. NACIMIENTO DE LOS ACTIVOS Y PASIVOS POR IMPUESTOS DIFERIDOS EN LAS FUSIONES



La NIC 12 revisada remite a la NIC 22 «Combinaciones de empresas» en lo relativo a este tema. Así, se obliga al reflejo de todos los pasivos por impuestos diferidos y de los activos por impuestos diferidos que cumplan con el requisito general para el reconocimiento de los mismos recogido en el párrafo 24 de la citada Norma cuando expone, **que resulte probable que la empresa disponga de beneficios fiscales futuros contra los que cargar las deducciones por diferencias temporales.**

La obligación de contabilización, tal como indica el párrafo 22 a) de la misma, corre a cargo de la sociedad compradora, que reconoce los activos y pasivos por impuestos diferidos en sus estados contables, teniendo en cuenta estos activos y pasivos a la hora de determinar el «precio» a pagar

por la sociedad adquirida. De esta forma, el importe del fondo de comercio quedará afectado por la nueva distribución del coste de adquisición entre los activos y pasivos por impuestos diferidos identificables. En tal sentido hemos de señalar que los activos por impuestos diferidos reducirán el importe del fondo de comercio positivo y aumentarán el del fondo de comercio negativo.

Igualmente, hemos de tener en cuenta que la contabilización de los activos y pasivos por impuestos diferidos se realizará por su valor íntegro, y no descontando los mismos a una tasa de actualización determinada en función del período de cancelación -aunque no cabe duda de que en la práctica empresarial habría que calibrar este supuesto a la hora de determinar la ecuación de canje-. En tal caso esta Norma corrige a la NIC 22 «Combinaciones de Empresas», al prohibir la contabilización por los valores descontados según redacción dada en su párrafo 39.

2.1. Pasivos por impuestos diferidos.

Siguiendo el párrafo 15 b) (i) de la misma, ya comentado en los epígrafes precedentes, se deduce que es obligatorio el reconocimiento de los pasivos por impuestos diferidos surgidos por la contabilización a valores razonables de activos y pasivos exigibles en combinaciones de empresas, al indicarse que **se debe reconocer un pasivo fiscal por causa de cualquier diferencia temporaria tributable, a menos que la diferencia haya surgido por:**

b) El reconocimiento anterior de un activo o pasivo exigible en una transacción que (i) no es una combinación de empresas.

Las diferencias permanentes derivadas de estos pasivos incorporan en los mismos los beneficios latentes ¹⁷, dando lugar a unos efectos impositivos de fusión acreedores, derivados de la aplicación del efecto impositivo en las fases de consolidación, además de la parte no identificable que se reconocerá a través del fondo de comercio, como más adelante veremos. La cancelación ¹⁸ de las diferencias permanentes aparecidas serán objeto de anulación, a medida que se realizan las partidas a las que iban aparejadas, en función del criterio establecido.

La anulación periódica de tales diferencias permanentes representará en cada ejercicio un mayor importe a abonar a la Hacienda Pública, ya que la cuota a satisfacer estará constituida por la correspondiente a ese período más el efecto impositivo de fusión acreedor compensado.

¹⁷ Los pasivos por impuestos diferidos generan, en principio, unas mayores expectativas de deuda de impuestos.

¹⁸ Utilizamos el término de cancelación en lugar de reversión, ya que este último está relacionado con las diferencias temporales derivadas del método de la deuda basado en la cuenta de resultados.

2.2. Activos por impuestos diferidos.

Por lo que respecta a los activos, el párrafo 24 b) (i) de la referida NIC 12 revisada es algo más estricto de cara al reconocimiento de éstos. Así, siempre que sea **probable** la existencia de beneficios fiscales futuros contra los que cargar las deducciones de cuota a pagar, será obligatoria la contabilización de los activos por impuestos diferidos asociados **al reconocimiento inicial de un activo o un pasivo exigible, en una transacción que no sea una combinación de empresas**, es decir, que el citado reconocimiento será a florado, sea cual fuere su resultado cuando se trate de diferencias producidas en una operación de fusión.

La diferencia permanente correspondiente a estos activos refleja el menor importe incorporado a los mismos ¹⁹, en función de la etapa de consolidación en la cual pueden surgir, dando lugar, por tanto, a la aparición de un efecto impositivo de fusión deudor, derivado de la aplicación del referido efecto impositivo, reconociéndose como en el epígrafe anterior la parte no identificada en el fondo de comercio.

En los ejercicios sucesivos se producirá la cancelación de la citada diferencia permanente, a medida que se den de baja las partidas a las que iban asociadas, según el criterio adoptado por la sociedad correspondiente.

La anulación de las referidas diferencias permanentes de fusión de signo deudor representará una disminución de la cuota a pagar a la Hacienda Pública en ese ejercicio, por el importe correspondiente a la misma.

Finalmente, hay que señalar que las antedichas diferencias permanentes tanto de los activos como de los pasivos diferidos también vienen recogidas en el artículo 28, efecto impositivo en las sociedades fusionadas del BN, cuando éste dispone que «los ajustes valorativos no computados como componentes de la base imponible, que son objeto de diferimiento de cómputo a efectos de gravamen y que efectivamente vayan a revertir contablemente en ejercicios posteriores, darán origen a la contabilización de un pasivo fiscal, impuesto diferido o de un activo de esa naturaleza, impuesto anticipado. Tal activo se registrará solamente cuando se espere que vaya a ser efectivo en el futuro», precepto que, además de los referidos anteriormente nos pone de manifiesto cómo las propuestas plasmadas en el referido Borrador han sido incorporadas en las NIC 12 y NIC 22 del IASC.

3. Diferencias temporales asociadas al fondo de comercio positivo y negativo de fusión.

En relación con el fondo de comercio, hemos de señalar que, tanto el párrafo 15 a) de dicha Norma para fondos de comercio positivos, como el 24 a) de la misma para fondos de comercio negativos (que reciban el tratamiento de ingreso diferido), prohíben la contabilización del pasivo por

¹⁹ Los activos por impuestos diferidos generan, en principio, una expectativa de pago de menores impuestos en el futuro.

impuestos diferidos surgido del propio fondo de comercio positivo, si la amortización del mismo no es fiscalmente deducible, así como la del activo por impuestos diferidos proveniente del fondo de comercio negativo que contablemente se trata como ingreso diferido.

La razón para esta prohibición es la misma que la expuesta en el párrafo 21 de la Norma para el caso de fondos de comercio de consolidación, y no es otra que el tratamiento de una partida residual, y por tanto la contabilización del pasivo aumentaría el importe del fondo de comercio positivo y la del activo la del fondo de comercio negativo.

No obstante, hemos de precisar que para el caso español, la amortización del fondo de comercio positivo de fusión sí es un gasto deducible y, por lo tanto, su valor contable y su base fiscal en el momento de su contabilización inicial, serían iguales, no apareciendo en ese momento diferencias temporales. Además, en sucesivos ejercicios tampoco aparecerían diferencias temporales puesto que la amortización contable (siempre que se realice en un plazo máximo de 10 años, aunque está previsto su alargamiento a 20) sería la tenida en cuenta para la declaración fiscal. En caso de superar los 10 años, no tendrían el tratamiento de diferencias temporarias, sino de permanentes.

4. Reconocimiento posterior de activos por impuestos diferidos.

Como ha quedado expuesto en epígrafes anteriores, si bien era obligatoria la contabilización en el momento de la fusión de todos los pasivos por impuestos diferidos asociados a la misma, en el caso de los activos por impuestos diferidos pueden darse algunos casos que hagan dudar acerca de la existencia de beneficios fiscales futuros suficientes con los que compensar las diferencias permanentes deducibles y, por lo tanto, se prohibiría su reconocimiento, ya tuviese lugar por motivo de la fusión, o bien se hubiera producido en un momento anterior.

Sin embargo, puede que en un momento subsiguiente se recupere la probabilidad de compensar las diferencias permanentes deducibles surgidas de la propia operación de fusión. Asimismo, como indica el párrafo 67 de la NIC 12 revisada, en el momento de la fusión se pueden abrir expectativas para la compensación de las diferencias que provengan de un momento anterior, **como resultado de una combinación de empresas, el eventual adquirente puede considerar probable la recuperación de un activo por impuestos diferidos que no se contabilizó con anterioridad a la combinación.**

En este sentido, hemos de indicar que el tratamiento que reciben unas y otras diferencias es distinto. Por un lado, las diferencias permanentes deducibles que se reconocen en el momento de la fusión se contabilizan por la compradora y alteran el importe del fondo de comercio positivo o negativo de fusión sin afectar a resultados. Con respecto a las diferencias que se contabilizan en un momento posterior a la fusión, la variación que sufre el importe del fondo de comercio positivo (no así el fondo de comercio negativo) no es tan inmediata como en el caso anterior.

El párrafo 68 de la NIC 12 revisada establece que **el ingreso por impuestos diferidos resultante se lleva directamente a la cuenta de resultados**, cargando a la correspondiente cuenta de activos por impuestos diferidos, por el resultado de multiplicar el importe de la diferencia permanente deducible por el tipo impositivo vigente a la fecha en que se reconozca el activo. Además, tendrá que ajustar el valor contable bruto y la amortización acumulada del fondo de comercio positivo **a las cantidades que podría haber contabilizado de haber reconocido el activo por impuestos diferidos como uno de los activos identificables en la fecha de la combinación de empresas**, con cargo (por el importe neto) a resultados. Estas cantidades serían el resultado de restar al fondo de comercio positivo efectivamente contabilizado en la fusión, el producto de la diferencia permanente deducible por el tipo de gravamen vigente a la fecha de la fusión (aunque sea distinto del actualmente vigente), y aplicar la amortización del fondo de comercio sobre la nueva cantidad así obtenida. El anterior procedimiento viene perfectamente explicado con el ejemplo desarrollado en la propia Norma.

Asimismo, es necesario señalar que la NIC 12 revisada prohíbe el reconocimiento posterior de activos por impuestos diferidos si como consecuencia de ello apareciese un fondo de comercio negativo, o bien, si éste existiese con anterioridad, aumentase su importe.

VII. RÉGIMEN DE TRIBUTACIÓN EN LOS GRUPOS DE EMPRESAS

Aunque se trata de un trabajo eminentemente contable, hemos considerado oportuno incluir unas breves referencias del régimen de tributación aplicable a los grupos de sociedades dada la gran interrelación que existe entre el campo contable y fiscal, así como la posible influencia en la norma analizada.

La aplicación del Régimen de Tributación en las sociedades que conforman el grupo de empresas viene recogido en nuestro país a través de diversa normativa. Recientemente la Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas (AECA) ha elaborado el Documento n.º 21, «Impuesto sobre Beneficio en las Cuentas Consolidadas», dando de esta forma respuesta a las distintas sugerencias recibidas de una serie de profesionales y académicos interesados en la regulación contable.

En el epígrafe 1.4 de este Documento se hace referencia a la contabilización del impuesto sobre beneficios de los distintos regímenes en los grupos de sociedades, definiendo los mismos como:

«Régimen de Declaración Individual: Cada sociedad de grupo registra en su contabilidad el gasto por Impuesto sobre Beneficios que deberá calcular en función de su resultado contable y de las diferencias permanentes que puedan presentar sus operaciones, reconociendo, en su caso, los impuestos anticipados o diferidos que puedan existir.

Régimen de Declaración Consolidada: Es optativo, el sujeto pasivo del impuesto es el propio grupo, ostentando la sociedad dominante, a efectos de gestión, liquidación y recaudación del impuesto su representación ante la Administración. No obstante, todas las sociedades que lo integran responden solidariamente del pago de la deuda tributaria consolidada, sin perjuicio de que, en virtud de las relaciones jurídico privadas, por las que se gobierne el grupo, distribuya entre ellas el importe de dicha deuda».

La tributación en Régimen de Declaración Consolidada (RDC) es voluntaria, aplicándose dicho régimen cuando así lo acuerden todas y cada una de las sociedades que deban integrar el grupo, debiendo la dominante comunicar a la Administración Tributaria los mencionados acuerdos con anterioridad al inicio del período impositivo en el que sea de aplicación este régimen.

Seguidamente analizaremos el procedimiento de cálculo del impuesto sobre beneficios en los grupos de empresas, por ambos regímenes según el procedimiento expuesto por la NIC 12 revisada, es decir, mediante el método de la deuda basado en el balance de situación.

1. Régimen de declaración consolidada.

Ajustándonos a la NIC 12 revisada, el gasto por Impuesto sobre Sociedades estaría formado por:

1. Cuota a pagar por impuesto sobre beneficios (gasto corriente): el gasto corriente coincidirá con la cuota a pagar a la Hacienda Pública. Ésta se calculará aplicando a la Base Imponible Consolidada (BIC) el tipo de gravamen de la sociedad dominante, obteniendo así la cuota íntegra. De ésta se descontarán las bonificaciones y deducciones aplicables al grupo y las retenciones y pagos a cuenta efectuados por éste. Siguiendo a V. CÓNDROR LÓPEZ (1998, 23) recogemos en el **cuadro 10** los pasos a seguir para la determinación de la cuota a pagar.

Puesto que nuestro objeto de estudio no es analizar cómo se liquida el Impuesto sobre Sociedades a nivel de grupo, sino cómo se aplicará a la liquidación del mismo el método de la deuda basado en el balance de situación, no indagaremos en la forma de cálculo de dicha cuota.

En relación con la BIC, el Documento AECA n.º 21 (1998, 34) da una definición precisa de la misma al decir que: «la Base Imponible Consolidada se determinará sumando las bases imponibles de cada una de las sociedades integrantes del grupo consolidable, realizando posteriormente las eliminaciones por operaciones intergrupo y añadiendo, en su caso, las incorporaciones de las eliminaciones practicadas en ejercicios anteriores».

Para el cálculo de la BIC hemos de tener en cuenta que generalmente el resultado contable, calculado de acuerdo con el Real Decreto 1815/1991, va a diferir del resultado fiscal, calculado según Ley 43/1995, donde se establece el RDC. Esas desigualdades pueden ser debidas principalmente a:

1. La no coincidencia entre las sociedades consolidables.
2. Diferencias producidas por la aplicación de la legislación mercantil y fiscal consolidada referente a las eliminaciones y ajustes.
3. Derivadas de la aplicación de las normas emanadas en el impuesto sobre beneficios a nivel individual.

En cuanto a la primera, mientras que el resultado contable, también llamado resultado agregado, se obtiene sumando los resultados contables de las sociedades que forman parte del **perímetro de la consolidación**, es decir, sociedades del grupo, multigrupo y asociadas; el resultado fiscal se calculará por agregación de los resultados contables de las **sociedades consolidables del grupo fiscal** ²⁰.

CUADRO 10. CONSIDERACIONES A TENER EN CUENTA EN LA BIC

Σ	Resultados antes de impuestos de las distintas empresas.
+ / -	Eliminaciones de resultados por operaciones internas.
+ / -	Incorporaciones de eliminaciones practicadas en ejercicios anteriores.
=	Resultado consolidado antes de impuestos.
+ / -	Diferencias permanentes:
	Individual.
	Consolidada.
+ / -	Diferencias temporales:
	Individual.
	Consolidada.
-	Compensación de bases imponibles negativas.
=	Base Imponible Consolidada (Resultado Fiscal).
×	Tipo de gravamen de la sociedad dominante.
=	Cuota íntegra del grupo.
-	Deducciones y bonificaciones.
=	Cuota líquida del grupo.
-	Retenciones y pagos a cuenta.
=	Cuota del período a pagar o a devolver.

²⁰ Por grupo fiscal se entenderá: conjunto de sociedades anónimas, limitadas y comanditarias por acciones residentes en territorio español, formado por una sociedad dominante y todas las sociedades dependientes de la misma. La sociedad dependiente será aquella sobre la que la sociedad dominante posea una participación de al menos el 90% del capital social.

En relación con la segunda desigualdad es preciso indicar que las sociedades consolidables que tributen en RDC deben seguir el método de integración global a la hora de consolidar. No obstante, puede que existan diferencias derivadas de:

- El método de integración utilizado, pues contablemente se pueden seguir otros métodos.
- Diferencias entre las normas de consolidación a nivel contable y fiscal, en los procesos de homogeneización, agregación y eliminación, necesarios para consolidar.

Generalmente las diferencias temporales surgidas en la fase de eliminación se derivan de la aplicación de criterios de imputación distintos. Así, por ejemplo, en el caso de venta de mercaderías realizada con beneficio, entre empresas del grupo, éste será reconocido a efectos fiscales en el período que se produce, pero a efectos de balance consolidado, al ser una operación intergrupo, se eliminará y se reconocerá cuando dichas mercaderías se realicen a un tercero ajeno al grupo. Esa divergencia entre norma fiscal y contable da lugar a la aparición de una diferencia temporal positiva (el beneficio fiscal es mayor que el contable).

Por último, respecto a la tercera desigualdad, sabemos que ni todos los gastos económicos son deducibles ni todos los ingresos son computables a efectos fiscales. Esto dará como resultado la aparición de una serie de diferencias, por lo que si éstas ya existen en el resultado individual de cada empresa, el resultante de la agregación también las arrastrará.

Todas estas divergencias entre resultado agregado y fiscal darán lugar a la aparición de diferencias permanentes y temporarias según proceda como consecuencia de liquidar el Impuesto sobre Sociedades siguiendo el método expuesto en la NIC 12 revisada, es decir, método de la deuda basado en el balance de situación, y no se reconocerá impuesto anticipado o diferido alguno, a la hora de calcular el gasto por impuesto corriente.

La NIC 12 revisada dispone en este sentido que todas las diferencias temporales originarán diferencias temporarias, es decir, diferencias entre el valor neto contable de un elemento del patrimonio y la base fiscal del mismo a efectos de declaración fiscal consolidada.

Otro tipo de diferencias que también pueden surgir serán las derivadas de:

- Participación en los resultados de los socios minoritarios: para calcular contablemente el resultado consolidado no se va a tener en cuenta el resultado que se imputa a socios externos, pero fiscalmente éste se debe incluir para calcular la BIC.
- Amortización del fondo de consolidación (resultante de la eliminación inversión-fondos propios).
- Imputación a la cuenta de pérdidas y ganancias de la diferencia negativa de consolidación como ingreso.

2. Cuota a pagar por impuesto diferido (gasto diferido): señala el párrafo 11 de la NIC 12 revisada que el gasto por impuesto diferido se determina comparando el valor neto contable de los elementos del patrimonio y la base fiscal de los mismos a efectos de declaración fiscal consolidada. De dicha comparación surgirán diferencias temporarias que originarán la aparición de activos o pasivos por impuestos diferidos. Tales diferencias se reconocerán o se reflejarán en los estados financieros consolidados.

Para reflejar la imagen fiel de la situación fiscal de cada sociedad que compone el grupo fiscal hay que atribuir e imputar a cada una la parte que le corresponde en el impuesto sobre beneficios consolidado con arreglo a los criterios establecidos.

Cabe señalar también, que aquella empresa cuyo resultado intergrupo sea eliminado deberá reconocer, si procede, el efecto impositivo derivado de dicha eliminación, dando lugar a la aparición de activos (pasivos) por impuestos diferidos en función del diferimiento o no del pago del impuesto.

Se dispone igualmente que la deuda tributaria del grupo se repartirá entre sus miembros en proporción a las deudas tributarias que hubiesen resultado para cada sociedad en concreto, en la hipótesis de tributación independiente.

2. Régimen de declaración individual.

Antes de examinar cómo se aplica el método de la deuda basado en el balance de situación en el RDI, analizaremos brevemente cómo se calcularía el impuesto sobre beneficios por el citado método en la cuenta de resultados:

- Cada empresa tributa individualmente, de acuerdo con lo preceptuado en la Ley 43/1995, del Impuesto sobre Sociedades, reconociéndose los impuestos anticipados o diferidos que puedan surgir al ajustar el resultado contable al fiscal.
- El grupo deberá reflejar a efectos contables la liquidación del impuesto. La cuota a pagar estará formada por la suma de cuotas de las distintas empresas del grupo y el gasto devengado por la suma de los mismos en las empresas del citado grupo. Ahora bien, sabemos que los estados financieros consolidados deben ser ajustados mediante eliminaciones de resultados motivados por operaciones vinculadas, pero dichas eliminaciones no se permiten a las empresas del grupo a la hora de realizar su declaración fiscal, mientras que a efectos contables se presentan estados consolidados (eliminaciones incluidas). Las eliminaciones realizadas por el grupo y no permitidas a las empresas individualmente darán origen a impuestos anticipados o diferidos, los cuales sólo se tendrán en cuenta a efectos de consolidación contable, pues como se ha indicado anteriormente, fiscalmente cada sociedad tributa de forma individual.

Por otra parte, el cálculo del impuesto sobre beneficios aplicando el método de la deuda basado en el balance de situación, siguiendo a la NIC 12 revisada, se obtendría de la siguiente forma:

- Cada empresa calcularía su Impuesto sobre Sociedades, distinguiendo entre gasto corriente y gasto diferido:

En primer lugar, como siempre, determinamos la cuota a pagar por impuesto sobre beneficio (gasto corriente): ésta coincidirá con la cuota a pagar a Hacienda Pública, calculada de acuerdo con lo dispuesto en la Ley 43/1995, del Impuesto sobre Sociedades.

En segundo lugar, la cuota a pagar por impuesto diferido (gasto diferido): el gasto diferido será el resultante de comparar el valor neto contable de los elementos de su patrimonio con la base fiscal tomando como referencia la declaración fiscal propia.

- En nuestra opinión, el grupo a efectos contables deberá contabilizar también la liquidación del impuesto por el mismo método. Así, el gasto corriente estaría formado por la suma de las cuotas a pagar de cada sociedad del grupo, y el gasto diferido surgiría de comparar el valor neto contable de los elementos del balance consolidado con la base fiscal determinada, tomando como referencia las declaraciones fiscales de cada empresa del grupo en particular.

VIII. LA UBICACIÓN EN LOS ESTADOS CONTABLES DE LOS ACTIVOS (PASIVOS) POR IMPUESTOS DIFERIDOS

Consideramos relevante, para completar el análisis realizado, hacer una reflexión acerca de la ubicación correcta en los estados financieros de los activos (pasivos) diferidos aflorados como consecuencia del efecto impositivo en el método de la deuda basado en el balance de situación. A este respecto, nos ajustamos para su encuadre en el párrafo 10 de la introducción de la NIC 12 revisada, cuando establece que «la NIC 12 original no especificaba si la empresa debía clasificar los impuestos como partidas circulantes o como partidas no circulantes. La NIC 12 (revisada) exige que si la empresa realiza la distinción entre partidas circulantes y no circulantes en sus estados financieros, no proceda a clasificar como activos o pasivos circulantes los activos o pasivos por impuestos diferidos», hecho que se encuentra recogido, además, en la Presentación de la citada Norma a partir del párrafo 70 y siguientes.

Sin embargo, el artículo 15 de la Cuarta Directiva se opone a lo dispuesto en la referida Norma, al indicar que los activos figurarán como activos inmovilizados o activos circulantes según el objeto a que se destinan. En la misma línea se pronuncia el artículo 47 de la NIC 1, al establecer que, cuando una empresa decida no efectuar la diferenciación (entre activos inmovilizados y activos cir-

culantes), la presentación del activo y del pasivo deberá efectuarse, en líneas generales, por orden de liquidez. Este enfoque alternativo, permitido por la NIC 1, según el «Análisis de conformidad entre la NIC 12 y las Directivas Contables Comunitarias» (1998, 159) «...permite que las empresas que aplican las directivas contables elaboren sus balances según los esquemas establecidos y, por esta razón, den a conocer los activos diferidos con arreglo a lo que señala la Directiva (...). Ello supone que las partidas que corresponden a la definición de activos por impuestos diferidos incluidas en el apartado 5 de la NIC 12, deberán clasificarse como activos inmovilizados o activos circulantes con arreglo a lo dispuesto en el artículo 15 de la Cuarta Directiva».

En este sentido se pronuncian T. GARRIDO PULIDO y J.M.C. ÁLVAREZ LÓPEZ (1997, 174) cuando señalan que «debemos entender, pues, en nuestra opinión, que la empresa no se debe limitar exclusivamente a situar los citados elementos en las rúbricas del circulante, y, por ello, se lleve a la parte fija o más permanente del activo y del pasivo». No obstante, en la conclusión 3.ª del citado análisis de la conformidad entre la NIC 12 y las Directivas Contables Comunitarias, se expresa que «...la NIC 1 establece que las empresas evitarán tener que emplear la clasificación entre fijos y circulantes en el activo y el pasivo del balance. En consecuencia, las empresas que aplican las Directivas sobre cuentas deberán acogerse a esa disposición, con lo que el apartado 70 de la NIC 12 no será de aplicación y podrán presentar los activos por impuestos diferidos con arreglo a la Directiva».

Por todo lo expuesto, creemos que, dentro del epígrafe 2.1 «Diferencias temporales» de la Resolución del ICAC de 15 de septiembre de 1997, se podrían hacer lucir las diferencias temporarias analizadas a lo largo de este trabajo, pudiéndose incluir las mismas dentro del apartado 7.7 del análisis del Cuadro de Financiación consolidado realizado por E. CORONA ROMERO (1991, 87).

IX. CONCLUSIONES

Destacar, en primer lugar, la tarea que está llevando el IASC en la elaboración de las Normas Internacionales de Contabilidad, con un afán claramente armonizador y de homogeneización de las políticas y soluciones contables realizadas por la generalidad de entidades y organizaciones de diferentes países.

En segundo lugar y en lo relativo al desarrollo de nuestro trabajo -NIC 12 revisada en los grupos de empresas-, poner de relieve la mayor profundidad de esta Norma en relación con la primitiva, a través de una regulación mucho más amplia respecto a las diferencias temporarias asociadas a inversiones financieras, ampliándose su ámbito de aplicación no sólo a activos (pasivos) por impuestos diferidos en filiales y asociadas, sino también a sociedades coparticipadas, todo ello quizás, por la mayor importancia otorgada a la problemática de la contabilidad del impuesto sobre beneficios en los mencionados grupos de empresas, ya se presenten declaraciones en régimen de tributación individual o consolidado.

Con la utilización por esta Norma del método de la deuda basado en el balance de situación, se han prohibido los métodos de contabilización del impuesto sobre beneficios recogidos en la NIC 12 original, teniendo en cuenta a partir de este momento, no sólo las diferencias temporales derivadas de la cuenta de resultados -que también son temporarias- sino además las **propias temporarias** surgidas por diferencia entre el valor contable y la base fiscal.

Queda plasmado con este método un adecuado tratamiento de las consecuencias actuales y futuras de los activos (pasivos) por impuestos diferidos reconocidos tanto en el balance de situación de la empresa, como en aquellas transacciones y sucesos que hayan sido objeto de reconocimiento contable en sus estados financieros.

No se hace lucir en ningún momento en la NIC 12 revisada el concepto de diferencia permanente. Quizás, y como ha quedado expuesto en el presente trabajo, se parte para los cálculos del **impuesto** (cuota) a pagar del resultado fiscal (base imponible) otorgándose, por tanto, a las diferencias permanentes el tratamiento de un ajuste contable con incidencia exclusivamente en la cuota a pagar (en el gasto por impuesto corriente y no en el gasto por impuesto diferido), desprendiéndose de tal deducción que las partidas de resultados sí le interesan a la Norma, no teniendo interés las correspondientes a la cuota.

Tiene una significación especial en la nueva Norma, en el desarrollo de los procesos de consolidación, el tratamiento de la participación en los resultados de los socios minoritarios, ya que, aunque para determinar el resultado en el régimen de declaración consolidado no se les va a tener en cuenta, fiscalmente sí deben considerarse para la obtención de la BIC.

Hemos comprobado con el concepto de «**base fiscal**» que en los estados financieros consolidados no se presenta con tanta claridad como en los estados individuales, presumiblemente porque la nueva valoración la puede realizar el grupo (empresa dominante) en base a sus propios criterios y que, lógicamente, serían los que primarían a la hora de presentar la declaración fiscal, tomándose en este caso como base fiscal de los activos (pasivos) por impuestos diferidos la que se incluya a efectos de declaración fiscal consolidada. Sin embargo, cuando no se den las condiciones para acogerse al mencionado grupo, se obtendrá la misma tomando como referencia las declaraciones fiscales de las empresas que lo conforman.

Se regulan en esta Norma aspectos de gran complejidad no contemplados en la NIC 12 primitiva, como las diferencias asociadas al fondo de comercio (de consolidación o de fusión), además de recoger las diferencias temporarias de primera consolidación por la identificación realizada a elementos del balance y que nos lleva a la preceptiva contabilización de los activos (pasivos) por impuestos diferidos.

Los requisitos para el reconocimiento de activos (pasivos) por impuestos diferidos asociados a inversiones financieras en los tres casos que esta Norma trata con algo de profundidad, es decir, filiales, asociadas y coparticipadas, se adaptan, en nuestra opinión, mucho mejor a la situación económica de los grupos de sociedades, relajando así los requisitos contenidos en la NIC 12 original.

En cuanto a los pasivos por impuestos diferidos en inversiones financieras, filiales, coparticipadas y asociadas, se mantienen ciertamente los requisitos primitivos, si bien adaptando los más genéricos de la NIC 12 original a términos mucho más concretos respecto a cada tipo de inversión financiera. En relación con los activos se impone en el párrafo 44 su prohibición, salvo que se den las condiciones necesarias conjuntamente para su reconocimiento.

En relación con los procesos de concentración empresarial, con el reconocimiento de los activos y pasivos por impuestos diferidos que derivan en la aparición de diferencias permanentes, sólo consideradas a efectos de fusión, se consigue, además de la presentación de un balance actualizado, una mejor imagen fiel de la empresa que vaya a ser disuelta en el proceso de fusión. En tales procesos la NIC 12 revisada se remite a la NIC 22 «Combinaciones de empresas» con carácter general, obligando de esta forma al reconocimiento de los citados activos (pasivos) por impuestos diferidos que cumplan con el requisito general de su reflejo recogido en el párrafo 24 de la antedicha Norma.

Se ha conseguido también completar el vacío de regulación de la NIC 12 original en las fusiones, intentando dar respuesta en cierto modo a la armonización de las distintas legislaciones, unificando criterios y demás normativas contables que contribuyan a una mejor interpretación y aplicación de las mismas.

Con la fijación del marco normativo recogido en el BN del ICAC, que parece puede ser aprobado en próximas fechas, y la NIC 12, en las combinaciones de empresas se ha puesto de relieve la influencia que el efecto impositivo ha tenido en estas organizaciones, además de la incidencia que los instrumentos fiscales postulados en la Ley 43/1995 han podido tener en la decisión final del acogimiento o renuncia al régimen especial.

Para terminar, podemos decir que, en nuestra opinión, la adaptación de nuestra regulación a la NIC 12 revisada no supondrá un trastorno importante, puesto que no hace sino aclarar puntualmente aquellos aspectos que, tanto en fusión como en consolidación e inversión en empresas, resultan más conflictivos, y de hecho, entendemos que es totalmente compatible con las soluciones adoptadas por la doctrina contable española, recogida en los capítulos VII y VIII de la Ley 43/1995, y la comunitaria por la Directiva 90/435/CEE, relativa al régimen común fiscal aplicable a estas operaciones.

Finalmente señalar que nos parece difícilmente alcanzable que, en una sola Norma Internacional de contabilidad se pudiese estudiar toda la casuística abordada en los diferentes párrafos de la misma, así como la aplicación del método del efecto impositivo en los grupos de sociedades y los procesos de fusión -en lo que a este trabajo se refiere-. Somos de la opinión de que, aunque la travesía sea dura, y pese a las dificultades que tendremos que vencer, al final del camino habremos logrado en un elevado grado la pretendida armonización, tan predicada por la doctrina no sólo científica sino también profesional.

ANEXO

DESARROLLO CONTABLE DE LOS ACTIVOS POR IMPUESTOS ANTICIPADOS Y PASIVOS POR IMPUESTOS DIFERIDOS EN CONSOLIDACIÓN Y FUSIÓN

A continuación procedemos a resolver dos supuestos prácticos, el primero relativo al proceso contable desarrollado en el Régimen fiscal individual y consolidado, con el reflejo de las diferencias temporarias asociadas a las inversiones financieras en empresas del grupo: estados consolidados *versus* estados individuales, y el segundo para abordar la operatoria concerniente al proceso de fusión, cuando ambas sociedades venían consolidando con anterioridad al acuerdo de fusión, todo ello según lo dispuesto en la NIC 12 revisada.

1. Supuesto general de consolidación.

En este supuesto tenemos información de que la sociedad A, dominante de grupo, adquiere el 1 de enero de 19X0 una participación del 60% en la sociedad B, por la que pagó 400 u.m. En dicha fecha, los fondos propios de la sociedad B estaban formados por un capital de 500 u.m. y unas Reservas de 100 u.m.

Igualmente se conoce que el exceso de coste pagado por la participación no es atribuible a ningún elemento identificable del balance de B, sino que se basa en expectativas futuras de superbeneficios en los próximos cinco años.

Los balances de las sociedades A y B, a 31 de diciembre de 19X0 y X1, son los siguientes:

ACTIVO	31-12-X0		31-12-X1	
	A	B	A	B
Inmovilizado	3.000	800	3.150	600
Circulante	1.100	600	1.200	800
Participación en B	400		400	
PASIVO				
Capital	1.000	500	1.000	500
Reservas	800	100	1.000	220
Fondo de amortización	800	180	900	100
Exigible	1.700	500	1.700	500
Pérdidas y Ganancias	200	120	150	80

Igualmente sabemos que la sociedad *B* ha vendido a la sociedad *A* a 31-12-X1 un elemento de inmovilizado en las condiciones siguientes:

- Valor neto contable para *B* = 100; Bruto = 200; Am. Ac. = 100.
- Vida útil de 10 años, de los cuales ya ha amortizado 5.
- Precio de venta = 150.

La sociedad *A* decide amortizar el inmovilizado adquirido en 5 años. El tipo impositivo vigente es del 35%.

Partiendo de los datos anteriores determinaremos, en primer lugar, los balances consolidados del grupo *A-B* a 31/12/X0 y 31/12/X1 en el supuesto de que las sociedades tributen por el régimen de declaración individual y por el consolidado, realizándose posteriormente un análisis comparativo de las diferencias temporarias asociadas a beneficios no distribuidos en los estados individuales y consolidados.

En primer lugar, antes de proceder a la resolución del supuesto, es necesario señalar que, al no indicarse nada en el enunciado, supondremos que no es necesaria la homogeneización de los estados individuales de la sociedad dependiente *B*, partiendo, por tanto, del balance agregado. Por otra parte, al tratarse de una sociedad dependiente, se consolida por el método de integración global.

Los ajustes a realizar sobre el balance agregado serán los derivados de la metodología utilizada en las Normas para la Formulación de Cuentas Anuales Consolidadas.

En segundo lugar, una vez realizadas las observaciones anteriores, procedemos inicialmente a la eliminación inversión-fondos propios.

Cálculo de la diferencia de primera consolidación:

Coste de adquisición de la participación		400
Fondos propios a 1-1-X0 600 x 60%		360
Capital	500	
Reservas	100	
Diferencia de primera consolidación		40
Imputación a elementos identificables		0
Fondo de comercio de consolidación		40

La eliminación inversión-fondos propios para los ejercicios 19X0 y X1 y amortización del fondo de comercio de consolidación daría lugar a los siguientes asientos derivados de tales operaciones, reflejados en el **cuadro 11**.

En los balances de 19X0 y X1 aparece una diferencia temporaria tributable asociada a la partida de fondo de comercio de consolidación, puesto que en la legislación española su base fiscal es nula al no ser deducible fiscalmente la amortización del mismo, según queda expuesto en el **cuadro 12**.

CUADRO 11. ELIMINACIÓN INVERSIÓN - FONDOS PROPIOS

CONCEPTO	31-12-X0		31-12-X1	
	D	H	D	H
Capital (B)	500		500	
Reservas (B)	100		220	
Fondo de comercio de consolidación ...	40	8 ⁽¹⁾	40	16 ⁽¹⁾
Participación en B		400		400
Intereses minoritarios		240		288
Reservas en sociedades consolidadas ..				72
Pérdidas y Ganancias (A)	8 ⁽¹⁾		8 ⁽¹⁾	
Reservas (A)			8 ⁽¹⁾	

⁽¹⁾ Por la amortización del fondo de comercio en cinco años.

CUADRO 12. VALOR NETO CONTABLE Y BASE FISCAL DEL FONDO DE COMERCIO DE CONSOLIDACIÓN

CONCEPTO	31-12-X0	31-12-X1	31-12-X4
Valor en 1.ª consolidación	40	40	40
- Amortizaciones	8	16		40
VNC	32	24	0
Base fiscal	0	0	0
Diferencia temporaria tributable	32	24	0

Dichas diferencias se reconocerán en los Estados Financieros Consolidados.

No obstante, la NIC 12 revisada prohíbe el reconocimiento del pasivo por impuestos diferidos correspondiente al fondo de comercio, ya que aumentaría el valor del propio fondo de comercio de consolidación.

Realizada la eliminación inversión-fondos propios, a continuación procedemos a realizar los ajustes por la eliminación del resultado intergrupo debido a la enajenación de inmovilizado.

Los asientos a llevar a cabo en caso de tributación en régimen individual u ordinario serían los recogidos en el **cuadro 13**²¹.

CUADRO 13. AJUSTES EN EL RÉGIMEN FISCAL INDIVIDUAL

GRUPO	X1		X2		X3		X4		X5		X6	
	D	H	D	H	D	H	D	H	D	H	D	H
Inmovilizado ...	50		50		50		50		50		50	
Fondo amortización ⁽¹⁾		100		90		80		70		60		50
Activo impuestos diferidos ⁽²⁾	17,5		14		10,5		7		3,5		0	
Reservas (B) ⁽³⁾			32,5		26		19,5		13		6,5	
Amortización inmovilizado (A) ⁽⁴⁾				10		10		10		10		10
B.º enajenación inmovilizado (B)	50											
G.º (I.º) por impuestos diferidos (B)		17,5	3,5		3,5		3,5		3,5		3,5	

(1) Cada año se va reduciendo el abono al fondo de amortización como consecuencia de los excesos de amortización de la sociedad A.

(2) En el **cuadro 14** se expone el movimiento de estas partidas.

(3) La cantidad que se recoge en reservas (B) en el año X2 se corresponde con: 50 u.m. que se cargan debido a la eliminación del resultado del año X1 y 17,5 u.m. que se abonan como consecuencia del reconocimiento del activo por impuestos diferidos que surgió en el año X1. A partir del año X3 los excesos de amortización de ejercicios anteriores se abonarán a las reservas (B). También a partir del año X3, las reservas (B) se cargarán en 3,5 u.m. acumulativas; que es la cantidad total de reversión del activo por impuestos diferidos de ejercicios anteriores.

(4) La cantidad que se abona a esta cuenta se corresponde con el exceso de amortización del elemento por la sociedad A. Ésta lo amortiza sobre un valor neto contable de 150 u.m., siendo su valor neto contable, a efectos de grupo, de 100 u.m., por lo que en lugar de amortizarlo en 20 u.m. lo hace en 30 u.m.; dando lugar a un exceso de 10 u.m.

²¹ Para mayor claridad, hemos utilizado en los ajustes en balance, en lugar de la cuenta de «Pérdidas y ganancias», las cuentas de gasto e ingreso que se utilizarían para realizar los ajustes en pérdidas y ganancias.

En el año X1, se procede a la eliminación del beneficio intergrupo ya que a efectos de grupo se tributará por dicho beneficio cuando se enajene el activo a terceros ajenos a éste, o bien, a medida que se vaya amortizando el mismo, cuando se trate de un inmovilizado depreciable. Ahora bien, puesto que tal eliminación del beneficio ha sido anulada fiscalmente a la empresa B, y ésta ha tributado por él en el ejercicio X1, provoca la aparición de una diferencia temporaria deducible en el balance consolidado.

Esta diferencia, que con la NIC 12 original estaba recogida en el estado de resultados (puesto que aparecía como gasto deducible la amortización sobre el precio de 150 u.m., y que a efectos de grupo ésta se debía corregir para aplicarse sobre un valor neto contable de 100 u.m.), en la NIC 12 revisada aparece claramente visible en balance (cuando comparamos el valor neto contable del elemento en el balance consolidado y la base fiscal del mismo tomando como referencia la declaración fiscal de la empresa A), dando lugar a la aparición de un activo por impuestos diferidos que revertirá en los 5 ejercicios siguientes (período que queda pendiente de amortizar el inmovilizado), tal y como queda reflejado en el **cuadro 14**.

CUADRO 14. DIFERENCIAS TEMPORARIAS EN RÉGIMEN FISCAL INDIVIDUAL

	X1	X2	X3	X4	X5	X6
VNC	100	80	60	40	20	0
Base fiscal	150	120	90	60	30	0
DT deducible	(50)	(40)	(30)	(20)	(10)	0
Saldo Ini. Activo ID	–	17,5	14	10,5	7	3,5
Gasto por ID	(17,5)	3,5	3,5	3,5	3,5	0
Saldo Fin. Activo ID	17,5	14	10,5	7	3,5	3,5

En los estados individuales de la sociedad A y B no aparecería diferencia temporaria alguna puesto que valor neto contable y base fiscal coinciden.

Los ajustes a realizar en caso de tributación en régimen fiscal consolidado ²², quedan recogidos en el **cuadro 15**.

²² En el caso español, si bien está previsto el régimen de tributación consolidado, sólo pueden optar a él las sociedades dependientes del grupo que estén dominadas en al menos un 90%, que no es nuestro caso. No obstante, no es nuestro objetivo ajustarnos exhaustivamente al ordenamiento tributario español, sino el de analizar la aplicación de la NIC 12 revisada.

**CUADRO 15. AJUSTES EN EL RÉGIMEN FISCAL CONSOLIDADO
EFECTUADOS EN LOS ESTADOS CONSOLIDADOS**

GRUPO	X1		X2		X3		X4		X5		X6	
	D	H	D	H	D	H	D	H	D	H	D	H
Inmovilizado	50		50		50		50		50		50	
Fondo amortización ⁽¹⁾		100		90		80		70		60		50
Reservas (B) ⁽²⁾			50		40		30		20		10	
Amortización inmovilizado (A)				10		10		10		10		10
B.º enajenación inmovilizado (B)	50											

⁽¹⁾ Cada año se va reduciendo el abono al fondo de amortización como consecuencia de los excesos de amortización de la sociedad A.

⁽²⁾ A partir del año X3 los excesos de amortización de ejercicios anteriores se abonan a las reservas (B), es decir, se irá computando el beneficio derivado de la enajenación.

Como se puede observar en el supuesto de tributación en RDC, al ser el grupo el que tributa y al permitírsele fiscalmente la eliminación de la operación intergrupo, se produce un diferimiento del pago de impuestos hasta que se enajene el inmovilizado a terceros, o bien a medida que se vaya amortizando. Este hecho no da lugar a la aparición de diferencia temporaria alguna, pues si comparamos el valor neto contable del elemento transmitido a la empresa «A» y su base fiscal a efectos de declaración consolidada, éstos son coincidentes e iguales a 100 u.m.

La empresa «B», al contabilizarse como ingreso el beneficio de la operación intergrupo en el año X1, y al ser éste imputable por el mismo en ejercicios futuros, debe reconocer el efecto impositivo de tal eliminación en su balance. Esto obliga a realizar a la empresa «B» una serie de asientos en su contabilidad individual para reconocer el correspondiente pasivo por impuestos diferidos y la cancelación del mismo, tal y como queda reflejado en el **cuadro 16**.

La diferencia temporaria tributable ²³ aparece en el estado de resultados de la sociedad B, y no en su balance, puesto que se ha producido la enajenación del elemento de inmovilizado al que va referida la diferencia temporaria, puesto que el beneficio por enajenación de inmovilizado no es una base fiscal tributable en el ejercicio en que se produce, sino en ejercicios futuros, como queda reflejado en el **cuadro 17**.

²³ Diferencia temporaria que procede de la diferencia temporal originada por el diferimiento del pago del impuesto.

**CUADRO 16. AJUSTES EN EL RÉGIMEN FISCAL CONSOLIDADO EFECTUADOS
EN LOS ESTADOS INDIVIDUALES DE LA VENDEDORA**

B	X1		X2		X3		X4		X5		X6	
	D	H	D	H	D	H	D	H	D	H	D	H
Pasivo por impuestos diferidos		17,5	3,5		3,5		3,5		3,5		3,5	
G.º (I.º) por impuestos diferidos	17,5			3,5		3,5		3,5		3,5		3,5

**CUADRO 17. DIFERENCIAS EN LA IMPUTACIÓN TEMPORAL DE
INGRESOS EN LOS ÁMBITOS CONTABLE Y FISCAL**

	X1	X2	X3	X4	X5	X6
Ingreso contable	50	0	0	0	0	0
Ingreso fiscal	0	10	10	10	10	10
DT tributable	50	(10)	(10)	(10)	(10)	(10)
Saldo pasivo por ID	–	17,5	14	10,5	7	3,5
Gasto corriente	17,5	(3,5)	(3,5)	(3,5)	(3,5)	(3,5)
Saldo fin. pasivo ID	17,5	14	10,5	7	3,5	0

Realizados los cálculos correspondientes, procedemos a continuación a recoger el balance consolidado de los ejercicios X0 y X1 tanto en el régimen de tributación individual como en el consolidado, en los **cuadros 18, 19 y 20**.

**CUADRO 18. BALANCE CONSOLIDADO A 31-12-X0: RÉGIMEN DE
TRIBUTACIÓN INDIVIDUAL Y CONSOLIDADO**

CONCEPTO	A	B	AGREGADO	AJ. Y EL.		N.º AS.	BALANCE CONSOLIDADO
				D	H		
ACTIVO							
Inmovilizado	3.000	800	3.800				3.800
Circulante	1.100	600	1.700				1.700
Participación en B	400		400		400	1	
Fondo de comercio de con- solidación				40		1	32
					8	2	
	4.500	1.400	5.900				5.532
PASIVO							
Fondo de amortización	800	180	980				980
Capital	1.000	500	1.500	500		1	1.000
Reservas	800	100	900	100		1	
				800		4	
Exigible	1.700	500	2.200				2.200
Pérdidas y ganancias	200	120	320	120		3	
				8		2	
				192		4	
Reservas consolidadas					800	4	800
Pérdidas y ganancias con- solidadas					72	3	264
					192	4	
Pérdidas y ganancias atri- buidas a intereses minori- tarios					48	3	48
Intereses minoritarios					240	1	240
SUMAS	4.500	1.400	5.900	1.760	1.760		5.532

- (1) Eliminación Inversión-Fondos Propios (véase **cuadro 11**).
- (2) Amortización del Fondo de Comercio de Consolidación (véase **cuadro 11**).
- (3) Distribución del resultado de B (120) entre el grupo y los accionistas minoritarios.
- (4) Traspaso de las cuentas de Pérdidas y ganancias y de Reservas correspondientes a la sociedad dominante (A), a las cuentas de Reservas consolidadas y Pérdidas y ganancias consolidadas.

**CUADRO 19. BALANCE CONSOLIDADO A 31-12-X1: RÉGIMEN DE
TRIBUTACIÓN CONSOLIDADO**

CONCEPTO	A	B	AGREGADO	AJ. Y EL.		N.º AS.	BALANCE CONSOLIDADO
				D	H		
ACTIVO							
Inmovilizado	3.150	600	3.750	50		3	3.800
Circulante	1.200	800	2.000				2.000
Participación en B	400		400		400	1	
Fondo de comercio de con- solidación				40		1	24
					16	2	
	4.750	1.400	6.150				5.824
PASIVO							
Fondo de amortización	900	100	1.000		100	3	1.100
Capital	1.000	500	1.500	500		1	1.000
Reservas	1.000	220	1.220	220		1	
				8		2	
				992		5	
Exigible	1.700	500	2.200				2.200
Pérdidas y ganancias	150	80	230	8		2	
				50		3	
				18		4	
				12		4	
				142		5	
Reservas en sociedades consolidadas.....					72	1	72
Reservas consolidadas					992	5	992
Pérdidas y ganancias con- solidadas					18		160
					142	5	
Pérdidas y Ganancias atri- buidas a intereses minori- tarios					12	4	12
Intereses minoritarios					288	1	288
SUMAS	4.750	1.400	6.150	2.040	2.040		5.824

- (1) Eliminación Inversión-Fondos Propios (véase **cuadro 11**).
- (2) Amortización del Fondo de Comercio de Consolidación (véase **cuadro 11**).
- (3) Eliminación por operaciones internas de inmovilizado (véase **cuadro 15**).
- (4) Distribución del resultado de B ($30 = 80 - 50$) entre el grupo y los accionistas minoritarios.
- (5) Traspaso de las cuentas de Pérdidas y ganancias y de Reservas correspondientes a la sociedad dominante (A), a las cuentas de Reservas consolidadas y Pérdidas y ganancias consolidadas.

**CUADRO 20. BALANCE CONSOLIDADO A 31-12-X1: RÉGIMEN DE
TRIBUTACIÓN INDIVIDUAL**

CONCEPTO	A	B	AGREGADO	AJ. Y EL.		N.º AS.	BALANCE CONSOLIDADO
				D	H		
ACTIVO							
Inmovilizado	3.150	600	3.750	50		3	3.800
Circulante	1.200	800	2.000				2.000
Participación en B	400		400		400	1	
Fondo de comercio de con- solidación				40		1	24
					16	2	
Activos por impuestos dife- ridos				17,5		4	17,5
	4.750	1.400	6.150				5.841,5
PASIVO							
Fondo de amortización	900	100	1000		100	3	1.100
Capital	1.000	500	1.500	500		1	1.000
Reservas	1.000	220	1.220	220		1	
				8		2	
				992		6	
Exigible	1.700	500	2.200				2.200
Pérdidas y Ganancias	150	80	230	8		2	
				50		3	
					17,5	4	
				28,5		5	
				19		5	
				142		6	
Reservas en sociedades consolidadas					72	1	72
Reservas consolidadas					992	6	992
Pérdidas y Ganancias con- solidadas					28,5	5	170,5
					142	6	
Pérdidas y Ganancias atri- buidas a intereses minori- tarios					19	5	19
Intereses minoritarios					288	1	288
SUMAS	4.750	1.400	6.150	2.075	2.075		5.841,5

- (1) Eliminación Inversión-Fondos Propios (véase **cuadro 11**).
- (2) Amortización del Fondo de Comercio de Consolidación (véase **cuadro 11**).
- (3) Eliminación por operaciones internas de inmovilizado, bruta de impuestos (véase **cuadro 13**).
- (4) Contabilización del efecto impositivo asociado a la operación de inmovilizado (véase **cuadro 13**).
- (5) Distribución del resultado de B ($47,5 = 80 - 50 \times 0,65$) entre el grupo y los accionistas minoritarios.
- (6) Traspaso de las cuentas de Pérdidas y ganancias y de Reservas correspondientes a la sociedad dominante (A), a las cuentas de Reservas consolidadas y Pérdidas y ganancias consolidadas.

Para finalizar, recordemos que nos fijábamos como objetivo de este sencillo ejemplo realizar un análisis comparativo de las diferencias temporarias asociadas a beneficios no distribuidos en los estados individuales y consolidados, suponiendo para ello que la dominante controla el reparto de dividendos de la dominada y ha decidido no distribuir dividendos ni en el ejercicio 19X0 ni en el X1.

En el ejercicio 19X0 la sociedad *B* obtiene un beneficio contable de 120 u.m., y si lo distribuyese a la sociedad *A*, le correspondería un dividendo de 72 (el 60%), por el cual debería pagar impuestos siempre que el grupo no tributase por el régimen fiscal consolidado. En este régimen consolidado, los dividendos intergrupo están exentos, puesto que a efectos del grupo son operaciones que han de eliminarse.

Ahora bien, el dividendo no se distribuye, pero la sociedad *A* podría considerar en su contabilidad un ingreso proveniente de su cartera de valores así como un cargo en la cuenta de «Participaciones en *B*», puesto que efectivamente la inversión financiera se ha revalorizado como consecuencia de que la dominada ha obtenido beneficios. Esto, que en las normas mercantiles españolas está prohibido (NV número 8 del PGC), porque atentaría contra el principio de prudencia y el de precio de adquisición, puede que esté admitido en algún país (de hecho, las Normas Internacionales de Contabilidad no lo prohíben en absoluto). En ese caso, aparecería una diferencia temporaria tributable puesto que el valor contable de la inversión financiera se vería incrementado mientras que la base fiscal de la misma no. No obstante, la NIC 12 en el párrafo 39 prohíbe la contabilización del correspondiente pasivo por impuestos diferidos, puesto que el control de la cancelación de la diferencia temporaria es absoluto por parte de la dominante y no es probable su reversión en un futuro previsible.

Resumiendo, las diferencias temporarias tributables que se producirían en el ejercicio 19X0 serían:

- Estados individuales de *A*: $72 \times 35\% = 25,2$
- Estados consolidados:
 - Régimen de tributación consolidado: 0
 - Régimen de tributación individual: 25,2

No obstante, como ya se ha explicado, no se reconocería un pasivo por impuestos diferidos.

En cuanto al ejercicio de 19X1, observamos cómo la existencia de un beneficio intragrupo provoca que la diferencia temporaria tributable difiera entre los estados individuales de *A* y los consolidados, si tributase en régimen de tributación individual.

En efecto, el beneficio contable a partir del cual se determinaría una hipotética distribución de dividendos es distinto de uno a otro, puesto que en los estados consolidados se ajusta el beneficio que aparece en el balance y cuenta de pérdidas y ganancias individual para recoger la verdadera realidad mercantil del grupo:

Beneficio contable de B	80
– Beneficio intragrupo (50 x 65%)	32,5
Beneficio a distribuir	<u>47,5</u>

Asimismo, se pone de manifiesto cómo en el régimen de tributación consolidado el beneficio a distribuir sería de 30, ya que el beneficio intragrupo no tributa en este ejercicio, si bien, no aparecería diferencia temporaria tributable, puesto que en caso de distribuir dividendos, éstos estarían totalmente exentos.

Resumiendo, para el ejercicio 19X1, las diferencias temporarias tributables serían de:

- Estados individuales de A: $80 \times 60\% = 48$
- Estados consolidados:
 - Régimen de tributación consolidado: 0
 - Régimen de tributación individual: $47,5 \times 60\% = 28,5$

Del mismo modo que en el caso anterior, no procedería la contabilización del pasivo por impuestos diferidos.

2. Supuesto general de fusión con consolidación previa.

En este caso vamos a estudiar el movimiento aflorado del impuesto diferido o anticipado por aplicación del efecto impositivo cuando las sociedades implicadas en el proceso de fusión han venido consolidando en el régimen de declaración consolidada en los ejercicios anteriores a la fusión.

Los datos a tener en cuenta para la resolución del supuesto son los siguientes:

- La sociedad absorbida se encuentra participada en el 100 por 100.

- Durante el ejercicio 19X4 las sociedades A (dominante) y B (dominada) van a proceder a su fusión, mediante la absorción de la segunda por la primera.
- La sociedad A viene practicando una amortización lineal de sus activos fijos por un período de vida útil de 5 años.
- La sociedad B el 01-01-19X1 compró un elemento de inmovilizado por importe de 5.000 u.m., practicando una amortización por el método de deprecios a cuotas constantes durante un período de 8 años.
- Las amortizaciones realizadas por cada una de las sociedades implicadas en la fusión, así como sus diferencias, son las siguientes:

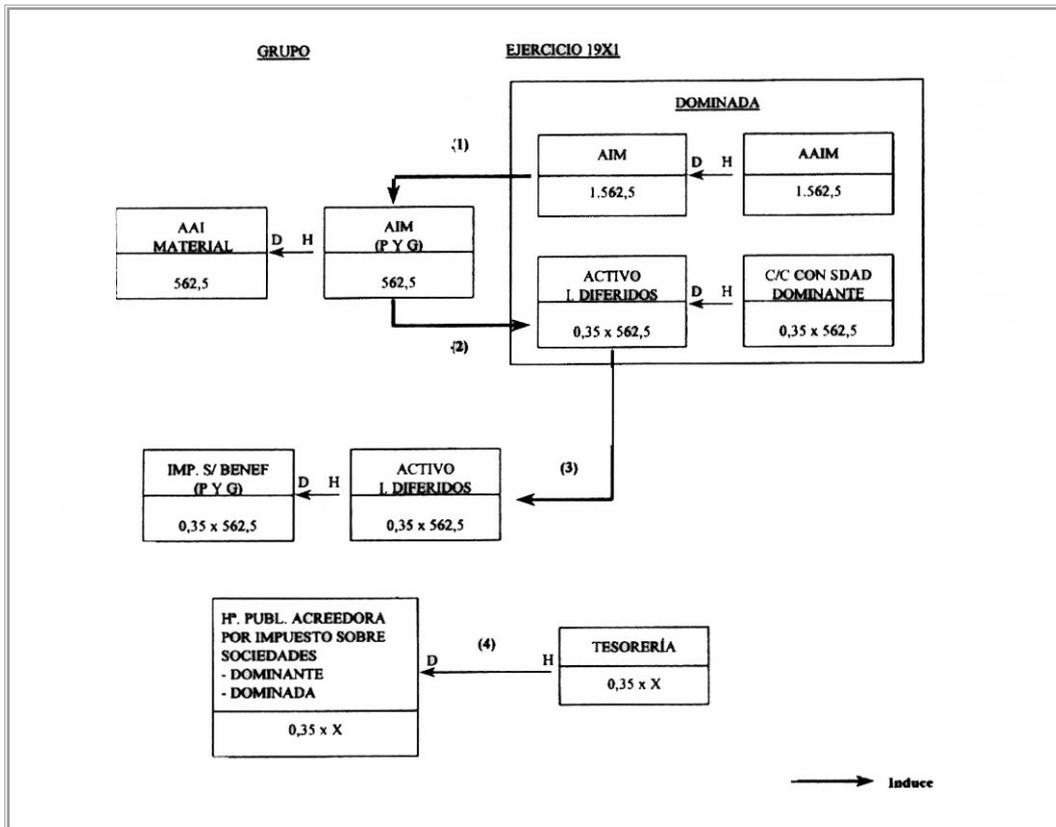
AÑO	AMORTIZACIÓN A	AMORTIZACIÓN B	DIFERENCIAS
1	1.000,0	1.562,5	+ 562,5
2	1.000,0	1.074,2	+ 74,2
3	1.000,0	738,5	- 261,2
4	1.000,0	507,7	- 492,2
5	1.000,0	349,0	- 650,9
6		239,9	+ 239,9
7		527,9	+ 527,9
	5.000,0	5.000,0	0

← FUSIÓN

El desarrollo contable de los diferentes ejercicios se va a realizar a diferencia del supuesto anterior en cuadros individuales, donde se recogerán las operaciones derivadas del proceso de homogeneización llevadas a cabo por el grupo o sociedad dominante, al tener que seguir los criterios seguidos por ésta (futura adquirente), todo ello mediante distintos esquemas que nos inducen a los diferentes cargos y abonos según la dirección de la flecha, concluyendo cada uno de los ejercicios con la cuota a pagar o a devolver por parte del referido grupo.

En este supuesto, con la consolidación previa a la fusión, vamos a estudiar el movimiento afluente de los pasivos o activos por impuestos diferidos *en la etapa de homogeneización* por aplicación del efecto impositivo, cuando las sociedades implicadas en el proceso de fusión han venido consolidando en el régimen de declaración consolidada en los ejercicios anteriores a la misma.

**CUADRO 21. HOMOGENEIZACIÓN VALORATIVA DE
CRITERIOS DE AMORTIZACIÓN**

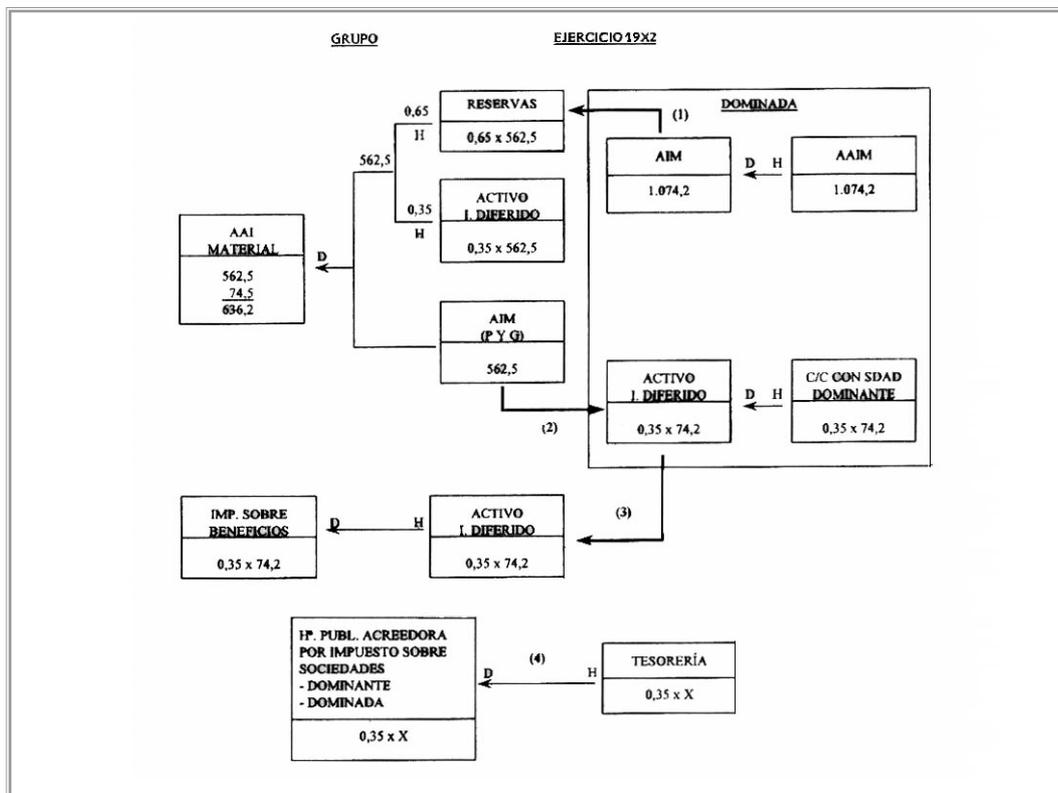


Del esquema expuesto en el **cuadro 21** correspondiente al ejercicio 19X1, podemos extraer las siguientes conclusiones:

- (1) En el primer punto se observa que la dotación a la amortización de la sociedad dominada excede a la de los criterios del grupo en 562,5 u.m., lo que nos originaría un ajuste en el grupo en el valor de la amortización acumulada. Este exceso de amortización *implica* para el grupo un menor gasto de amortización y, por tanto, un mayor beneficio antes de impuestos que no es recogido por parte de la sociedad dominada a la hora de determinar su impuesto devengado contablemente.
- (2) En segundo lugar vemos que el impuesto devengado contablemente por la sociedad dominada no varía, sino que tendría que ajustarse su deuda con la sociedad dominante (grupo) siguiendo las indicaciones del mismo, para recoger la cuota a pagar que en este momento corresponde a esta sociedad, y que para ella supone, por tanto, una anticipación del impuesto (activos por impuesto diferido), asimilable a un crédito con empresas del grupo por efecto impositivo.

- (3) En tercer lugar se pone de manifiesto que a efectos de grupo no se produce ni anticipación ni diferimiento del impuesto, puesto que éste tributa siguiendo sus propios criterios. Por otro lado, para reflejar el impuesto que a efectos del grupo realmente se ha devengado, tendrá que contabilizar un mayor gasto por el Impuesto sobre Sociedades, que unido al que recibe de la agregación del balance consolidado nos daría el gasto por el impuesto que se hubiese devengado contablemente para la sociedad dominada, si se hubiesen seguido los criterios del grupo. En este momento se produce la anulación del activo por impuesto diferido por la citada agregación al realizarse el ajuste.
- (4) Por último, cabe señalar que, cuando en el ejercicio siguiente efectúe el pago del impuesto sobre sociedades, su importe será el total que recoge de todas las sociedades del grupo, que previamente y a indicación del mismo tuvieron que ajustar sus cuentas con la sociedad dominante, de acuerdo con lo establecido en el artículo 96.1 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades y por el Real Decreto 15/1977, derogado parcialmente por la citada Ley, al ser esta sociedad la que ostenta la representación legal del grupo. No obstante, todas las sociedades que integran el grupo responden solidariamente del pago de la deuda tributaria consolidada. Se realizaría en el ejercicio 19X2 el ingreso correspondiente a 19X1.

CUADRO 22. HOMOGENEIZACIÓN VALORATIVA DE CRITERIOS DE AMORTIZACIÓN



Del esquema contable que figura en el **cuadro 22** correspondiente al ejercicio 19X2, podemos deducir las siguientes conclusiones:

- (1) Igual que en el ejercicio anterior, observamos que la dotación a la amortización de la sociedad dominada excede a la de los criterios del grupo en 74,2 u.m., lo cual nos produciría un ajuste en el grupo en el valor de la amortización acumulada. Este exceso de amortización *implica* para el grupo un menor gasto de amortización y, por tanto, un mayor beneficio antes de impuestos que no es recogido por parte de la sociedad dominada a la hora de determinar su impuesto devengado contablemente. No obstante, en este año se recoge el exceso acumulado de este ejercicio y del anterior. El exceso de amortización correspondiente al 19X1 se encuentra reflejado en el grupo en cuentas de reservas (Beneficios retenidos del año anterior) y en el activo por impuesto diferido. El referido impuesto diferido tendría que saldarse, ya que según lo expuesto anteriormente en ese ejercicio no se produjo anticipación del pago según criterios del grupo.

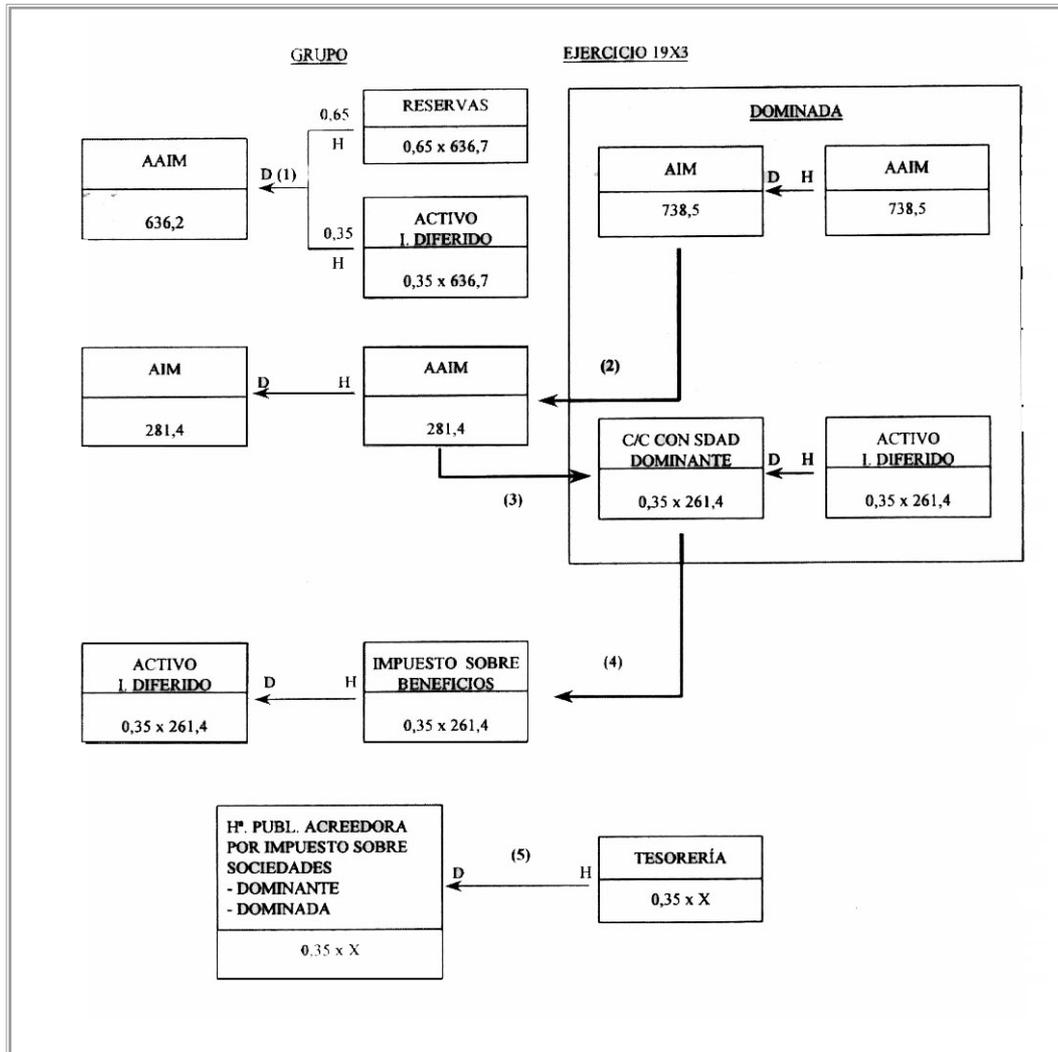
En cuanto a los puntos segundo, tercero y cuarto, señalarían el mismo análisis que el mostrado en el ejercicio 19X1.

Respecto al desarrollo contable expuesto en el **cuadro 23** correspondiente al ejercicio 19X3, podemos extraer las siguientes conclusiones:

- (1) En relación con el punto primero observamos que en este ejercicio se recoge el defecto de amortización de este año más el exceso de los dos anteriores, estando reflejado el importe de estos últimos en la cuenta de reservas por el 65 por 100 y el 35 por 100 en activos por impuestos diferidos.
- (2) En el punto segundo se advierte que la dotación a la amortización de la sociedad dominada supone un menor importe en relación con la de los criterios del grupo por valor de 261,4 u.m., lo que nos originará un ajuste en el grupo en el valor de la amortización acumulada. Este defecto de amortización implica para el grupo un mayor gasto de amortización y, por tanto, un menor beneficio antes de impuestos que no se ha recogido por parte de la sociedad dominada a la hora de determinar su impuesto devengado contablemente.
- (3) En el tercero se comprueba que la diferencia permanente que nació como positiva en el ejercicio 19X1 y continuó generándose en 19X2, revierte en negativa en 19X3, comenzando a conciliarse el activo por impuesto diferido con cargo a la c/c de la sociedad dominante.

Finalmente, los puntos cuarto y quinto señalarían el mismo análisis que el mostrado en los ejercicios anteriores.

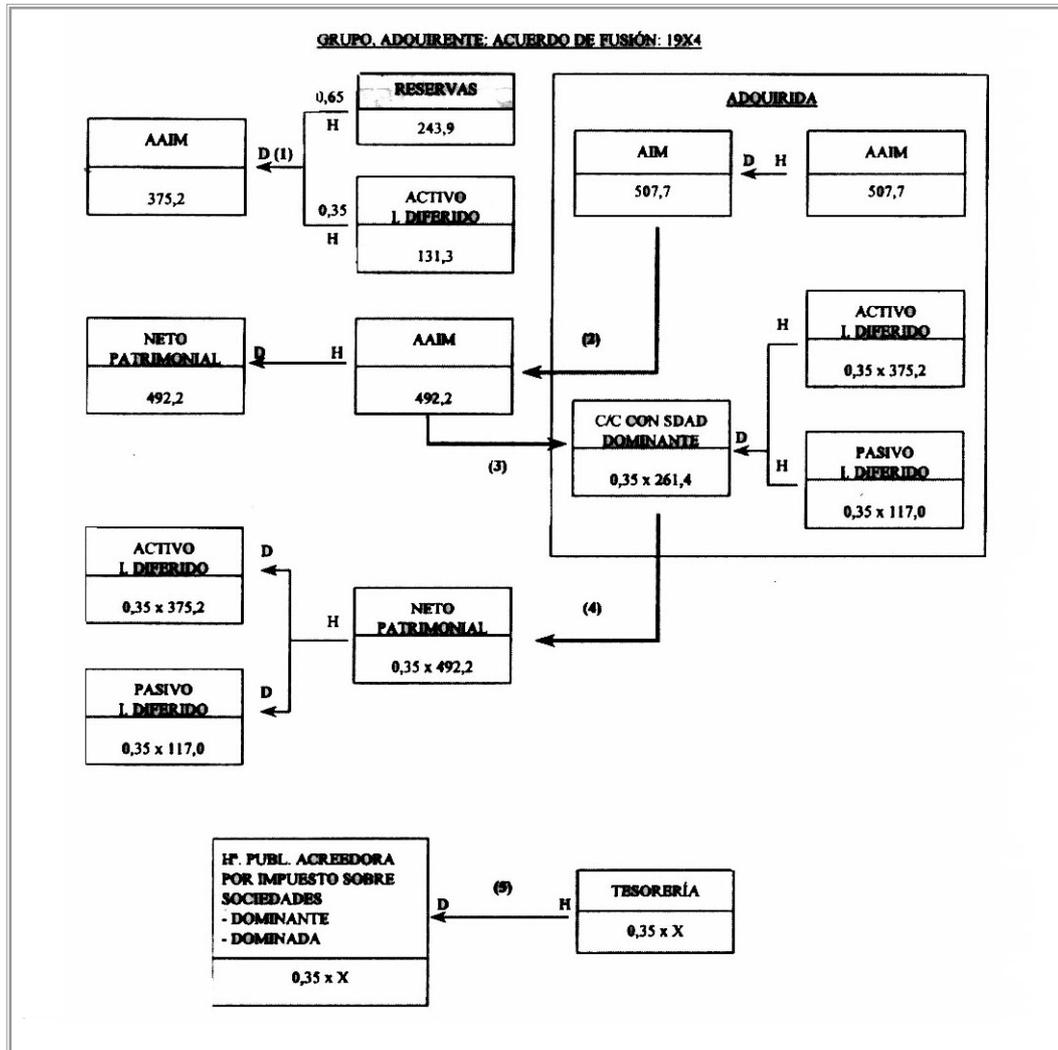
CUADRO 23. HOMOGENEIZACIÓN DE CRITERIOS DE VALORACIÓN



Para terminar, del esquema contable desarrollado en el **cuadro 24** perteneciente al ejercicio de fusión, podemos extraer las siguientes conclusiones:

- (1) En el punto primero se señala que en este ejercicio se recoge el defecto de amortización de este año más el saldo de los tres anteriores, 375,2 ($562,5 + 74,2 - 261,4$), estando reflejado el importe de estos últimos en la cuenta de reservas por el 65 por 100 y en activos por impuestos diferidos el 35 por 100.

CUADRO 24. HOMOGENEIZACIÓN DE CRITERIOS DE VALORACIÓN

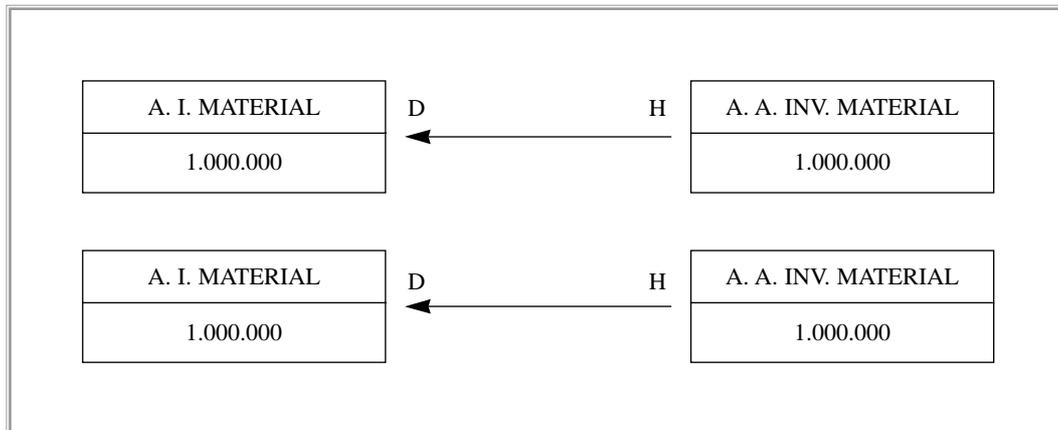


- (2) En cuanto al punto segundo se muestra que la dotación a la amortización de la sociedad dominada supone un menor importe en relación con la de los criterios del grupo por valor de 492,2 u.m., que al producirse en este ejercicio de fusión, se carga a la cuenta de neto en lugar de amortización del inmovilizado material, y que nos origina un ajuste en la adquirente en el valor de la amortización acumulada. Este defecto de amortización implica para el grupo (ya sociedad adquirente) un mayor gasto de amortización y, por tanto, un menor beneficio antes de impuestos que no se ha recogido por parte de la sociedad dominada a la hora de determinar su teórico impuesto devengado contablemente.

- (3) El tercero nos indica que la diferencia permanente que nació como positiva en el ejercicio 19X1 termina de conciliarse totalmente en este ejercicio, y quedará un resto de diferencia permanente negativa que abonaremos a pasivos por impuestos diferidos, cargando el total efecto impositivo correspondiente al defecto de amortización con la c/c con la sociedad dominante (adquirente) que es la que finalmente efectúa el ingreso de la deuda tributaria.
- (4) En cuanto al cuarto hemos de decir que el razonamiento sería el mismo utilizado en ejercicios anteriores, excepto que tendremos que saldar además de la cuenta de activo por impuesto diferido, el saldo afluado de pasivo por impuesto diferido después de su compensación.
- (5) Finalmente, en el punto quinto, la línea argumental sería la misma que la realizada en ejercicios anteriores salvo que en este año será la sociedad adquirente la que realice la efectividad del impuesto.

El esquema contable correspondiente al ejercicio 19X5 de las sociedades ya fusionadas queda recogido en el **cuadro 25**.

CUADRO 25. CONTABILIDAD DE LA SOCIEDAD YA FUSIONADA



Con el asiento indicado en el punto 4, del ejercicio 19X4 han quedado saldadas totalmente todas las cuentas de anticipación y diferimiento del impuesto, por lo que en el ejercicio 19X5, no se tendrá que realizar ningún tipo de ajuste, al admitirse fiscalmente el criterio de amortización del grupo, que es el de la sociedad adquirente a cuya contabilidad corresponden los anteriores asientos. En nuestra opinión entendemos que este sería el criterio adoptado por dicha sociedad, al no establecerse en el artículo 99 de la Ley 43/1995 ningún precepto respecto a los criterios a seguir en el método de amortización por parte de la sociedad adquirente.

Durante los ejercicios 19X6 y 19X7 no se contabilizará ningún asiento al estar el activo fijo tratado totalmente amortizado.

BIBLIOGRAFÍA

- ASOCIACIÓN ESPAÑOLA DE CONTABILIDAD Y ADMINISTRACIÓN DE EMPRESAS (AECA): *Documento n.º 9, Impuesto sobre Beneficios*, «Principios Contables» (Madrid: 1989, revisión en 1991).
- AECA (1998): *Documento n.º 21, del Impuesto sobre Beneficios en las Cuentas Consolidadas*, «Principios Contables». Madrid 1998.
- CAÑIBANO CALVO, L. y GONZALO ANGULO, J.A. (1992): «España y la VII Directiva de la CE: Las cuentas consolidadas de los grupos de sociedades», *Documento IADE*, núm. 22, Universidad Autónoma de Madrid, marzo, pp. 1-48.
- CEA GARCÍA, J.L. (1992): *Perspectiva contable de la propuesta de aplicación del resultado*. Monografía Centro Estudios Financieros. Madrid.
- CÓNDOR LÓPEZ, V. (1990): «Tratamiento de las empresas asociadas en las cuentas consolidadas». *Partida Doble*, núm. 3, pp. 8-15.
- CÓNDOR LÓPEZ, V. (1997): «El régimen tributario de los grupos de sociedades». *Partida Doble*, núm. 75, pp. 15-40.
- CÓNDOR LÓPEZ, V. (1998): «La contabilización del Impuesto de Sociedades de los grupos de empresas». *Partida Doble*, núm. 86, pp. 13-26.
- CORONA MARTÍN, M.ª y CORONA ROMERO, E. (1997): «El resultado contable como elemento básico del impuesto de sociedades». *Expansión*, núm. 2. Madrid, pp. 93-125.
- CORONA MARTÍN, M.ª y CORONA ROMERO, E. (1991): «Análisis del cuadro de Financiación Consolidado en el Borrador de normas para la Formulación de cuentas anuales consolidadas». *Expansión*, núm. 2. Madrid, pp. 73-110.
- GARCÍA BENAÚ, M.ª A. (1992): «La moneda extranjera en la legislación española». *Revista de Contabilidad y Tributación (Comentarios y Casos Prácticos)*. Ed. Estudios Financieros, núm. 108, pp. 41-82.
- GARCÍA-OLMEDO DOMÍNGUEZ, R. (1997): «Las Diferencias Temporarias: otro enfoque en el tratamiento contable del Impuesto sobre Beneficios», *Técnica Contable*, vol. XLIX, núm. 586, octubre, pp. 665-680.
- GARCÍA-OLMEDO DOMÍNGUEZ, R. (1998): «El IASC revisa la contabilización del impuesto sobre Beneficios», *Boletín AECA*, núm. 46, pp. 32-35.
- GARRIDO PULIDO, T. y ÁLVAREZ LÓPEZ, J.M.C. (1997): «El efecto impositivo en el Régimen de declaración individual de los grupos de sociedades. Algunas consideraciones con vistas al análisis contable». *Ponencias y Comunicaciones. III Jornadas de Trabajo sobre Análisis Contable*, pp. 161-178. Bilbao.
- GONZALO ANGULO, J.A. (1987): «Algunas cuestiones relativas a la contabilización del efecto impositivo». *Ponencias y Comunicaciones del IV Congreso de AECA*. Barcelona, pp. 303-333.
- GONZALO ANGULO, J.A. (1991): «Las etapas del proceso de consolidación», *Expansión*, núm. 1. Madrid, pp. 39-58.

- GONZALO ANGULO, J.A. (1994): *Lectura e interpretación de las Cuentas Consolidadas*. Centro de Estudios Financieros. Madrid, pp. 1-208.
- GONZALO ANGULO, J.A. y TÚA PEREDA, J. (1982): «El grupo y el conjunto de la consolidación», *Revista Técnica del Instituto de Censores Jurados de Cuentas de España*, núm. 6, pp. 21-51.
- INSTITUTO DE CONTABILIDAD Y AUDITORÍA DE CUENTAS (ICAC), (1993): Borrador de Normas de Contabilidad aplicables a las fusiones y escisiones de sociedades (BOICAC, n.º 14).
- (ICAC), (1997): Resolución de 9 de octubre de 1997, sobre algunos aspectos de la Norma de Valoración n.º 16 del Plan General de Contabilidad (BOICAC, n.º 31).
- (ICAC), (1998): Análisis de la conformidad de la NIC 12 y las Directivas Comunitarias (BOICAC, n.º 33).
- INTERNATIONAL ACCOUNTING STANDARDS COMMITTEE (IASC), (1993): *Comparability of financial statements*, Londres.
- (IASC), (1997): *The work and Purpose of the International Accounting Standards Committee*, Londres.
- LABATUT SERER, G. (1991): «Efectos impositivos derivados de la Tributación Individual de las empresas que forman grupo consolidable». *Expansión*, núm. 1. Madrid, pp. 139-146.
- LABATUT SERER, G. y LLOMBART FUERTES, M. (1996): «Diferencias permanentes y temporales por aplicación del método del efecto impositivo según la nueva Ley del Impuesto sobre Sociedades», *Técnica Contable*, núm. 566, febrero, pp. 87-104.
- MONTESINOS JULVE, V. (1983): *Organismos Internacionales de Contabilidad*. (Madrid: Instituto de Planificación Contable, Ministerio de Economía y Hacienda).
- MONTESINOS, V., SERRA, V. y GORGUES, R. (1990): *Manual Práctico de Consolidación Contable*. Ariel Economía, Barcelona.
- NORMA INTERNACIONAL DE CONTABILIDAD número 1, de «Información sobre criterios contables», revisada en 1991. Puede verse en el libro *Las Normas Internacionales de Contabilidad del IASC* (Madrid; Instituto de Auditores-Censores Jurados de Cuentas de España, 1997).
- NORMA INTERNACIONAL DE CONTABILIDAD número 12 original, del «Impuesto sobre Beneficios». Puede verse en el libro *Las Normas Internacionales de Contabilidad del IASC* (Madrid; Instituto de Auditores-Censores Jurados de Cuentas de España, 1993).
- NORMA INTERNACIONAL DE CONTABILIDAD número 12, del «Impuesto sobre Beneficios» revisada en 1996. Puede verse en el libro *Las Normas Internacionales de Contabilidad del IASC* (Madrid; Instituto de Auditores-Censores Jurados de Cuentas de España, 1997).
- NORMA INTERNACIONAL DE CONTABILIDAD número 22, sobre «Combinaciones de Empresas» revisada en 1993. Puede verse en el libro *Las Normas Internacionales de Contabilidad del IASC* (Madrid; Instituto de Auditores-Censores Jurados de Cuentas de España, 1997).
- NORMA INTERNACIONAL DE CONTABILIDAD número 24, sobre «Información sobre terceros». Puede verse en el libro *Las Normas Internacionales de Contabilidad del IASC* (Madrid; Instituto de Auditores-Censores Jurados de Cuentas de España, 1997).

NORMA INTERNACIONAL DE CONTABILIDAD número 27, sobre «Estados financieros consolidados y contabilización de las inversiones en filiales». Puede verse en el libro *Las Normas Internacionales de Contabilidad del IASC* (Madrid; Instituto de Auditores-Censores Jurados de Cuentas de España, 1997).

NORMA INTERNACIONAL DE CONTABILIDAD número 28, sobre «La contabilidad de las inversiones en empresas asociadas». Puede verse en el libro *Las Normas Internacionales de Contabilidad del IASC* (Madrid; Instituto de Auditores-Censores Jurados de Cuentas de España, 1997).

NORMA INTERNACIONAL DE CONTABILIDAD número 31, sobre «La información financiera relativa a las inversiones en empresas coparticipadas». Puede verse en el libro *Las Normas Internacionales de Contabilidad IASC* (Madrid; Instituto de Auditores-Censores Jurados de Cuentas de España, 1997).

SANZ GADEA, E. (1991): «La tributación del beneficio consolidado». *Partida Doble*, núm. 14, pp. 61-65.

TRIGO Y SIERRA, L.F. (1992): «La contabilización del Impuesto sobre Sociedades en el Régimen de Declaración Consolidada». *Revista de Contabilidad y Tributación (Comentarios y Casos Prácticos)*. Ed. Estudios Financieros, núm. 112. Madrid, pp. 61-138.

UCIEDA BLANCO, J.L. (1998): «Normalización contable de los estados contables consolidados en España: una gran oportunidad». *Boletín AECA*, núm. 46, pp. 45-47.

LEGISLACIÓN

IV DIRECTIVA del Consejo de las Comunidades Económicas Europeas, de 27 de julio de 1978, de las Cuentas Anuales de determinadas formas de sociedad (DOCE de 14 de agosto).

LEY 18/1982, de 26 de mayo, sobre Régimen Fiscal de Agrupaciones y Uniones Temporales de Empresas y de Sociedades de Desarrollo Industrial Regional (en sus disposiciones adicional tercera y transitoria quinta y sexta). (BOE de 9 de junio, 1982).

VII DIRECTIVA del Consejo de las Comunidades Económicas Europeas (1983), de 16 de junio de 1983, de las Cuentas Consolidadas de los grupos de sociedades.

REAL DECRETO de 22 de agosto de 1885 (reformado por Ley 19/1989). Título Tercero del Libro I: «De la contabilidad de los empresarios».

REAL DECRETO LEGISLATIVO 1564/1989, de 23 de diciembre, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley de Sociedades Anónimas (BOE de 27 de diciembre, 1989).

REAL DECRETO LEGISLATIVO 1643/1990, de 20 de diciembre, por el que se aprueba el Plan General de Contabilidad (BOE de 27 de diciembre, 1990).

REAL DECRETO 1815/1991, de 20 de diciembre, por el que se aprueban las Normas para la Formulación de cuentas Anuales Consolidadas (BOE de 27 de diciembre, 1991).

LEY 43/1995, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades (BOE de 28 de diciembre, 1996).

REAL DECRETO de 14 de abril, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades (BOE de 24 de abril, 1997).