

CONTABILIDAD

**LA CONTABILIZACION DEL IMPUESTO
SOBRE SOCIEDADES EN EL REGIMEN
DE DECLARACION CONSOLIDADA**

N.º 127

Trabajo efectuado por:

LUIS FERNANDO TRIGO Y SIERRA

*Abogado**Miembro de la Asesoría Fiscal de CEPESA*

**1.^{er} Premio Revista *Estudios Financieros* 1992.
Modalidad: *Contabilidad*.**

Sumario:

- I. Introducción.
- II. Presupuestos de la contabilización del Impuesto sobre Sociedades consolidado.
- III. Criterios de distribución del Impuesto sobre Sociedades entre las sociedades pertenecientes al Grupo Fiscal.
- IV. Relaciones que se derivan de la aplicación del Régimen Especial de Declaración Consolidada.
- V. Cálculo y reflejo del gasto por impuesto. Obligaciones contables en relación con el Impuesto sobre Sociedades y su aplicación en las sociedades acogidas al Régimen Especial de Declaración Consolidada.
- VI. Tratamiento de las retenciones.
- VII. Tratamiento de los pagos a cuenta.
- VIII. Tratamiento de las Bases Imponibles Negativas.
- IX. Tratamiento de la eliminación de resultados.
- X. Tratamiento de las deducciones y bonificaciones.
- XI. Cierre Fiscal y Liquidación Anual.

CONTABILIDAD

**LA CONTABILIZACION DEL IMPUESTO
SOBRE SOCIEDADES EN EL REGIMEN
DE DECLARACION CONSOLIDADA**

N.º 127

I. INTRODUCCION

El presente trabajo tiene un contenido esencialmente contable, siendo su objeto la elaboración de un sistema de contabilización del conjunto de operaciones que se producen como consecuencia de la aplicación del Impuesto sobre Sociedades en las entidades que integran un grupo al que se le ha concedido el Régimen Especial de Declaración Consolidada (en adelante Grupo Fiscal y RDC). El alcance del trabajo cubre, por lo tanto, la contabilización en cada sociedad del grupo del gasto por impuesto sobre el beneficio, para lo cual una de las primeras cuestiones a resolver es la de la determinación de dicho gasto. Para ello, habrá de tenerse en cuenta la aplicación del denominado método del efecto impositivo, que es el adoptado por el Plan General de Contabilidad, pero teniendo en cuenta los efectos que producen la consolidación de resultados y la consolidación de bases imponibles y las peculiaridades de los mismos en comparación con el supuesto de sociedades no integradas en un grupo.

También alcanza el trabajo a la forma de registrar contablemente los distintos derechos y obligaciones que se derivan de la aplicación de la normativa del Impuesto sobre Sociedades en el supuesto de RDC, relativos a retenciones, pagos a cuenta y liquidación del impuesto, los cuales se cumplen y se hacen efectivos por la sociedad matriz o dominante del grupo en favor o frente a la Hacienda Pública.

Del mismo modo, nos referiremos a la forma de contabilizar los derechos y obligaciones que surgen internamente en el grupo entre la sociedad dominante y las dependientes como consecuencia de la incidencia de esas normas sobre dichas sociedades. Por lo que a esto se refiere, hay que señalar que las relaciones internas del Grupo Fiscal (dominante-dominadas y éstas entre sí), con respecto a la aplicación del RDC, no vienen reguladas por la normativa de dicho Régimen, salvo por lo establecido en el artículo 14 del Real Decreto-Ley 15/1977, de 25 de febrero, sobre Medidas Fiscales Financieras y de Inversión Pública, en el cual se señala 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. Este precepto, como sucede con muchos otros de la normativa del RDC, pone de manifiesto la falta de adaptación y adecuación de este Régimen Especial a la estructura del vigente Impuesto sobre Sociedades, y ni resulta suficiente para resolver el reparto de la deuda tributaria en todos los supuestos, ni resuelve tampoco cómo actuar en materia de retenciones y pagos a cuenta.

Por los motivos señalados, en materia de relaciones internas, entendiéndose que a falta de disposiciones precisas y por tratarse de relaciones jurídico-privadas contamos con libertad para proponer criterios (aunque tienen su origen en obligaciones que surgen en el seno de unas relaciones jurídico públicas, al instrumentarse el cumplimiento de estas últimas a través de la sociedad dominante y quedar satisfecho el acreedor público, hay que entender que las relaciones internas en el grupo son jurídico-privadas, sin perjuicio del régimen de responsabilidad tributaria de todas las sociedades del grupo), hemos optado por definir normas que hemos denominado de Atribución e Imputación para resolver las distintas situaciones que se producen en el Grupo Fiscal.

No nos vamos a referir a la forma de presentar la situación fiscal en la Memoria de las sociedades del Grupo Fiscal ni en la Memoria del Grupo Consolidado. Los distintos requisitos exigidos a efecto de una y otra consolidación (fiscal y contable) determinan que en la mayoría de los casos no coincidan los perímetros de ambas. De este modo, nos vamos a encontrar con sociedades, dentro del grupo de consolidación, consolidadas por integración global que no se encuentran frente a la matriz en una relación de dominio superior al 90%, y por ello no pueden incluirse en el Grupo Fiscal; sociedades extranjeras que cumplen el requisito anterior, pero que están expresamente excluidas del RDC y que aplican el impuesto sobre el beneficio del Estado que les corresponde, etc.

Estas circunstancias dificultan en gran medida la presentación correcta de la situación fiscal de aquellos grupos en los cuales los perímetros de ambas consolidaciones, fiscal y contable, no coinciden (la mayoría de los que tributan el RDC).

Hemos preferido no tratar este tema, a sabiendas de dejar incompleta la descripción de las obligaciones contables en relación con el Impuesto sobre Sociedades de los grupos que tributan en RDC, por considerar que esta empresa merece una meditación más detenida.

Por último, queremos hacer referencia a un aspecto del RDC que consideramos de gran importancia y respecto del cual no hemos llevado a cabo un análisis detenido en el presente trabajo. Nos referimos a la determinación del sujeto pasivo del Impuesto sobre Sociedades en el RDC. El Real Decreto-Ley 15/1977, la norma con rango de ley que regula el régimen especial de que tratamos, no se refiere en ninguno de sus artículos a aspecto tan importante como el de la fijación del sujeto pasivo. El Real Decreto 1414/1977, de 17 de junio, por el que se regula la Tributación sobre el Beneficio Consolidado de los Grupos de Sociedades, señala en su artículo primero que el grupo tendrá el carácter de sujeto pasivo conforme al artículo 33 de la LGT. Este precepto, inserto en una norma con rango insuficiente para establecer un elemento esencial del tributo como es el sujeto pasivo, ha sido criticado por diversos autores por entender que el Grupo Fiscal no reúne los requisitos de las entidades a que se refiere el artículo 33 de la Ley General Tributaria. En este trabajo participamos de esta postura crítica, considerando que la subjetividad pasiva de la relación tributaria recae en cada una de las sociedades que componen el Grupo Fiscal. No hemos querido dedicar una detenida reflexión a este controvertido

punto por tratarse el presente trabajo, como hemos señalado al principio del mismo, de un estudio de naturaleza esencialmente contable y entender que el mismo ha sido abordado por prestigiosos juristas en el ámbito apropiado, y a ellos nos remitimos (1). Entendemos que las lagunas y debilidades que presenta el RDC deben perdonar o por lo menos tolerar la audacia de proponer soluciones contables sobre la base de argumentos jurídicos que no se encuentran expresamente en la norma y a los que sólo se llega a través de la interpretación, generalmente discutible. Adoptamos la posición señalada como presupuesto de otras conclusiones y diseñamos el sistema contable que proponemos en base a la misma, entendiendo, por lo tanto, que los sujetos pasivos del Impuesto sobre Sociedades en el RDC son cada una de las sociedades que componen el Grupo Fiscal, como realizadoras del presupuesto de hecho (obtención de renta) que hace nacer la obligación tributaria.

Quedan, sin duda alguna, muchos otros temas sin tratar. Pero por la naturaleza y dimensión de este trabajo no hemos querido proponernos metas más ambiciosas. Esperamos que el mismo pueda servir como una aportación más a la reflexión sobre el necesario desarrollo de la regulación jurídica mercantil-contable y fiscal de los grupos de sociedades, estructuras en torno a las cuales se agrupan las grandes empresas, tanto privadas como públicas de nuestra economía y respecto de las cuales no se dispone de demasiadas pautas normativas que ordenen y garanticen un seguro actuar de las mismas.

En materia contable se cuenta desde la reforma del Código de Comercio y su posterior desarrollo por Real Decreto 1815/1991, por el que se aprueban las Normas para la Formulación de las Cuentas Anuales Consolidadas, con un régimen actualizado y adaptado a la normativa comunitaria de presentación de la información contable de los grupos de sociedades. Pero en el ámbito fiscal, el RDC ha quedado desbordado por la reforma mercantil y por el propio cambio de las normas reguladoras del Impuesto sobre Sociedades.

Las discrepancias existentes en esta materia, entre los ámbitos fiscal y contable, y la obligación de cumplir por parte de las sociedades y los grupos con nuevas obligaciones en el campo contable pone de manifiesto la necesidad de profundizar en el estudio de estos temas.

La Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas (AECA) ha dedicado su VI Congreso Anual de 1991 a las obligaciones contables y fiscales de los grupos de sociedades y a otros aspectos organizativos de los mismos. De las ponencias y comunicaciones presentadas se pone de manifiesto la inquietud por estas cuestiones, pero también el estado incipiente de desarrollo en que las mismas se encuentran.

(1) Francisco Jiménez Ambel. «La Capacidad Tributaria de los Grupos de Sociedades». En *Comentarios a la Ley General Tributaria y Líneas para su Reforma*. Instituto de Estudios Fiscales. 1991.

Consuelo Martínez Giménez. «La Imposición sobre la Renta de los Grupos de Sociedades». *La Ley*. 1991.

Ramón Falcón y Tella. *Análisis de la Transparencia Tributaria*. Instituto de Estudios Fiscales. 1984.

II. PRESUPUESTOS DE LA CONTABILIZACION DEL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES CONSOLIDADO

1. La consolidación contable no tiene reflejo en la contabilidad individual de cada sociedad. Los estados financieros individuales reflejan la situación patrimonial y financiera de una persona jurídica aisladamente.

2. La consolidación fiscal sí debe tener reflejo en los estados financieros individuales de cada sociedad, ya que éstos tienen que expresar, entre otros aspectos, la situación fiscal en que se encuentra dicha sociedad.

Al formar parte la sociedad de un grupo que tributa en el RDC, su situación fiscal es la que se deriva de la pertenencia a este grupo y de la aplicación de este régimen, y es la que debe reflejar en sus estados financieros.

3. La sociedad no tiene que contabilizar el Impuesto sobre Sociedades conforme a la declaración individual que realiza, ya que los datos que se desprenden de la misma no son los que reflejan la situación fiscal de la sociedad:

- La cuota líquida no expresa la cuota de Impuesto sobre Sociedades que va a pagar la sociedad durante el ejercicio.
- Las deducciones que aplica no son las que van a ser aplicadas en la declaración consolidada.
- Si tiene base imponible negativa no surge un derecho a compensar en los próximos cinco años, sino que se podrá compensar ese mismo ejercicio (si hay base positiva en el Grupo Fiscal).
- Etcétera.

Las declaraciones individuales ponen de manifiesto la realización del hecho imponible, pero las liquidaciones en ellas contenidas no conducen a la determinación de la deuda tributaria, ya que en el proceso de consolidación se produce (en su caso) la compensación anticipada de bases imponibles, la práctica de eliminaciones de resultados intragrupo y la aplicación de las deducciones y bonificaciones conforme a los límites que resultan de la liquidación consolidada, circunstancias que determinan una cuantificación de la deuda tributaria consolidada distinta de la suma de las deudas tributarias que resultarían de todas las liquidaciones individuales de las sociedades del grupo, produciéndose (en la mayoría de los casos) diferimientos o ahorros fiscales respecto de la deuda que resultaría de dicha suma. Por estos motivos, las declaraciones individuales en el RDC se convierten en instrumentos de trabajo para poder efectuar la consolidación y la atribución a cada sociedad de los resultados de dicha consolidación.

4. En el RDC se produce una consolidación de las bases imponibles de las sociedades del Grupo Fiscal.

La consolidación fiscal es un proceso de agregación de bases imponibles y de eliminación de resultados fiscales del cual se obtiene una base imponible única del grupo denominada base imponible consolidada.

Por la aplicación de las reglas de liquidación del RDC se llega a una cuota a pagar o devolver consolidada.

El resultado de la liquidación es un resultado único del grupo. La necesidad de reflejar en cada sociedad su situación fiscal individual obliga a la distribución de este resultado.

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 de ellas la parte que le corresponda en el Impuesto sobre Sociedades consolidado con arreglo a criterios de atribución e imputación que respeten la configuración jurídico-tributaria del RDC.

5. La contabilización del Impuesto sobre Sociedades, tras la entrada en vigor del nuevo PGC, experimenta un profundo cambio cuyas principales características son las siguientes:

a) Consideración del Impuesto sobre Sociedades como un gasto del ejercicio.

b) Adopción del denominado método del efecto impositivo. Ello significa que no se contabilizará como gasto por Impuesto sobre Sociedades el impuesto que se pague durante el ejercicio como consecuencia de la aplicación de las normas que regulan este tributo, sino el que resultaría si las normas de imputación temporal de ingresos y gastos a efectos fiscales fueran las mismas por las cuales se llega al resultado contable.

La razón de ser de este método se encuentra en el respeto al principio contable de devengo, por el cual la imputación de ingresos y gastos deberá hacerse en función de la corriente real de bienes y servicios que los mismos representan y con independencia del momento en el que se produzca la corriente monetaria o financiera derivada de ellos.

Las normas que regulan el cálculo de la base imponible en el Impuesto sobre Sociedades contienen reglas que difieren de las normas contables, de cuya aplicación se llega al resultado mercantil. En ocasiones la discrepancia es absoluta: La norma fiscal establece que determinado concepto es gasto deducible o ingreso computable y desde la perspectiva contable nunca podrá ser admitido como tal o viceversa. Estamos en este caso ante una diferencia permanente.

En otros casos lo que sucede es que la consideración del ingreso o del gasto se produce en momento distinto por la norma contable que por la norma fiscal. Estamos ante una diferencia temporal.

El método del efecto impositivo consiste en contabilizar como gasto el resultado de aplicar el tipo impositivo sobre el resultado económico corregido por las diferencias permanentes.

De esta manera, se registra como gasto por Impuesto sobre Sociedades del ejercicio el que corresponde al resultado sujeto a tributación, pero periodificado con arreglo al principio del devengo. La diferencia entre el gasto por impuesto así calculado y el impuesto a pagar se refleja en las cuentas que recogen el efecto impositivo de las diferencias temporales (impuesto anticipado e impuesto diferido).

c) Contabilización del efecto impositivo de las Bases Imponibles Negativas (de ahora en adelante BIN) como ingreso del ejercicio en que éstas se producen. Si no existe una razonable esperanza de obtención de bases imponibles positivas en los próximos ejercicios, no debe registrarse el ingreso hasta el ejercicio en que las bases imponibles se compensen.

d) Posibilidad de adecuar la contabilización del gasto por Impuesto sobre Sociedades a la naturaleza económica de los conceptos de la liquidación de dicho impuesto.

El Impuesto sobre Sociedades actualmente se cifra en el 35% del resultado fiscal o base imponible. Sobre esta cuota, denominada íntegra, se pueden practicar una serie de reducciones en función del origen de los ingresos o de la realización de determinados comportamientos por la sociedad que, por considerarse merecedores de protección por el legislador, se encuentran incentivados.

El PGC admite la posibilidad de contabilizar como gasto por impuesto sobre beneficio el gasto bruto y como ingresos los incentivos fiscales (deducciones y bonificaciones), e incluso permite diferir la imputación a la cuenta de *Pérdidas y Ganancias* de ciertos incentivos de este género.

La contabilización del Impuesto sobre Sociedades en las sociedades que pertenecen a un Grupo Fiscal se ha de adecuar a las reglas citadas. Consideramos que para que sea posible es necesario que la atribución e imputación a que nos hemos referido en el apartado 4 debe realizarse atendiendo a los siguientes presupuestos:

– En cada sociedad debe contabilizarse el gasto por Impuesto sobre Sociedades que corresponda con arreglo al criterio de atribución e imputación que se haya decidido, pero aplicando el método del efecto impositivo. Ello supondrá también que se registre en cada sociedad cuando proceda los impuestos anticipados y diferidos que correspondan según los criterios de atribución e imputación adoptados.

– Es necesaria la contabilización separada del gasto bruto por impuesto y de los incentivos como ingresos, ya que estos últimos son en algunos supuestos fruto de imputación, reparto y transferencia de unas sociedades a otras y estas circunstancias imponen ese sistema de contabilización.

– En el RDC las BIN se compensan en el mismo ejercicio que se producen (siempre que existan bases imponibles positivas suficientes para la compensación).

Al realizarse la compensación en el mismo ejercicio de la generación de la BIN se produce como efecto un menor importe a pagar a nivel consolidado en dicho ejercicio. Contablemente esta circunstancia implica dos opciones posibles:

- Contabilizar el efecto impositivo de la compensación de BIN no como un ingreso sino reflejando la situación neta de un menor gasto.
- Reflejar el gasto por impuesto bruto y el efecto impositivo de la compensación de las BIN como un ingreso de las sociedades que «aportaron» las BIN.

Si se pretende atribuir el efecto impositivo de la compensación de las BIN a las sociedades en que se han producido, hay que optar por la segunda de las posibilidades.

– En el RDC los resultados intragrupo se eliminan para el cálculo de la base imponible consolidada. Estos pueden consistir en dividendos u otro tipo de resultados. La eliminación de dividendos cumple una función idéntica a la deducción por doble imposición. El resto de las eliminaciones responde al sentido técnico de la consolidación, esto es, la obtención de unos estados financieros que, trascendiendo los límites impuestos por la personalidad jurídica de las sociedades, representen la imagen de la unidad económica que el grupo constituye. Entendemos que el efecto impositivo de las eliminaciones tiene que reflejarse contablemente como un impuesto diferido en las sociedades donde se realiza la eliminación de los resultados.

A la vista de lo expuesto creemos que básicamente son dos los temas a resolver en la contabilización del Impuesto sobre Sociedades consolidado en las sociedades del Grupo Fiscal:

– La determinación del sistema de reparto del gasto y la deuda entre las sociedades del grupo.

– La descripción de las cuentas y movimientos contables que cubran el amplio abanico de relaciones que se producen por la aplicación del RDC.

Las próximas páginas de este trabajo las vamos a dedicar a la indagación de soluciones que resuelvan estos problemas con respeto a los presupuestos de tipo jurídico, fiscales y mercantiles que informan el Régimen de Declaración Consolidada y el de las Sociedades Anónimas.

III. CRITERIOS DE DISTRIBUCION DEL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES ENTRE LAS SOCIEDADES PERTENECIENTES AL GRUPO FISCAL

1. Configuración jurídica del Grupo Fiscal.

El grupo normativo básico por el que se regula el RDC lo conforman las siguientes disposiciones:

– Normas de aplicación directa:

- Real Decreto-Ley 15/1977, de 25 de febrero, sobre Medidas Fiscales, Financieras y de Inversión Pública (arts. 3 al 14).
- Ley 18/1982, de 26 de mayo, sobre Régimen Fiscal de Agrupaciones y Uniones Temporales de Empresa y de las Sociedades de Desarrollo Industrial Regional (disp. ad. 3.º y disp. trans. 5.ª).
- Real Decreto 1414/1977, de 17 de junio, por el que se regula la Tributación sobre el Beneficio Consolidado de los Grupos de Sociedades.
- Orden Ministerial de 13 de marzo de 1979, por la que se dictan Normas para la Determinación de la Base Imponible Consolidada en los Grupos de Sociedades.
- Diversas Ordenes Ministeriales que han regulado las obligaciones de retener, presentar declaración anual y pagos a cuenta, así como las Ordenes Ministeriales que aprueban cada año los modelos de declaraciones.

– Normas de aplicación supletoria:

Ley, reglamento y demás normas reguladoras del Impuesto sobre Sociedades.

De la normativa enunciada se desprende que el que hemos denominado Grupo Fiscal o grupo de sociedades al que se le ha concedido la aplicación del RDC, está formado por una sociedad anónima que ostenta un dominio superior al 90% en otras sociedades anónimas, y estas sociedades dominadas, siempre que se cumplan otra serie de requisitos en los que no nos vamos a detener.

La aplicación del RDC, a los efectos que ahora tratamos, conlleva las siguientes principales consecuencias jurídicas:

- Consolidación de bases imponibles. Proceso por el cual, partiendo de la agregación de las bases imponibles de las sociedades que componen el grupo, se llega a la obtención de una base imponible única mediante la realización de ajustes de homogeneización y

de eliminaciones de resultados fiscales intragrupo, de manera que el conjunto de sociedades tribute conforme a la capacidad contributiva que tendría una sociedad de las mismas dimensiones que el conjunto de sociedades que forman el grupo.

- Declaración-liquidación consolidada. La determinación de la deuda tributaria se efectúa en una declaración-liquidación conjunta para el grupo. La declaración a través de la cual se liquida la deuda tributaria del grupo es única y la efectúa la matriz, aunque cada una de las sociedades declara individualmente la realización del hecho imponible, cuantifica la base imponible como si se tratase de tributación en el régimen general, (base que servirá para el cálculo de la base imponible consolidada), y realiza el cálculo de la deuda tributaria teórica, sin que dicho cálculo sirva de liquidación.
- Centralización de las relaciones con la Hacienda Pública en la sociedad matriz, que será la encargada de efectuar la liquidación consolidada y su pago, así como los pagos a cuenta y otras obligaciones derivadas de la gestión del impuesto.
- Régimen de responsabilidad solidaria de todas las sociedades del grupo por la deuda tributaria consolidada y por las infracciones cometidas en el RDC.
- Establecimiento de un régimen de reparto de la deuda tributaria del grupo en proporción a las deudas tributarias que hubiesen resultado para cada sociedad en concreto, en la hipótesis de tributación independiente.

Existe una circunstancia de tipo normativo que distorsiona la comprensión del RDC, y es la calificación como sujeto pasivo, «conforme al artículo 33 de la LGT», del Grupo Fiscal, establecida en el artículo 1 del Real Decreto 1414/1977.

Es muy importante este aspecto por cuanto que la determinación del sujeto pasivo condiciona la determinación de quien asume la obligación tributaria y el régimen de responsabilidad frente a Hacienda por la deuda tributaria.

Para fundamentar el criterio por el que nos inclinamos (que en el RDC se da una pluralidad de sujetos pasivos y que todas las sociedades del Grupo Fiscal son sujetos pasivos y como tales asumen la posición deudora en la relación jurídico tributaria) vamos a reproducir los razonamientos de la Profesora Consuelo Martínez Giménez (2).

«... la aplicación del impuesto sobre los grupos de sociedades consolidados da lugar a una deuda tributaria única correspondiente al conjunto, que tiene su origen en el tratamiento impositivo unitario que se proporciona al grupo con la pretensión de gravar a una pluralidad de sociedades -las que lo integran- entendiéndose que es al conjunto al que debe referirse la

(2) Consuelo Martínez Giménez. *Ops. cit.*

manifestación de la capacidad contributiva que ha de someterse al impuesto, en lugar de serlo a cada una de las sociedades aisladamente. Pero (...) la atribución de esa deuda global puede llevarse a cabo en función de diversas configuraciones subjetivas.

Partiendo de estas premisas, podemos afirmar que los términos de la cuestión sobre la naturaleza del grupo de sociedades pueden reducirse a la consideración de tres opciones básicas, consistiendo la primera de ellas en la atribución de subjetividad al grupo, entendiendo que esta figura encuentra su encaje sistemático en el artículo 33 de la LGT y, como consecuencia, procede su configuración como sujeto pasivo sin personalidad jurídica.

Una segunda opción estriba en que sea la sociedad dominante la que asuma la titularidad de la relación tributaria global, habida cuenta de que, por una parte, es innegable que se trata de sujeto con personalidad jurídica y, por otra, participa mayoritariamente en el capital de las dominadas y ejerce sobre ellas la dirección unitaria.

La tercera alternativa parte de considerar que el sujeto pasivo del Impuesto sobre Sociedades es la sociedad al margen de su integración o no en el grupo consolidado, aunque si dicha integración se produce, determina unos concretos efectos sobre la obligación tributaria que pueden, incluso, afectar al modo en que la misma ha de ser asumida, pero sin alterar, en ningún caso, la subjetividad correspondiente a las sociedades del grupo; en definitiva, se trata de la posibilidad de que el lado pasivo de la relación obligatoria aparezca ocupado por la pluralidad de titulares cuya capacidad económica se somete a gravamen conjuntamente a través de la acumulación de sus rentas que, en este supuesto, se concreta en la consolidación de balances y cuentas de resultados».

La autora citada rechaza la primera opción entre otras causas por «no existir un hecho imponible unitario y autónomo realizado por el conjunto y , en segundo lugar, que en el grupo no se dan las condiciones exigibles para que el mismo pueda cumplir la obligación tributaria, porque carece no sólo de una organización que pueda actuar frente a terceros, sino también de autonomía patrimonial».

Por lo que respecta a la segunda de las posibilidades, que el sujeto pasivo sea la sociedad matriz, ésta es la solución dada en el Derecho alemán donde se aplica la teoría del «Régimen privilegiado de las sociedades matrices y filiales» cuyo efecto fundamental en el Impuesto sobre Sociedades es la transmisión de la obligación tributaria material de las sociedades dominadas a la dominante, permitiendo la compensación de las pérdidas con los beneficios y la consolidación de balances de otros miembros del grupo, siendo requisito necesario para su aplicación que exista un contrato de transferencia de beneficios y cuando éste existe, los resultados totales de la sociedad dominada durante el ejercicio se imputan a la matriz.

En nuestro país esta opción no tiene cobertura legal por cuanto supone considerar a la dominante titular de todas las rentas que, en realidad, son percibidas por todas y cada una de las sociedades miembros del conjunto, que se acumulan o consolidan para determinar la cuota

conjunta que corresponde a la capacidad económica que se quiere gravar, es decir, la de la unidad contribuyente en su totalidad; pero dado que esos beneficios o rentas no son obtenidos por la dominante, sino por cada sociedad de modo aislado, para configurar a aquella como contribuyente único, sería imprescindible recurrir a la ficción.

En relación con la tercera opción, la autora que estamos siguiendo afirma que la considera la solución más idónea ya que «para determinar la cuantía de la obligación impositiva correspondiente al conjunto o deuda tributaria consolidada se computan las rentas obtenidas por todos los miembros del grupo y porque, si atendemos a la configuración legal del hecho imponible y a la concepción del sujeto pasivo mayoritariamente aceptada por nuestra doctrina, según la cual aquél es en sentido estricto quien asume la posición deudora en el seno de la obligación tributaria, por ser el realizador del supuesto de hecho hipotéticamente previsto en la norma o hecho imponible, parece lógico concluir que si todas las sociedades realizan ese hecho, todas deberán asumir la posición deudora frente a la Hacienda Pública, dando lugar a un supuesto de pluralidad de sujetos en el lado pasivo de la relación obligatoria».

«... ésta es precisamente la solución adoptada en los EEUU, donde el grupo de sociedades no es considerado como entidad dotada de subjetividad autónoma, sino que solamente se le atribuye una función instrumental para llevar a cabo la imposición unitaria que refleja las relaciones efectivas existentes entre sus integrantes, que son quienes deben el impuesto globalmente determinado».

Podemos concluir, por lo tanto, que consideramos sujeto pasivo a cada una de las sociedades que forman el Grupo Fiscal, que el grupo es una entidad instrumental a la que se recurre para poder realizar el proceso de consolidación y tributación unitaria, atribuyendo a la sociedad matriz el papel de persona a través de la cual se lleva a cabo el cumplimiento de las obligaciones derivadas del RDC.

La subjetividad pasiva de cada sociedad determina ostentar una posición deudora en la obligación tributaria y el fundamento de esta obligación nace de la realización del hecho imponible (la obtención de renta) cuyas circunstancias (cuantía de la renta obtenida por la sociedad, es decir, capacidad contributiva individual) son las que deben determinar la participación de cada sociedad en la obligación tributaria, aunque la exigibilidad por parte de Hacienda a cualquiera de las sociedades siempre pueda ser por el total de la deuda debido al régimen de responsabilidad solidaria.

Esta circunstancia es determinante de cara al reparto de la deuda y del gasto por impuesto.

2. Régimen de reparto de la deuda y del gasto por impuesto.

Existe una norma en el artículo 14 del Real Decreto-Ley 15/1977, regulador del RDC, que establece 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.

Respecto de la obligatoriedad de esta norma cabe preguntarse si se trata de una norma imperativa o didáctica.

Si se trata de una norma imperativa, su aplicación es obligatoria. Esto significa que es obligatorio repartir la deuda tributaria entre las sociedades del grupo (y en el caso que estamos viendo, los pagos a cuenta) y que, además, es obligatorio hacerlo con arreglo al criterio de distribución que la norma establece (en proporción a las deudas tributarias que hubiesen resultado para cada sociedad en la hipótesis de tributación independiente).

Si se trata de una norma didáctica, está proporcionando un criterio del cual nos podríamos apartar. El sentido de la norma sería orientar respecto a su forma de aplicación.

En favor de la primera interpretación se puede sostener que el tenor literal de la norma es imperativo.

En favor de la segunda, que el interés de Hacienda es ver satisfecha la deuda tributaria consolidada, que es la única deuda existente en el RDC; que, por tanto, no tiene ninguna trascendencia para Hacienda que el resultado de la tributación consolidada se reparta dentro del grupo y que se haga siguiendo un determinado criterio u otro; que no existe ninguna sanción por incumplir este precepto; que difícilmente puede ser reclamado a instancia de parte el cumplimiento del precepto por tratarse de sociedades bajo dirección única.

Creemos que, aunque estemos en presencia de relaciones jurídico-privadas sobre las que aparentemente la norma tributaria no tiene alcance, debe cumplirse el precepto en los términos en que se estableció, aunque con la suficiente amplitud que permita tener presente, e introducir los cambios que se derivan de la aparición de nuevas normas.

La justificación de esta toma de posición es la siguiente: Hemos señalado que consideramos que el RDC no crea un nuevo ente susceptible de imposición. La sujeción pasiva recae en cada una de las sociedades que componen el grupo (a pesar de lo que establece el Real Decreto 1414/1977), y el régimen especial lo que posibilita es una tributación conjunta de todas las sociedades del Grupo Fiscal (que jurídicamente se encuentran separadas por la barrera de la personalidad), de tal manera que la cuota que paguen agrupadas bajo este régimen sea la misma que vendría a pagar una sociedad que tuviera las dimensiones de todo el grupo.

El considerar sujetos pasivos a todas las sociedades del grupo les convierte en deudores de la deuda tributaria. El artículo 35 de la LGT establece que la obligación principal de todo sujeto pasivo es el pago de la deuda tributaria. En el RDC se establece un sistema simplificador según el cual las relaciones del grupo con Hacienda se desarrollan a través de la sociedad matriz, por lo que es ésta la obligada al pago, sin que esto signifique que las sociedades del grupo pierden su condición de deudores. Por ello se establece un régimen de responsabilidad según el cual las sociedades del grupo responden de la deuda de forma solidaria.

Puesto que cada sociedad es deudora en la norma, se ha querido fijar un criterio de distribución de la deuda común.

Aunque la deuda será exigida por Hacienda en su conjunto y la posición deudora de las sociedades será por el total de la deuda del grupo, la norma ha querido establecer la medida en que a cada una de las sociedades le corresponde la deuda tributaria por su participación en la realización del hecho imponible.

Este reparto difícilmente será exigible por las sociedades del grupo. A efectos de la posición acreedora de Hacienda no tiene trascendencia, dado que ésta exigirá la deuda total. Pero sí tiene importancia al objeto de la evaluación del patrimonio individual de cada sociedad y de la solución de situaciones tales como la que se produce cuando las acciones de la sociedad cambian de titularidad, saliendo ésta fuera del ámbito de dirección del Grupo Económico y consecuentemente del Grupo Fiscal. En este supuesto la sociedad puede exigir los créditos que existan en su favor como consecuencia de la aplicación del RDC.

Por lo expuesto entendemos que la norma del artículo 14 del Real Decreto-Ley 15/1977 debe aplicarse efectivamente.

Entendemos, no obstante, que el criterio de reparto de este precepto (en proporción a la deuda tributaria individual que hubiera resultado en la hipótesis de tributación separada) no resuelve todos los supuestos que pueden presentarse en la consolidación (Bases Imponibles Negativas, o reparto de las deducciones aplicadas en la liquidación consolidada, por ejemplo) y que, tras la reforma mercantil, que conceptúa el impuesto sobre el beneficio como un gasto y establece un sistema de contabilización en el que, además de la deuda con la Hacienda Pública, hay que registrar el gasto y, en ocasiones de forma desagregada (en la consolidación fiscal entendemos que la distribución entre las sociedades obliga a desagregar el gasto neto en gasto bruto y otros conceptos como ingresos fiscales o cuentas de periodificación, como ya hemos indicado y tendremos ocasión de ver más adelante), habrá que acudir en determinados casos a otros criterios de reparto que, sin separarse de una distribución realizada con arreglo a la capacidad contributiva de cada sociedad, sí se separe del estricto criterio que establece el precepto que comentamos.

En cada situación señalaremos los distintos criterios de reparto que nos parecen aplicables e indicaremos, cuando haya varias opciones, la que nos parece más adecuada.

Creemos que esta forma de actuar no va en contra de la norma sino que más bien trata de colmar sus lagunas de una forma práctica.

Asumida una posición y sentadas las bases de tipo teórico que permiten desarrollar su aplicación práctica pasamos a continuación a describir, con arreglo a la posición adoptada, las relaciones que se derivan del RDC y a proponer unas soluciones contables que se acomoden a la esencia de dichas relaciones.

IV. RELACIONES QUE SE DERIVAN DE LA APLICACION DEL REGIMEN ESPECIAL DE DECLARACION CONSOLIDADA

Las obligaciones básicas durante el ejercicio fiscal derivadas de la aplicación del Impuesto sobre Sociedades son:

- Retener a cuenta de dicho impuesto con ocasión de los pagos de rentas del capital e ingresar estas retenciones, y soportar retenciones de terceros por este concepto.
- Realizar pagos a cuenta de la liquidación anual de este impuesto.
- Realizar la liquidación anual del mismo.

En el RDC existen estas obligaciones pero con ciertas peculiaridades, consistentes básicamente en que los pagos a cuenta los efectúa la sociedad matriz, las retenciones soportadas por todas las sociedades del grupo son compensadas en la declaración consolidada y dicha declaración es realizada por la sociedad matriz, que es quien se encarga del pago o recepción de la devolución que resulte de la misma.

A continuación vamos a describir cómo se produce el cumplimiento de estas obligaciones en el seno del Grupo Fiscal, qué especiales relaciones origina entre los sujetos partícipes, qué criterios aplicar cuando de dichas relaciones se derive un reparto y cómo representar contablemente todo el proceso.

Trataremos separadamente los siguientes temas:

- Cálculo y reflejo contable del gasto por impuesto.
- Retenciones soportadas por las sociedades del grupo.
- Pagos a cuenta.
- Compensación de Bases Imponibles Negativas.
- Eliminación de resultados.
- Tratamiento de las deducciones y bonificaciones.
- Cierre Fiscal y Liquidación anual.

V. CALCULO Y REFLEJO DEL GASTO POR IMPUESTO. OBLIGACIONES CONTABLES EN RELACION CON EL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES Y SU APLICACION EN LAS SOCIEDADES ACOGIDAS AL REGIMEN ESPECIAL DE DECLARACION CONSOLIDADA

En el presente apartado vamos a desarrollar los siguientes temas:

- Cuáles son las obligaciones contables que se derivan de la sujeción al Impuesto sobre Sociedades.
- Cómo está regulado su cumplimiento.
- Cómo aplicar esta regulación (que está pensada para sociedades sujetas al régimen general del Impuesto sobre Sociedades) en sociedades acogidas al RDC, lo cual se concreta en:
 - Cómo calcular el resultado económico del Grupo Fiscal.
 - Cómo calcular el gasto por impuesto del Grupo Fiscal.
 - Cómo repartirlo entre las sociedades del mismo.
 - Cómo registrarlo contablemente en éstas.

1. Obligaciones contables que se derivan de la sujeción al Impuesto sobre Sociedades.

La realización del hecho imponible del Impuesto sobre Sociedades por los sujetos pasivos del mismo origina el nacimiento de la obligación tributaria cuyo contenido básico es el pago a la Hacienda Pública de la deuda tributaria que resulta de la aplicación de las normas que regulan dicho impuesto.

Como consecuencia de la aplicación del impuesto surgen unas obligaciones de contenido económico y se origina un gasto en la sociedad que han de ser representados a través de la contabilidad.

La representación contable, desde la entrada en vigor del Real Decreto 1643/90 que aprueba el PGC, ha de hacerse conforme a lo establecido en el mismo.

Las obligaciones que se derivan de la aplicación del PGC en materia del Impuesto sobre Sociedades son sintéticamente las siguientes:

- Aplicación de los principios de contabilidad generalmente aceptados en lo que afecte a esta materia.
- Aplicación de la Norma de Valoración n.º 16 del PGC.
- Reflejo en la memoria de la situación fiscal de la sociedad.

2. Régimen jurídico contable de la situación fiscal derivada de la sujeción al Impuesto sobre Sociedades.

El PGC desarrolla el contenido de las obligaciones que hemos señalado en el apartado anterior.

En el PGC se han regulado las mismas pensando en sujetos pasivos del impuesto bajo el régimen general. Para aquellos sujetos pasivos a los que les es de aplicación el RDC hay que hacer un esfuerzo interpretativo que permita reconducir las especialidades de dicho régimen a los esquemas previstos en el PGC, de modo que estas sociedades puedan cumplir con las obligaciones establecidas en la norma contable.

El contenido de las obligaciones para las sociedades sujetas al impuesto en el régimen general es el siguiente:

- El impuesto sobre el beneficio es un gasto del ejercicio. Este gasto se registra aplicando el método del efecto impositivo conforme nos hemos referido al principio de este trabajo en el apartado *Presupuestos de la contabilización del Impuesto sobre Sociedades consolidado*.
- En la Memoria hay que expresar la situación fiscal de la sociedad mediante la descripción de los siguientes aspectos:
 - Explicación de la diferencia que existe entre el resultado contable y el resultado fiscal. Para ello hay que realizar un cuadro de conciliación del resultado contable con la base imponible del Impuesto sobre Sociedades.
 - Expresión de la diferencia entre la carga fiscal imputada al ejercicio y a los ejercicios anteriores y la carga fiscal ya pagada o que se habrá de pagar por esos ejercicios en la medida en que esa diferencia tenga un interés cierto con respecto a la carga fiscal futura. Se deberá desglosar esta diferencia distinguiendo entre impuesto anticipado e impuesto diferido.
 - Expresión de las bases imponibles negativas pedientes de compensar fiscalmente indicando el plazo y las condiciones para poderlo hacer.

- Naturaleza e importe de los incentivos fiscales aplicados durante el ejercicio, tales como deducciones y desgravaciones a la inversión, por creación de empleo, etc., así como las pendientes de deducir.
- Compromisos adquiridos en relación con incentivos fiscales.
- Cualquier otra circunstancia de carácter sustantivo en relación con la situación fiscal.

3. Cumplimiento de las normas sobre contabilización del impuesto sobre el beneficio en las sociedades acogidas al Régimen Especial de Declaración Consolidada.

3.1. Cómo calcular el resultado mercantil consolidado del grupo de sociedades acogidas al Régimen Especial de Declaración Consolidada.

Para conocer cuál es el resultado, lo primero que hay que tener presente es al resultado de qué unidad económica nos referimos, y en segundo lugar cómo determinarlo.

Respecto de la «unidad económica», ésta no es otra que lo que estamos denominando Grupo Fiscal. Se trata de un conjunto de sociedades anónimas participadas por otra sociedad anónima al cual la normativa fiscal ha concedido entidad y naturaleza jurídica propias pero única y exclusivamente a efectos fiscales, y a los concretos efectos fiscales de hacer tributar el beneficio fiscal (base imponible) conjunto del grupo. A este beneficio fiscal se llega aplicando las reglas de determinación de la base imponible consolidada que figuran en las normas reguladoras del RDC.

El perímetro de consolidación del Grupo Fiscal no es el mismo que el del grupo obligado a consolidar contablemente sus estados financieros por el Código de Comercio y normas de desarrollo. La consolidación fiscal alcanza a aquellas sociedades participadas por la matriz directa o indirectamente en más del 90%, siendo otros los criterios que determinan la inclusión de las sociedades en el grupo consolidado mercantil.

Esta discrepancia determina que, salvo casos de coincidencia del Grupo Mercantil y del Grupo Fiscal, los estados financieros consolidados no servirán para la realización de la declaración del Grupo Fiscal, por venir referidos a un grupo más amplio. Ello obligará a la realización de unos estados financieros consolidados del Grupo Fiscal.

Respecto de cómo determinar el beneficio de esta «unidad económica», en la actualidad nos encontramos con un problema de legalidad, que a continuación expondremos.

Las normas que regulan el RDC han de ser contempladas con perspectiva histórica. El Real Decreto 1414/1977 es aprobado con anterioridad a que existiese en España ninguna norma que regulase la consolidación contable de los estados financieros. Ante la ausencia de refe-

rencia contable, el Real Decreto 1414/1977 reguló un sistema de determinación del beneficio contable del Grupo Fiscal y estableció un sistema para la elaboración del balance y la cuenta de resultados consolidados del mismo, que no es otro que el de *integración global*.

Al respecto, Sanz Gadea señala que «debe tenerse en cuenta que en 1977 el Derecho Contable español no conocía ninguna regulación ni reconocimiento del grupo de sociedades. Hemos de esperar a 1982 para que el Instituto de Planificación Contable se pronuncie acerca de los Documentos Consolidados de los Grupos de Sociedades, tal y como prometió el Decreto 530/1973, por el que se aprobó el PGC; y a 1983 para conocer las normas comunitarias al respecto. Nada tiene de extraño que el Derecho Fiscal, como en tantas otras ocasiones, haya tenido que afrontar la regulación de materias no propiamente fiscales» (3).

Se produjo una intromisión de la normativa fiscal en un campo ajeno, como es el mercantil-contable, circunstancia, por otra parte, nada extraña en materia de Impuesto sobre Sociedades, pues hasta el Real Decreto 1643/1990, que aprobó el nuevo PGC, no se ha producido una delimitación normativa de los campos mercantil y fiscal.

El problema de legalidad al que nos referíamos surge precisamente a raíz de la entrada en vigor de la norma citada en el párrafo precedente, ya que la misma establece la derogación de las normas sobre registro contable contenidas en normas fiscales contrarias al PGC.

Hay que indicar que algún autor se inclina por entender que la normativa de carácter contable contenida en las disposiciones que regulan el RDC ha quedado derogada (4).

No hemos realizado un análisis comparativo entre los estados financieros consolidados que resultan de la aplicación de las normas contenidas en el Real Decreto 1414/1977 con los que resultan de la aplicación del Real Decreto 1815/1991, de 20 de diciembre, por el que se aprueban las normas para la Formulación de Cuentas Anuales Consolidadas.

Entendemos que aunque el Grupo Fiscal no sea el «grupo de empresas» que regulan las normas sobre consolidación de balances y que, por lo tanto, dicho Grupo Fiscal no sea el objeto de estas normas, dado que el gasto por impuesto sobre beneficio que ha de reflejar cada sociedad ha de partir del beneficio consolidado de dicho grupo y el beneficio tiene que ser fruto de la aplicación de normas de contabilidad generalmente aceptadas, el cálculo del mencionado beneficio del Grupo Fiscal ha de ser el que resulte de la aplicación de las normas contables sobre consolidación económica y no del que pueda resultar de las normas del Real Decreto 1414/1977.

(3) Eduardo Sanz Gadea. «Estudio Monográfico sobre el Régimen de la Declaración Consolidada». *Revista de Contabilidad y Tributación*, Centro de Estudios Financieros, n.º 49, marzo-abril, 1987.

(4) Francisco Jiménez Ambel. CISS Comunicación señala que «el conflicto salta al existir un régimen de consolidación tributaria que no coincide ni en su naturaleza jurídica, ni en el espectro de sujetos comprendidos, ni en los vínculos de trabazón, ni en el contenido, ni en la teleología, etc. En nuestra opinión, las diferencias son tan sustanciales que ambos regímenes devienen incompatibles, lo que implica una derogación implícita o tácita del régimen tributario que arranca del Real Decreto-Ley 15/1977, de 25 de febrero».

Creemos que el criterio que se debe seguir es elaborar unos estados financieros para la consolidación fiscal siguiendo los criterios exigidos en la consolidación mercantil. Determinada la fuente de la que ha de obtenerse el beneficio del Grupo Fiscal, examinemos cómo se determina éste materialmente.

De forma resumida podemos decir que al beneficio consolidado se llega mediante la agregación de los resultados de las sociedades del grupo, práctica en su caso de los ajustes de homogeneización y de las eliminaciones de resultados intragrupo.

Pero ésta sería una definición incompleta y sólo aproximada, ya que hay otras circunstancias que se tienen en cuenta para la obtención del resultado económico consolidado y que son las siguientes:

- La participación en los resultados de los socios minoritarios.
- La amortización del fondo de comercio de consolidación o de los elementos patrimoniales a los que se impute la diferencia positiva de consolidación.
- El traspaso a resultados de las diferencias negativas de consolidación.

En la cuenta desagregada de resultados consolidados, una de las partidas minoradoras previa a la que refleja el resultado del grupo es la que se refiere a la parte de resultados que corresponden a socios terceros ajenos al grupo, que cuentan con una participación minoritaria, (que dada las características del Grupo Fiscal nunca puede ser superior al 10%).

A efectos fiscales, como ya veremos un poco más adelante, esta porción de beneficios de las empresas del Grupo Fiscal que no forma parte del resultado consolidado de dicho grupo debe incluirse en el Resultado Económico Ajustado Consolidado (base de cálculo del gasto por impuesto consolidado), ya que quien paga el impuesto es el Grupo Fiscal (a través de la matriz) y es el impuesto sobre todo el beneficio del grupo, incluido la parte que corresponde a minoritarios, quienes luego, y para evitar la doble tributación de los dividendos que reciban por su participación en los impuestos que les corresponda pagar, (Impuesto sobre Sociedades o IRPF), cuentan con el mecanismo de la deducción por doble imposición de dividendos.

La inclusión del resultado correspondiente a minoritarios representa en términos prácticos una diferencia permanente entre la base imponible consolidada y el resultado económico consolidado, que habrá de tenerse en cuenta para el cálculo del gasto por impuesto consolidado.

Respecto de los otros dos conceptos que hemos citado que se tienen en cuenta en la determinación del resultado económico consolidado, éstos tienen su origen en la eliminación inversión-neto.

La sociedad matriz puede tener contabilizada la inversión financiera de su participación en cada sociedad dependiente por un importe superior o inferior al valor neto patrimonial de la misma en el momento de su adquisición. Al consolidar los balances se procede a la eliminación inversión-neto. Si la diferencia que hemos señalado es positiva, significa que la inversión se ha realizado por un precio superior al de su valor neto patrimonial, y si es negativa, por un valor inferior.

De los artículos 23 a 25 de Real Decreto 1815/1991, por el que se aprueban las Normas para la Formulación de las Cuentas Anuales Consolidadas, se desprende el establecimiento, en primer lugar, de la asignación de la diferencia de consolidación a los elementos patrimoniales concretos de que se derive. El resto se entenderá que es un fondo de comercio, cuando la diferencia sea positiva, o una reserva de consolidación, cuando sea negativa.

En la práctica, en la mayoría de los casos, no se producirá una imputación a elementos patrimoniales concretos sino que se trasladará toda la diferencia a fondo de comercio o reserva de consolidación, según corresponda.

El fondo de comercio es amortizable en un período máximo de diez años. Las dotaciones a la amortización de este fondo son partidas minoradoras de cara a la obtención del resultado consolidado.

Si se identificó la diferencia positiva con elementos patrimoniales determinados, éstos incrementarán su valor o lo reducirán, si son pasivos y han de amortizarse a efectos de las cuentas consolidadas con los mismos criterios que antes de la imputación.

La diferencia negativa de consolidación sólo puede llevarse a cuenta de *Pérdidas y Ganancias consolidada* cuando esté basada en la evolución desfavorable de los resultados de la empresa o en la previsión razonable de gastos correspondientes a la misma o cuando corresponda a una plusvalía realizada.

Si dicha diferencia negativa se identificó con elementos patrimoniales determinados, éstos disminuyen su valor o lo aumentarán, si son pasivos y han de amortizarse a efectos de consolidación con los mismos criterios que antes de la imputación.

Como luego veremos, la amortización del fondo de comercio no es gasto deducible en el Impuesto sobre Sociedades. Tampoco parece que deba serlo la mayor amortización que origina la diferencia positiva de consolidación imputada a elementos patrimoniales.

Del mismo modo tampoco ha de considerarse ingreso computable el traspaso a *Pérdidas y Ganancias* de la diferencia negativa de consolidación ni el «ingreso» que supone una menor amortización por la imputación directa de dicha diferencia negativa a elementos patrimoniales concretos.

Estas disimilitudes entre el resultado contable consolidado y la base imponible consolidada constituyen diferencias permanentes que habrán de ser tenidas en cuenta para el cálculo del gasto por impuesto consolidado.

3.2. *Cómo calcular el gasto por impuesto en las sociedades acogidas al Régimen Especial de Declaración Consolidada.*

Al principio de este estudio enumerábamos una serie de circunstancias que denominamos «Presupuestos de la contabilización del Impuesto sobre Sociedades Consolidado», de las cuales consideramos que resulta oportuno recordar algunas de ellas en este momento, así como alguna otra idea que hemos vertido en otras partes de la exposición. Estas son las siguientes:

– El impuesto sobre el beneficio es un gasto y como tal debe figurar en la cuenta de *Pérdidas y Ganancias* de la sociedad.

– El gasto por impuesto del ejercicio es el que se corresponde con la aplicación del método del efecto impositivo, lo cual supone que no se reflejará en la cuenta de *Pérdidas y Ganancias* como gasto por impuesto el importe de la cuota líquida que resulte en la liquidación, sino el resultado de aplicar el tipo impositivo al resultado económico corregido en las diferencias permanentes, y sustraer a esta cantidad las deducciones y bonificaciones aplicadas.

El efecto impositivo de las Bases Imponibles Negativas pendientes de compensación se puede registrar como un menor gasto por impuesto contra una cuenta deudora, si se cumplen las circunstancias previstas en el PGC.

– Dado que el Impuesto sobre Sociedades es fruto de un proceso liquidatorio complejo en el que se compensan partidas acreedoras con partidas deudoras (la deuda que resultaría con Hacienda como consecuencia de la realización del hecho imponible, el crédito frente a Hacienda por la realización de determinadas actividades incentivadas o bonificadas: Contratación de personal fijo, realización de inversiones, etc.), el PGC admite la contabilización bien del resultado neto de este proceso, bien del gasto bruto y del ingreso separadamente.

– Entendemos que en el RDC cada una de las sociedades es sujeto pasivo del Impuesto sobre Sociedades y por lo tanto deudor del mismo.

El RDC es una forma de tributar por el Impuesto sobre Sociedades que tiene en cuenta la especial naturaleza económica de los grupos de sociedades (aunque asumiendo un concepto de grupo de sociedades muy estrecho ya que exige un porcentaje de dominio elevado, -90%-) y

por ello se logra una tributación normalmente menor que la que resultaría de la suma de cada una de las sociedades que lo componen en el régimen general o, cuando menos, un diferimiento del pago del impuesto, ya que se eliminan los resultados intragrupo y se permite una compensación anticipada de las bases imponibles negativas que surgen en el grupo.

Supone por lo tanto un ahorro y/o un diferimiento en el *pago* del Impuesto sobre Sociedades.

– La existencia de este régimen especial cuyo efecto es reducir el pago del impuesto o diferirlo, la necesidad de registrar el gasto por impuesto con arreglo al método del efecto impositivo, la consideración de cada sociedad del grupo como sujeto pasivo, la posibilidad de registrar el gasto por impuesto separadamente como gasto bruto e ingresos fiscales nos lleva a la conclusión de que la mejor forma de contabilizar el impuesto sobre el beneficio de manera que se respeten los principios de contabilidad y la naturaleza jurídica del RDC es aquella que registre en las sociedades del Grupo Fiscal cada uno de los conceptos que intervienen en la formación del gasto por impuesto consolidado como gasto bruto o ingreso fiscal según corresponda, que atribuya estos conceptos a cada sociedad de la que traen origen, y cuando no sea posible una atribución directa, que se imputen en función a una regla racional de reparto y que además el efecto impositivo de las diferencias temporales (impuesto anticipado o impuesto diferido) se sitúe en las sociedades que lo originan.

De esta manera el gasto por impuesto quedaría contabilizado en las sociedades del Grupo Fiscal con arreglo a la contribución real y efectiva que cada una de ellas hace al gasto consolidado por impuesto.

El beneficio de un menor pago o del diferimiento por impuesto se situará conforme a esta regla de reparto. No obstante, en determinadas circunstancias (efecto impositivo de las bases imponibles negativas o deducciones que tengan que ser transferidas de unas sociedades a otras por no poder ser aprovechadas en aquella o aquellas a las que corresponden) será aprovechado por otra sociedad del grupo (sería operativo que fuese la matriz para evitar crear muchas cuentas entre sociedades del grupo). En estos casos se reconocerá en la sociedad que lo aprovecha una deuda respecto de aquella a la que le corresponde.

Cuando utilizamos el término *atribución* en relación con la distribución del gasto por impuesto entre las sociedades, queremos hacer referencia al registro contable en cada sociedad de la parte del gasto por impuesto consolidado que le corresponde en función de su participación real y efectiva a aquél.

Cuando utilizamos el término *imputación*, nos referimos al registro contable en cada sociedad como consecuencia de una regla de distribución racional, adoptada por no poder *atribuir* el concepto de que se trate a cada sociedad que le corresponde.

A continuación vamos a examinar brevemente cada una de las «partidas» que contribuyen a la formación del gasto neto por impuesto consolidado y a señalar el tratamiento que hemos considerado oportuno atribuirles.

En el punto siguiente trataremos de las reglas de atribución e imputación de las mismas.

Para facilitar la comprensión del sistema de cálculo del gasto por impuesto consolidado que proponemos vamos a proceder a dar nombre a cada uno de los conceptos sobre los que se realizan las operaciones de cálculo de dicho gasto. Nos ceñiremos a la terminología de la Norma de Valoración número 16 del PGC en lo posible, sólo que referida a las cuentas consolidadas. Cuando no sea posible, por no existir concepto análogo en el PGC, asignaremos términos de nuestra invención procurando que se adapten a la circunstancia que tratan de definir. La nomenclatura que proponemos es la siguiente:

– Gasto bruto por impuesto.

Es el resultado de aplicar el tipo impositivo (35% actualmente) al Resultado Bruto Agregado Ajustado Consolidado. Constituye el cargo a reflejar en la cuenta 630 de las sociedades del Grupo Fiscal, previa atribución del mismo a éstas.

– Gasto neto por impuesto consolidado.

Es el resultado de aplicar el tipo impositivo al Resultado Económico Ajustado Consolidado y deducir a esta cantidad las deducciones y bonificaciones aplicadas por el grupo. Es el que conforme a la terminología del PGC se denomina Gasto por Impuesto. No se contabiliza como tal directamente, pero sería el resultado de «netear» los cargos en la cuenta 630 de todas las sociedades del Grupo Fiscal con las cuentas que registran los ingresos fiscales por deducciones y bonificaciones aplicadas, efectos impositivos de las bases imponibles negativas e ingresos por el efecto impositivo de eliminaciones.

– Resultado Bruto Agregado Consolidado.

Es el fruto de la suma de los resultados económicos positivos de las sociedades del Grupo Fiscal. No sirve de base para el cálculo de conceptos que se contabilizan, pero es un paso previo.

– Resultado Económico Consolidado.

Es el resultado económico de la consolidación de las sociedades del Grupo Fiscal. Tampoco sirve de base de cálculo directo de conceptos que se contabilizan, pero es un paso previo.

– Resultado Económico Ajustado Consolidado.

Es el fruto de reducir o aumentar el Resultado Económico Consolidado en las Diferencias Permanentes. Sirve de base para el cálculo del Gasto Neto por Impuesto Consolidado.

– Resultado Económico Agregado Ajustado Consolidado.

Es el fruto de reducir o aumentar el Resultado Bruto Agregado Consolidado en las Diferencias Permanentes. Es la base de cálculo del Gasto Bruto por Impuesto.

– Diferencias permanentes.

Su suma algebraica constituye la diferencia entre la Base Imponible Consolidada y el Resultado Económico Consolidado. Son aquellos gastos o ingresos que contribuyen a la formación del resultado económico consolidado, que no son considerados como gastos deducibles o ingresos computables en el Impuesto sobre Sociedades. En la consolidación fiscal se pueden distinguir dos tipos:

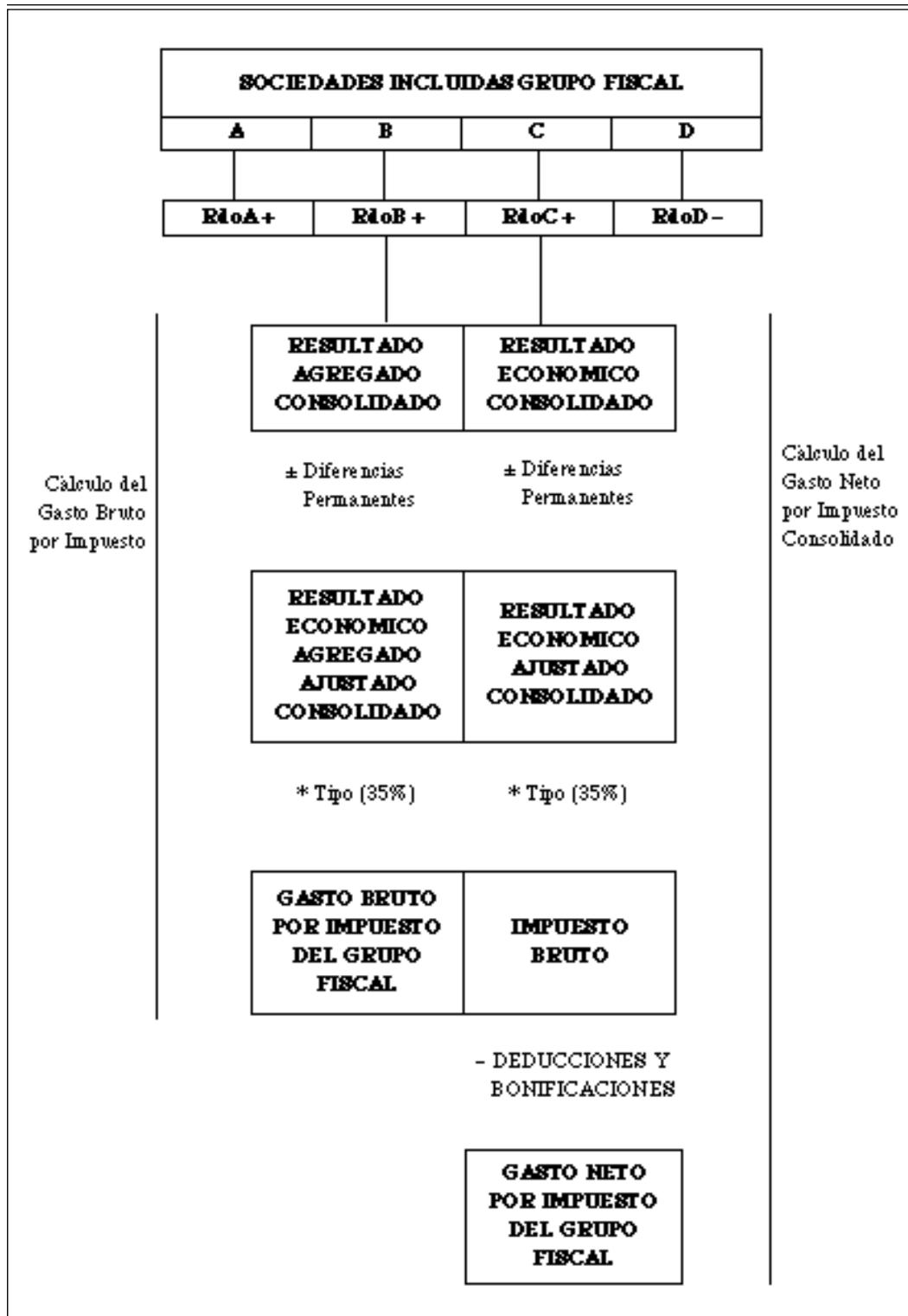
a) Los que provienen de la comparación del resultado económico individual de cada sociedad con su base imponible individual.

Estas diferencias se suman o se restan (según cuál sea su naturaleza, ingreso o gasto) al Resultado Económico Consolidado para ajustarlo.

b) Los que se producen en el momento de la consolidación, y que son, como ya hemos indicado, los siguientes:

- Resultado atribuible a socios minoritarios.
- Amortización del fondo de comercio consolidado y/o de los elementos patrimoniales a los que se ha imputado la diferencia positiva de consolidación.
- Traspaso a resultados de la diferencia negativa de consolidación y/o ingreso provocado por la menor amortización debida a la imputación de la diferencia negativa de consolidación a elementos patrimoniales determinados.

El esquema que incluimos a continuación entendemos servirá para una mejor comprensión de los conceptos enunciados y de su orden de aplicación.



A continuación vamos a ver, como adelantamos, cada una de las «partidas» que contribuyen a la formación del Gasto Neto por Impuesto Consolidado.

– Ingreso por deducciones y bonificaciones aplicadas en el Grupo Fiscal.

Hemos indicado que el Gasto Neto por Impuesto Consolidado es el gasto por impuesto del Grupo Fiscal y que se obtiene aplicando el tipo impositivo en el Resultado Económico Ajustado Consolidado y restando a la suma obtenida las deducciones y bonificaciones aplicadas en el Grupo Fiscal.

Esto nos conduce al primer concepto a desagregar y contabilizar.

Se trata de las deducciones y bonificaciones aplicadas en el Grupo Fiscal. Se contabilizarán como ingreso o como ingresos a distribuir en varios ejercicios, como prevé el PGC. Su atribución e imputación la veremos en el siguiente punto y dedicamos el apartado X de este trabajo a analizarlas detalladamente.

– Ingreso Fiscal por bases imponibles negativas compensadas.

En el RDC las bases imponibles negativas se compensan en el mismo ejercicio que se generan por las sociedades del Grupo Fiscal (siempre que existan Bases Imponibles Positivas suficientes para compensarlas). El efecto de la compensación de las Bases Imponibles Negativas supone un menor gasto neto por impuesto. Para poder registrar contablemente este efecto en las sociedades del Grupo Fiscal debe contabilizarse como ingreso fiscal el resultado de aplicar el tipo (35%) a la Base Imponible Negativa que se compensa. Se registrará este ingreso en cada una de las sociedades que generaron las Bases Imponibles Negativas que se compensan (como veremos en el punto siguiente al tratar de la atribución e imputación del gasto fiscal).

– Ingreso por eliminaciones de resultados intergrupo.

La eliminación de resultados intergrupo la podemos dividir en dos categorías:

- La eliminación de dividendos.

La eliminación de dividendos opera de la misma forma que la deducción por doble imposición de dividendos. Supone una eliminación de un resultado que de no producirse tributaría doblemente. Contablemente debe reconocerse siguiendo el criterio que hemos adoptado como un ingreso. Como el beneficio debe tributar en la sociedad en la que se produce, y la deducción por doble imposición por dividendos viene concedida a la sociedad que recibe el dividendo, el ingreso debe contabilizarse en esta sociedad.

- La eliminación de los demás resultados.

La eliminación de los demás resultados intragrupo tiene efecto sobre el impuesto a pagar en el ejercicio que se eliminan y entendemos que contablemente deben tratarse como diferencias temporales en las sociedades en que se eliminan los resultados, constituyendo su efecto impositivo un impuesto diferido que se compensará en el ejercicio en el que el resultado se produzca fuera del grupo, o en el caso de inmovilizados depreciables se irá compensando al ritmo de la amortización.

- Gasto Bruto por Impuesto.

Es el resultado de aplicar el tipo impositivo sobre el que hemos denominado Resultado Económico Agregado Ajustado Consolidado.

Además de los conceptos indicados, que son los que por suma algebraica reflejan el Gasto Neto por Impuesto, en el asiento contable que recoge la contabilización del gasto por impuesto, se cargarán y abonarán, según proceda, como veremos más adelante, las cuentas de impuestos anticipados y diferidos que registren el efecto impositivo de las diferencias temporales, las cuentas que registran los derechos de crédito por pagos a cuenta y retenciones y otras por créditos y deudas entre sociedades del grupo por conceptos derivados de la aplicación del impuesto.

3.3. Cómo repartir el gasto por impuesto entre las sociedades del Grupo Fiscal.

En gran medida ya hemos ido anticipando cómo realizar la atribución e imputación de los distintos componentes del gasto por impuesto entre las sociedades del Grupo Fiscal. No obstante, vamos a ofrecer en este punto un detalle ordenado, sin perjuicio de una mayor profundización al tratar de cada concepto en su momento.

- Ingreso por deducciones y bonificaciones.

El ingreso por las deducciones por doble imposición y las bonificaciones se atribuye directamente a aquellas sociedades a las que les corresponde.

El ingreso por las deducciones por inversiones y por creación de empleo se imputan con arreglo al criterio de reparto, que se verá en el capítulo dedicado a éstas.

- Ingreso por compensación de Bases Imponibles Negativas.

El ingreso por el efecto impositivo de la compensación de las Bases Imponibles Negativas se atribuye a las sociedades en que éstas se han producido.

- Ingreso por la eliminación de dividendos.

El ingreso por el efecto impositivo de estos dividendos se atribuye a la sociedad que recibe los dividendos que se eliminan.

– Gasto Bruto por Impuesto.

La imputación del Gasto Bruto por Impuesto se realizará en proporción al resultado económico positivo individual de cada sociedad en relación con el Resultado Económico Agregado Consolidado.

3.4. Cómo registrar contablemente el gasto por impuesto en las sociedades del Grupo Fiscal.

Vamos a dedicar un último apartado de este trabajo a describir el proceso de cierre fiscal. En el mismo se describirán tanto los aspectos procedimentales como los contables, se describirán las cuentas, su significado y su movimiento.

Ahora nos vamos a limitar a poner un ejemplo en el cual se recoge la contabilización del impuesto como gasto en las distintas sociedades de un Grupo Fiscal a efectos de ofrecer una representación contable de lo visto hasta ahora. Aparecerán cuentas cuyo significado será explicado más adelante.

Ejemplo

Se ha de contabilizar el gasto por Impuesto sobre Sociedades del grupo ALFA acogido al RDC y cuya composición y estructura es la siguiente:

Sociedad matriz: *A*

Sociedades dependientes: *B*, participada al 95% por *A*, y *C*, participada al 100% por *A*

Resultados del grupo

<i>A</i>	10.000.000	(4.000.000 provienen de dividendo a cuenta de <i>B</i>)
<i>B</i>	6.000.000	
<i>C</i>	(1.000.000)	

Ajustes

La Sociedad A amortiza su maquinaria por encima de los porcentajes fiscales máximos con arreglo a cálculos técnicos. El exceso de amortización asciende a 1.000.000 de pesetas.

Eliminaciones

A vendió a B un automóvil de su inmovilizado con un resultado positivo de 500.000 pesetas.

Deducciones

No se han producido inversiones en este ejercicio.

No obstante, están pendientes de aplicar de ejercicios anteriores las siguientes deducciones por inversiones en activos fijos nuevos:

Sociedad	19X0	19X1
A	50.000	100.000
B	0	50.000
C	100.000	0
	150.000	150.000

La deducción que no puede aplicar C por tener Base Imponible Negativa la aprovechará A.

Pagos a cuenta y retenciones

El grupo no practicó pagos a cuenta por haber resultado la declaración del ejercicio pasado a devolver.

No ha soportado retenciones ninguna de las sociedades del grupo.

Liquidación y cálculo del gasto por impuesto en la Sociedad A

LIQUIDACION		GASTO POR IMPUESTO	
Resultado Económico	10.000.000	Resultado Económico	10.000.000
Ajustes:		REA	10.000.000
– Exceso de amortización	1.000.000	Imp. Bruto	3.500.000
Base Imponible	9.000.000	Deducciones:	
Cuota Integra	3.150.000	– Doble impos.	1.400.000
Deducciones:		– Inversiones	150.000
– Doble impos.	1.400.000	Gasto por Imp.	1.950.000
– Inversiones	150.000		
Cuota Líquida	1.600.000		

Liquidación y cálculo del gasto por impuesto en la Sociedad B

LIQUIDACION		GASTO POR IMPUESTO	
Resultado Económico	6.000.000	Resultado Económico	6.000.000
Base Imponible	6.000.000	REA	6.000.000
Cuota Integra	2.100.000	Imp. Bruto	2.100.000
Deducciones	50.000	Deducciones	50.000
Cuota Líquida	2.050.000	Gasto por Imp.	2.050.000

Liquidación y cálculo del gasto por impuesto en Sociedad C

LIQUIDACION		GASTO POR IMPUESTO	
Resultado Económico	(1.000.000)	Resultado Económico	(1.000.000)
BIN	(1.000.000)	Gasto por Imp.	(350.000)

Liquidación y cálculo del gasto por impuesto consolidado

LIQUIDACION		GASTO POR IMPUESTO	
Res. Econ. A	10.000.000	Res. Econ. A	10.000.000
Res. Econ. B	6.000.000	Res. Econ. B	6.000.000
Res. Econ. C	(1.000.000)	Res. Econ. C	(1.000.000)
Res. Econ. Agregado	15.000.000	Res. Econ. Agregado	15.000.000
Eliminaciones:		Eliminaciones:	
• Dividendos	(4.000.000)	• Dividendos	(4.000.000)
• Otros resultados	(500.000)	Participación minoritarios	(600.000)
Ajustes:		Res. Econ. consolidado	
– Sociedad A:		10.400.000	
• Exceso de amortización	1.000.000	Diferencias permanentes:	
Base imponible consolidada ..	11.500.000	• Participación minoritarios ..	600.000
Cuota Integra	4.025.000	Res. Econ. Ajust. Consolidado .	11.000.000
Deducciones	300.000	Imp. Bruto Consolidado	3.850.000
Cuota Líquida	3.725.000	Deducciones	300.000
Cuota a pagar	3.725.000	Gasto Neto por Impuesto	3.550.000

Calculo del Gasto Bruto por Impuesto

Resultado Económico Agregado Consolidado	16.000.000
Gasto Bruto por Impuesto	5.600.000

Atribución del Gasto Bruto por Impuesto

Res. Econ. de la Sociedad A	10.000.000
Res. Econ. de la Sociedad B	6.000.000
TOTAL	16.000.000

$$\text{Gasto Bruto A: } \frac{10.000.000 \times 5.600.000}{16.000.000} = 3.500.000$$

$$\text{Gasto Bruto B: } \frac{6.000.000 \times 5.600.000}{16.000.000} = 2.100.000$$

Distribución de la liquidación del impuesto

Concepto	Sociedad A	Sociedad B	Sociedad C	Total
Gasto Bruto	3.500.000	2.100.000	–	5.600.000
Ingresos Fiscales:				
• Efecto BIN		–	(350.000)	(350.000)
• Efecto eliminación dividendo	(1.400.000)	–	–	(1.400.000)
• Deducciones	(150.000)	(50.000)	(100.000)	(300.000)
Gasto Neto	1.950.000	2.050.000	(450.000)	3.550.000
• Efecto imp. dif. tempor.:				
Amortiz. A	350.000	–	–	350.000
Otras elimin.	(175.000)	–	–	(175.000)
• Traspasos de C a A	(450.000)	–	450.000	0
Deuda	1.675.000	2.050.000	0	3.725.000

Contabilización**SOCIEDAD A**

Por el registro del gasto por impuesto.

_____	x	_____	
3.500.000		<i>Gasto por impuesto sobre beneficio</i>	
350.000		<i>Impuesto anticipado</i>	
2.050.000		<i>Sociedad B, deudor por cuota-parte Impuesto sobre Sociedades consolidado</i>	
	a	<i>Ingreso por eliminación de dividendos</i>	1.400.000
	a	<i>Impuesto diferido</i>	175.000
	a	<i>Ingreso por deducciones y bonificaciones</i>	150.000
	a	<i>Sociedad C, acreedor por BIN compensadas</i>	350.000
	a	<i>Sociedad C, acreedor por deducciones transferidas</i>	100.000
	a	<i>HP, acreedor por Impuesto sobre Sociedades</i>	3.725.000
_____	x	_____	

SOCIEDAD B

Por el registro del gasto por impuesto.

2.100.000		<i>Gasto por impuesto sobre beneficio</i>	
	a	<i>Ingreso por deducciones y bonificaciones</i>	50.000
	a	<i>Sociedad matriz, acreedor por cuota-parte Impuesto sobre Sociedades consolidado</i>	2.050.000
_____	x	_____	

SOCIEDAD C

Por el registro del gasto por impuesto.

	_____ x _____	
100.000	<i>Sociedad matriz, deudor por deducciones transferidas</i>	
350.000	<i>Sociedad matriz, deudor por BIN compensadas</i>	
	<i>a Ingreso por deducciones y bonificaciones</i>	100.000
	<i>a Gasto por impuesto sobre beneficio</i>	350.000
	_____ x _____	

VI. TRATAMIENTO DE LAS RETENCIONES**1. Régimen jurídico.**

- El tratamiento de las retenciones no está claramente regulado en el RDC.
- La obligación de retener por parte de las sociedades del grupo no plantea dificultades.

Las sociedades del grupo no deben practicar retención con ocasión de los pagos de rentas del capital efectuados a otras sociedades del grupo. Sí deben practicar retención e ingreso cuando el pago se haga a terceros ajenos al Grupo Fiscal.

– Sin embargo, la obligación de retener a las sociedades del Grupo Fiscal por parte de terceros cuando éstos realicen pagos de rentas del capital a aquéllas presenta una regulación oscura. La falta de claridad se deriva de la que consideramos inadecuada atribución de la sujeción pasiva:

Según el Real Decreto 1414/77, el sujeto pasivo es el grupo. La obligación de practicar retención debería recaer sobre el grupo, ya que con arreglo al rendimiento del impuesto esta obligación recae sobre los sujetos pasivos del impuesto. Los pagos que originan la obligación de retener se realizan a las sociedades del grupo dado que la atribución de personalidad jurídica recae sobre ellas y ellas son, por tanto, quienes tienen capacidad jurídica para realizar los negocios de las que se deriven aquellos pagos.

No existe norma alguna que establezca que las retenciones al grupo se efectúen a través de sus sociedades con ocasión de los pagos que se realicen a éstas.

Existe por lo tanto una imposibilidad técnico jurídica de practicar retenciones al grupo.

Dos opciones se presentan ante esta situación:

- Entender que no se le deben practicar retenciones a cuenta al grupo por no ser destinatario de los pagos que originan la obligación de retener ni existir norma que establezca la retención a través de sus sociedades.
- Entender que, pese a la atribución de sujeción pasiva al grupo hecha en el Real Decreto 1414/77, la misma recae sobre cada una de las sociedades.

La primera postura es arriesgada e implica a los retenedores.

La segunda es más realista y participamos de su planteamiento teórico.

Una situación normal es que la sociedad matriz no conozca las retenciones que le han sido practicadas al resto de las sociedades hasta final de ejercicio (salvo que se cuente con unos sistemas de comunicación contable sofisticados). Por ello, la matriz no podrá reconocer la deuda con aquéllas y el correlativo derecho frente Hacienda hasta ese momento.

Entre tanto cada una de las retenciones que se practiquen a cada sociedad del grupo debería contabilizarse en la contabilidad de éstas, en una cuenta que refleje el derecho de crédito frente a Hacienda.

Al final del ejercicio las sociedades dependientes trasladarán el saldo de esta cuenta a otra que recoja el derecho sobre la matriz.

Al contabilizarse el gasto por impuesto fruto de la liquidación consolidada en la matriz y en las demás sociedades, aquélla compensará todas las retenciones del grupo con la deuda tributaria y éstas la cuenta que recoge el derecho sobre la matriz con la que debe recoger la deuda con aquélla por la participación que a cada sociedad le corresponde en la deuda tributaria.

Procedimiento

– Los pagadores practican las retenciones con ocasión de los pagos que realicen a las sociedades del Grupo Fiscal.

– Cada sociedad contabiliza el derecho de crédito por la retención practicada en una cuenta representativa del mismo.

Como las relaciones con Hacienda dentro del Grupo Fiscal exigen una capacidad especial que sólo tiene la sociedad matriz, situándola como la única sociedad capaz de cumplir la obligación de pago o exigir la devolución de impuestos, es razonable que en ella resida el derecho de crédito frente Hacienda por todas las retenciones del grupo, apareciendo a su vez como deudora del resto de las sociedades del grupo por las retenciones que cada una soporta.

La matriz a su vez reconocerá la deuda con las demás sociedades y el derecho frente a Hacienda por el total de las retenciones del grupo.

2. Contabilización.

Cuentas

Sólo incluimos aquellas cuentas que no aparecen en el PGC y que creamos a efectos de la contabilización de las especiales relaciones derivadas del RDC.

- Sociedad matriz, deudor por retenciones y pagos a cuenta.

Movimiento: En las sociedades dependientes. Recoge el importe de las retenciones soportadas por éstas que van a ser compensadas por la matriz al contabilizar el gasto por impuesto, y el importe de la parte de pago a cuenta imputada a cada una de dichas sociedades, que van a recibir el mismo tratamiento que las retenciones.

Se carga con abono en la cuenta *HP, retenciones y pagos a cuenta*, para reflejar el traspaso a la matriz del derecho a compensar las retenciones y la parte imputada a cada sociedad de los pagos a cuenta.

Se abona con cargo a la cuenta *Impuesto sobre beneficios*, al contabilizar el gasto por impuesto.

- Sociedad *A, B, C ...* acreedora por retenciones y pagos a cuenta.

Movimiento: En la matriz, por el derecho que las demás sociedades del grupo tienen frente a la matriz por las retenciones que ésta va a compensar en la liquidación anual.

Se abona con cargo en la cuenta *HP, retenciones y pagos a cuenta* por el traspaso de las retenciones a la matriz.

Se carga al contabilizar el gasto por impuesto.

Ejemplo

Sociedad A (matriz):

– Retenciones soportadas 100

Sociedad B:

– Retenciones soportadas 25

Momento de soportar la retención

Contabilidad Sociedad A:

	x		
300 Tesorería			
100 HP, retenciones y pagos a cuenta			
	a	Ingresos financieros	400
	x		

Contabilidad Sociedad B:

	x		
75 Tesorería			
25 HP, retenciones y pagos a cuenta			
	a	Ingresos financieros	100
	x		

En el momento del cierre**1. Por el traspaso de las retenciones.**

Contabilidad Sociedad B:

	x		
25 Sociedad matriz, deudor por retenciones y pagos a cuenta			
	a	HP, retenciones y pagos a cuenta	25
	x		

Contabilidad Sociedad A:

_____	x	_____	
25		<i>HP, retenciones y pagos a cuenta</i>	
	a	<i>Sociedad B, acreedor por retenciones y pagos a cuenta</i>	25
_____	x	_____	

2. Por la compensación de las retenciones al contabilizar el gasto por impuesto.

Contabilidad Sociedad A:

1400		<i>Gasto por impuesto sobre beneficio</i>	
35		<i>Sociedad B, deudor por cuota-parte Impuesto sobre Sociedades consolidado (5)</i>	
	a	<i>HP, retenciones y pagos a cuenta</i>	125
	a	<i>HP, acreedor por Impuesto sobre Sociedades</i>	50
_____	x	_____	

Contabilidad Sociedad B:

35		<i>Gasto por impuesto sobre beneficios</i>	
	a	<i>Sociedad matriz, acreedor por cuota-parte Impuesto sobre Sociedades consolidado (6)</i>	35
_____	x	_____	

(5) El significado de esta cuenta se explicará más adelante al tratar el tema de la contabilización de la liquidación anual.

(6) El significado de esta cuenta se explicará más adelante al tratar el tema de la contabilización de la liquidación anual.

Al exigírsele a las sociedades del grupo el pago de su participación en la deuda tributaria

Contabilidad Sociedad A:

	x		
25 Sociedad B, acreedor por retenciones y pagos a cuenta			
10 Tesorería			
	a	Sociedad B, deudor por cuota- parte Impuesto sobre Socie- dades consolidado	35
	x		

Contabilidad Sociedad B:

35 Sociedad matriz, acreedor por cuota-parte Impuesto so- bre Sociedades consolidado			
	a	Sociedad matriz, deudor por retenciones y pagos a cuenta	25
	a	Tesorería	10
	x		

VII. TRATAMIENTO DE LOS PAGOS A CUENTA

1. Régimen jurídico.

En términos generales y de forma resumida el régimen jurídico de los pagos a cuenta es el que sigue.

Los pagos a cuenta son cantidades entregadas durante el ejercicio a Hacienda a cuenta de la liquidación anual del impuesto que se calculan aplicando un tipo porcentual (en la actualidad el 20%) sobre la cantidad que resultó a pagar en el ejercicio anterior.

El régimen vigente consiste en practicar tres pagos a cuenta (abril, octubre y diciembre).

En el RDC también se practican pagos a cuenta, calculándose éstos aplicando el tipo indicado sobre la cuota a pagar consolidada del ejercicio anterior.

Las Haciendas Forales tienen derecho a participar en los pagos a cuenta en proporción al volumen de operaciones realizado en su territorio.

Cuando en el Grupo Fiscal se han incorporado nuevas sociedades éstas se tienen en cuenta a la hora de calcular el pago a cuenta.

A estos efectos, se suma el resultado de aplicar el tipo vigente a la cuota a pagar del ejercicio anterior de cada una de las nuevas incorporaciones a la cantidad que como pago a cuenta correspondería al Grupo Fiscal sin las nuevas incorporaciones.

Si existen bajas, se deducirá la cantidad que como pago a cuenta deben pagar individualmente cada una de las sociedades que dejan el Grupo Fiscal.

2. Atribución de los pagos a cuenta a las sociedades del Grupo Fiscal.

La distribución interna entre las sociedades del Grupo Fiscal de los pagos a cuenta no está regulada específicamente. A falta de dicha regulación se pueden adoptar los siguientes métodos:

- Que los pagos a cuenta sean efectuados por la sociedad matriz sin que sean objeto de reparto entre las sociedades del grupo. Al final de ejercicio se realizaría el reparto de la deuda tributaria total según el criterio de distribución de ésta.
- Que cada uno de los pagos a cuenta sean atribuidos a cada una de las sociedades en el momento en el que los mismos se efectúen.

En el caso de optar por esta segunda posibilidad hay que establecer un criterio de reparto.

Para el supuesto de sociedades que tributan en el régimen general del Impuesto sobre Sociedades, el pago a cuenta se calcula sobre la cuota a pagar del ejercicio anterior. En el caso de tributación en el RDC sucede que la única cuota a pagar real que puede producirse es la del grupo.

Dado que no existen normas para el Grupo Fiscal podemos encontrar un criterio que redistribuya los pagos a cuenta de una forma racional y práctica. Este puede ser en proporción a la cuota líquida individual de cada sociedad en el ejercicio anterior. Esta es una forma homogénea de reparto que puede resolver el problema de imputar el pago a sociedades que, por no formar parte del grupo el ejercicio anterior, tuvieron una cuota a pagar individual, y a las que sí formaron parte de éste que no la tuvieron.

3. Procedimiento de gestión.

Si se decide la distribución y se acepta como criterio de la misma la imputación de los pagos a cuenta en proporción a las cuotas líquidas individuales de cada sociedad del ejercicio anterior, es necesario establecer el *procedimiento* que posibilite la efectividad de este sistema.

A continuación se describe.

– Cálculo del pago a cuenta.

El cálculo del pago a cuenta lo realiza la matriz. Este se hace del siguiente modo:

• Primer pago.

Plazo: Se realiza en los 20 primeros días del mes de abril.

Base de cálculo: Cuota a pagar de la última declaración consolidada del Grupo Fiscal (si se trata de calcular el primer pago a cuenta de 1991 se toma como base la cuota a ingresar de 1989 ya que la declaración de 1990 aún no se ha presentado); más cuota a pagar de las sociedades que en la declaración que se toma para el cálculo no formaban parte del grupo pero en el ejercicio que se liquida sí lo forma; menos cuota teórica que le correspondería haber pagado en declaración individual a las sociedades que, habiendo formado parte del grupo en el ejercicio de la declaración que se toma para el cálculo, no lo forman en el que se liquida (7).

$$\text{Base Cálculo} = \text{CIg} + \text{CIIa} - \text{CIITb}$$

CIg = Cuota a ingresar del grupo.

CIIa = Cuota individual a ingresar de las altas.

CIITb = Cuota individual a ingresar teórica de las bajas.

Tipo: 20%

(7) En el cuadro adjunto se presentan en esquema los procesos de cálculo de los pagos a cuenta.

- Segundo y tercer pago.

Plazo: Primeros veinte días de los meses de octubre y diciembre.

Base de cálculo: El cálculo se realiza de igual modo que en el primer pago pero teniendo en cuenta que la última declaración presentada es la del año anterior al período que se liquida.

– Realización del pago a cuenta, imputación de cuotas a las sociedades del grupo y exacción.

La matriz realizará la declaración y efectuará el pago a cuenta dentro de los 20 primeros días de los meses de abril, octubre y diciembre.

Realizará la imputación con arreglo a la cuota líquida individual del ejercicio anterior que corresponda.

Aquellas sociedades que en el ejercicio que sirve de base para el cálculo no tuvieran cuota líquida no se les atribuirá participación en el pago a cuenta.

La matriz exigirá al resto de las sociedades por el procedimiento que se tenga establecido el pago de la cuota que les corresponda según la imputación realizada.

4. Contabilización.

Cuentas

- Sociedad matriz deudora por retenciones y pagos a cuenta.

Movimiento: En las sociedades dependientes.

Se cargará por el pago efectuado a la matriz de la parte imputada de los pagos a cuenta con abono en cuentas de *tesorería*.

Se abonará al contabilizar el gasto por impuesto con cargo en la 630.

- Sociedad A, B, C ... acreedor por pagos a cuenta.

Movimiento: En la sociedad matriz.

Se abonará con cargo en cuentas de *tesorería* por los cobros a las sociedades del grupo de la parte imputada de los pagos a cuenta.

Se cargará al contabilizar el gasto por impuesto en la liquidación final con abono en la cuenta 473 *HP, retenciones y pagos a cuenta*.

Ejemplo

Datos del grupo BETA

Composición: Sociedad A (matriz) y Sociedad B, participada al 100%

– Cuotas líquidas ejercicio anterior:

Sociedad A 2.625.000

Sociedad B 2.100.000

– Cuota a pagar consolidada ejercicio anterior 4.437.500

– Resultados económicos ejercicio actual:

Sociedad A 17.000.000 (Proceden de dividendos a cuenta repartidos por B, 5.000.000)

Sociedad B 12.000.000

– Ajustes extracontables:

Sociedad A:

- Reducir 1.000.000 por amortización acelerada.
- Reducir 1.000.000 por exención por reinversión.

Sociedad B:

- Aumentar 3.000.000 por exceso de amortización.

– Deducción por inversiones.

Sociedad *A*: Ha practicado inversiones durante el ejercicio que le dan derecho a una deducción de 1.000.000.

Sociedad *B*: Ha practicado inversiones durante el ejercicio que le dan derecho a una deducción de 2.000.000. Además, tiene deducciones pendientes de aplicar de años anteriores por importe de 2.000.000.

– Otros datos:

Para simplificar el supuesto vamos a practicar el cálculo de todos los pagos a cuenta sobre los datos del año anterior (en un supuesto real, el primer pago a cuenta se calcula sobre datos del año anterior al último).

Cálculo de los pagos a cuenta

	Cuota base	Tipo	Pago a Cuenta
Primer pago	4.437.500	20%	887.500
Segundo pago	4.437.500	20%	887.500
Tercer pago	4.437.500	20%	887.500
TOTAL			2.662.500

Imputación de los pagos a cuenta

Cuota Líquida ejercicio anterior *A* 2.625.000

Cuota Líquida ejercicio anterior *B* 2.100.000

TOTAL 4.725.000

Parte de cada pago a cuenta imputable a A:

$$\frac{2.625.000 \times 887.500}{4.725.000} = 493.056$$

Total imputable:

$$493.056 \times 3 = 1.479.168$$

Parte de cada pago a cuenta imputable a B:

$$\frac{2.100.000 \times 887.500}{4.725.000} = 394.444$$

Total imputable:

$$394.444 \times 3 = 1.183.332$$

Liquidación impuesto y cálculo del gasto por impuesto en la Sociedad A

LIQUIDACION		GASTO POR IMPUESTO	
Resultado Económico	17.000.000	Resultado Económico	17.000.000
Ajustes:		Diferencias permanentes:	
• Amortización acelerada	(1.000.000)	• Exención reinver.	(1.000.000)
• Exención reinver.	(1.000.000)	Resultado Económico Ajustado .	16.000.000
Base Imponible	15.000.000	Impuesto Bruto	5.600.000
Cuota Integra	5.250.000	Ded. inversiones	875.000
Ded. doble imp. dividendos ...	1.750.000	Gasto	2.975.000
Ded. inversiones	875.000		
Cuota Líquida	2.625.000		

Liquidación del impuesto y cálculo del gasto por impuesto en la Sociedad B

LIQUIDACION		GASTO POR IMPUESTO	
Resultado Económico	12.000.000	Resultado Económico	12.000.000
Ajustes:		Resultado Económico Ajustado .	12.000.000
• Exceso amortización	3.000.000	Impuesto Bruto	4.200.000
Base Imponible	15.000.000	Ded. inversiones	1.312.500
Cuota Integra	5.250.000	Gasto	2.887.500
Ded. inversiones	1.312.500		
Cuota Líquida	3.937.500		

Liquidación del Impuesto sobre Sociedades consolidado y cálculo del gasto por impuesto

LIQUIDACION		GASTO POR IMPUESTO	
Resultados Econ. Positivos Agregados:		Resultados Econ. Positivos Agregados:	
• Sociedad A	17.000.000	• Sociedad A	17.000.000
• Sociedad B	12.000.000	• Sociedad B	12.000.000
TOTAL	29.000.000	TOTAL	29.000.000
Eliminaciones:		Eliminaciones:	
• Dividendos	(5.000.000)	• Dividendos	(5.000.000)
Ajustes:		Resultado ec. consolid.	24.000.000
• Sociedad A:		Dif. perman.	
– Amort. acel.	(1.000.000)	• Sociedad A:	
– Exen. reinv.	(1.000.000)	– Exen. reinv.	(1.000.000)
• Sociedad B:		TOTAL Dif.	(1.000.000)
– Exceso amort.	3.000.000	Resultado ec. ajustado consoli-	
TOTAL Ajustes	1.000.000	dado	23.000.000
Base imponible consolidada ..	25.000.000	Impuesto bruto consolidado	8.050.000
Cuota íntegra consolidada	8.750.000	Deducciones inversión	2.187.500
Deducciones inversión	2.187.000	Gasto por imp. consolidado	5.862.500
Cuota líquida consolidada	6.562.000		
Pagos a cuenta	2.662.500		
Cuota a pagar consolidada	3.900.500		

Cálculo del efecto impositivo de las diferencias temporales

Sociedad A:

Ajustes que ocasionan un impuesto diferido	Importe del ajuste	Efecto impositivo
Amortización acelerada	1.000.000	350.000

Sociedad B:

Ajustes que ocasionan un impuesto anticipado	Importe del ajuste	Efecto impositivo
Exceso de amortización	3.000.000	1.050.000

Atribución e imputación de desgravación por inversiones

Sociedad	Deducciones pendientes	Deducciones año actual	Deducción aplicable	Deducciones no aplicadas
A	0	1.000.000	62.334	937.667
B	2.000.000	2.000.000	2.124.666	1.875.334
	2.000.000	3.000.000	2.187.000	2.813.001

Detalle de la imputación

– Deducciones aplicables por orden de prescripción:

B 2.000.000

– Resto a imputar hasta límite: 187.500

$$A: \frac{1.000.000 \times 187.500}{3.000.000} = 62.334$$

$$B: \frac{2.000.000 \times 187.500}{3.000.000} = 124.666$$

Atribución e imputación del gasto por impuesto

Comentarios:

El menor gasto por el efecto impositivo de la eliminación de dividendos intergrupo lo disfruta la Sociedad A por atribuirle el mismo tratamiento que a la deducción por doble imposición con arreglo al criterio que hemos establecido de atribuir el gasto o el ingreso conforme a los datos del cálculo del gasto individual, cuando sea posible, atribuir o imputar el ingreso por deducciones resultado de aplicar las reglas de la consolidación a cada sociedad según les corresponda en reparto.

Determinación del Gasto Bruto

REAC	23.000.000
Eliminación dividendos	5.000.000
TOTAL.....	28.000.000
Gasto Bruto (28.000.000 x 0,35)	9.800.000

Atribución del Gasto Bruto

REA Sociedad A	16.000.000
REA Sociedad B	12.000.000
	28.000.000

$$\text{Gasto Bruto } A = \frac{16.000.000 \times 9.800.000}{28.000.000} = 5.600.000$$

$$\text{Gasto Bruto } B = \frac{12.000.000 \times 9.800.000}{28.000.000} = 4.200.000$$

Distribución de la liquidación del impuesto

Concepto	Sociedad A	Sociedad B	Total
Gasto Bruto	5.600.000	4.200.000	9.800.000
Ingresos Fiscales			
• Efecto impositivo eliminación dividendos	(1.750.000)	0	(1.750.000)
• Deducción inversiones	(62.334)	(2.124.666)	(2.187.500)
Gasto Neto	3.787.666	2.075.334	5.863.000
Efecto impositivo diferencias temporales			
• Amortización acelerada	(350.000)	–	(350.000)
• Exceso amortización	–	1.050.000	1.050.000
Pagos a cuenta	(1.479.168)	(1.183.332)	(2.662.500)
Deuda	1.958.498	1.942.002	3.900.500

Contabilización*Primer pago a cuenta***SOCIEDAD A**

Por el pago a cuenta consolidado efectuado a Hacienda.

	x		
887.500		<i>HP, retenciones y pagos a cuenta</i>	
	a	<i>Tesorería</i>	887.500
	x		

Por el cobro a la Sociedad *B* de su participación en el pago a cuenta consolidado.

394.444		<i>Tesorería</i>	
	a	<i>Sociedad B, acreedor por retenciones y pagos a cuenta</i>	394.444
	x		

SOCIEDAD B

Por el pago efectuado a la matriz como participación en el pago a cuenta consolidado.

394.444		<i>Sociedad matriz, deudor por retenciones y pago a cuenta</i>	
	a	<i>Tesorería</i>	394.444
	x		

Estos asientos se repetirían para los tres pagos a cuenta.

Hay que tener presente, como ya hemos dicho, que en el supuesto hemos tomado tres pagos idénticos. En una situación real el primero diferiría de los dos restantes por calcularse sobre distinta cuota.

*Contabilización gasto por impuesto al cierre***SOCIEDAD B**

Por la liquidación individual.

_____	x	_____	
4.200.000		<i>Gasto por impuesto sobre beneficio</i>	
1.050.000		<i>Impuesto anticipado</i>	
	a	<i>Ingresos por deducciones y bonificaciones</i>	2.124.666
	a	<i>Sociedad matriz, deudor retenciones y pagos a cuenta</i>	1.183.332
	a	<i>Sociedad matriz, acreedor cuota-parte Impuesto sobre Sociedades consolidado</i>	1.942.002
_____	x	_____	

Por el pago a la matriz de la cuota-parte del Impuesto sobre Sociedades consolidado.

1.942.002		<i>Sociedad matriz, acreedor cuota-parte Impuesto sobre Sociedades consolidado</i>	
	a	<i>Tesorería</i>	1.942.002
_____	x	_____	

SOCIEDAD A

Por la liquidación consolidada.

5.600.000		<i>Gasto por impuesto sobre beneficio</i>	
1.183.332		<i>Sociedad B, acreedor por retenciones y pagos a cuenta</i>	
1.942.002		<i>Sociedad B, acreedor por cuota-parte Impuesto sobre Sociedades consolidado</i>	
	a	<i>Ingreso por eliminación de dividendos</i>	1.750.000

<i>a</i>	<i>Ingresos por deducciones y bonificaciones</i>	62.334
<i>a</i>	<i>Impuesto diferido</i>	350.000
<i>a</i>	<i>HP, retenciones y pagos a cuenta</i>	2.662.500
<i>a</i>	<i>HP, acreedor por Impuesto sobre Sociedades</i>	3.900.500

_____ x _____

Por el cobro a la Sociedad B de su cuota-parte en la liquidación del Impuesto sobre Sociedades consolidado.

1.942.002 Tesorería

<i>a</i>	<i>Sociedad B, acreedor por cuota-parte Impuesto sobre Sociedades consolidado</i>	1.942.002
----------	-----------------------------------------------------------------------------------	-----------

_____ x _____

VIII. TRATAMIENTO DE LAS BASES IMPONIBLES NEGATIVAS

1. Problemática de la compensación de las Bases Imponibles Negativas en el Régimen Especial de Declaración Consolidada.

En el Grupo Fiscal se pueden identificar tres situaciones distintas relacionadas con Bases Imponibles Negativas:

1. La producida por las Bases Imponibles Negativas de sociedades que forman parte del Grupo Fiscal originadas en ejercicios en que dichas sociedades eran integrantes del mismo.
2. La producida por Bases Imponibles Negativas de sociedades que forman parte del Grupo Fiscal originadas en ejercicios anteriores a su integración en el mismo, que se hallen pendientes de compensar.
3. La producida por las Bases Imponibles Negativas consolidadas.

1.1. Bases Imponibles Negativas generadas dentro del grupo en las sociedades de éste.

1.1.1. Régimen jurídico.

Las BIN que se producen en las sociedades del grupo pueden ser compensadas con las bases imponibles positivas de las demás sociedades del mismo en el ejercicio en que se originan.

Esta es una de las ventajas más importantes que ofrece el RDC con relación al régimen general ya que permite diferir el pago del impuesto o incluso un ahorro del mismo.

– *Diferimiento de impuesto.* El pago por Impuesto sobre Sociedades del Grupo Fiscal en el ejercicio en el que se generan las BIN será menor que el que correspondería en el régimen general, igualándose en el ejercicio en el que la sociedad que aportó la BIN al Grupo Fiscal obtiene base imponible positiva suficiente para compensar aquélla, ya que en este instante al compensar la BIN, se reduciría su cuota a pagar en el régimen general en el mismo importe que se aumenta en el RDC, ya que, en éste, la base imponible positiva obtenida por dicha sociedad se integrará con las demás bases imponibles del resto de las sociedades del Grupo Fiscal para formar la base imponible consolidada.

– *Ahorro fiscal.* Por efecto de la institución de la prescripción, el derecho a compensar las Bases Imponibles Negativas se pierde en el régimen general al transcurrir cinco años desde que las mismas se generaron.

En el RDC, al compensarse en el mismo ejercicio en el que se generan, se produce un ahorro fiscal en relación con el régimen general, si la sociedad que generó la BIN no obtiene bases positivas en cinco años.

1.1.2. Problemática contable.

Al referirnos a la contabilización del gasto por impuesto indicamos la forma de contabilizar el efecto impositivo de las Bases Imponibles Negativas en las sociedades que las generaron como un ingreso. En este punto vamos a desarrollar el sistema de reflejo contable de todas las relaciones que se producen entre las sociedades del Grupo Fiscal por la compensación de las BIN.

El ingreso fiscal que contabilizan las sociedades que han generado BIN por el efecto impositivo de las mismas se ha de abonar con cargo en una o varias cuentas que recojan el derecho de crédito frente a la sociedad o a las sociedades que se van a beneficiar del ahorro o diferimiento del impuesto, por la compensación de dichas bases.

Respecto del ahorro o diferimiento, que se concreta en un menor desembolso en el ejercicio en concepto de participación en la cuota consolidada del Impuesto sobre Sociedades, nos planteamos distintas posibilidades en cuanto a su reparto: Se puede acumular en la sociedad matriz, repartirlo entre todas las sociedades del Grupo Fiscal o atribuírselo solamente a una o a algunas de las sociedades del mismo. Consideramos que la postura que procede, por responder a la concepción de Grupo Fiscal que sostenemos, consiste en imputar el ahorro o diferimiento a las sociedades que generaron las BIN.

Si el efecto impositivo de la compensación de las Bases Imponibles Negativas (menor pago de impuesto) no se abona a las sociedades que generaron aquéllas, respecto del derecho de crédito que surge en su favor, nos planteamos a continuación la cuestión de su liquidación.

Desde el punto de vista jurídico, se trata de un derecho de crédito de una sociedad sobre otra, sin vencimiento establecido y que fácticamente no cuenta con ningún mecanismo que permita su exigibilidad ya que sociedad deudora y acreedora se encuentran sujetas a unidad de dirección.

Desde el punto de vista contable es un activo de la compañía cuya posibilidad de realización está indeterminada. No obstante, no se le debería dar de baja reconociéndose una pérdida por su importe y la correspondiente ganancia en la sociedad deudora por no responder a la realidad económica y por las perspectivas de futuro. Piénsese que las acciones de la sociedad que tiene registrado el crédito se podrían vender a un tercero ajeno al grupo que sí podría exigir el pago del mismo.

Este tipo de cuentas podrán tener una dimensión especial desde la perspectiva económica del grupo pero desde luego adquieren todo el sentido jurídico-patrimonial que la contabilidad de sociedades trata de reflejar, al dejar de existir la dependencia del grupo, al salir la sociedad del grupo.

La decisión sobre la liquidación de la deuda mientras las sociedades acreedoras pertenecen al grupo parece ser que no se encuentra muy limitada ni por normas jurídicas ni por principios y normas contables. No obstante, consideramos que si no se liquida la deuda con estas sociedades deben reconocerse en todo caso intereses de demora, pues de lo contrario se estaría produciendo una pérdida del valor de sus activos.

1.1.3. Sistema de contabilización.

Cuentas

- Sociedad A, B, C ... acreedor por compensación de Base Imponible Negativa.

Movimiento: En la sociedad matriz o en cualquier otra sociedad que aproveche el beneficio del menor pago que supone la compensación de la BIN de otra sociedad.

Se abona al contabilizar el gasto por impuesto.

Se carga cuando se liquide la deuda con la sociedad que aportó la BIN contra cuentas de *tesorería*.

- Sociedad matriz deudor por Bases Imponibles Negativas compensadas.

Movimiento: En la sociedad que aporta la BIN por el derecho de crédito que surge sobre ésta al transferirle el beneficio de la compensación del efecto de la compensación de la BIN.

Ejemplo

El Grupo GAMMA está formado por tres sociedades (A, B y C).

A es la sociedad matriz y participa en el capital de las otras dos al 100%

Resultados económicos

A	4.000.000
B	1.000.000
C	(2.000.000)

No procede practicar ajustes ni eliminaciones. No ha habido retenciones ni pagos a cuenta.

No se han realizado inversiones que den lugar a deducción, ni existen deducciones pendientes de ejercicios anteriores.

El beneficio de la compensación de las BIN lo aprovecha la matriz.

Liquidación y cálculo del gasto por impuesto*Sociedad A*

Resultado Económico	4.000.000
Base Imponible	4.000.000
Cuota	1.400.000
Gasto	1.400.000

Sociedad B

Resultado Económico	1.000.000
Base Imponible	1.000.000
Cuota	350.000
Gasto	350.000

Sociedad C

Resultado Económico	(2.000.000)
Base Imponible Negativa	(2.000.000)
Gasto	(700.000)

Grupo Fiscal Consolidado

Base consol.	3.000.000	Res. Econ. Consol.	3.000.000
		Res. Econ. Agregado Ajustado Consolidado	5.000.000
		Gasto Bruto por Imp.	1.750.000
		Ingresos Fiscales	(700.000)
Cuota Líquida	1.050.000	Gasto Neto	1.050.000

Contabilización**SOCIEDAD A**

_____ x _____	
1.400.000	<i>Gasto por impuesto sobre beneficio</i>
350.000	<i>Sociedad B, deudor por cuota- parte Impuesto sobre Sociedades consolidado</i>
	<i>a Sociedad C, acreedor por compensación de BIN</i> 700.000
	<i>a HP, acreedor por Impuesto sobre Sociedades</i> 1.050.000
_____ x _____	

SOCIEDAD B

350.000	<i>Gasto por impuesto sobre beneficio</i>
	<i>a Sociedad matriz, acreedor por cuota parte Impuesto sobre Sociedades consolidado</i> 350.000
_____ x _____	

SOCIEDAD C

700.000	<i>Sociedad matriz, deudor por compensación BIN</i>
	<i>a Gasto por impuesto sobre beneficio</i> 700.000
_____ x _____	

1.2. Bases Imponibles Negativas generadas por las sociedades con anterioridad a su pertenencia al grupo.

1.2.1. Régimen jurídico y contable.

Estas BIN no pueden ser compensadas en la declaración-liquidación consolidada. Sólo pueden compensarlas las sociedades que las generaron, con sus Bases Imponibles Positivas de los cinco años siguientes a su generación.

Esta circunstancia supone producir los siguientes efectos:

- Que en tanto no se compensen no rebajan la cuota a pagar.
- Que, no obstante, puede ser registrado en la contabilidad de las sociedades que las han generado y desde el momento de su generación el efecto impositivo de las mismas, reduciendo de este modo el gasto por impuesto de la sociedad en el ejercicio.

Para que pueda contabilizarse el efecto impositivo de estas BIN cuando la realización futura de los créditos que esta contabilización genera esté razonablemente asegurada conforme establece el PGC.

- Que el crédito fiscal que surge por el derecho a la compensación de estas BIN sólo puede ser contabilizado por las sociedades que lo han generado.
- Que la reducción en la deuda tributaria como consecuencia de la compensación de estas BIN sólo la aprovecharán estas sociedades.

1.2.2. Contabilización.

Con arreglo a lo establecido en el Plan General Contable.

1.3. Bases Imponibles Negativas Consolidadas.

La BIN del Grupo Fiscal se produce cuando la suma algebraica de las BIN de las sociedades del grupo resulta negativa.

El régimen de la compensación de estas Bases Negativas consiste en que las mismas podrán eliminarse si se obtienen Bases Positivas consolidadas dentro de los cinco ejercicios siguientes.

Entendemos aplicable la norma del PGC que establece que para la contabilización del efecto impositivo de las BIN es necesario tener una razonable seguridad respecto de la realización futura de los créditos que esta contabilización genera.

IX. TRATAMIENTO DE LA ELIMINACION DE RESULTADOS

1. Régimen jurídico.

La eliminación de resultados intragrupo es una de las fases de la consolidación. Su finalidad es eliminar aquellos resultados contabilizados en las cuentas de *Pérdidas y Ganancias* de las sociedades que forman el grupo que proceden de transacciones realizadas entre éstas.

Su razón de ser no es otra que la de ofrecer la imagen contable del grupo como una unidad económica.

Desde la perspectiva de la consolidación fiscal, la finalidad perseguida es tributar por el resultado de dicha unidad económica y no por el que correspondería a cada una de las sociedades individualmente consideradas.

En el supuesto de tributación individual el método para evitar la doble tributación de los resultados intergrupo por el reparto de dividendos (el dividendo es un resultado financiero de la sociedad que lo recibe pero que ya ha tributado como resultado de la actividad de la que lo reparte) es la deducción por doble imposición de dividendos, que en el caso de participación superior al 25% en el capital de la sociedad pagadora elimina por completo el efecto de la doble imposición.

En la consolidación fiscal se consigue el mismo resultado a través de la eliminación de los dividendos intragrupo para la obtención de la base imponible consolidada.

El resto de las eliminaciones de resultados (por operaciones comerciales y financieras entre sociedades del grupo) no tiene por finalidad evitar una doble tributación, sino hacer tributar exclusivamente por los resultados que obtiene el grupo como unidad, no considerando por tanto como tales, aquellos que, atendiendo a la consideración de la diferente personalidad jurídica de cada una de las sociedades y al imperativo de las normas y principios de la contabilidad, se producen y son registrados en los estados financieros de las distintas sociedades del grupo por las operaciones llevadas a cabo entre éstas.

En el régimen general o de tributación individual no se eliminan estos resultados ya que en el mismo la capacidad contributiva gravada es la de cada sociedad sin tener en consideración su situación en una estructura económica más amplia.

La tributación en RDC respecto del resultado de estas operaciones es ventajosa en relación con el régimen general, ya que supone distanciar en el tiempo el devengo del Impuesto sobre Sociedades hasta el momento en que el resultado se produzca en el grupo.

La regulación de las eliminaciones por operaciones intergrupo en el RDC figuran en los siguientes preceptos:

– En el artículo 5 del Real Decreto-Ley 15/1977, que remite a regulación reglamentaria posterior.

– En el artículo 13 del Real Decreto 1414/1977. En el mismo se señala que las eliminaciones por operaciones intergrupo serán las que procedan de:

- Compras y ventas entre sociedades consolidables del grupo.
- Dividendos entre sociedades consolidables del grupo.
- Otros ingresos y gastos por operaciones y transacciones entre sociedades consolidables del grupo.

– En la Orden de 13 de marzo de 1979 por la que se dictan normas para la determinación de la base imponible consolidada de los grupos de sociedades.

En esta norma se establecen criterios para la práctica de las eliminaciones referidas a las siguientes operaciones intragrupo:

- Compraventa de existencias
- Transacciones con bienes del activo inmovilizado no depreciable.
- Transacciones con bienes del activo inmovilizado depreciable.
- Dividendos.
- Operaciones con obligaciones y bonos.

Las reglas especiales sobre la materia son las siguientes:

- El resultado de las operaciones de compraventa de existencias entre empresas del grupo se considerará realizado y no será objeto de eliminación cuando las mismas se incorporen al proceso industrial de la sociedad compradora o se hayan enajenado a terceros.

- El resultado por transacciones de activos inmovilizados se produce en el grupo cuando dichos activos son enajenados a terceros ajenos al grupo o bien cuando son amortizados por la sociedad compradora en el supuesto de activos amortizables.
- Los dividendos que se eliminan son los que proceden de resultados correspondientes a ejercicios en los que la sociedad que los reparte está integrada en el Grupo Fiscal.
- En el supuesto de que alguna sociedad que intervino en transacciones del grupo, cuyo resultado esté pendiente de integrar en el resultado de éste, deje de pertenecer al mismo la integración se producirá en el ejercicio en el que tenga lugar la separación.
- En las operaciones de compraventa que se realicen entre las sociedades del Grupo Fiscal el precio de venta de cualquier activo no deberá exceder del precio de mercado.

2. Problemática contable.

Se ha señalado por diversos autores que las eliminaciones de resultados distinta de la de dividendos suponen un diferimiento en el pago del impuesto (8).

Entendemos oportuno hacer una reflexión sobre esta cuestión.

En las sociedades que tributan por el régimen general del Impuesto sobre Sociedades se practican ajustes a la hora de liquidar este tributo, consistentes en adicionar o restar al resultado mercantil aquellos conceptos de ingreso o gasto que la norma fiscal no considera computables o deducibles en el ejercicio. Cuando la discrepancia entre la norma fiscal y la norma mercantil o el criterio contable de aplicación se reduce a una mera diferencia respecto del momento en el que, según uno u otro ámbito, debe computarse la partida ajustada, la sociedad reconocerá contablemente que la mayor o menor deuda frente a Hacienda se compensa con un activo o un pasivo registrado como impuesto anticipado o impuesto diferido que, en su día, cuando resulte computable o deducible, se compensará. Pero el gasto por impuesto sobre el beneficio será el que corresponde con arreglo a los criterios de imputación temporal contables.

En las sociedades que tributan en RDC sucede que, por causa de las eliminaciones de resultados por operaciones intragrupo, el cómputo del resultado en las sociedades del grupo a efectos contables y la consideración del mismo como tributable se producen en ejercicios distintos.

(8) Sanz Gadea, Eduardo. «La Tributación del beneficio consolidado». *Partida Doble* n.º 14, julio, 1991.

Alvarez Melcón, Sixto. «Contabilidad y Fiscalidad de los Grupos de Sociedades». *Ponencia en el VI Congreso de la Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas (AECA)*, pág. 1.087.

López García, Gabriel. «La Contabilidad del Impuesto sobre Sociedades en los Grupos de Sociedades». *Comunicación VI Congreso de AECA*, pág. 461.

Existe una diferencia de concepto entre las diferencias temporales que se producen en las sociedades que tributan individualmente y las que se producen como consecuencia de las eliminaciones de resultados en el RDC: Mientras que aquéllas se deben a un distinto criterio de imputación temporal, que el transcurso del tiempo neutraliza, éstas son causadas por el reconocimiento de una unidad económica constituida por el Grupo Fiscal, y sólo se neutralizarán (aunque no siempre es así, como sucede con los elementos de inmovilizado) cuando la operación cuyo resultado se eliminó se produzca fuera del perímetro del Grupo Fiscal. Esto quiere decir que en algunos supuestos la neutralización no va a depender del paso del tiempo, sino de la voluntad de la dirección del grupo. Piénsese, por ejemplo, en un solar (inmovilizado no depreciable) que se enajena con resultado positivo de una sociedad del grupo a otra. El ajuste del impuesto diferido reconocido (si se reconoce) puede no llegarse a producir si dicho solar no se enajena fuera del Grupo Fiscal.

Desde la perspectiva jurídico fiscal esto puede expresarse de otro modo: Mientras que en el régimen general una operación contabilizada tendrá, antes o después, consecuencias fiscales como mayor o menor gasto deducible o mayor o menor ingreso computable, en el RDC una operación contabilizada en una sociedad del Grupo Fiscal puede en el límite no llegar a producir consecuencias fiscales. Esta reflexión nos lleva a plantearnos las siguientes cuestiones: ¿Debe reconocerse como gasto por impuesto sobre el beneficio el efecto impositivo sobre un resultado eliminado que puede no llegar a tributar nunca? ¿Debe, en el supuesto de eliminaciones por resultados intergrupo, contabilizarse en las sociedades en que se producen las eliminaciones un gasto por impuesto (para el caso de resultado eliminado positivo) o un ingreso por impuesto (para el caso de resultado eliminado negativo) reconociendo como contrapartida un impuesto diferido o un impuesto anticipado, respectivamente?

Existe una alternativa contable al reconocimiento de los impuestos diferidos o anticipados. Esta alternativa consiste en considerar el efecto impositivo de los resultados positivos eliminados como un ingreso fiscal, cuya contabilización tiene su contrapartida en la disminución que en la cuenta de *Hacienda Pública, acreedor* (o sociedad matriz acreedora ...) produce la eliminación practicada, y como mayor gasto por impuesto sobre el beneficio cuando el resultado eliminado es negativo. En el ejercicio en que la operación se produzca fuera del grupo se reconocerá el efecto opuesto.

Expuesto lo anterior, nos preguntamos: ¿Cuál de los dos criterios contables responde más adecuadamente tanto a principios contables de general aceptación como a la realidad jurídica de las operaciones que se contabilizan?

Desde un punto de vista jurídico creemos que la circunstancia que justifica el reconocimiento contable del gasto por impuesto sobre el beneficio es que el impuesto sea o vaya a ser exigible por haberse realizado una operación que constituye hecho imponible del impuesto. El hecho imponible en el Impuesto sobre Sociedades lo constituye la obtención de renta. El hecho imponible lo realiza el sujeto pasivo. Según el criterio que venimos manteniendo, los sujetos

pasivos en el RDC son cada una de las sociedades que componen el grupo y la renta gravable es la obtenida por éstos individualmente. Sucede, no obstante, que por el proceso de consolidación no toda será sometida a tributación en el ejercicio en que se produjo, sino que se producirá un diferimiento de la exigibilidad del tributo hasta un momento posterior, que será, en el supuesto de existencias, cuando salgan al exterior o se incorporen al proceso productivo; en el caso de inmovilizaciones depreciables, cuando se enajenen al exterior del Grupo Fiscal o a medida que se amorticen en la sociedad del Grupo Fiscal adquirente. En éstos la exigibilidad del impuesto se produce con el transcurso del tiempo. El supuesto más controvertido puede ser el de inmovilizados no depreciables que hemos citado, pero un supuesto similar lo constituyen, en el caso de sociedades que tributan individualmente, las diferencias temporales de larga duración, respecto de las cuales existe la posibilidad (y la obligación en algunos casos) de tratarlas como diferencias permanentes.

Desde el punto de vista contable, el principio de correlación de ingresos y gastos supone registrar en el mismo ejercicio los gastos que están vinculados a la obtención de ingresos de dicho ejercicio. Cuando en las sociedades del Grupo Fiscal se registran resultados intragrupo, que luego son eliminados en el proceso de consolidación fiscal, el gasto por impuesto de dichos resultados debe figurar contabilizado, con arreglo al principio citado, en dicho ejercicio.

Por lo expuesto consideramos que el criterio más correcto es contabilizar el efecto impositivo de los resultados eliminados como gasto o ingreso por impuesto sobre el beneficio con abono o cargo en impuesto sobre beneficio diferido o anticipado, respectivamente.

No obstante, en algunos supuestos la alternativa contable comentada más arriba puede suponer reflejar más adecuadamente la realidad contabilizada. Nos referimos al caso de inmovilizados no depreciables o casos como el de resultados eliminados por operaciones de prestación de servicios entre sociedades, en los que (especialmente este último) la exigibilidad del impuesto no se va a llegar a producir nunca y no resulta por tanto lógico registrar un gasto por impuesto que no existirá.

X. TRATAMIENTO DE LAS DEDUCCIONES Y BONIFICACIONES

1. Régimen jurídico.

La aplicación de las deducciones y bonificaciones en el RDC se hace siguiendo la doctrina de la Dirección General de Tributos, ya que las normas que regulan este régimen son anteriores al establecimiento por Ley 61/1978 del sistema de deducciones y bonificaciones sobre la cuota, y ha sido la doctrina administrativa la que ha intentado clarificar la situación, subsistiendo, no obstante, algunas lagunas.

Las reglas básicas son las siguientes:

– Deducción por doble imposición intersocietaria.

Se practica la deducción por los dividendos percibidos de las sociedades de fuera del Grupo Fiscal. Consiste en el 50% o el 100% (en función de que la participación en la sociedad que reparte el dividendo sea inferior o superior al 25%) de la porción de cuota íntegra que correspondería por estos dividendos en la sociedad perceptora.

– Deducción por doble imposición internacional.

Los dividendos a los que se les aplica esta deducción siempre provendrán de sociedades de fuera del grupo ya que no se admiten sociedades extranjeras en el RDC.

– Bonificaciones.

Son las que establece la normativa del Impuesto sobre Sociedades.

– Deducción por inversiones.

La casuística es muy grande y no vamos a entrar en ella.

Las reglas generales de aplicación en el RDC son las siguientes:

- Cada sociedad calcula la deducción por inversiones en función de las inversiones que haya realizado aplicando el porcentaje de la desgravación sobre la base constituida por el importe de la inversión.
- La deducción se aplicará en la declaración-liquidación consolidada.
- La cuota base límite y el coeficiente límite que se tomarán para el cálculo de la deducción aplicable en el Grupo Fiscal serán los que correspondan al Grupo Fiscal. No se aplicarán por lo tanto los límites individuales.
- Las deducciones no practicadas por aplicación del límite se conservan para su aplicación por el Grupo Fiscal en los cinco ejercicios siguientes.
- Las deducciones pendientes de aplicar de sociedades del Grupo Fiscal anteriores a su integración en el mismo las aprovecha éste.
- No está resuelto por la DGT ni por la Jurisprudencia qué sucede con las deducciones de sociedades que se dan de baja en el Grupo Fiscal.
- No existen normas que regulen el orden de aplicación de las deducciones pendientes de años anteriores.

– Deducciones por creación de empleo.

La deducción por creación de empleo se aplica si ha existido un incremento de plantilla a nivel de todo el grupo formado por sociedades respecto de las cuales se tenga una vinculación superior al 25%.

La deducción se aplica por cada puesto de trabajo a tiempo indefinido y a jornada completa en que se haya incrementado la plantilla de cada sociedad de un ejercicio a otro del grupo siempre y cuando se haya producido además un incremento del total de la plantilla.

La deducción consiste en 500.000 pesetas por cada nuevo puesto de trabajo, y 700.00 pesetas, si se trata de trabajadores minusválidos (9).

La deducción no tiene otro límite que el que representa la parte de cuota íntegra que reste después de haber aplicado otras deducciones y bonificaciones previas.

2. Procedimiento de gestión.

Proponemos como procedimiento el siguiente:

– Las sociedades del Grupo Fiscal calcularán y practicarán las deducciones por doble imposición, las bonificaciones y la desgravación por inversiones que les correspondan con arreglo al régimen general del Impuesto sobre Sociedades en sus declaraciones individuales.

– La desgravación por creación de empleo sólo la aplicarán si se ha creado empleo a nivel de grupo de sociedades participadas en más del 25%, a cuyo efecto remitirán antes del cierre información sobre la creación de empleo a nivel individual a la matriz, y ésta les remitirá comunicación posterior, una vez tenga la información de todo el grupo, expresiva de si se creó o no empleo a nivel de Grupo Económico a efectos de que apliquen esta deducción en sus declaraciones.

– Recibida información sobre la deducción por inversiones, la sociedad matriz, procederá dentro del proceso de liquidación consolidada al cálculo del límite de deducción.

– Se imputarán a este límite las deducciones que estén más próximas a la prescripción y después de éstas se hará una imputación proporcional al volumen de las deducciones pendientes de aplicar de cada año en cada sociedad, en relación con el volumen total pendiente de ese año en el total de las sociedades.

(9) El Real Decreto-Ley 1/1992, de 3 de abril, de Medidas Urgentes sobre Fomento del Empleo y Protección por Desempleo ha suprimido esta deducción.

– El resultado de este cálculo determinará la deducción que individualmente se imputa a cada sociedad. El criterio de imputación expuesto es el que proponemos. Se puede optar por otro, ya que no existe norma que regule este reparto.

– La deducción imputada se contabilizará en cada sociedad como un ingreso o como ingreso a distribuir en varios ejercicios.

– En el caso de que alguna de las sociedades a las que se les imputen las deducciones no haya incurrido en gasto por impuesto sobre el beneficio (por ejemplo, por tener BIN) y no pueda, por tanto, aplicarse la deducción imputada, proponemos que la transfiera a otra sociedad para que sea aprovechada por ésta, reconociéndosele a esta última un derecho de crédito por el importe de dicha deducción, que se podrá liquidar con pago en efectivo, u otro método.

3. Contabilización.

Cuentas

- Ingresos por deducciones y bonificaciones.

Movimiento: En cada una de las sociedades del grupo a las que se les atribuye o imputa una deducción o bonificación.

Se abona en el momento de contabilizar el gasto por impuesto al cierre del ejercicio, con cargo entre otras cuentas en la 630.

- Sociedad A, B, C acreedor por deducciones transferidas.

Movimiento: En la sociedad que aprovecha la deducción, por la deuda con la sociedad que se la transfiere.

Se abona al contabilizar el gasto por impuesto.

Se carga con abono en *tesorería* al pagar a la sociedad transmitente de la deducción.

- Ingreso por deducciones transferidas a la Sociedad A, B, C ...

Movimiento: En la sociedad que transfiere la deducción, por el importe de ésta.

Se abona con cargo a Sociedad A, B, C, deudor por deducciones transferidas al transferirse ésta.

- Sociedad A, B, C, deudor por deducciones transferidas.

Movimiento: En la sociedad que transfiere la deducción, para recoger el derecho sobre aquella a la cual se le transfiere.

Se carga con abono en ingreso por deducciones transferidas.

Se abona con cargo en tesorería.

Ejemplo

El Grupo Fiscal Beta está formado por tres Sociedades A, B y C.

En el presente ejercicio no han realizado inversiones, pero tienen pendientes de aplicar las deducciones que figuran en el siguiente cuadro.

DEDUCCIONES PENDIENTES DE APLICAR

Sociedad	1978	1988	1989	1990
A	0	100.000	200.000	100.000
B	200.000	150.000	200.000	100.000
C	62.500	0	50.000	0
TOTAL	262.500	250.000	450.000	200.000

Los *resultados mercantiles* de las sociedades del Grupo Fiscal han sido los siguientes:

A	4.000.000
B	1.000.000
C	(1.000.000)
Resultado Económico Consolidado	<u>4.000.000</u>

No se han practicado ajustes ni eliminaciones.

Resultado Agregado Ajustado Consolidado	5.000.000
Gasto Bruto por Impuesto (5.000.000 x 0,35)	1.750.000
Ingresos Fiscales (1.000.000 x 0,35)	350.000
Gasto Neto por Impuesto (1.750.000 – 350.000)	1.400.000

La atribución del gasto por impuesto es la siguiente:

Gasto Bruto:

$$A: \frac{1.750.000 \times 4.000.000}{5.000.000} = \underline{\underline{1.400.000}}$$

$$B: \frac{1.750.000 \times 1.000.000}{5.000.000} = \underline{\underline{350.000}}$$

Ingreso Fiscal:

$$C: 1.000.000 \times 0,35 = \underline{\underline{350.000}}$$

Cálculo del límite consolidado de deducciones

Base Imponible Consolidada	4.000.000
Tipo	35%
Cuota Integra	1.400.000
Porcentaje límite	25%
Límite	350.000

Atribución deducciones pendientes

- Primero se aplican las que están más próximas a la prescripción:

1987	
<i>A</i>	0
<i>B</i>	200.000
<i>C</i>	62.500
TOTAL.....	262.500

- El resto, procedentes de 1988, lo imputamos proporcionalmente a la deducción pendiente en cada sociedad en relación al total de las deducciones pendientes del año:

Deducción a imputar:

$$350.000 - 262.500 = 87.500$$

$$A: \frac{87.500 \times 100.000}{250.000} = 35.000$$

$$B: \frac{87.500 \times 150.000}{250.000} = 52.500$$

$$C: \frac{87.500 \times 0}{250.000} = 0$$

Cada sociedad contabilizará como ingreso las deducciones atribuidas e imputadas. La Sociedad *C* no puede registrar la deducción que le corresponde. Esta deducción será aprovechada por otra sociedad. Adoptamos la decisión de que sea la Sociedad *A*. Se registrará la deuda y el derecho de crédito en cada una de las sociedades y *A* liquidará la deducción utilizada mediante desembolso de efectivo a la Sociedad *C*.

Contabilización**SOCIEDAD A**

Por la contabilización del gasto por impuesto.

	_____ x _____	
1.400.000	Gasto por impuesto sobre beneficio	
97.600	Sociedad B, deudor por cuota-parte Impuesto sobre Sociedades consolidada	
	a Sociedad C, acreedor por deducciones transferidas	62.500
	a Sociedad C, acreedor por compensación BIN año 1991	350.000
	a Ingreso por deducciones y bonificaciones	35.000
	a HP, acreedor por Impuesto sobre Sociedades	1.050.000
	_____ x _____	

Por la liquidación con la Sociedad C mediante pago por la deducción recibida.

	_____ x _____	
62.500	Sociedad C, acreedor por deducciones transferidas	
	a Tesorería	62.500
	_____ x _____	

SOCIEDAD C

Por la transferencia de la deducción a la Sociedad A

	_____ x _____	
62.500	Sociedad A, deudor por deducciones transferidas	
	a Ingreso por deducciones transferidas a la Sociedad A	62.500
	_____ x _____	

Por la contabilización del gasto por impuesto (ingreso fiscal)

_____	x	_____	
350.000		<i>Sociedad A, deudor por compensación BIN año 1991</i>	
	a	<i>Gasto por impuesto sobre beneficios</i>	350.000
_____	x	_____	

Por el pago de A por los ingresos fiscales de consolidación.

412.500		<i>Tesorería</i>	
	a	<i>Sociedad A, deudor por deducciones transferidas</i>	62.500
	a	<i>Sociedad A, deudor por compensación BIN año 1991</i>	350.000
_____	x	_____	

SOCIEDAD B

Por la contabilización del gasto por impuesto.

350.000		<i>Impuesto sobre beneficio</i>	
	a	<i>Ingreso por deducciones y bonificaciones</i>	252.500
	a	<i>Sociedad matriz, acreedor por cuota parte Impuesto sobre Sociedades consolidado</i>	97.500
_____	x	_____	

XI. CIERRE FISCAL Y LIQUIDACION ANUAL

Para finalizar el presente estudio vamos a describir el procedimiento de cierre fiscal y liquidación anual y su contabilización.

1. Procedimiento.

Denominamos Cierre Fiscal al proceso paralelo al cierre contable, dirigido a obtener el resultado fiscal o base imponible del Impuesto sobre Sociedades.

Al considerarse el impuesto sobre el beneficio como un gasto más del ejercicio que ha de figurar en la cuenta de *Pérdidas y Ganancias*, el proceso de cierre fiscal debe producirse simultáneamente al proceso de cierre contable para reflejar este dato en la contabilidad de la sociedad.

La obtención del resultado fiscal va a permitir el cálculo del gasto por impuesto. También va a permitir la obtención de los datos necesarios para el reflejo en la Memoria de la Situación Fiscal.

En el RDC el gasto por Impuesto sobre Sociedades de cada sociedad del grupo se obtiene a través del proceso de atribución e imputación del gasto por impuesto consolidado que hemos descrito a lo largo de este estudio. Esta circunstancia obliga a anticipar suficientemente el cierre contable y fiscal en las sociedades del grupo para que se pueda realizar por la matriz el cálculo del gasto por impuesto consolidado y el proceso de atribución e imputación del mismo a aquéllas.

En orden cronológico los pasos de este proceso son los siguientes:

- Cálculo en las sociedades del grupo del resultado antes de impuestos.
- Cálculo en las sociedades del grupo del resultado fiscal, distinguiendo los ajustes extracontables en diferencias permanentes y diferencias temporales.

Además, las sociedades deben preparar la información sobre las deducciones y bonificaciones aplicables y retenciones soportadas.

- Cálculo en la matriz del resultado económico consolidado del Grupo Fiscal.
- Cálculo en la matriz del resultado fiscal consolidado (base imponible consolidada.)
- Atribución e imputación del gasto fiscal por la matriz a las sociedades del Grupo Fiscal.
- Contabilización del gasto fiscal atribuido e imputado en las sociedades del grupo obteniendo el resultado después de impuestos. Puede decirse que constituye el último asiento de la contabilidad del ejercicio.
- Realización del punto de la Memoria relativo a la situación fiscal.

El proceso de Liquidación es aquel que va dirigido a la realización de la declaración-liquidación del Impuesto sobre Sociedades y al pago de la deuda tributaria o a la solicitud de la devolución que de la misma resulte.

El plazo para presentar la declaración consolidada termina el 30 de junio. Antes de esta fecha han de realizarse, siguiendo el orden que indicamos, las siguientes acciones:

- Elaboración de las declaraciones individuales por las sociedades del Grupo Fiscal.
- Presentación en la Delegación o Administración de Hacienda correspondiente a cada una de ellas.
- Envío a la matriz de fotocopia de las declaraciones individuales presentadas en Hacienda.
- Envío a la matriz de certificados originales de las retenciones practicadas a cada una de las sociedades.
- Elaboración por la matriz de la declaración consolidada.
- Presentación por la matriz de esta declaración y pago o solicitud de devolución, acompañando las fotocopias de las declaraciones individuales y originales de los certificados de retención. Presentación, si procede, de copias de esta documentación en las Haciendas Forales.

Respecto del procedimiento de Liquidación no vamos a hacer más precisiones. Respecto del procedimiento de Cierre Fiscal, hacemos a continuación un desarrollo más detallado.

2. Procedimiento de Cierre Fiscal. Fases.

a) En las sociedades del grupo.

Las operaciones que deben llevar a cabo las sociedades del grupo son las siguientes:

- Cálculo del resultado económico antes de impuestos. Ha de realizarse con tiempo suficiente para poder realizar el cálculo del impuesto.
- Información sobre retenciones: Las sociedades del grupo deben conciliar la información contable sobre las retenciones soportadas durante el ejercicio.
- Cálculo de la creación de empleo: El incremento de la plantilla que se tiene en cuenta para la aplicación de la deducción por creación de empleo es el que se pueda producir a nivel del Grupo Económico. Cada sociedad debe calcular la variación de su plantilla con arreglo a las normas del Impuesto sobre Sociedades y remitirlo a la matriz con antelación suficiente para que en ésta se efectúe el cálculo total. La matriz cuando tiene el cálculo total lo comunica a las sociedades del Grupo Económico para que actúen en consecuencia.
- Cálculo del resultado fiscal. Para ello hay que identificar todos los ajustes extracontables.

- Cálculo del gasto por impuesto y de los impuestos anticipados y diferidos consecuencia de los ajustes extracontables que constituyen una diferencia temporal.

Sería conveniente que en la elaboración de los estados financieros mensuales o trimestrales de las sociedades del grupo se incorporase el cálculo del gasto por impuesto conforme a lo establecido en el PGC. Esta actuación permitiría agilizar el cierre, pues a esta fecha estarían identificados los ajustes y contabilizados sus efectos.

- Determinación de las operaciones intragrupo en cada sociedad. Esta información ha de ser remitida a la matriz simultáneamente a las demás que se han señalado.

b) En la matriz.

Las operaciones que debe llevar a cabo la matriz son las siguientes:

- Cálculo de la variación de empleo en el Grupo Económico y comunicación a las sociedades de dicho grupo.
- Consolidación de los estados financieros de las sociedades del Grupo Fiscal para la obtención del resultado económico consolidado.
- Cálculo del gasto por impuesto consolidado.
- Atribución e imputación a las sociedades del Grupo Fiscal del gasto por impuesto consolidado. La matriz remitirá a las sociedades del grupo detalle de los asientos contables a realizar por las mismas y de la situación fiscal a reflejar en la Memoria.

3. Contabilización.

A lo largo de este estudio hemos ido describiendo cómo contabilizar las relaciones derivadas de la aplicación del RDC en las sociedades del Grupo Fiscal.

A continuación describimos el asiento de contabilización del gasto por impuesto íntegramente.

a) Contabilización en la matriz.

Cargos

- Gasto por impuesto sobre el beneficio: Recoge el gasto por impuesto atribuible a la matriz.
- Impuestos anticipados: Recoge el importe del efecto impositivo de las diferencias temporales que implican una anticipación de impuestos.

- Sociedad *A, B, C* ... deudor por deducciones transferidas: Derecho de crédito sobre las sociedades a las que se les ha transferido deducciones correspondientes a la matriz que no ha podido aplicar.
- Sociedad *A, B, C* ... deudor por cuota-parte del Impuesto sobre Sociedades consolidado: Derecho de crédito sobre las sociedades del grupo por la parte que le corresponde a cada una de ellas en la cuota a pagar del impuesto consolidado.
- Hacienda Pública, impuesto sobre beneficios a devolver: Derecho de crédito sobre la Hacienda Pública por el importe a devolver que ha resultado de la declaración.
- Sociedad *A, B, C* ... acreedor por retenciones y pagos a cuenta: Por la compensación en la declaración consolidada de las retenciones y pagos a cuenta de todas las sociedades del grupo.

Abonos

- Ingreso por deducciones y bonificaciones: Importe de las deducciones y bonificaciones correspondientes a la matriz.
- Ingreso por eliminaciones de dividendos: Importe del efecto impositivo de los dividendos eliminados en la matriz.

Las dos cuentas anteriormente descritas podrían ser subcuentas de impuesto sobre beneficios o simplemente no utilizar aquéllas y usar ésta.

- Impuestos diferidos: Recoge el importe del efecto impositivo de las diferencias temporales que implican un diferimiento de impuestos.
- Sociedad *A, B, C* ... acreedor por BIN compensadas: Deuda con las sociedades que generaron BIN por el beneficio en la matriz de la menor deuda con Hacienda originado por su compensación.
- Sociedad *A, B, C* ... acreedor por eliminación de resultados intergrupo: Deuda con las sociedades que dieron resultados, eliminados en el proceso de consolidación que no pudieron aprovechar, habiéndolo hecho la matriz.
- Sociedades *A, B, C* ... acreedor por deducciones transferidas: Deuda con sociedades del grupo por las deducciones transferidas a ésta por aquéllas.
- Sociedad *A, B, C* ... acreedor por Impuesto sobre Sociedades a devolver: Deuda con sociedades del grupo por la parte que a cada una le corresponda en el impuesto a devolver por Hacienda.
- Hacienda Pública, Retenciones y pagos a cuenta: Por la compensación de las retenciones y pagos a cuenta de todas las sociedades del grupo que se realiza al calcular la deuda o el derecho a la devolución con Hacienda.

- Hacienda Pública, acreedor por Impuesto sobre Sociedades: Deuda con Hacienda por el resultado de la liquidación.

b) Demás sociedades del grupo.

Cargos

- Impuestos anticipados: Recoge el importe del efecto impositivo de las diferencias temporales que implican una anticipación de impuestos.
- Sociedad matriz, impuesto sobre beneficios a devolver: Derecho de crédito sobre la matriz por el importe a devolver por Impuesto sobre Sociedades que ha resultado en la declaración consolidada imputable a la sociedad dependiente.
- Sociedad A, B, C ... deudor por BIN compensadas: Derecho de crédito sobre la sociedad que aprovechó el ahorro de la compensación de la Base Imponible Negativa generada por la sociedad.
- Sociedad A, B, C ... deudor por deducciones transferidas: Derecho de crédito sobre la sociedad que aprovechó la deducción que no pudo ser aplicada por la sociedad.
- Sociedad A, B, C ... deudor por resultados eliminados: Derecho de crédito sobre la sociedad que aprovechó el ahorro por el efecto impositivo de la eliminación de resultados que no pudo ser aprovechado por la sociedad.

Abonos

- Sociedad matriz, deudor por retenciones y pagos a cuenta: Derecho de crédito sobre la matriz que se compensa al contabilizar el gasto por impuesto.
- Sociedad matriz, acreedor por cuota-parte Impuesto sobre Sociedades Consolidado: Deuda con la matriz por la parte que le corresponde a la sociedad en la cuota a pagar del impuesto consolidado.
- Ingresos por deducción y bonificación: Importe de las deducciones y bonificaciones correspondientes a la sociedad que han sido aplicadas.
- Ingreso por eliminación de dividendos: Ingreso por el efecto impositivo de los dividendos recibidos de otra sociedad del Grupo Fiscal.

Las cuentas anteriormente descritas podrían ser subcuentas de impuesto sobre beneficios o simplemente no utilizar aquéllas y utilizar ésta.