

LA POLÉMICA EN TORNO A LA RECUPERACIÓN DE LA DOTACIÓN A LA PROVISIÓN ANULADA EN CASO DE TRANSMISIÓN DE LA PARTICIPACIÓN, LLEVÁNDOSE LA EMPRESA DEPENDIENTE LAS PÉRDIDAS A COMPENSAR

JOSÉ RAMÓN MARIÑO CASTRO

Escuela Universitaria del Maresme

JOSEP VALLVERDÚ CALAFELL

FRANCISCO JAVIER CASTILLO NAVARRO

Departamento de Contabilidad

Facultad de Ciencias Económicas y Empresariales

Universidad de Barcelona

Este trabajo ha sido seleccionado para su publicación por: don José Ramón GONZÁLEZ GARCÍA, doña María Teresa DEL VAL NÚÑEZ, doña María Antonia GARCÍA BENAÚ, don Alejandro LARRIBA DÍAZ ZORITA, don Juan Antonio MAROTO ACÍN y don Jesús URÍAS VALIENTE.

Extracto:

EL presente trabajo efectúa un estudio de la modificación del artículo 87.3 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades por la Ley 24/2001.

Efectuamos un recorrido por los antecedentes de la reforma y por los diversos artículos que han analizado el significado de esta modificación. Comentamos los que se han pronunciado a favor de la modificación y los contrastamos con las posiciones que han considerado errónea la misma. Elaboramos unos cuadros comparativos donde reflejamos las posiciones del grupo ante las dos situaciones de declaración: la consolidada y la individual por cada miembro del grupo, al objeto de analizar las distorsiones que se producen.

Significamos el paralelismo existente entre las provisiones por depreciación de inversiones financieras a nivel individual con las Reservas en Sociedades Consolidadas a nivel consolidado, concluyendo que ambas cuentas realizan el mismo trabajo en los dos estadios diferentes: las Cuentas Anuales Individuales y las Cuentas Anuales Consolidadas

Palabras clave: provisión depreciación inversiones financieras e IS.

Sumario

Introducción.

1. Antecedentes de la polémica.
2. La dotación a la provisión por depreciación de empresas dependientes y su relación con las Reservas en Sociedades Consolidables.
3. La consideración de la dotación como diferencia permanente o temporal.
4. Otras aportaciones a la polémica.
5. Análisis comparativo de los supuestos en ambas declaraciones.

Conclusiones.

Bibliografía.

INTRODUCCIÓN

En este trabajo nos proponemos estudiar y comentar la modificación y la consiguiente polémica surgida por la modificación de la Ley 24/2001 del artículo 87.3 que señala:

«Se practicará la incorporación de la eliminación de la corrección de valor de la participación de las sociedades del grupo fiscal cuando las mismas dejen de formar parte del grupo y asuman el derecho a la compensación de la base imponible negativa correspondiente a la pérdida que determinó la corrección de valor.»

Estamos utilizando la definición y articulado original, pues a partir del mismo iniciamos nuestras reflexiones, posteriormente se ha publicado el Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades que lo ha enmarcado en el artículo 73.3. A lo largo del trabajo referiremos los artículos de la Ley 43/1995 al objeto de seguir su recorrido histórico.

El texto es bastante confuso pues en principio se encuentra establecido dentro del artículo 87 titulado «Incorporaciones». En unas primeras lecturas parece no entenderse muy bien si lo que se tiene que incorporar es la dotación a la provisión como gasto que en su día fue eliminado o si hay que incorporar el ingreso a pesar de que en su día no fue gasto.

Cuando releemos el texto más detenidamente vemos que el párrafo está expresando dos cosas, que se incorpora la dotación de la provisión si la empresa que abandona el grupo se lleva con ella el crédito por la compensación de la base imponible y que no se hará si este se ha compensado con anterioridad dentro de los rendimientos del grupo. Cuando analizamos la situación desde una perspectiva contable, cabe plantearse que se está cambiando un gasto por un crédito, esta situación desde el prisma de una mentalidad contable resulta bastante difícil de asimilar.

La Ley del Impuesto, en su redacción original, no contenía en su artículo 87 apartado 3, ni tenía mención alguna referente al tema que estamos tratando, es pues una rectificación en el criterio establecido en la redacción originaria.

1. ANTECEDENTES DE LA POLÉMICA

En julio de 1999 se publica en *Gaceta Fiscal* un artículo de BOSCH [1999] donde acomete el estudio de la conveniencia de las incorporaciones de las dotaciones por provisión por depreciaciones previamente eliminadas. En este estudio se aborda la necesidad de reincorporar las mismas cuando la inversión en la dependiente es vendida por el grupo. Parece un antecedente de la reforma, si bien en el estudio no se condiciona la reincorporación de la dotación a la compensación o no compensación por el grupo del crédito generado por el resultado negativo de la empresa.

El objetivo del artículo está muy bien expresado por el autor [1999:94] en el siguiente párrafo:

«Voy a centrar mi exposición en torno a la ruptura del principio de neutralidad en relación al cómputo fiscal de las pérdidas incurridas por las sociedades del grupo y a su imputación fiscal en el régimen de los grupos de sociedades (en comparación al régimen general de tributación del Impuesto sobre Sociedades), que se produciría en el supuesto de considerar que las dotaciones a la provisión por depreciación de la cartera de valores de las sociedades del grupo que se eliminan de la base imponible consolidada, no pueden ser objeto posterior de incorporación a dicha base imponible, en el momento de hacerse efectiva la pérdida frente a terceros ajenos al grupo.»

Quizás deberíamos explicitar primero que, antes del actual régimen especial del grupo de sociedades, la empresa que se seccionaba del grupo no se llevaba el beneficio que representa el crédito por las bases negativas generadas siendo el grupo vigente, estas bases negativas y, por lo tanto, la posibilidad de compensación con rendimientos positivos futuros, quedaban en el grupo. El artículo 95.1 b) de la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, cambia el criterio y establece:

«Las sociedades que integren el grupo fiscal en el período impositivo en que se produzca la pérdida o extinción de este régimen asumirán el derecho a la compensación de las bases imponibles negativas del grupo fiscal pendientes de compensar, en la proporción que hubieren contribuido a su formación.»

Es en el apartado tres de este mismo artículo donde se modifica el criterio anterior a la ley al establecer:

«Lo dispuesto en los apartados anteriores será de aplicación cuando alguna o algunas de las sociedades que integran el grupo fiscal dejen de pertenecer al mismo.»

El citado autor argumenta la necesidad de reintroducir en el momento de la venta de la inversión en la dependiente las dotaciones eliminadas durante la existencia del proceso de consolidación. Nos explica que existen dos posiciones en la doctrina, también las menciona ANTÓN en LAORDEN y ARQUÉS [1998:1.764], la primera coincidiría con lo que exponemos en este trabajo, es decir, la eliminación de la dotación a la provisión, por ser una duplicidad del mismo

concepto, esta se produce al integrar a nivel agregado los ingresos y los gastos del grupo y la eliminación de la incorporación como ingreso de la provisión en el caso de recuperarse la pérdida potencial patrimonial o en el momento de su venta. La segunda posición, que se basa en la no discriminación con respecto al régimen fiscal general del Impuesto sobre Sociedades, propugnaría la reincorporación de la dotación previamente eliminada cuando se transmita a terceros ajenos al grupo, con base en el aprovechamiento que ha de tener el socio de las pérdidas de la sociedad participada.

En su argumentación, menciona el carácter obligatorio desde un punto de vista contable de las dotaciones establecido por el propio Real Decreto del Plan General de Contabilidad y la posibilidad de aplicación por parte de la Administración fiscal de la potestad que da el artículo 148 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades para rectificar la posible minusvalía producida por la venta de la inversión. El artículo 148 de la ley establece:

«A los efectos de determinar la base imponible, la Administración tributaria aplicará las normas a que se refiere el artículo 10.3 de esta ley.»

Si acudimos al citado artículo nos encontramos con que dispone:

«En el régimen de estimación directa, la base imponible se calculará corrigiendo, mediante la aplicación de los preceptos establecidos en la presente ley, el resultado contable determinado de acuerdo con las normas previstas en el Código de Comercio, en las demás leyes relativas a dicha determinación y en las disposiciones que se dicten en desarrollo de las citadas normas.»

Esta minusvalía citada por el autor y fundamento de la rectificación sería producto de no haber dotado las provisiones pertinentes. Esta posibilidad haría que se eliminase la supresión de la pérdida reflejada en la contabilidad de la empresa individual, que no tuvo desde el punto de vista fiscal incidencia en la empresa inversora, en caso de que efectivamente se haga como menciona el autor. Es cierto que en ningún momento se pronuncia sobre su aplicabilidad al caso del grupo, pero juega con esta similitud implícitamente, el argumento que subyace es el de que el grupo no aplica las dotaciones dado que las elimina.

Refuerza sus tesis con la siguiente reflexión, la no actuación de esta forma atacaría el criterio de neutralidad con respecto a la situación que se produce cuando la que vende es una empresa individual. Lo primero que se nos ocurre es que no son casos similares, el grupo financiero desarrolla su alma y la materializa a través de las empresas que lo forman, no constituyen una inversión, son el grupo. Cuando el grupo vende una participación en una dependiente está vendiendo parte de sí mismo; sí es cierto que la empresa inversora vende una inversión, pero no el grupo, el grupo se transforma a través de las inversiones en unas dependientes o en otras. La empresa que posee la inversión no integra los beneficios dentro de ella, integra lo que recibe, los dividendos. Ciertamente, en el caso de pérdidas se le deja deducir la dotación, pero como pérdida probable de la inversión, no como pérdida de sí mismo, sino como aplicación del principio de prudencia que afecta a una inversión en la empresa como ente independiente.

El problema con el que nos encontramos en la declaración consolidada no es más que la no asunción del grupo como sujeto económico unitario y la inaceptación por parte de la norma fiscal del concepto de grupo en toda su extensión. Estimamos que proceder de tal forma conllevaría la eliminación de las declaraciones individuales de las empresas y la definición del grupo de empresas fiscal acorde con la definición contable del mismo. Es decir, asumir como pertenecientes al grupo de empresas todas aquellas que se encuentran bajo dirección única, apoyándonos en el control efectivo sobre las mismas, y no sobre el coeficiente efectivo de participación. Sin embargo, este quizás es todavía un problema mayor que el que comentamos, por lo que vamos a centrarnos en la dotación a la provisión de empresas que abandonan el grupo de sociedades.

2. LA DOTACIÓN A LA PROVISIÓN POR DEPRECIACIÓN DE EMPRESAS DEPENDIENTES Y SU RELACIÓN CON LAS RESERVAS EN SOCIEDADES CONSOLIDABLES

En el ámbito de la consolidación para la obtención de las Cuentas Anuales Consolidadas partimos de las cuentas individuales de las empresas pertenecientes al grupo y agregamos los resultados de todas las empresas. Esto quiere decir que si una dependiente ha registrado pérdidas que hacen caer el valor de la misma por debajo del valor de adquisición abonado por la empresa inversora, deberá reflejarse esta depreciación en la contabilidad individual de la poseedora de la participación a través de la creación de la cuenta de gasto que supone la dotación a la provisión. Efectuaríamos el asiento:

<p style="text-align: center;"><i>Dotación a la provisión por depreciación de inversiones financieras del grupo</i></p> <hr style="width: 100%;"/>	x	<p style="text-align: center;"><i>a Provisión por depreciación de inversiones financieras</i></p> <hr style="width: 100%;"/>
--	---	--

Nos encontraremos con un doble registro en torno al mismo acontecimiento; en el marco de la consolidación, en la cuenta agregada se incluyen los ingresos y gastos de la dependiente y la dotación en de la provisión en la dominante. La consolidación contable opta siempre en sus ajustes por eliminar el registro de la dotación de la provisión para la obtención de la situación del grupo. Diversos autores señalan que esta operación de ajuste no se corresponde con la eliminación de una operación interna, sino que la eliminación es producto de una repetición de un suceso patrimonial que se registra en las dos sociedades distintas que se van a consolidar, por ejemplo ERNST & YOUNG [1997:716-718]. Es decir, técnicamente entraría dentro de la eliminación de los recursos propios de la dependiente.

Los ajustes a efectuar serían a nivel diferencial:

<p style="text-align: center;"><i>Saldo (dominante)</i></p> <hr style="width: 100%;"/>	x	<p style="text-align: center;"><i>a Dotación a la provisión</i></p> <hr style="width: 100%;"/>
--	---	--

Y a nivel patrimonial sería:

*Provisión por depreciación
de inversiones financieras*

*a Pérdidas y ganancias
(dominante)*

_____ x _____

Cuando posteriormente se produzca la recuperación del valor de la dependiente, tendremos que efectuar un nuevo ajuste, pues nuevamente se registra dos veces, una de ellas a través de la integración de las cuentas de ingresos y gastos de la cuenta de Pérdidas y ganancias de la dependiente correspondientes al período que supone la recuperación y que se consolidan en el período, y otra vez se registra al contabilizar la reversión de la dotación en la contabilidad de la dominante. La técnica contable aconseja eliminar el ingreso registrado en la dominante. El ajuste sería en el ámbito de las cuentas diferenciales:

*Exceso de la provisión por
depreciación de inversiones
financieras*

a Saldo (dominante)

_____ x _____

Y en las cuentas patrimoniales sería:

*Pérdidas y ganancias
(dominante)*

a Reservas (dominante)

_____ x _____

La recuperación del valor de la empresa dependiente la registramos a nivel consolidado por vía de la cuenta de Pérdidas y ganancias disminuyendo el ingreso contabilizado producto de la reversión de la dotación, y se reflejará en el ámbito patrimonial para la obtención del balance consolidado en reservas de la dominante, que anulará los anteriores gastos registrados en años anteriores a nivel individual que reflejaban el descenso en el valor patrimonial de la dependiente.

GRÁFICO 1. Dualidad en el tratamiento de las provisiones en la declaración consolidada y en la declaración individual.



Vamos a analizar lo que ocurre en el momento de la venta de la participación en una dependiente por parte de una empresa del grupo. Constatamos que como producto de la venta reflejamos resultados positivos por haberse producido un incremento del valor patrimonial de la dependiente, el artículo 29 del Real Decreto 1815/1991 nos impone diferenciar el beneficio extraordinario desde el punto de vista del grupo, del beneficio total registrado el año de la venta en que se produce y que está contabilizado a nivel individual. La razón última estriba en que únicamente será beneficio del período a nivel consolidado el beneficio extraordinario, pues el resto del beneficio lo hemos ido registrando periódicamente a través de la agregación de resultados en la cuenta consolidada. Hay que tener en cuenta que este tratamiento no es el que realiza la empresa individual poseedora de la inversión, pues esta recogerá el beneficio real que se produce por la diferencia entre el precio de adquisición y el obtenido en la venta. El esquema del tratamiento a realizar para diferenciar el beneficio individual de la empresa con respecto al beneficio que obtiene el grupo y que habrá que integrar en la cuenta consolidada del grupo de ese año es el siguiente ¹:

¹ Seguimos básicamente la argumentación que hace DE LAS HERAS [1996:244-ss.].

Del beneficio registrado por la empresa individual hay que deducir:

a) Reservas en sociedades consolidables que se minoran con 2 componentes:

(que se considera reservas de la sociedad vendedora)

– Reservas generadas desde la inclusión en el grupo hasta la fecha de la venta de la participación.

+ Reservas recuperadas por el saneamiento realizado en años anteriores del fondo de comercio de consolidación que al venderse es innecesario.

b) Beneficio generado por la dependiente vendida hasta la fecha con 2 componentes:

– Beneficio generado por la dependiente hasta la fecha de la venta.

+ Resultado recuperado por el saneamiento realizado o a realizar en el ejercicio hasta el momento de la venta.

Un ejemplo práctico ilustrativo para entender la diferencia entre el beneficio registrado por la empresa vendedora y el beneficio extraordinario que obtiene el grupo se encuentra en el artículo de CERVERA [1997]. Establece la anterior metodología en el cálculo del beneficio extraordinario de una transacción concreta.

La razón de estas eliminaciones estriba en que esos beneficios ya han sido recogidos en las Cuentas Anuales Consolidadas de los años anteriores. El ajuste a realizar en el ámbito de la consolidación consiste en disminuir el beneficio registrado en la cuenta de Pérdidas y ganancias de la sociedad vendedora de la participación y llevarlo a reservas de la misma empresa para registrar el incremento de reservas de esta por la generación de parte del beneficio en años anteriores.

La intención del Real Decreto 1815/1991 es diferenciar el beneficio generado en el período del momento de la venta, del beneficio generado hasta el período anterior a esta. La justificación de esta forma de proceder se encuentra en que los anteriores beneficios ya han pasado por la cuenta de Pérdidas y ganancias mientras el posible incremento o decremento del año en curso, no. Si no separáramos el beneficio extraordinario del ordinario, consideraríamos dos veces este último beneficio en nuestras cuentas consolidadas; la primera, el año que se registra en las cuentas de la dependiente a través de la diferencia de ingresos y gastos que se consolidan; y la segunda, cuando lo registramos en las cuentas de la inversora como beneficio en valores negociables.

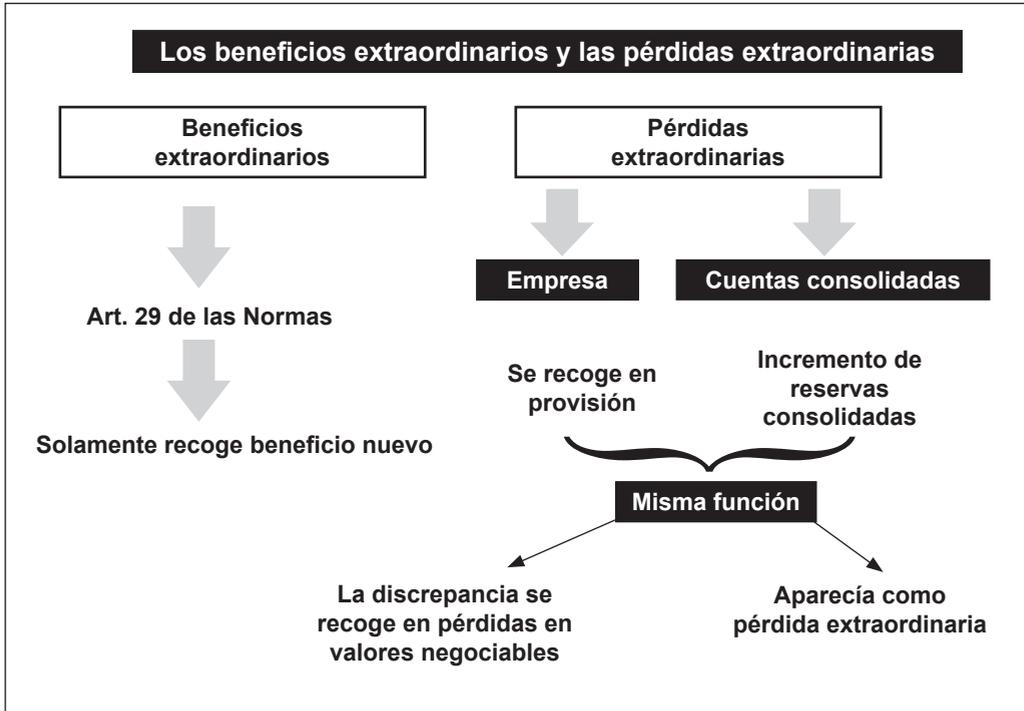
¿Cuál es la situación en el caso de que se produzcan pérdidas en la venta de las acciones de la dependiente?

En un primer momento podríamos decir que la contraria (opuesta), pero la contabilidad es asimétrica en el tratamiento de los resultados. La contabilidad, impregnada del principio de prudencia, impone el reflejo de las pérdidas desde que son potenciales. Esta situación hace que, a diferencia del caso de los beneficios, reflejemos en las contabilidades individuales la pérdida potencial por la vía de la cuenta de Pérdidas y ganancias en la dependiente y por la vía de la dotación a la provisión en la inversora. En la fase de agregación de la consolidación emergen estas cuentas. En la técnica de la consolidación esto provoca que se anulen previamente las provisiones llevándolas a reservas de la inversora con carácter previo a la eliminación del neto de la dependiente. El reflejo del descenso de valor de la inversión se produce por vía de la cuantificación del descenso en Reservas en Sociedades Consolidables, no quedando vestigio de la provisión. Si nos fijamos, sucede lo mismo que cuando se producen los beneficios, con la única diferencia de que en la inversora, cuando hay beneficios, no reflejamos mediante una cuenta en las contabilidades individuales estos beneficios potenciales. A nivel consolidado, esta función de reflejar los resultados acumulados por nuestra gestión la cumple la cuenta Reservas en Sociedades Consolidables que nos señalan los dividendos que recibiremos en un futuro producto de nuestra gestión en la dependiente.

Algunos autores como LÓPEZ-SANTACRUZ y ORTEGA [2002:310] señalan que la provisión en el momento de la venta nunca revierte. El concepto económico de la reversión ciertamente no tiene por qué darse, pero la técnica contable sí revierte la provisión (en el asiento contable de la venta y en la técnica propia de ajustes de la consolidación). Lo que realmente ocurre es que, a nivel consolidado, la provisión también desaparece para convertirse en un descenso de las Reservas en Sociedades Consolidables. Lo que está sucediendo es que la empresa inversora, en su contabilidad, refleja la pérdida potencial que se va produciendo año a año y, por lo tanto, en el momento de la venta contabiliza el posible beneficio eliminando la provisión tenida en cuenta. Es decir, cuando la transacción denota pérdidas reales, en la contabilidad individual no se refleja la pérdida de todo el período de posesión sino únicamente la del último año en el asiento específico que realiza la empresa individual y que coincide, en este caso, con la que se produce a nivel consolidado. No es más que la lógica que supone la periodificación que en esencia constituye la provisión.

Por eso volvemos a decir que la provisión revierte en el año de la transacción y hace más pequeña la pérdida cuantificada del año. En el balance consolidado del último año no aparece ni la provisión, ni la inversión y solo recibimos la pérdida cuantificada por la empresa inversora. No será necesaria corrección excepcional alguna, como señala el artículo 29 para el caso de los beneficios, pues esta misión la cumple la provisión. En todo caso, la pérdida cuantificada en las cuentas individuales será achacable al último período de consolidación. Lo único que nos aparece en la consolidación del año de la venta, al agregar las cuentas de ambas empresas, es la pérdida cuantificada por la poseedora que es achacable al período y, por lo tanto, la pérdida extraordinaria y que no hay que ajustar. Se consigue, pues, lo mismo que a través del ajuste excepcional que establece el artículo 29 en el caso de haber beneficios en la venta de la participación.

GRÁFICO 2. Diferencias entre el tratamiento individual y el consolidado de las provisiones que provocan las pérdidas de las empresas dependientes.



Quizás quedará más claro con un ejemplo. Tenemos una empresa «A» que adquiere el 100% de otra empresa por 1.000. El capital de la dependiente es 1.000. En los dos primeros años la dependiente no obtiene ni beneficios ni pérdidas, es en el tercer ejercicio donde la empresa dependiente tiene una pérdida de 200. La empresa inversora dotará una dotación por depreciación de 200². Cuando consolidamos el año 3 en la cuenta de Pérdidas y ganancias consolidada se reflejan los ingresos y gastos de las dos empresas y, por lo tanto, se integran los saldos (beneficios y pérdidas de las dos empresas). ¿Qué realizamos previamente? Eliminamos el gasto de la dotación recomponiendo el saldo de la inversora y eliminamos a nivel patrimonial la provisión. La pérdida queda por ende reflejada en las cuentas diferenciales porque es una pérdida del año.

Los asientos serían:

200	<i>Provisión por depreciación de inversiones financieras</i>		
	a Pérdidas y ganancias («A»)		200
	x		

² No consideramos los efectos impositivos que se producen para liberar el argumento de complicaciones innecesarias para el problema que estamos contemplando en este momento.

Y a nivel diferencial:

200	Saldo («A»)		
		a	Dotación a la provisión por depreciación de inversiones financieras
		x	200

La cuenta agregada recoge los ingresos y los gastos de las empresas del grupo y como consecuencia asume la pérdida registrada en el año contable.

La eliminación de la inversión vendrá dada por:

1.000	Capital («B»)		
		a	Participaciones en empresas del grupo
		x	1.000

Y la disminución viene a través de la participación en los resultados del período de la dependiente:

200	Pérdidas y ganancias (mayoría)		
		a	Pérdidas y ganancias («B»)
		x	200

¿Qué sucede el siguiente año? Supongamos para verlo más claro que el cuarto año la empresa dependiente tiene un beneficio de cero. Al finalizar el año anularíamos la provisión que poseemos desde el año pasado mediante el asiento:

200	Provisión por depreciación de inversiones financieras		
		a	Reservas («A»)
		x	200

Y cuando anulemos la participación en la dependiente haremos:

1.000	Capital («B»)		
200	Reservas en Sociedades Consolidables		
		a	Participación en «B»
		a	Reservas («B»)
		x	1.000 200

Las reservas de «B» serán las pérdidas contabilizadas el tercer año. Vemos que la pérdida del tercer año se refleja a través del descenso en las Reservas en Sociedades Consolidadas y no a través de la provisión. Diríamos que el descenso en el valor teórico de la dependiente a nivel de cuentas individuales se refleja en la provisión, pero a nivel de cuentas consolidadas el descenso lo recoge el saldo negativo o deudor de las Reservas en Sociedades Consolidables.

Supongamos que el quinto año la empresa poseedora vende la participación a 900 sin haberse producido la recuperación de valor en la dependiente. Al finalizar el año no quedan en las cuentas individuales ni la inversión ni los netos de la dependiente pues ya no pertenece al grupo. Pero tenemos que seguir consolidando el grupo y, por lo tanto, si recibimos los datos de la matriz (o de la sociedad inversora) que incorporan el beneficio de la venta.

¿Cuál es el beneficio a reflejar en la consolidación? La sociedad «A» habrá contabilizado:

900	<i>Bancos</i>		
200	<i>Provisión por depreciación de inversiones financieras</i>	<i>a Participación en empresas del grupo</i>	1.000
		<i>a Beneficios en valores negociables</i>	100
		x	

Evidentemente son los beneficios de este año, bien sea porque recogen nuestra participación en el período de año que haya transcurrido, bien sea porque se trata de un beneficio extraordinario de la venta por habilidad negociadora. Lo que está claro es que se recoge el beneficio del año sin tener en cuenta los beneficios de años anteriores. Estamos utilizando el término «beneficio» adrede. La empresa individual ha tenido en cuenta las pérdidas de años anteriores para calcularlo y en consecuencia solo refleja el resultado del año. Es, en definitiva, lo que interesa desde el punto de vista de las cuentas consolidadas.

Cambemos un poco el supuesto y supongamos que se vende a 700, ¿cuál será el asiento individual?

700	<i>Bancos</i>		
200	<i>Provisión por depreciación de inversiones financieras</i>	<i>a Participación en empresas del grupo</i>	1.000
100	<i>Pérdida en valores negociables</i>		
		x	

En este caso la contabilidad individual de la poseedora recoge la pérdida producida en este año, no la pérdida total de todo el período de posesión. Esta es la cantidad que se integrará en las cuentas consolidadas y no aparecerá Reservas en Sociedades Consolidables, porque ya no pertenece al grupo.

Hemos comprobado el sistema asimétrico que se produce en los resultados de las empresas, y la necesidad de eliminar tanto la provisión como la reversión de la misma en la óptica de la consolidación contable para registrar en todo momento el resultado del grupo. Cuando discutamos las provisiones a nivel fiscal volveremos sobre este apartado.

Por otro lado, volviendo a comentar los argumentos que utiliza BOSCH [1999], el grupo contable no es que no contabilice la dotación, sino que en los ajustes necesarios para la elaboración de las cuentas anuales esta se elimina contra otras masas patrimoniales porque supone una repetición de otro concepto incluido en las cuentas consolidadas, que no es lo mismo. El grupo dota y ajusta; en el caso comentado por el citado autor la empresa individual dotaría, el problema radica en que su dotación no tiene incidencia fiscal para ella, por lo que es bastante difícil que pudiera sostenerse como aplicable al grupo la modificación producto del no cumplimiento de la normativa contable que establece el Plan, pues el Real Decreto 1815/1991 también es normativa contable de obligado cumplimiento y además normativa específica de la consolidación.

El problema estriba en que la empresa vendedora, de acuerdo a su contabilidad individual, cuando vende refleja el posible beneficio en función de la diferencia entre lo recibido y el valor de adquisición. La empresa individual tiene el valor de adquisición, en el momento de la venta, reducido por la acción de las dotaciones por provisiones todavía vigentes, lo que motivará la no existencia de pérdidas, es cierto que la dotación no ha tenido incidencia fiscal, pero a nivel contable el resultado recoge la anulación de la misma. El grupo, como tal, origina una diferencia entre el valor de adquisición contable y el valor de adquisición fiscal. En este, dado que las dotaciones «se ajustaron», no actúan disminuyendo el valor de adquisición y por lo tanto en la venta se debería producir una disminución que no aparece a nivel individual contable. Es cierto que en las rectificaciones fiscales en caso de proceder individualmente efectuaríamos la rectificación, pero no nos hallamos en ese supuesto.

Ya explicamos anteriormente que en la consideración del grupo estas pérdidas son pérdidas propias, que en lo que se refiere a él no consideramos de este año sino de años anteriores y dado que el grupo, como ente supraempresas, debe reflejar el resultado de cada año, eliminaríamos esta minusvalía en el proceso normal de ajuste de la consolidación. Además, parece que el autor desconoce que dado que la empresa inversora sí habrá registrado en su contabilidad la dotación, no aflora contablemente pérdida alguna y este resultado es el que se agrega para obtener el resultado consolidado. Es cierto que el autor fundamenta su argumento en el sentido que la dotación a la provisión no se encuentra dentro de las eliminaciones por operaciones internas entre empresas del grupo. Ya hemos opinado y justificado el porqué de su eliminación y allí nos remitimos.

El mencionado autor no entra en la polémica de si la reintroducción de la dotación debe basarse en el aprovechamiento por parte del grupo del crédito contra Hacienda por las pérdidas. Hemos

mencionado que la reciente modificación legal sí condiciona la reintroducción a que la empresa dependiente se lleve o no se lleve el crédito.

3. LA CONSIDERACIÓN DE LA DOTACIÓN COMO DIFERENCIA PERMANENTE O TEMPORAL

Otro argumento que utiliza BOSCH [1999] para defender la reintroducción del gasto de la dotación en el momento de la transmisión de la participación es la posible consideración de la dotación como una diferencia temporal y ello de cara a la cuantificación del gasto de impuesto que hace la propia empresa poseedora. Menciona la Resolución del ICAC de 9 de octubre donde se determina que, al objeto de cuantificar el gasto, se tendrán en cuenta las diferencias temporales y permanentes que se den en la eliminación de resultados derivadas del proceso de determinación de la base imponible consolidada. Dado que en el momento de la venta se produce la pérdida o, mejor dicho, se materializa usando sus palabras [1999:107 y ss.]:

«Cuando dicha pérdida se realice frente a terceros es cuando será una pérdida efectiva para el socio, produciéndose la pérdida real de su inversión, que debería ser considerada en ese momento como una pérdida distinta a la depreciación eliminada y diferida (se trataría de una minusvalía) y en consecuencia, susceptible de imputación al resultado consolidado solo a través del mecanismo de la reversión de un ajuste, pues el registro contable de la depreciación impedirá reflejar contablemente la minusvalía realizada.»

Vamos a analizar este argumento expuesto por el autor como defensa de la incorporación de la dotación. Si el gasto por dotación no entra dentro de la tributación consolidada nos hallaremos con el problema de qué sucederá cuando esta cuota íntegra la repartamos entre las empresas que constituyen el grupo fiscal. La dotación a la provisión por depreciación de empresas pertenecientes al grupo ha sido establecida por la empresa individual en su contabilidad individual y, en consecuencia, forma parte del beneficio registrado por la misma en sus cuentas propias. De acuerdo con la Resolución del ICAC el reparto de la cuota tributaria se efectúa en función de las operaciones realizadas por cada una de las empresas participantes, pero para esta empresa ¿qué constituye la dotación para la provisión por depreciación de inversiones del grupo? ¿Diferencia permanente o diferencia temporal? Sería temporal si esta revertera en el futuro, sería permanente en caso contrario, pero la decisión hay que tomarla en este momento para su reflejo en el asiento de registro del gasto por Impuesto sobre Sociedades. Vamos a adelantarnos en nuestra línea argumental y contestaremos que para nosotros es una *diferencia permanente* a semejanza de los dividendos percibidos de empresas del grupo. ¿Por qué? Porque a nuestro entender no siempre se reproduce esta situación en el futuro, es decir, su consideración posterior no se da en el grupo en todos los supuestos y por lo tanto no puede revertir, que es la característica propia de las diferencias temporales.

¿Cuándo podrá revertir este impuesto no abonado ahora? Si en el futuro la depreciación revierte, la empresa inversora registrará un ingreso producto de la anulación de la provisión, pero el grupo no, si en su día no fue gasto computable tampoco lo puede ser el ingreso. ¿Qué ocurre con el impuesto de ese año del grupo? No recoge el ingreso y por lo tanto no tributa, no revierte ningún impuesto, simplemente no existe. El reparto de la carga impositiva a las empresas integrantes del grupo vuelve

a reflejar una diferencia, en este caso en sentido positivo. El grupo no ha tenido el ingreso, la empresa individual sí, dentro de su contabilidad. De nuevo vuelve a surgir la diferencia entre la contabilidad individual y la tributación individual que legitima la calificación de temporal.

Somos conscientes de que la Resolución del ICAC de 9 de octubre de 1997 en la disposición sexta.2 menciona la posibilidad de que a la dotación a la provisión se la trate como *diferencia temporal*. El problema que apreciamos es que, en las inversiones pertenecientes al grupo, el espacio temporal de permanencia puede ser tan largo que parezca una diferencia permanente, también tenemos claro que la normativa del ICAC no limita el reconocimiento de los ajustes por los impuestos diferidos en un margen de tiempo y señala que deberán registrarse en todo caso, en cambio sí lo hace para el caso de los ajustes por los impuestos anticipados a los que establece un límite temporal de 10 años. Vamos a analizar esta posibilidad con detalle tratando de adaptarnos a que sea una diferencia temporal para la empresa inversora.

El problema surge cuando intentamos concretar el asiento. Veamos: vamos a suponer un grupo formado por tres empresas «A», «B» y «C». La empresa «A» tiene unos resultados este año de 3.000 euros, la empresa «B» presenta unas pérdidas de 300 y la empresa «C» tiene unos beneficios de 200. Los beneficios de «C» están motivados por la existencia de una provisión de 195 por el deterioro del patrimonio de «B» (pérdidas menos 35% s/300 = 105). Evidentemente la conexión al grupo es de «C» a «B».

La declaración consolidada a presentar por el grupo sería $3.000 + [-300 + (200 + 195)]$. Evidentemente, eliminamos la dotación por ser repetición de la pérdida de «B». La base imponible consolidada nos dará 3.095 lo que generará una cuota de 1.083,25. Esta es la cuota que tenemos que repartir a las empresas pertenecientes al grupo.

La empresa «A» tendrá una cuota de 1.050. Sus resultados son 3.000 y no presenta incidencia que altere los resultados a nuestros efectos. Su asiento sería:

1.050	<i>Impuesto de Sociedades</i>		
		a Hacienda pública acreedora	1.050
		por Impuesto de Sociedades	
		x	

Si integramos todas relaciones establecidas, el asiento a efectuar en la matriz sería:

1.050,00	<i>Impuesto de Sociedades</i>		
138,25	<i>Créditos con empresas dependientes por efecto impositivo</i>		
		a Hacienda pública acreedora	1.083,25
		a Deudas con empresas dependientes por efecto impositivo	105,00
		x	

La empresa «B» registrará:

105	<i>Créditos por pérdidas compensadas en el grupo</i> (sería un crédito frente a la matriz)		
	a <i>Impuesto de Sociedades</i>	105	
		x	

Este sería el asiento que registra «B», el grupo se aprovecha de las pérdidas y deberá reponer a la empresa en lugar de Hacienda.

En «C» tendríamos que registrar:

Resultado perteneciente a la empresa.....	200
Diferencias temporales	195
Base definitiva	395

La depreciación en el patrimonio de «B» se compensa mediante el registro del ingreso contable que supone la pérdida y, por lo tanto, la depreciación en el patrimonio queda en $300 - 105 = 195$.

70,00	<i>Impuesto de sociedades</i>		
68,25	<i>Impuesto anticipado por operaciones intraempresas del grupo</i>		
	a <i>Hacienda pública</i> <i>(o deudas con matriz)</i>	138,25	
		x	

Si atendemos al criterio del beneficio de la empresa, esta tendría que registrar un gasto de 70, por la consideración de la pérdida anticipada que a nivel fiscal, cuando la empresa declara en declaración consolidada, no se da. Y considerar que la provisión no considerada en la declaración fiscal sería un impuesto anticipado (no es más que el pago por los 195 rendimientos compensados).

Contrapuesto a este asiento, en caso de ser considerada diferencia permanente, sería:

138,25	<i>Impuesto de Sociedades</i>		
	a <i>Hacienda pública acreedora</i> <i>(deuda con matriz)</i>	138,25	
		x	

Como vemos, la consideración del efecto como temporal provoca que el gasto por impuesto en la sociedad «C» permanezca en el correspondiente únicamente a sus rendimientos propios, asumiendo el efecto de la provisión por la aplicación del principio de prudencia.

En el caso de considerar la provisión diferencia temporal, se nos modificaría el asiento del impuesto de Sociedades consolidado del grupo anterior. El grupo en el proceso de consolidación debería anular los registros recíprocos:

<i>138,25 Deudas con empresas dependientes por efecto impositivo</i>		<i>a Créditos por pérdidas compensadas en el grupo</i>	<i>138,25</i>
	x		

Quedando después unos importes de:

<i>1.015 Impuesto de Sociedades</i>		<i>a Hacienda pública acreedora</i>	<i>1.120</i>
<i>150 Impuesto anticipado por operaciones intraempresas del grupo</i>			
	x		

Tendríamos todavía que realizar el ajuste de la provisión y con él la eliminación o rectificación del impuesto anticipado corrigiendo el importe del impuesto consolidado.

Como se ve fácilmente, no corresponden con el importe abonado en la declaración consolidada.

Quisiéramos señalar que, en el caso de considerar el efecto de la provisión como permanente, el asiento en el grupo sería:

<i>1.083,25 Impuesto de Sociedades</i>		<i>a Hacienda pública acreedora</i>	<i>1.083,25</i>
	x		

Si efectuamos la comprobación no es más que la suma de los 1.050 de «A» más los 138,25 y menos los 105 de «C».

Podríamos, pues, aceptar el argumento del ICAC y señalar que cuando la depreciación revierte y se constituye en ingresos a través del abono en exceso a la dotación, esta diferencia revierte. ¿Pero qué sucedería con las depreciaciones que no revirtieran? Permanecería esta diferencia en la contabilización de la empresa. No es un obstáculo, ocurre normalmente con todas las provisiones; si no revierte la causa queda latente el ajuste. La normativa del ICAC prevé la solución, es la rectificación en años posteriores.

Si nos forzamos a aceptar el argumento del ICAC, vemos que en la empresa inversora se generará un impuesto anticipado por operaciones intragrupo. ¿Le afectará el problema del tiem-

po? Hemos mencionado que la resolución del ICAC no limita los impuestos diferidos por el transcurso del tiempo, pero sí lo hace para los impuestos anticipados, no hay más que leer la disposición primera.6 de la Resolución de 9 de octubre de 1997 que establece:

«Solo serán objeto de registro contable los impuestos anticipados, cuando una estimación razonable de la evolución de la empresa indique que los mismos podrán ser objeto de recuperación futura.

Se presumirá que la realización futura de los impuestos anticipados no está suficientemente asegurada, entre otros, en los siguientes casos:

Cuando se prevea que su reversión futura se va a producir en un plazo superior a los diez años, contados desde la fecha de cierre del ejercicio.

Cuando se trate de sociedades que están generando pérdidas habitualmente, por lo que no se puede prever razonablemente la reversión del impuesto anticipado.»

¿Son estas limitaciones suficientes para desechar la consideración de impuesto anticipado que efectuamos? Quizás en todos los casos puede que no.

¿Qué sucede cuando la depreciación revierte en el futuro?

La empresa inversora refleja la misma dotando exceso a la provisión que se convierte en un ingreso para la empresa dependiente. El grupo, como ya comentamos anteriormente, no reconoce el ingreso y lo anula.

Volvamos a la aplicación en nuestro ejemplo, supongamos que en un año posterior «A» tiene unos beneficios de 400, «B» recupera la senda de beneficios y obtiene unos resultados de 300 que devuelven su valor teórico al precio de adquisición para «C» y esta última obtiene unos beneficios de 500. El resultado agregado sería 400 + 300 + 500 lo que nos daría 1.200. Dentro de las eliminaciones anularíamos el ingreso que supone la reversión del exceso a la provisión para «C» y lo dejaríamos en 1.095. La cuota tributaria consolidada sería 383,25.

Vamos a repartir esta entre las empresas integrantes del grupo:

Para «A» sería el 35 % de sus resultados, 140, y el asiento que efectuaría sería:

<i>140,00</i>	<i>Impuesto de Sociedades</i>		
<i>243,25</i>	<i>Créditos con empresas dependientes por efecto impositivo</i>		
	<i>a Hacienda pública acreedora</i>		<i>383,25</i>
	<i>x</i>		

Para «B» si todavía conserva el crédito de la anterior incidencia sería:

105	<i>Impuesto de Sociedades</i>		
		a Crédito con empresas del grupo por efecto impositivo (o deudas con la matriz)	105
_____		x	_____

En caso de haberse compensado el crédito interno por parte de la matriz, se origina un nuevo importe, en este caso con el carácter de deuda.

Para «C» el registro vendría dado por:

Resultado del año 500

– Diferencia temporal que revierte –195

Resultado del año a efectos de gasto 305

175,00	<i>Impuesto de Sociedades</i>		
		a Hacienda pública acreedora (o deuda con matriz)	106,75
		a Impuesto anticipado por operaciones intragrupo	68,25
_____		x	_____

¿Cuál sería el asiento consolidado?

351,75	<i>Impuesto de Sociedades</i>		
		a Hacienda pública acreedora	315,00
		a Impuesto anticipado por operaciones intragrupo	36,75
_____		x	_____

Hemos estirado el argumento para registrarlo como una diferencia temporal y lo vemos forzado porque, más que revertir el beneficio para el grupo en momento diferente que para la empresa individual, lo que se produce es que aquel no existe para el grupo ni en la dotación ni en la reversión.

Pensamos que es mejor considerarlo una diferencia permanente que se produce en la empresa inversora y el asiento para nosotros en el caso de la empresa inversora en el momento de la dotación sería:

138,25	<i>Impuesto de Sociedades</i>		
		a Hacienda pública acreedora (o deuda con matriz)	138,25
_____		x	_____

Lo que hace la dotación si se considera como diferencia temporal es compensar el impuesto que pagan otros rendimientos y provocar que el gasto sea menor. Nosotros estimamos que el gasto por impuesto a registrar es mayor pues la dotación a la provisión tiene la calificación de permanente y por lo tanto no tendrá efectos. La fundamentación de esta hipótesis la encontramos en que no en todas las situaciones este efecto revierte. ¿En qué casos específicamente no revierte?

¿Qué consecuencias se producirían si se llevase a cabo la enajenación de la participación estando vigente la dotación? La empresa individual registra un beneficio de acuerdo a los valores reflejados en su contabilidad, de tal manera que al valor de adquisición se le restaría la provisión por depreciación y esta diferencia la contrapondría al valor obtenido de la enajenación. Este valor es el que se integra en principio en la base imponible consolidada. El valor de adquisición para la empresa ha tenido en cuenta la provisión, pero el grupo aparentemente no, lo que ocurre es que en el grupo la pérdida se ha reflejado a través de la integración de las cuentas diferenciales de la dependiente y por lo tanto ya los ha compensado con ingresos tenidos por las otras empresas. ¿Se podría considerar entonces la reversión del impuesto? Sinceramente no, pues en este supuesto la empresa no tiene pérdida registrada y el grupo tampoco pues esta se integró entre los resultados de la empresa que generó los rendimientos negativos. Es el argumento que ya hemos mencionado varias veces en el trabajo. Por lo tanto, si no se produce reversión en uno de los supuestos posibles, ¿no será que no es diferencia temporal sino permanente?

Creemos que la base de la contabilización de los impuestos diferidos o anticipados es la efectiva incorporación en otro período por parte del grupo. En este supuesto que analizamos simplemente no hay impuesto, no es un problema de tiempo sino un problema de existencia del impuesto y, por lo tanto, para nosotros es una diferencia permanente en la tributación de la sociedad individual. De esta forma conseguimos que la empresa registre su gasto en función de los rendimientos realmente obtenidos por ella, libre de la acción del principio de prudencia que supone la provisión cuando nos movemos dentro de una empresa no integrada en un grupo de empresas. Tendría que ver con la dotación de provisiones sobre sí misma. Al mismo tiempo hemos concluido que la traslación del gasto del impuesto a las empresas pertenecientes al grupo no motivará la existencia de un impuesto diferido, pues este no revierte en todos los casos y lo que se constatará es una diferencia permanente que hará que la empresa incluida en el grupo no pueda aprovecharse de la dotación a la provisión por depreciación, motivando un gasto por Impuesto de Sociedades superior al que se registraría en el caso de inclusión de la dotación.

Ya hemos mencionado anteriormente que la dotación no es un ajuste por operaciones interempresas que deba revertir siempre de igual modo que la eliminación de beneficios y pérdidas interempresas. También hemos expuesto nuestra opinión sobre si debe ser diferencia permanente o temporal. No dudamos que considerando únicamente la empresa inversora lo sea, pero actualmente no lo es, o no lo reconoce así la legislación fiscal vigente.

Junto a estos argumentos podríamos apostillar en primer lugar que, dado que estamos en una inversión permanente, es muy probable que estas diferencias, caso de aceptar que sean temporales, sobrepasen el umbral de los diez años; ya sabemos que no afecta a los impuestos diferidos y sí a los anticipados, pero el peligro sigue siendo el mismo, el registro de incidencias que va a permanecer en

la contabilidad mucho tiempo y que además no existe la certeza de su reversión. En caso de que de todas formas se produzca la diferencia señalada sería en nuestra hipótesis una corrección del gasto por Impuesto de Sociedades sobrevenido y que la propia norma citada contempla regularizándola a través de la cuenta Ajustes positivos o negativos en la imposición sobre beneficios y no reintroduciendo la dotación (la diferencia sería el 35% en vez de la totalidad).

Si bien entendemos que desde el momento en que la norma fiscal no acepta la dotación como gasto fiscal en la enajenación por parte de la empresa inversora se produce la depreciación, esta desde el punto de vista de la empresa inversora no tiene consecuencias fiscales. Mas el problema es que la empresa pertenece al grupo de empresas y dentro de la declaración de la misma no puede tener efectos. Otra cosa es que se permita una vez fuera del grupo registrar esta incidencia. Aunque creemos que sigue siendo una cuestión dudosa.

4. OTRAS APORTACIONES A LA POLÉMICA

SANZ GADEA [2002:16] analiza también la modificación sufrida por la Ley 43/1995 originaria del Impuesto sobre Sociedades por obra del articulado de la Ley 24/2001. Como comentarios a la modificación de la ley señala lo tremendamente confuso de la norma y la asimetría que supone la reincorporación del gasto al abandonar el grupo, dice textualmente:

«La norma fiscal se aparta de la contable. Donde no hay reversión o anulación de la eliminación contable habrá incorporación de la eliminación fiscal, que también lo fue contable. Esta asimetría de tratamiento de una eliminación que, en el ejercicio que se practicó, tuvo efectos contables y también fiscales, pero que en el ejercicio en el que se produce la transmisión de la participación se incorpora a efectos fiscales pero no se anula o revierte a efectos contables, está justificada por la regulación de la compensación de las bases negativas, y de la deducción por doble imposición de dividendos y plusvalías de cartera...»

El párrafo ya señala lo farragoso del problema analizado. En la exposición del autor nos encontramos con explicaciones sobre cuál es el alcance de la modificación pero, aparte de señalar diversas dificultades que crea la introducción de la nueva normativa, no incide a nuestro modo de ver en el porqué o razón del cambio. Sí es cierto que elabora un estudio comparativo para demostrar que, a pesar de que se eligen caminos distintos, la solución fiscal en el caso de no reincorporación de la dotación y la contable nos llevan al mismo final. Es decir, a la opción no modificada por la reforma.

LÓPEZ-SANTACRUZ y ORTEGA [2002:302] elaboran también un proceso parecido.

Ambos autores acaban sus artículos, en concreto SANZ GADEA [2001:51-53], con ejemplos muy similares donde argumentan la necesidad de reintroducir la dotación en el momento de la venta. Creemos que en ambos casos la solución que elaboran no es compartible. Suponen una empresa dominante que adquirió en su día la participación por 2.000 (el 100%) y que en los años posteriores la dependiente tuvo

pérdidas por 1.000 cada año durante los dos primeros años. La empresa matriz en su contabilidad asentó las dotaciones por depreciación, lo que redujo su resultado individual. En el momento de la venta enajena la participación por un valor de cero, es decir, por su valor contable. Representa un beneficio cero, pues el coste de adquisición para ella individualmente es 0-0. El valor de adquisición tendremos que reducirlo por las dotaciones efectuadas. Si damos el salto al grupo consolidado, en este su valor de adquisición es 2.000 pues el grupo no tuvo en cuenta las dotaciones y por lo tanto habría de reflejarse una disminución de -2.000 ³. Este parece ser el argumento para la consideración de la reposición de las dotaciones eliminadas para ambos autores. Sin embargo, nosotros ya explicamos precedentemente que para el grupo estas pérdidas se han producido anteriormente y así han sido consideradas y, en consecuencia no son pérdida a considerar el año de la venta. El Real Decreto 1815/1991, que establece las normas de consolidación, solo tiene en cuenta las pérdidas y ganancias extraordinarias, como ya explicamos con anterioridad, y evidentemente son las únicas que se producen en el ejercicio para el grupo como tal. Creemos que de nuevo está creando confusión el distinto papel que tiene la provisión, a nivel individual refleja la pérdida potencial de una inversión, a nivel de grupo esta pérdida se cuantifica cada año a través de los rendimientos que refleja la cuenta consolidada. Aquí hay pérdida real, allá pérdida potencial.

La polémica de la modificación quizás la entendamos mejor al transcribir un párrafo de LÓPEZ-SANTACRUZ y ORTEGA [2002:320] donde mencionan:

«Para los períodos iniciados a partir de 1 de enero de 2002, la Ley del Impuesto sobre Sociedades asume los criterios establecidos en el Real Decreto 1815/1991 sobre normas para la formulación de cuentas anuales consolidadas, lo cual significa que las provisiones dotadas en el grupo son objeto de eliminación (inversión-fondos propios), esta eliminación tiene carácter definitivo, ya que a efectos contables esta provisión nunca se incorpora en el resultado contable consolidado y, a efectos fiscales, al no proceder de una operación interna, tampoco procede incorporarla a la base imponible del grupo de acuerdo con las reglas generales sobre la incorporación de resultados eliminados por operaciones internas.

Como caso particular, debe incorporarse a la base imponible consolidada del grupo la eliminación de la corrección del valor de la participación de las sociedades del grupo fiscal cuando las mismas dejen de formar parte del grupo fiscal y asuman el derecho a la compensación de la base imponible negativa correspondiente a la pérdida que determinó la corrección de valor.»

Se está refiriendo a la modificación de la Ley 24/2001.

Llama la atención que en diversos artículos, autores como MARTÍN MARTÍNEZ DE LECEA [2003], el propio SANZ GADEA [2002], y en párrafos como el precedente se explica la modificación pero no se entra en la justificación de la misma. LÓPEZ-SANTACRUZ [2001:813-814] reproduce diversas contestaciones de la Administración en el transcurso del tiempo donde se responde según criterios opuestos. Es, pues, una cuestión que ha suscitado indudables problemas en la Administración de Hacienda.

³ Estamos realizando el análisis sin la contemplación del efecto impositivo porque no lo consideramos relevante para el argumento.

SÁENZ DE OLAZAGOITIA [2002:268] también analiza la problemática creada por la modificación del artículo 87.3. Cree que la dificultad está ligada al estudio del tratamiento contable de los créditos y débitos recíprocos que hacen las empresas de un grupo al considerar las bases negativas de las empresas en su integración en la declaración consolidada, y postula que la ley resuelve mal la situación al hacer depender la reintroducción de la dotación en función de la compensación o no de la base negativa por el grupo. Textualmente señala:

«En este caso, desde la perspectiva del régimen consolidado, se podría entender que el grupo en su conjunto genera las pérdidas y él mismo ostenta el derecho a compensarlas. Recordemos, sin embargo, cómo esta perspectiva es una mera apreciación que responde, en última instancia, a la propia concepción del grupo y de su esencia jurídico-subjetiva en nuestro régimen. Pero ya hemos destacado cómo esta no se corresponde con la literal atribución de la ley, de la subjetividad pasiva del grupo. Con todo debemos recalcar que, estrictamente, la posibilidad de compensar rentas positivas y negativas dentro del grupo no altera las exigencias de justicia sobre las que venimos construyendo nuestro modelo de consolidación fiscal. Y añadimos a este planteamiento la real titularidad del derecho de compensación que, como expusimos, es de la sociedad que genera las rentas que originan tal derecho; la que sigue siendo sujeto pasivo del tributo. De este modo, las rentas que pudieran compensar otras rentas positivas de posteriores ejercicios y no lo hubieran hecho efectivamente, deberán hacerlo en la sociedad individual que se separa del grupo.

En coherencia con estas ideas, la correcta resolución del problema requiere necesariamente la aplicación de algún expediente técnico por el que se imputen a cada sociedad las rentas negativas generadas por ella, entendiendo esta generación individual en los términos que hemos defendido anteriormente. En este camino se sitúa la metodología para la contabilización del efecto impositivo del impuesto consolidado en sus sociedades miembros.»

Correspondencia que hace que cuando el grupo compensa una base negativa con otra renta positiva del mismo aflora un crédito recíproco entre las empresas del grupo y que cuando no se compensa en el ejercicio, se genera también la contabilización de un crédito contra Hacienda que tiene su plasmación en un ingreso, para la empresa que tuvo la pérdida. En ambas situaciones se produce la constatación del ingreso, tanto si el grupo compensa ya la pérdida como si no. No tiene lógica que la reintroducción de la dotación dependa de si se ha compensado o no dicha pérdida. Si lo que se quiere es reflejar la pérdida potencial de la empresa dependiente, esta se deberá constatar independientemente de si se ha compensado o no. El beneficio de la compensación como cuantificación del gasto o ingreso se repercute en la empresa que tuvo la pérdida, no en la empresa inversora. La empresa inversora lo que hace al reflejar la dotación es atender al principio de prudencia de constatar y anotar una posible pérdida potencial; lo que ocurre es que no tiene mucho sentido recoger una pérdida potencial de una inversión que ya no se tiene en el grupo, salvo en el caso de transmisiones parciales de la participación o en el caso de pérdida de la posibilidad de la declaración consolidada.

LÓPEZ-SANTACRUZ y ORTEGA [2002:320 y ss.] analizan el problema de la reincorporación de la dotación a la provisión por depreciación de inversiones financieras en el grupo, en los casos de la pérdida y extinción del grupo y posteriormente en la separación de la empresa que generó la pérdida.

No es más que el supuesto que estamos comentando en este apartado introducido por la Ley 24/2001, de 27 diciembre, que repone la dotación en el supuesto de que la empresa se lleve la base negativa por no haber sido compensada por el grupo. La diferencia con respecto a otros autores estaría en el intento de justificar el porqué de esta reposición. Mencionan la duda de si la reposición del gasto considerado anteriormente eliminado tendría que realizarse en el año de la dotación o en el año de la pérdida del régimen fiscal. Nos preguntamos si no habría problemas de prescripción en algunos supuestos de la primera opción.

En primera instancia parecen argumentar que es la asunción del Régimen especial de los criterios del Real Decreto 1815/1991 sobre eliminaciones e incorporaciones internas la que fundamentaría el cambio en el criterio. SANZ GADEA [2001:39 y ss.] no se muestra de acuerdo con este cambio al señalar que a pesar de que no se mencionará explícitamente en los artículos de la ley, con anterioridad la remisión al Real Decreto, este era aplicable subsidiariamente.

Al abordar la justificación trata de argumentarlo mediante un supuesto de dos empresas y dos ejercicios consecutivos, al efecto de comparar la situación cuando el grupo compensa las bases negativas, y a continuación cotejar con el supuesto en el que las bases no se compensan y quedan pendientes para años posteriores.

El análisis se realiza a través de la comparación de la tributación que se daría al contemplar el supuesto cuando el grupo declare en la opción individual o la consolidada para analizar si la reintroducción del gasto es correcta. La tributación del grupo evidentemente no es la misma si se tributa por declaración consolidada que si se tributa por declaración individual, existen las diferencias propias del sistema de tributación conjunta como es la compensación anticipada de las pérdidas. De ahí la ventaja de la tributación consolidada.

El supuesto que los mencionados autores elaboran es el siguiente:

Una empresa «A» compró en su día la participación del 100% del capital en «B» por 1.000 cuando el neto de la misma era de 1.000. En el primer ejercicio de aplicación de la consolidación, la empresa «B» pierde 200 y la empresa «A» incorpora en sus cuentas una dotación a la provisión por 200 que aparece en su cuenta de Pérdidas y ganancias. El resultado de esta última es 800, incluyendo el mencionado gasto. En el segundo ejercicio la empresa «B» obtiene unas ganancias de 200 y la sociedad «A» un beneficio de 1.200 una vez computado el ingreso que supone la desdotación de la provisión por la recuperación de valor de la inversión ⁴.

En primer lugar, abordan el supuesto en el caso de optar por la tributación individual, y las liquidaciones individuales que proponen serían:

En el primer ejercicio, la empresa «A» declara unos resultados de 800 y la empresa «B» una base imponible de -200. La empresa «B» puede decidir activar o no el crédito que representa dicha pérdida.

⁴ Como se ve, elaboramos la explicación sin cuantificar el efecto impositivo que debería tener la dotación. La intención es no complicar el supuesto, pues el resultado es el mismo si la dotación es 200 que si es el 0,65 de 200. De cualquier modo, seguimos el propio ejemplo del autor citado.

En el segundo ejercicio «B» compensará la base negativa del período anterior y por lo tanto tendrá un pago de cero. La empresa «A» tendrá una base de 1.200.

Pasan con posterioridad a efectuar la declaración en régimen consolidado, pero suponiendo que esta se realiza el primer año y después se pierde el régimen de declaración consolidado en el segundo ejercicio (se pierde o se extingue la posibilidad de declarar por él).

En este caso, en el primer ejercicio habrá que eliminar la dotación por depreciación de inversiones financieras que efectúa la empresa «A» y la declaración consolidada sería $800 + 200 - 200 = 800$.

El segundo año tendríamos que la empresa «A» obtendría unos rendimientos de manera independiente por valor de 1.000 y la empresa «B» por valor de 200. La empresa «A» eliminaría la reversión de la provisión dado que no fue gasto en su día; ajuste típico en la normativa fiscal del Impuesto sobre Sociedades. La empresa «B» no puede compensar la pérdida del año anterior pues ya la compensó el grupo; declararía una base de 200.

La conclusión que extraen los autores es que en el primer año el beneficio declarado es 800 en ambos supuestos (declaración individual y consolidada) y en el segundo 1.200. En total en los dos períodos se declara un beneficio de 2.000. No se aprecian pues diferencias entre una opción y otra en el caso estudiado, donde la compensación de la pérdida se ha efectuado en el ámbito del grupo. Nos confirmaría la situación definida a nivel fiscal como correcta.

Acometen seguidamente el estudio del problema cuando no se produce la compensación de la base negativa por el grupo, para lo que modifican el supuesto en el sentido de que las dos empresas tienen pérdidas en el año de declaración consolidada. En esencia, se trata del mismo supuesto modificando los resultados en el primer año de la empresa «A» y estableciéndolos en unas pérdidas de 800 (con la dotación a la provisión).

El grupo tendría una base negativa a compensar en años venideros en -800 . Continuando con el ejemplo, dado que se produce la finalización del régimen de declaración consolidada, cada una de las empresas se llevaría su parte de acuerdo a la normativa anterior a la Ley 24/2001. Es decir, la empresa «A» tendría derecho a una deducción de 600 y «B» tendría derecho a una deducción de 200.

El primer año de consolidación sería:

$$-800 + 200 - 200 = -800 \text{ (eliminamos la dotación y agregamos el resultado de «B»)}$$

Segundo año: «A» declararía $1.000 - 600 = 400$ y «B» declararía $200 - 200 = 0$

Dado que el gasto no fue deducible tampoco lo es la reversión de la provisión, de ahí el resultado en el segundo período de 1.000.

El total declarado como gasto en los dos años es de 400.

Si analizamos la otra opción, que consiste en declarar individualmente cada empresa ya el primer año, también el gasto agregado declarado sería de 400 entre ambos ejercicios. El primer año «A» declara -800 y «B» -200 . El segundo año «A» $1.200 - 800 = 400$ y «B» $= 200 - 200 = 0$.

El análisis precedente correspondería a la situación anterior a la reforma.

Analizan posteriormente el supuesto adaptado a la reforma de la Ley 24/2001.

Siendo las liquidaciones (según los autores) en el caso de optar por la declaración consolidada:

Año 1 (común): $-800 - 200 + 200 = -800$ (y si reponemos la modificación serían -1.000 , sin lugar a dudas están tratando de la rectificación posterior, a no ser que se trate de un proceso de adivinación premonitoria. El segundo año, al producirse la separación, «A» se llevaría 800 y «B» tendría derecho a compensar 200).

Año 2: «A» $1.200 - 800 = 400$ «B» $200 - 200 = 0$

El grupo declarararía como gasto conjunto 400 .

No llegamos a entender muy bien la necesidad de tal modificación, ¿hay que reponer el gasto y la reversión? Nosotros creíamos que solo se hablaba del gasto. Ni que decir tiene que comprendemos el argumento de que si se repone el gasto también la reversión, pero no es lo que dispone el artículo 87.3.

5. ANÁLISIS COMPARATIVO DE LOS SUPUESTOS EN AMBAS DECLARACIONES

Pensamos que quizás nos abriría horizontes el introducir en el análisis anterior los créditos recíprocos entre las empresas; resultaría necesario, asimismo, incrementar la complejidad del análisis introduciendo los asientos contables que generan las declaraciones siguiendo lo argumentado por SÁENZ DE OLAZAGOITIA [2002]. Realizaremos la distribución de la cuota tributaria común de acuerdo a la norma decimosexta del Plan y a la Resolución de 15 de marzo de 2002, por la que se modifica parcialmente la de 9 de octubre de 1997.

Pasaremos, en primer lugar, a desarrollar el supuesto que se produce en el caso de una pérdida en la dominada teniendo la matriz por el contrario resultados positivos, al objeto de ver las interrelaciones creadas entre las sociedades del grupo por la compensación en la declaración común de estas incidencias, y las obligaciones y derechos que generan entre ellas al objeto de compensar los efectos de las pérdidas y ganancias aportadas por cada una de las empresas para lo que elaboramos los cuadros adjuntos.

Estamos siguiendo la metodología propuesta por los autores mencionados, comparando la tributación que se produce en caso de optar el grupo por la declaración consolidada, y la tributación en el supuesto de ejercer la opción individual, para extraer las conclusiones oportunas en torno a las diferencias que se producen. Vamos a ir analizando uno a uno los supuestos elaborados por los autores.

PRIMER CASO: Primera opción. *Beneficio en la matriz y pérdida en la dominada. Declaración consolidada sin modificar o reponer la dotación.*

	Declaración «A»	Declaración «B»	Declaración conjunta
Base imponible previa	800	- 200	
Base imponible consolidada			800 (800 - 200 + 200)
Diferencia permanente	200 (anulación dotación)	0	0
Base definitiva	1.000	- 200	
Débito fiscal	350		280
Crédito fiscal		70	

El asiento en las cuentas anuales consolidadas sería para el primer año:

280	<i>Impuesto de Sociedades</i>		
		a Hacienda pública acreedora	280
		x	

El asiento correspondiente en la sociedad «A» sería:

350	<i>Impuesto de Sociedades</i>		
		a Hacienda pública acreedora	280
		a Deudas con empresas dependientes por compensación de bases negativas	70
		x	

La cuenta con la filial surge por el hecho de ser la matriz la que gestiona la declaración conjunta y pertenecer, por el momento, al grupo de momento el crédito por la base negativa.

Contabilización en «B»:

70	<i>Créditos con matriz por compensación de bases negativas</i> ⁵		
		a Impuesto de Sociedades	70
		x	

⁵ Según la Resolución de 9 de octubre de 1997, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, sobre algunos aspectos de la norma de valoración decimosexta del Plan General de Contabilidad, las cuentas deberían denominarse 4749, Crédito por pérdidas a compensar en régimen de declaración consolidada del ejercicio y 5108, Deudas a corto plazo con empresas del grupo por efecto impositivo o 1608, Deudas a largo plazo con empresas del grupo por efecto impositivo.

Segunda opción: *Supuesto de declaración individual.*

Primer año

Las bases declaradas por las empresas serían:

	A	B
Bases declaradas individualmente	800	– 200

Los asientos contables serían:

En la sociedad «A»:

280	<i>Impuesto de Sociedades</i>		
	a Hacienda pública acreedora		280
		x	

En la sociedad «B»:

70	<i>Créditos con matriz por compensación de bases negativas</i>		
	a Impuesto de Sociedades		70
		x	

(Si se decide activar el crédito)

Constamos que la eliminación del gasto por depreciación se traduce en un gasto contable mayor del Impuesto sobre Sociedades para la empresa inversora que, si bien no se abona a Hacienda, se debe a la empresa filial por la compensación de la base negativa efectuada. El pago que se realiza a Hacienda es el mismo, 280, en ambos casos. La única diferencia es el crédito recíproco que surge en la declaración consolidada. En la empresa filial, en ambos casos, se genera un crédito, si bien en el primer caso contra Hacienda y en el segundo caso contra la matriz.

Segundo año (si el primer año hay declaración consolidada)

Partiríamos con carácter previo de una liquidación del débito recíproco, lo que motivaría un acrecentamiento del activo de la empresa «B» y una disminución en el activo de la empresa «A».

	Declaración «A»	Declaración «B»
Base imponible previa	1.200	200
Diferencias permanentes	- 200 (la reversión es ingreso y habría que eliminar)	0
Base imponible	1.000	200
Débito contra Hacienda	350	70

Los asientos contables serían:

En la sociedad «A»:

350	<i>Impuesto de Sociedades</i>		
		a Hacienda pública acreedora	350
_____	x	_____	

En la sociedad «B»:

70	<i>Impuesto de Sociedades</i>		
		a Hacienda pública acreedora	70
_____	x	_____	

(Cantidad que se repone con el cobro del crédito con la matriz del primer año).

Declaración individual

(Si el primer año se declara individual con las siguientes bases este segundo año)

	«A»	«B»
Bases declaradas individualmente	1.200	200

En la sociedad «A»:

420	<i>Impuesto de Sociedades</i>		
		a Hacienda pública acreedora	420
_____	x	_____	

En la sociedad «B»:

70 *Impuesto de Sociedades*

*a Crédito con hacienda pública
por compensación de
bases negativas de años
anteriores*

70

X

Conclusión (evolución del gasto en ambas opciones)

	«A»	«B»	«A»	«B»
Primero	350	- 70	280	- 70
Segundo	350	70	420	70

La cuantificación de los gastos en ambas opciones es la misma, tomando en cuenta el componente de gasto por Impuesto de Sociedades y la dotación a la provisión. En la consolidada, el primer año tenemos un gasto total de 280; en la individual tenemos un gasto por Impuesto de Sociedades de 210 (280 - 70) y la dotación de 70, es decir, un gasto conjunto de 280, como en la consolidada.

En el segundo año, nos encontramos con un gasto en declaración consolidada de 420 y en la individual, un gasto por Impuesto de Sociedades de 490, pero compensado con un ingreso de 70, es decir, el gasto conjunto se traduce también en 420. La diferencia es un traslado en la declaración individual de 70 por gasto del Impuesto de Sociedades al segundo año en la matriz. Diferencia que es debida a la cuantificación del gasto por dotación que estaba en el año 1 y que hará el gasto en conjunto (dotación + gasto impuesto) igual al caso consolidado. En el segundo año, la cuantificación del gasto conjunto consolidado es la misma [420 impuesto + (-70) reversión]. En resumidas cuentas, el beneficio después de impuestos es el mismo en ambos casos. En la dependiente no tiene incidencia alguna. Creemos que no es más que el perverso efecto de la pérdida potencial por el principio de prudencia contemplado en la declaración individual y no en la consolidada.

Sigamos analizando los supuestos elaborados por estos autores en el caso objeto de la controversia, que origina la modificación tenemos:

SEGUNDO CASO (no compensación de bases negativas) *Resultados negativos en ambas empresas y no rectificación según la reforma del artículo.*

Declaraciones individuales

Primer ejercicio

Conceptos	«A»	«B»
Base imponible previa	- 800	- 200
Diferencias permanentes	0	0
Base imponible definitiva	- 800	- 200
Gasto por Impuesto de Sociedades	- 280	- 70

Segundo ejercicio

Conceptos	«A»	«B»
Base imponible previa	1.200	200
Diferencias permanentes	0	0
Base compensada año anterior	- 800	- 200
Base imponible definitiva	400	0
Gasto por Impuesto de Sociedades	420	70
Débito con Hacienda	140	0

En total, el rendimiento declarado por las dos empresas en los dos períodos es de 400. Lo que nos lleva a un gasto por Impuesto de Sociedades de 140.

Declaración consolidada*Liquidación primer año*

Primer año base previa: $- 800 + 200 - 200 = - 800$

Crédito por bases negativas a compensar: 280

Conceptos	«A»	«B»
Base imponible previa	- 800	- 200
Diferencias permanentes	+200 (eliminación dotación)	0
Base imponible definitiva	- 600	- 200
Gasto por Impuesto de Sociedades o crédito con Hacienda	210	70

Contabilización a nivel agregado:

70	<i>Crédito con Hacienda pública por pérdidas a compensar</i>	a	<i>Impuesto de Sociedades</i>	70
		x		

(Si decidimos activar el crédito por superar las condiciones del criterio de prudencia)

Contabilización en la empresa matriz «A»:

280	<i>Crédito con Hacienda pública por pérdidas a compensar</i>	a	<i>Impuesto de Sociedades</i>	210
		a	<i>Deudas con empresas dependientes por pérdidas a compensar</i>	70
		x		

Contabilización en la empresa dependiente «B»:

70	<i>Crédito con matriz por pérdidas a compensar</i>	a	<i>Impuesto de Sociedades</i>	70
		x		

Segundo año (declaraciones individuales):

Si se produce la extinción del régimen consolidado tendría que registrar los siguientes asientos en «A»:

70	<i>Deudas con empresas dependientes por pérdidas a compensar</i>	a	<i>Crédito con matriz por pérdidas a compensar</i>	70
		x		

Y en la empresa «B»:

70	<i>Crédito con Hacienda pública por pérdidas a compensar</i>		
	a <i>Crédito con matriz por pérdidas a compensar</i>	70	
_____ x _____			

Dado que la empresa dependiente se lleva el crédito, este no lo puede ejercer la empresa matriz y pasará a ejercerlo aquella y por consiguiente desaparece la obligación de la matriz con respecto a la dependiente. La dependiente recupera el crédito frente a Hacienda todavía no compensado. El efecto en la cuenta diferencial en la empresa que ha registrado la pérdida ya se ha producido independientemente de contra quién se tenga el crédito (la matriz o Hacienda).

Conceptos	«A»	«B»
Base imponible previa	1.200	200
Diferencias permanentes	-200 (eliminación reversión)	0
Base imponible definitiva	1.000	200
Gasto por Impuesto de Sociedades	350	70
Crédito con Hacienda a compensar	210	70
Total a pagar	140	0

La justificación del ajuste se encuentra en que si el año anterior la dotación no fue gasto este año no puede ser ingreso la reversión del mismo.

Contabilización en la empresa «A»:

350	<i>Impuesto de Sociedades</i>		
	a <i>Hacienda pública acreedora</i>	140	
	a <i>Crédito con Hacienda pública por pérdidas a compensar</i>	210	
_____ x _____			

Solamente ejecutamos el crédito propio.

Contabilización en la empresa «B»:

70	<i>Impuesto de Sociedades</i>	<i>a Crédito con Hacienda por pérdidas a compensar</i>	70
_____		x	_____

También se ejecuta el crédito que se ha llevado la empresa por la separación del grupo.

Conclusión (evolución del gasto en ambas opciones)

Años	Individual «A»	Individual «B»	Consolidada «A»	Consolidada «B»
Primero	- 280	- 70	- 210	- 70
Segundo	420	70	350	70

Volvemos a apreciar que la diferencia está en la translación en la sociedad inversora de una diferencia de 70 coincidente con la inclusión o no de la dotación como gasto, pero que se compensa el año en que la empresa deja el grupo.

Los autores citados interpretan que la modificación introducida por la reforma consiste en la inclusión en el año de la extinción del gasto en el período que debería haberse anotado y la reversión en este momento. Analicemos desde el mismo punto de vista la solución. Hay otros autores que solo mencionan la reposición de la dotación en el grupo.

La propuesta de los autores ¿implica una rectificación a posteriori de los gastos de años anteriores? Supongamos que no, y efectuemos el estudio en tiempo posterior.

Supuesto de pérdidas en ambas empresas con rectificación como propugna la reforma de la Ley 24/2001.

Declaración consolidada

Primer año

Base imponible del grupo: - 800 - 200 + 200 - 200 (reposición de la dotación) = - 1.000

Conceptos	«A»	«B»
Base imponible previa	- 800	- 200
Diferencias permanentes	0	0
Base imponible definitiva	- 800	- 200
Gasto por Impuesto de Sociedades o crédito con Hacienda	- 280	- 70

Contabilización en las cuentas consolidadas del grupo:

350	<i>Crédito con Hacienda pública por pérdidas a compensar</i>	
	<i>a Impuesto de Sociedades</i>	350
x		

Contabilización en la empresa matriz «A»:

350	<i>Crédito con Hacienda pública por pérdidas a compensar</i>	
	<i>a Impuesto de Sociedades</i>	280
	<i>a Deudas con empresas dependientes por pérdidas a compensar</i>	70
x		

El crédito con Hacienda es de 350, pues quien asume la compensación por las bases negativas mientras sea vigente la declaración consolidada es la matriz del grupo.

Contabilización en la empresa dependiente «B»:

70	<i>Crédito con matriz por pérdidas a compensar</i>	
	<i>a Impuesto de Sociedades</i>	70
x		

En el segundo año, cuando se produce la salida del régimen especial consolidado, habrá que deshacer los asientos de débitos recíprocos.

En la empresa matriz «A»:

70	<i>Deudas con empresas dependientes por pérdidas a compensar</i>		
		a <i>Créditos con Hacienda pública por pérdidas a compensar</i>	70
		x	

En la empresa dependiente «B»:

70	<i>Créditos con Hacienda pública por pérdidas a compensar</i>		
		a <i>Crédito con matriz por pérdidas a compensar</i>	70
		x	

Segundo año

Las liquidaciones serán:

Conceptos	«A»	«B»
Base imponible previa	1.200	200
Diferencias permanentes	0	0
Base imponible definitiva	1.200	200
Gasto por Impuesto de Sociedades	420	70
Crédito con Hacienda a compensar	240	70
Total a pagar	180	0

Los asientos a efectuar se convierten en:

En la empresa matriz «A»:

420	<i>Impuesto de Sociedades</i>		
		a Crédito con Hacienda por pérdidas a compensar	240
		a Hacienda pública acreedora por Impuesto de Sociedades	180
		x	

En la empresa dependiente «B»:

70	<i>Impuesto de Sociedades</i>		
		a Crédito con Hacienda por pérdidas a compensar	70
		x	

Resumen de la evolución del gasto

Años	Sociedad «A»	Sociedad «B»	Total grupo
Primero	- 280	- 70	- 350
Segundo	420	70	490
Agregado			
Total período	140	0	140

Los datos son los mismos que antes de rectificar.

Nosotros inferimos que lo que dice el artículo de la Ley 24/2001 es que el año de la separación se debe reponer únicamente la dotación en el grupo.

Comporta que la declaración del segundo año individual sería:

CONCEPTOS	«A»	«B»
Base imponible previa	1.000	200
Diferencias permanentes	- 200	0
Base imponible definitiva	800	200
Gasto por Impuesto de Sociedades	280	70
Crédito con Hacienda a compensar	210	70
Total a pagar	70	0

CUADRO DE CONCLUSIONES COMPARATIVO DE AMBOS SUPUESTOS

Años	Individual	Individual	Consolidada	Consolidada
	«A»	«B»	«A»	«B»
Primero	- 280	- 70	- 210	- 70
Segundo	420	70	350	70

Vemos que con esta solución la discrepancia es dos veces la anterior. Lo que, a nuestro modo de ver, justificaría la incorrección de la deducción de la dotación el año de la pérdida de la condición de grupo consolidado.

¿Cuál es la explicación?

Para nosotros podría residir en que la dotación es un gasto que la empresa inversora considera como medida provisional o mejor potencial, es la aplicación del principio de prudencia lo que permite que se reflejen las pérdidas potenciales; esta situación cambia si damos el salto a la consideración del grupo, aquí se trata de una repetición de un gasto que se da en otra dependencia del grupo. La no consideración de la dotación a nivel individual tiene incidencia en la cuantificación de la inversión a coste distinto del contable y que, por lo tanto, en el momento de su transmisión, originará la realización de una pérdida real o una ganancia real distinta a la contable. Sí es cierto que la empresa individual tiene una posposición del gasto hasta que este se realice, pero este gasto se encuadra dentro de la entidad «grupo» a la que no es ajena la empresa. En el grupo, este descenso de valor se registra en la cuenta Reservas en Sociedades Consolidadas.

Por otro lado, se podría argumentar como solución al problema el reconocimiento de la dotación el año de la pérdida del régimen de declaración consolidada en la sociedad inversora, no en el momento en que la sociedad dependiente deje de pertenecer al grupo. La modificación establecida en la ley pretende compensar al grupo de una pérdida; pérdida que nosotros estimamos que ya está recogida en las cuentas consolidadas. Lo que estamos proponiendo es el registro de la misma en el momento en que la empresa inversora deje de pertenecer al grupo, pero en su declaración individual posterior, es decir, el admitir una dotación en año diferente a la de realización de la depreciación, cuestión por otro lado no aceptada por Hacienda en otros casos. Basta con citar el artículo 12.3 de la Ley del Impuesto que establece:

«La deducción en concepto de dotación por depreciación de los valores representativos de la participación en fondos propios de entidades que no coticen en un mercado secundario organizado no podrán exceder de la diferencia entre el valor teórico contable al inicio y al cierre del ejercicio, debiendo tenerse en cuenta las aportaciones o devoluciones de aportaciones realizadas en el mismo. **Este mismo criterio se aplicará a las participaciones en el capital de sociedades del grupo o asociadas en los términos de la legislación mercantil**».

A nuestros efectos sería un problema estrictamente fiscal, pero sin incidencia en la problemática que estamos estudiando. Debería pues argumentarse la necesidad de reponer la dotación a la provisión por inversiones en empresas del grupo al salir la empresa del mismo, pero no en la declaración del grupo sino en la posterior declaración que efectuase la sociedad para recoger la pérdida potencial que para ella se produce al perder la posibilidad de declarar consolidadamente. Es decir, sería necesario habilitar la dotación fuera del período de generación de la pérdida del valor teórico y que tuviera consecuencias sobre el registro del gasto por impuestos. Pero esta recuperación de la dotación en la declaración fiscal de la empresa inversora no debería estar condicionada a la compensación o no de la base negativa. En el momento en que la empresa se escinde del grupo vuelve a tener que reflejarse la minusvalía potencial que supone la depreciación potencial perdida para la empresa inversora. Es el reflejo del menor importe de la inversión efectuada por la empresa y contabilizada en sus cuentas anuales; el problema es la limitación establecida en el artículo 12.3 de la Ley de reflejar esta minoración en el período que se produce. Sería necesario habilitar esta posibilidad que llevaría a la empresa individualmente a reflejar la depreciación en un momento posterior. «A» nivel fiscal repondríamos en la empresa el principio de prudencia reflejado a nivel contable años antes pero eliminado por los ajustes de consolidación. Estamos estirando el argumento al objeto de ser respetuosos con la «posible pérdida» por parte de la sociedad inversora, pero no nos convence el argumento que utilizamos, quizás si analizamos la situación pormenorizadamente llegaremos a otra conclusión más convincente.

¿Qué pasa cuando la situación es la separación de la empresa del grupo por la enajenación de la inversión?

Los autores mencionados modifican el supuesto propuesto en el sentido de suponer la venta en el segundo año a una tercera empresa y analizar cuál es la situación global en el caso de declarar individualmente o consolidadamente. No comprendemos el sentido del ejemplo, pues más bien parece un estudio de la fiscalidad sobre el total de la renta contemplada. Si se produce un déficit o superávit de imposición en todo caso afectaría a la deducción de la doble imposición societaria en la tercera empresa, pero no vemos por qué tiene que ser modificada la situación del grupo.

Creemos que el estudio tiene que versar sobre la razón de por qué el grupo debe reintroducir la dotación eliminada en caso de separación de la empresa. Seguiremos el análisis suponiendo que en el segundo año en vez de renunciar o perderse el sistema de declaración consolidada, el grupo decide vender la participación en la empresa dependiente.

Reelaboremos un supuesto y veamos la incidencia. Un grupo constituido desde hace años el 31 de diciembre de 1999 adquiere el 100% de una sociedad «B». La adquisición se efectúa por 3.500 euros cuando el capital de «B» era de 1.000 y las reservas de 2.500. La adquisición la efectúa la matriz, aunque podría realizarla cualquier empresa del grupo. En el ejercicio 2000 la empresa «B» presenta en sus cuentas unas pérdidas de 1.000 euros, mientras que el resto del grupo presenta unos beneficios de 2.000 (la matriz ha dotado una provisión de 1.000 producto de la depreciación de su inversión en «B»). El 2 de enero de 2001 la matriz vende a terceros la inversión.

Veamos primero la declaración consolidada efectuada por el grupo en el año 2000:

Agregación de bases imponibles	2.000 + (-1000) = 1.000
Diferencias permanentes	+1.000 (tendríamos que eliminar la dotación)
Base definitiva	2.000
Cuota o gasto conjunto	700

Asiento a realizar en las cuentas consolidadas:

700	<i>Impuesto de Sociedades</i>			
	a	<i>Hacienda pública acreedora por Impuesto de Sociedades</i>		700
_____		x	_____	

(en el supuesto de considerar la provisión como diferencia permanente)

Realicemos el reparto de las cuotas:

Conceptos	«A»	«B»
Base imponible previa	2.000	- 1.000
Diferencias permanentes	+1.000	0
Base imponible definitiva	3.000	- 1.000
Gasto por Impuesto de Sociedades o crédito con Hacienda	1.050	- 350

Reflejo en las contabilidades individuales:

En la empresa matriz «A»:

1.050	<i>Impuesto de Sociedades</i>			
	a	<i>Hacienda pública acreedora</i>		700
	a	<i>Deudas con empresas dependientes por pérdidas compensadas</i>		350
_____		x	_____	

En la empresa dependiente «B»:

350	<i>Crédito con matriz pública por pérdidas compensadas</i>	a	<i>Impuesto de Sociedades</i>	350
		x		

Resultado definitivo después de impuestos en la matriz: $2.000 - 1.050 = 950$.

En la dependiente: $- 1.000 + 350 = - 650$.

Se nos plantea el problema de si la dotación en la matriz es 1.000 ó 650 (dependerá de si activamos o no el crédito). De todas formas, a nuestro problema no afecta el que la provisión sea 1.000 ó 650, en ambos casos sería eliminada y el crédito generado sobre la depreciación de la filial por la matriz o la empresa inversora ¿sería el mismo? Sí, pues el resultado negativo de la empresa «B» sigue siendo el mismo y tampoco varía el gasto de la matriz.

Vamos a desarrollar esta posibilidad. Efectivamente, dado que disponemos de todos los datos, la provisión correcta en este caso en la matriz sería 650. El beneficio del resto de empresas que forman el grupo sería 2.350, el resultado era 2.000 con la provisión, si rebajamos esta en 350 en la misma cantidad asciende el beneficio del grupo. La dotación lo único que hace es compensar otros ingresos generados por el grupo.

Tendríamos unos resultados consolidados de $2.350 - 1.000 + 650 = 2.000$. El gasto consolidado sería el mismo, 700. Lo que variaría sería el reparto pues tendríamos:

Base previa de «A»	2.350
Diferencia permanente	650
Base definitiva	3.000
Gasto de impuesto	1.050

Con lo que el asiento seguiría siendo el mismo.

Segundo año (2001)

Dada la fecha de venta es muy posible que las deudas y créditos recíprocos sigan vigentes y habrá que tenerlas en cuenta en la liquidación.

Vamos a suponer que en la venta de la participación se pagan por ella 2.500. Sería el caso de que la provisión fuera a 1.000.

El grupo en la representación de su matiz elaboraría el siguiente asiento:

2.500	<i>Bancos</i>		
1.000	<i>Provisión por depreciación de inversiones financieras de empresas del grupo</i>		
		a	<i>Inversiones financieras en empresas del grupo</i> 3.500
_____		x	_____

También podríamos contabilizar:

2.500	<i>Bancos</i>		
1.000	<i>Pérdidas en valores negociables de empresas del grupo</i>		
		a	<i>Participaciones en empresas del grupo</i> 3.500
_____		x	_____
1.000	<i>Por depreciación de inversiones financieras de empresas del grupo</i>		
		a	<i>Exceso de provisión para participaciones en empresas del grupo</i> 1.000
_____		x	_____

El beneficio contable que refleja la inversora es cero. Fiscalmente se nos crearía el problema de que la valoración sería 3.500. El gasto no ha sido deducible y la reversión tampoco, por lo tanto el coste de adquisición fiscal sería 3.500. Tendríamos una pérdida de 1.000. ¿No es la dotación a la provisión citada? Si el grupo sigue declarando en consolidada ya hemos explicado que el beneficio registrado sería cero pues lo que recogeríamos sería el beneficio extraordinario. Además, sigue existiendo el débito recíproco que ahora pasa a ser propiedad de terceras personas. ¿Se pagará más por la empresa? Creemos que sí, pues el precio de venta está determinado por el neto recogido en la empresa que es transferido o, si queremos, en la diferencia entre el activo y el pasivo; en el activo está registrado el crédito contra la matriz en el caso de que se haya compensado la pérdida en el grupo o el crédito contra Hacienda en el caso de que el grupo no la haya compensado. Evidentemente, junto a los asientos de la venta tendremos que efectuar los asientos de reclasificación de las deudas créditos por la incidencia de la compensación de las pérdidas que ya hemos comentado en otros lugares de este trabajo. En esta situación es donde obtiene la compensación la empresa inversora por la no compensación de la pérdida en el periodo de declaración consolidada; el patrimonio de lo vendido es mayor. Bien es cierto que ese patrimonio mayor es debido a una deuda con el grupo derivada de la compensación fiscal efectuada, pero es un crédito a fin de cuentas que debería ser valorado en el momento de la venta como mayor importe a pagar, o, si se desea, se anulará previa compensación.

Esta es la forma que tiene el grupo de recuperar la dotación no permitida fiscalmente, siendo improcedente, tal como establece la ley, la recuperación de la dotación en las cuentas del grupo en este momento. Es decir, la compensación viene por vía del importe de venta de la participación sin necesidad de habilitarla por vía del gasto recuperado. Todo ello independientemente de que se haya compensado o no por el grupo la base negativa. Si se ha compensado el crédito asignado es contra la matriz; si no se ha compensado el crédito es contra Hacienda y también tendrá que ser valorado en el momento de la venta.

A nivel consolidado, en el ejercicio en que se produce la venta nos encontraríamos con que no aparecería la inversión ni, en consecuencia, las reservas en sociedades consolidadas, pues ya no son del grupo. Nos quedaría en la cuenta de Pérdidas y ganancias consolidada la anotación de la venta de la inversión que se trasladaría por agregación a la cuenta consolidada, que en este caso sería cero.

¿Qué pasaría si las empresas hubiesen declarado individualmente?

Conceptos	«A»	«B»
Base imponible previa	2.000	- 1.000
Diferencias permanentes	+ 1.000	0
Base imponible definitiva	3.000	- 1.000
Gasto por Impuesto de Sociedades o crédito con Hacienda	1.050	- 350

Contabilización:

En la empresa matriz «A»:

1.050	<i>Impuesto de Sociedades</i>		
	a	<i>Hacienda pública acreedora por Impuesto de Sociedades</i>	700
	a	<i>Impuesto diferido por operaciones intraempresas del grupo</i>	350
_____	x	_____	

En la empresa dependiente «B»:

350	<i>Crédito con Hacienda pública por bases negativas a compensar</i>		
	a	<i>Impuesto de Sociedades</i>	350
_____	x	_____	

(En caso de que no actúe el principio de prudencia)

Segundo año

La venta en «A» sería $2.500 - (3.500 - 1.000) = 0$. En este caso sí que actuaría la provisión pues ha sido gasto fiscal y, por lo tanto, la base a incluir por esta transacción en la base de «A» sería cero.

Si recapitulamos sobre lo visto precedentemente podremos apreciar que la situación es la misma en ambos supuestos puesto que en el período de dos años la empresa «A» declara un gasto conjunto de 1.050. Solamente se produce un traslado en la declaración consolidada, se genera una deuda contra la filial por aprovechamiento de las pérdidas y en el caso de declaración individual se genera un impuesto diferido, si en este supuesto estamos de acuerdo en que es temporal.

Se nos vuelve a confirmar que el problema está en la distinta valoración que se da de la inversión si se declara en régimen individual o en declaración consolidada. El valor de la inversión individualmente tiene en cuenta la dotación en su día dotada mientras que a nivel colectivo no y, por lo tanto, reproduce la pérdida para el grupo que en su día se eliminó para la empresa inversora.

Al igual que en el caso de la extinción del grupo consolidado, ya comentamos lo que debería hacer la ley es reponer la provisión en la empresa poseedora de la participación que en su día se anuló. La solución que tendría que elaborarse pasaría por tener en cuenta una provisión en año distinto al año en el que se generó; vemos que, en el caso de venta de la participación, la dotación se reproduce por el distinto valor de transmisión para la empresa que posee la participación. En el supuesto de que la venta fuera total, creemos que no es necesaria la reposición del gasto, pues la compensación se obtiene por vía de un mayor beneficio y además no hay inversión a la que aplicar el principio de prudencia. Podría aplicarse en el caso de que no fuera una venta total de la participación; es decir, en el caso de una venta parcial que motive que el porcentaje que retiene el grupo no supere el 75% y que genere que la empresa dependiente salga del grupo fiscal. Podríamos entonces aceptar la posibilidad de la reposición de la dotación en la parte proporcional en la misma medida que ya está contemplada para las empresas que no pertenecen al grupo fiscal pero sí al contable. Si bien seguirían las mismas consecuencias, la aceptación de un gasto en un período distinto y la adopción de un valor fiscal distinto de cara a la futura transmisión de la participación.

Lo que no encaja es que si el grupo compensó la base no se reponga el gasto, pues la situación es la misma ⁶. También en este caso hay un crédito a compensar contra la matriz que será valorado al efectuar la transmisión. Pero, una vez efectuada la venta parcial, la empresa inversora vuelve a quedar con una inversión valorada por encima del valor de mercado del momento. La no dotación de la provisión a nivel fiscal no sería achacable a una responsabilidad de la empresa sino a la estricta aplicación de la legalidad vigente.

Sin embargo, la explicación elaborada no nos convence en su totalidad, lo que ocurre es que estamos analizando el problema desde dos prismas distintos, la empresa y el grupo. En el grupo, la pérdida está recogida y, en la empresa, la depreciación que es anulada cuando se declara de manera con-

⁶ Podríamos haber efectuado el análisis teniendo en cuenta una provisión de 650 pero lo hemos desestimado pues ya vimos en el caso anterior que el efecto sobre nuestro problema era nulo.

junta es producto de su semejanza con la distribución de beneficios. Es una repetición de un concepto que ya se ha tenido en cuenta y que por lo tanto no es necesario reflejar de nuevo. La provisión y la percepción de dividendos son primos hermanos que disfrutaron de la misma naturaleza, repetición de conceptos ya incluidos con anterioridad. No creemos necesaria la reposición de la dotación tanto si la empresa que sufrió las pérdidas se lleva el crédito como si no. No tienen ninguna ligazón ambos hechos. Las dotaciones por depreciación de inversiones que pertenecen al grupo no son operaciones internas que deban revertir, son registro a nivel individual que, a nivel consolidado, son reflejadas a través de la agregación de las cuentas diferenciales consolidadas.

CONCLUSIONES

Hemos analizado la modificación efectuada por la Ley 24/2001 del artículo 87.3 de la Ley del Impuesto, en el sentido de practicar la incorporación de la eliminación de la corrección de valor de la participación en sociedades, cuando dejen de pertenecer al grupo y se lleven consigo las bases negativas pendientes de compensar.

Hemos contrapuesto las posiciones de BOSCH [1999], SANZ GADEA [2002] y LÓPEZ-SANTACRUZ y ORTEGA [2002], favorables a la medida y las contrastamos con la opinión de SÁENZ DE OLAZAGOITIA [2002] contraria a la misma.

Los primeros autores sostienen que en el supuesto de compensación de bases por el grupo el cómputo del gasto por impuesto es el mismo en ambas opciones. Sin embargo, en el caso de la no compensación vienen a justificar que los resultados son los mismos en ambas opciones de declaraciones si se reintroduce la dotación. La dificultad que observamos en la solución que ellos aportan es que introducen la dotación y la reversión de la misma, y nosotros entendemos que no es lo que establece la ley.

SÁENZ DE OLAZAGOITIA [2002] sostiene que si en el análisis se introduce la problemática de los créditos-débitos recíprocos se vería la innecesariedad de la reintroducción de la dotación al abandonar la empresa el grupo. Nosotros abordamos el trabajo que él postula, utilizando los ejemplos aportados por los otros autores. Los resultados que obtenemos son los siguientes: en el caso de compensación de las bases negativas vienen a reflejar un desplazamiento en los resultados a través de los períodos que se corresponden con la aplicación del principio de prudencia en la opción de declaración individual, siendo la cuantificación en el período total la misma. En el caso de no compensación se nos vuelve a reproducir la misma diferencia, es decir, un desplazamiento de resultados en los períodos, pero en la cuantificación de todo el período esta diferencia está compensada. Si efectuamos el análisis con la introducción de la dotación, como propugna el artículo reformado, los resultados nos indican que esta diferencia se duplica, lo que a nuestra manera de ver evidencia la no idoneidad de la reforma acometida como sospechaba SÁENZ DE OLAZAGOITIA.

¿Cuál es la justificación que damos a esta situación? En el ámbito individual el principio de prudencia establece la necesidad de reflejar las pérdidas potenciales sufridas en los bienes y derechos de la empresa, es en este ámbito donde se produce la dotación a la provisión. En la consolidación no

es posible la aplicación de este principio de prudencia, pues no nos movemos en el reflejo de inversiones sino que estamos constatando la propia esencia del grupo y, por lo tanto, sería tanto como establecer autodotaciones sobre sí misma y por eso se anulan. La pérdida no es potencial, es real, y la contabilizamos a través del registro de las cuentas diferenciales de la dependiente donde se produce la minoración.

La agregación de resultados entre las empresas del grupo conforma la base imponible consolidada y es esta la que determina la cuota tributaria a repartir entre ellas. Serán los resultados de cada una los que determinen la cuota imputable a cada uno, y de este reparto de cuota se generan unas dependencias mutuas en las empresas, que no pueden quedar al libre albedrío de la autoridad que ejerce el control, estas dependencias que generan créditos y débitos recíprocos deben ser cumplidas estrictamente, pues sino sería como dejar la puerta abierta a la manipulación y al trasvase de recursos de unas empresas a otras en perjuicio de los socios minoritarios. La extinción del grupo determinará la anulación de estos créditos y débitos recíprocos, en justa correspondencia con la apropiación de la empresa dependiente del crédito con Hacienda no compensado por el grupo, es decir, se lleva un crédito pero se anula una deuda con respecto a ella, o se compensa el crédito con la deuda adherida; no hay necesidad de reponer dentro del grupo ningún nuevo gasto.

Si analizamos el problema en el caso de separación de la empresa generadora de la base negativa apreciamos que en el proceso de venta de la participación van a intervenir, para determinar el precio de la transacción, tanto los créditos que la empresa se lleva en su activo como las deudas que esta tenga, y además habrá que anular las deudas que el grupo ha generado ante la perspectiva de un crédito a compensar que, dado que no ha sido compensado, deberá quedar sin efecto. Pensamos que lo que se quiera compensar por vía coste de la inversión para el grupo se obtiene por vía precio de venta, pues evidentemente, si existe la posibilidad de compensar; esto está reflejado en los libros contables y, por lo tanto, será objeto de valoración en el precio de venta. Para la correcta determinación de la operación sí que es cierto que no deben olvidarse los créditos y débitos recíprocos que se generan, pero pensamos que ni en esta coyuntura ni en ninguna otra de las relaciones que se establecen entre las empresas del grupo.

Bibliografía

- ANTÓN, A. [1998]: «Régimen de los grupos de Sociedades». Capítulo 27 del libro dirigido por LAORDEN, Javier y ARQUÉS, Jorge. *Comentarios al Impuesto sobre Sociedades*. Tomo 2. Madrid. Civitas.
- BOSCH Y GUALADA, M. [1999]: «Grupos de Sociedades: Incorporación a la Base Imponible del grupo de la depreciación de la cartera de valores previamente eliminada». *Gaceta Fiscal*, n.º 178: págs. 93-115.
- CERVERA MILLÁN, N. [1997]: «La consolidación en el caso de venta de acciones». *Partida Doble*, n.º 75. Febrero: págs. 5-14.

- DE LAS HERAS MIGUEL, L. [1996]: *Normas de Consolidación*. Madrid. CEF.
- ERNST & YOUNG [1997]: *Análisis de la Ley 43/1995, del Impuesto sobre Sociedades y de su Reglamento*. Pamplona. Aranzadi.
- LÓPEZ-SANTACRUZ, J. A. [2001]: *Impuesto sobre Sociedades 2002-2003*. Madrid. Memento práctico Francis Lefebvre.
- LÓPEZ-SANTACRUZ, J. A. y ORTEGA CARBALLO, E. [2002]: *Grupos Consolidados 2003-2004*. Madrid. Memento Fiscal. Francis Lefebvre.
- MARTÍN MARTÍNEZ DE LECEA, N. [2003]: «El cierre de los grupos de empresas en el 2.002». *Partida Doble*, n.º 141: págs. 54-63.
- Resolución de 30 de abril de 1992, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, sobre algunos aspectos de la norma de valoración número dieciséis del Plan General de Contabilidad.
- Resolución de 9 de octubre de 1997, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, sobre algunos aspectos de la norma de valoración decimosexta del Plan General de Contabilidad.
- SÁENZ DE OLAZAGOITIA DÍAZ DE CERIO, J. [2002]: *La tributación consolidada de los Grupos de Sociedades. Régimen vigente y modelo para su Reforma*. Navarra. Aranzadi Editorial.
- SANZ GADEA, E. [2001]: «Régimen de los grupos de sociedades en el Proyecto de Ley de medidas fiscales, administrativas y del orden social: una nota de urgencia». *Revista de Contabilidad y Tributación*, n.º 224. CEF: págs. 39-56.
- [2002]: «Novedades tributarias en materia del Impuesto sobre Sociedades (2)». *Revista de Contabilidad y Tributación*, n.º 228. CEF: págs. 3-56.