

JULIÁN MARTÍNEZ VARGAS
GREGORIO LABATUT SERER

Universidad de Valencia

Extracto:

DESPUÉS de varios años de experiencia en la aplicación del método del efecto impositivo, consideramos que todavía hay aspectos de esta metodología que no se han asimilado o entendido suficientemente, por lo que la información presentada por las empresas no está todo lo normalizada que sería deseable. Esta circunstancia se acentúa en aquellas empresas que tributan de forma consolidada, ya que además de la declaración consolidada tienen que contabilizar y hacer los cálculos individuales de sus respectivos Impuestos sobre Sociedades.

Teniendo en cuenta que la literatura contable al respecto no es muy abundante, siendo confusa en algunos casos, en este artículo tratamos de aclarar las principales cuestiones relacionadas con el proceso de consolidación fiscal, así como sus repercusiones contables, para lo cual nos apoyamos en la exposición y resolución de un caso práctico, así como en los datos aportados por las empresas del Ibex-35 sobre tributación consolidada en los últimos años.

Sumario:

1. Introducción.
2. La consolidación de las cuentas en los grupos de sociedades: antecedentes legislativos.
3. El grupo de sociedades en el Derecho mercantil.
4. Régimen fiscal especial de los grupos de sociedades.
 - 4.1. La consolidación fiscal hasta 2002.
 - 4.2. Cambios en la consolidación fiscal a partir de 2002.
 - 4.3. La base imponible consolidada.
 - 4.4. Ajustes por consolidación fiscal.
5. Contabilidad del Impuesto sobre Sociedades de las empresas que tributan en régimen de consolidación fiscal.
 - 5.1. Diferencias permanentes por consolidación fiscal.
 - 5.2. Diferencias temporales por consolidación fiscal.
 - 5.3. Bases impositivas negativas.
 - 5.4. Deducciones y bonificaciones.
6. Cálculo del impuesto devengado y del impuesto a pagar.
7. La aplicación del Régimen de Consolidación Fiscal por parte de las empresas.
8. Resolución de un caso práctico.
9. Conclusiones.

Bibliografía.

1. INTRODUCCIÓN ¹

Desde que se implantó el método del efecto impositivo en España, muchas han sido las dudas que ha planteado su puesta en práctica debido al control que hay que tener respecto de las diferencias entre el resultado contable y el resultado fiscal o base imponible. Teniendo en cuenta que estas diferencias se multiplican cuando la empresa forma parte de un grupo fiscal que tributa de forma consolidada, la puesta en práctica de esta metodología será todavía más compleja, máxime cuando el realizar las cuentas anuales y el informe de gestión consolidados no exime a las sociedades integrantes del grupo de formular sus propias cuentas anuales y el informe de gestión, al igual que se tiene que determinar de forma individualizada el gasto por Impuestos sobre Sociedades.

Además, debemos tener presente que nos encontramos en un momento de cambios en la normativa contable como consecuencia del proceso de adaptación a la normativa internacional, siendo precisamente los grupos cotizados los primeros en dar este paso que supone ampliar a escala mundial el entorno normalizado a partir de enero de 2005. Sin embargo, este proceso no será fácil, máxime si aún no se ha superado el paso anterior que supuso la adaptación de nuestra normativa contable a la establecida en el ámbito europeo.

2. LA CONSOLIDACIÓN DE LAS CUENTAS EN LOS GRUPOS DE SOCIEDADES: ANTECEDENTES LEGISLATIVOS

La mayoría de las grandes empresas cotizadas forman parte de un grupo dirigido de forma coordinada por la llamada empresa dominante o matriz, lo que sugiere que, desde un punto de vista económico, se produzca una agregación y los ajustes correspondientes de la información económico-financiera de las sociedades que lo integran. Este proceso de adhesión de las cuentas de las empresas que forman un grupo, obteniendo unos estados contables únicos, es lo que se denomina consolidación.

Pero la consolidación de cuentas y, por tanto, el reconocimiento de los grupos de sociedades, se ha desarrollado en España por dos vías diferentes. En primer lugar, desde el punto de vista fiscal, a finales de los 70 se reconoce la existencia de los grupos de sociedades mediante un régimen jurídico especial regulado, fundamentalmente, por el Real Decreto-Ley 15/1977 y su norma de desarrollo,

¹ Parte de este artículo ha sido presentado como ponencia en el XII Encuentro de Profesores Universitarios de Contabilidad organizado por ASEPUC y celebrado en mayo-junio de 2006 en Burgos.

aprobada por el Real Decreto 1414/1977, completadas posteriormente por la Orden Ministerial de 13 de marzo de 1979.

Sin embargo, desde el punto de vista mercantil², hemos tenido que esperar a los primeros años de la década de los 90 cuando, después de producirse la adaptación de nuestra legislación mercantil a las Directivas Comunitarias, el Real Decreto 1815/1991³, desarrollando el Código de Comercio reformado, establece unas normas de obligado cumplimiento para la elaboración de las cuentas anuales consolidadas en los grupos de sociedades.

Partiendo de esta base y siempre con características diferenciadoras entre la consolidación contable y la consolidación fiscal, desde entonces ha aparecido abundante legislación en relación con los procesos de consolidación y a ello nos vamos a referir a continuación.

3. EL GRUPO DE SOCIEDADES EN EL DERECHO MERCANTIL

La regulación de los grupos desde el punto de vista mercantil se lleva a cabo, fundamentalmente, en los artículos 42 a 49 del Código de Comercio⁴ y en el Real Decreto 1815/1991, por el que se aprueban las normas sobre la formación de las cuentas anuales consolidadas. Concretamente, en el artículo 42 del Código de Comercio se define qué empresas están obligadas a formular las cuentas anuales y el informe de gestión consolidados⁵, pudiendo establecer que existe un grupo de sociedades cuando varias sociedades constituyan una unidad de decisión. En particular cuando una sociedad dominante sea socio de otra, dependiente, y se encuentre en relación con ésta en una de las siguientes situaciones:

- Posee la mayoría de los derechos de voto.
- Tiene la facultad de nombrar o destituir la mayoría de los miembros del órgano de administración.
- Dispone, en virtud de acuerdos celebrados con otros socios, de la mayoría de los derechos de voto.
- Ha designado exclusivamente con sus votos la mayoría de los miembros del órgano de administración, que desempeñen su cargo en el momento en que deban formularse las cuentas consolidadas y durante los dos ejercicios inmediatamente anteriores. En este supuesto, no se tendrá que consolidar si la sociedad cuyos administradores han sido nombrados está vinculada a otra en alguno de los dos primeros casos.

² Contablemente existe un precedente de regulación de la consolidación en las normas sobre formación de las cuentas de los grupos de sociedades, emitidas por el extinguido Instituto de Planificación Contable en julio de 1982.

³ En su anexo se precisa que además de lo establecido por la Séptima Directiva y por el Código de Comercio, se han tenido en cuenta para la elaboración de las normas las NICs 27 y 28 del International Accounting Standards Committee (IASC).

⁴ La Ley 62/2003, de 31 de diciembre, modificó parcialmente estos artículos renovando la definición de grupo.

⁵ La obligación de formular las cuentas anuales y el informe de gestión consolidados no exime a las sociedades integrantes del grupo de formular sus propias cuentas anuales y el informe de gestión correspondiente, conforme a su régimen específico, artículo 6 punto 3 del Real Decreto 1815/1991.

También se presume que hay unidad de decisión cuando, por cualesquiera otros medios, una o varias sociedades se hallen bajo dirección única. En particular cuando la mayoría de los miembros del órgano de administración de la sociedad dominada sean miembros del órgano de administración o altos directivos de la sociedad dominante o de otra dominada por ésta.

Así, cuando se da este tipo de vinculaciones entre dos o más sociedades, la dominante o, en su caso, la sociedad de mayor activo en la fecha de primera consolidación, si no puede identificarse la sociedad dominante del grupo, está obligada a presentar un Balance de Situación consolidado, una cuenta de Pérdidas y Ganancias consolidada, una Memoria consolidada y un Informe de Gestión consolidado, con el objetivo de mostrar la imagen fiel del patrimonio, de la situación financiera y de los resultados de todas las empresas que forman el grupo.

La consolidación mercantil se llevará a cabo incorporando, mediante el denominado método de integración global, los saldos de las cuentas de todas las sociedades dependientes al balance y a la cuenta de Pérdidas y Ganancias de la sociedad dominante, pasando por el siguiente proceso:

- a) Homogeneización temporal y valorativa para que todas las cuentas del grupo se refieran a la misma fecha de cierre y período que las cuentas anuales consolidadas y los activos, pasivos, ingresos y gastos incluidos en la consolidación sean valorados de forma uniforme.
- b) Agregación de los importes de las cuentas de todas las sociedades que forman el grupo.
- c) Eliminación de las operaciones intragrupo: las operaciones que se producen entre empresas del grupo, no se deben tener en cuenta a efectos de la formulación de los estados contables consolidados, mientras no se realicen frente a terceros. Por lo tanto, es necesario que se eliminen y ajusten los efectos en las cuentas de las siguientes operaciones entre empresas del grupo:
 - Se tiene que sustituir el valor con el que figuran contabilizadas las inversiones en empresas del grupo por la parte proporcional de fondos propios que dicha participación suponga, lo que puede dar lugar a la denominada diferencia positiva o negativa de primera consolidación.
 - Tienen que eliminarse de las cuentas anuales consolidadas los créditos y débitos así como los gastos e ingresos entre empresas del grupo.
 - Los resultados producidos por operaciones internas, entre empresas del grupo, deberán eliminarse y diferirse hasta que se realicen frente a terceros ajenos al grupo.
 - Los dividendos percibidos de empresas del grupo también tienen que ser eliminados considerándose reservas de la sociedad perceptora.

Otras sociedades que también intervienen en la consolidación, además de la dominante y de las dependientes, por estar vinculadas al grupo, son las sociedades multigrupo y las asociadas.

Las sociedades multigrupo son aquellas no incluidas como dependientes, gestionadas por una o varias sociedades del grupo, que participan en su capital social, conjuntamente con otra u otras ajenas al mismo. Estas sociedades se integrarán en la consolidación aplicando el método de integración proporcional, que consiste en añadir sus saldos a las cuentas del grupo en proporción a su participación.

Las sociedades asociadas son aquellas en las que alguna de las sociedades del grupo ejerza una influencia notable en su gestión, entendiéndose que esto es así cuando se tiene una participación superior al 20 o al 3 por 100, si se trata de una sociedad que cotiza en bolsa. La integración de las cuentas de estas sociedades con las del grupo se realizará mediante la aplicación del procedimiento de puesta en equivalencia, que consiste en sustituir el valor de la inversión por el importe correspondiente al porcentaje de participación en sus fondos propios.

Finalmente, es preciso tener en cuenta algunas excepciones a la obligación de consolidar como ocurre en los grupos considerados pequeños, por no superar durante dos años consecutivos dos de los tres límites establecidos para poder formular la cuenta de Pérdidas y Ganancias abreviada ⁶, o cuando la sociedad dominante, sometida a la legislación española, sea a su vez dependiente de una sociedad mercantil perteneciente a algún Estado miembro de la Unión Europea y se cumplan una serie de condiciones.

4. RÉGIMEN FISCAL ESPECIAL DE LOS GRUPOS DE SOCIEDADES

Como ya se ha comentado con anterioridad, la regulación fiscal de los grupos de sociedades en España precedió a la regulación mercantil y contable, comenzando con el Real Decreto-Ley 15/1977 sobre medidas fiscales, financieras y de inversión pública, que posteriormente se fue complementando con otras disposiciones de diverso rango. Este régimen tributario convivió con dos leyes del Impuesto sobre Sociedades, la aprobada por el Decreto 3359/1967 y la Ley 61/1978, vigente hasta finales de 1995.

Así, mientras que la legislación mercantil no se ocupó de regular la consolidación, eran las propias disposiciones fiscales las que establecían las normas de registro contable.

Con la Ley 43/1995 del Impuesto sobre Sociedades, cuyo texto normativo actualizado fue recientemente recopilado junto con otras disposiciones fiscales en el Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades (RDL 4/2004, de 5 de marzo), se incorporan en un solo texto legal todas las disposiciones legales relativas a la tributación consolidada surgidas desde 1977.

En cuanto a las características de este régimen fiscal de los grupos de sociedades, debemos diferenciar el que se aplicaba antes del año 2002, en el que se produjeron algunos cambios que podríamos calificar como poco significativos y el aplicable a partir de 2002 con la nueva redacción del Régimen de los Grupos de Sociedades de la LIS, donde la concepción del grupo sí que varía de forma significativa.

4.1. La consolidación fiscal hasta 2002.

Desde el punto de vista fiscal, la delimitación del grupo consolidable se establece en función de la participación en el capital, exigiéndose para ello una participación directa o indirecta de la dominante en las dependientes de al menos un 90 por 100 ⁷. Este dominio debe mantenerse de forma ininterrumpida

⁶ Estos límites son aplicables a partir del ejercicio 2000, ya que con anterioridad estaban fijados en 2.300 millones de pesetas de activo, 4.800 millones la cifra de negocios y 500 empleados.

⁷ Este porcentaje empezó siendo un 50 por 100 en el Real Decreto-Ley 15/1977, se aumentó en la Ley 18/1982 a más de un 90 por 100 y la Ley 43/1995 lo concretó en su artículo 83 en al menos un 90 por 100.

desde un año antes al primer día del período impositivo en el que se ha solicitado la concesión del Régimen de Declaración Consolidada, si es que el grupo opta por aplicar dicho régimen.

Además de este requisito fundamental del porcentaje de dominio, que marca una diferencia importante en relación con el control de la dirección establecido por la normativa mercantil, debemos tener en cuenta otros requisitos que deben cumplir las sociedades que pueden formar parte del grupo fiscal, entre los que destacamos los siguientes:

- El grupo debe estar formado por sociedades anónimas, limitadas y comanditarias por acciones residentes en territorio español⁸. No obstante, serán consideradas como dominantes aquellas entidades que tengan personalidad jurídica y estén sujetas y no exentas al Impuesto sobre Sociedades.
- La sociedad dominante no puede ser dependiente de ninguna otra residente en territorio español, ni tampoco puede estar sometida al régimen de transparencia fiscal.
- No pueden formar parte del grupo las sociedades que gocen de exención en el Impuesto sobre Sociedades, las que al cierre del período impositivo se encuentren en situación de suspensión de pagos, quiebra o con pérdidas que dejen su patrimonio por debajo de la mitad del capital social, las que estén sujetas a un tipo de gravamen diferente al de la sociedad dominante y las sociedades participadas indirectamente a través de otra sociedad que no reúna los requisitos para formar parte del grupo.

Teniendo en cuenta por tanto que hay unos requisitos para la consolidación fiscal y otros para la consolidación mercantil, tal y como establecen los profesores CÓNDROR LÓPEZ y LÓPEZ GARCÍA (1997, pág. 26), si se da una identidad entre los perímetros fiscal y mercantil, la información financiera consolidada, elaborada de acuerdo con la legislación mercantil, debería ser suficiente para satisfacer las necesidades de la Administración, pero si no es así, los requerimientos tributarios están obligando a elaborar una información conjunta diferente de la que se desprende de la legislación mercantil (diferente perímetro, diferentes métodos de consolidación, matizaciones en las normas de consolidación, etc.).

4.2. Cambios en la consolidación fiscal a partir de 2002.

Con efecto para los períodos impositivos que se inician a partir del 1 de enero de 2002, en el artículo 2, apartados 17-37 de la Ley 24/2001, de 27 de diciembre, se producen una serie de modificaciones en el régimen de consolidación fiscal, cuyas principales características vamos a comentar a continuación.

Lo más destacable es que el porcentaje de participación directa o indirecta necesario para formar un grupo consolidable fiscalmente desciende al 75 por 100, pasando a ser uno de los más bajos de los países de la Unión Europea. Esto supone un acercamiento entre el grupo consolidable fiscalmente y el consolidable contablemente.

⁸ Con anterioridad a la Ley 43/1995, sólo podían formar parte de los grupos las sociedades anónimas.

Además, para poder aplicar el régimen es suficiente con tener ese porcentaje de participación el primer día del período impositivo en el que se opte al mismo. Así, las empresas que cumplan con el requisito del porcentaje de participación podrán optar por aplicar el régimen de consolidación fiscal el primer período impositivo iniciado a partir del 1 de enero de 2002.

Otros cambios a tener en cuenta son la posibilidad de que los establecimientos permanentes ejerzan como sociedad dominante y la supresión de la duración mínima del régimen de tres años prorrogables, ya que con la nueva regulación, una vez que se ha optado por la consolidación fiscal, el grupo «quedará vinculado a este régimen de forma indefinida mientras no se renuncie a su aplicación a través de la correspondiente declaración censal»⁹. De esta forma, las empresas podrán optar cada ejercicio por el régimen de consolidación fiscal o por el régimen general de tributación individual.

4.3. La base imponible consolidada.

La base imponible consolidada se determinará de acuerdo con el siguiente esquema:

- Σ Bases imponibles individuales de las sociedades del grupo.
- Las eliminaciones por operaciones intragrupo.
- + Las incorporaciones de las eliminaciones practicadas en ejercicios anteriores.

Nosotros entendemos que las bases imponibles individuales son las que corresponderían a las empresas en el caso de no tributar de forma consolidada y, por lo tanto, sin incorporar todavía ningún ajuste por consolidación fiscal. Estas bases imponibles individuales que podríamos denominar como *previas*, son diferentes a las obtenidas en la conciliación del resultado contable con la base imponible de la memoria individual de cada sociedad¹⁰, ya que estas últimas sí que recogerán el efecto individual, como diferencia permanente o temporal, de los ajustes derivados de la tributación consolidada.

La confusión de la base imponible previa con la base imponible definitiva de cada sociedad individualmente considerada, de cuya suma para el grupo fiscal también se obtiene la base imponible consolidada, ha provocado que la literatura existente al respecto no haya estado muy acertada en sus interpretaciones, sobre todo en lo referente a las cuestiones contables relativas al proceso de consolidación.

4.4. Ajustes por consolidación fiscal.

Una vez sumadas las bases imponibles previas de cada una de las sociedades integrantes del grupo, se realizarán una serie de ajustes (eliminaciones e incorporaciones) para depurar el efecto que producen en los resultados las operaciones entre empresas del grupo, que sólo se considerarán realizadas cuando se realicen frente a terceros.

⁹ Artículo 84.5 de la Ley 43/1995 revisada (art. 70.5 TRLIS).

¹⁰ No olvidemos que según el artículo 6.3 del Real Decreto 1815/1991, la obligación de formular cuentas anuales consolidadas no exime a las sociedades integrantes del grupo de formular sus propias cuentas anuales.

Previamente, debemos tener en cuenta que puede producirse una diferencia positiva o negativa entre el valor contable de las participaciones en el capital de las sociedades dependientes que la sociedad dominante posea y la parte proporcional que dichos valores representen en los fondos propios de esas sociedades. Mientras que la normativa mercantil considera la diferencia positiva como un fondo de comercio de consolidación amortizable ¹¹ y la negativa como un ingreso computable en los resultados del grupo, la normativa fiscal establece que la diferencia positiva no será deducible, ni la diferencia negativa se considerará renta gravable siendo, por tanto, una diferencia permanente entre el grupo fiscal y el contable.

De forma resumida, podemos establecer las siguientes eliminaciones de resultados por operaciones intragrupo:

- Eliminaciones por operaciones de existencias: las existencias compradas a otras empresas del grupo deben valorarse al precio que tenían en esta sociedad y considerar que la compra-venta no se ha realizado.
- Eliminaciones por operaciones de inmovilizado: deben eliminarse los beneficios o pérdidas por ventas de inmovilizado entre empresas del grupo.
- Eliminación de los dividendos internos: la sociedad que los distribuye y la que los percibe deben formar parte del grupo en el ejercicio de su distribución. Lógicamente, con esta eliminación ya no se tendrá derecho a la deducción por doble imposición de dividendos.
- Eliminaciones por transmisiones de activos financieros entre empresas del grupo.
- Eliminaciones por cualquier otra operación entre empresas del grupo.

Los resultados eliminados en el proceso de consolidación deberán incorporarse a la base imponible del grupo cuando se realicen frente a terceros ajenos al grupo.

Si del proceso de consolidación resultase una base imponible negativa, podrá ser compensada con las bases imponibles positivas del grupo de sociedades en los términos establecidos en el régimen general ¹². Las bases imponibles negativas individuales, existentes con anterioridad a la consolidación fiscal, podrán ser compensadas por el grupo con el límite de la base imponible de la sociedad que las aporta.

En cuanto a las deducciones y bonificaciones, en general, son aplicables las mismas que en el régimen general pero sus requisitos deben referirse al grupo.

5. CONTABILIDAD DEL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES DE LAS EMPRESAS QUE TRIBUTAN EN RÉGIMEN DE CONSOLIDACIÓN FISCAL

Según la Resolución del ICAC de 9 de octubre de 1997, modificada parcialmente por la de 15 de marzo de 2002, el gasto devengado por el Impuesto sobre Sociedades a contabilizar por una

¹¹ Las NICs no consideran amortizable el fondo de comercio (NIIF 3), registrándose solamente su pérdida en el caso de disminución de valor por deterioro.

¹² Artículo 21 de la LIS: 7 años en un principio, ampliados a 10 y 15 años posteriormente.

empresa individualmente considerada, que tributa en régimen de consolidación fiscal, tendrá en cuenta además de los parámetros de la tributación individual, los siguientes:

- a) Las diferencias permanentes y temporales producidas por la eliminación de resultados derivada de la consolidación.
- b) Las deducciones y bonificaciones correspondientes a cada sociedad del grupo fiscal, imputándose a la sociedad que realizó la actividad u obtuvo el rendimiento asociado.

5.1. Diferencias permanentes por consolidación fiscal.

Se producirán, fundamentalmente, por la eliminación de dividendos repartidos entre las sociedades del grupo, produciéndose una diferencia no reversible y por lo tanto permanente, respecto de la base imponible que hubiera resultado en régimen de declaración individual.

Estas diferencias tendrán, en consecuencia, una repercusión directa negativa en el impuesto devengado de la sociedad que haya percibido los dividendos, aunque en muchos casos su efecto será nulo como consecuencia de la no aplicación a su vez de la deducción por doble imposición de dividendos.

5.2. Diferencias temporales por consolidación fiscal.

Se producirán como consecuencia de la eliminación de resultados para la determinación de la base imponible consolidada, lo que supondrá su diferimiento hasta el ejercicio en que se realicen frente a terceros o, en su caso, en las correcciones valorativas correspondientes a la inversión en el capital de una sociedad del grupo. De esta forma, si el resultado eliminado en origen es positivo, la diferencia será negativa y la contabilizaremos en la cuenta 4798. *Impuesto sobre beneficios diferido por operaciones intragrupo*. En cambio, si el resultado eliminado en origen es negativo, la diferencia será positiva y la contabilizaremos en la cuenta 4748. *Impuesto sobre beneficios anticipado por operaciones intragrupo*. La reversión será de signo contrario y se producirá en el ejercicio en que ese resultado se realice frente a terceros.

En el caso de que la reversión de las diferencias temporales se produzca en un período de tiempo superior al año, a contar desde la fecha de cierre del ejercicio, se utilizarán cuentas de largo plazo.

5.3. Bases imponibles negativas.

Una de las principales ventajas del régimen de tributación consolidada es, precisamente, la posibilidad de compensar en un mismo ejercicio los resultados positivos de una sociedad con los resultados negativos de otra del grupo.

Si a una sociedad del grupo fiscal le corresponde una base imponible negativa que es compensada en parte o en su totalidad por las del resto del grupo, surgirá un crédito y un débito entre la sociedad a la que corresponda y las sociedades que la compensen, para los que podemos utilizar las

cuentas 2448/5348. *Créditos a l.p./c.p. con empresas del grupo por efecto impositivo* y 1608/5108. *Deudas a l.p./c.p. con empresas del grupo por efecto impositivo.*

Por la parte de base imponible negativa que no se pueda compensar por las sociedades del grupo, la sociedad a la que corresponda podrá contabilizar un crédito si se espera, razonablemente, que el grupo fiscal en su conjunto vaya a generar en el futuro resultados positivos que permitan su compensación. En estos casos se puede utilizar la cuenta 4749. *Créditos por pérdidas a compensar en régimen de declaración consolidada del ejercicio.*

5.4. Deducciones y bonificaciones.

Las deducciones y bonificaciones afectarán al impuesto devengado de cada sociedad por el importe efectivo que sea aplicable en la consolidación fiscal y no por lo que correspondería a cada sociedad en tributación individual, imputándose a la sociedad que haya realizado la actividad u obtenido el rendimiento que las origina. Así, en el caso de producirse una cuota con importe negativo, se contabilizará como un crédito o débito recíproco entre dicha sociedad y las demás pertenecientes al grupo, pudiendo utilizar las cuentas descritas anteriormente.

Al igual que en el régimen general, como novedad a partir del ejercicio 2002, se permite la contabilización de las deducciones y bonificaciones no aplicadas en las mismas condiciones que las bases imponibles negativas no compensadas. En estos casos se puede utilizar la cuenta 4747. *Derechos por deducciones y bonificaciones pendientes de aplicación en régimen de consolidación fiscal.*

6. CÁLCULO DEL IMPUESTO DEVENGADO Y DEL IMPUESTO A PAGAR

El esquema de cálculo del Impuesto sobre Sociedades devengado y el impuesto a pagar de una sociedad que forme parte del grupo fiscal queda recogido en el **cuadro 1**.

Las diferencias permanentes y temporales surgidas por tributación en el régimen de consolidación, también deberían aparecer en el detalle de la conciliación del resultado contable con la base imponible en la memoria de la empresa individualmente considerada, diferenciando a su vez los aumentos y las disminuciones.

También se debe informar de las compensaciones de bases imponibles negativas y del efecto impositivo de los créditos y débitos más significativos entre empresas del grupo como consecuencia de la aplicación del régimen fiscal de los grupos de sociedades.

Finalmente, tenemos que tener en cuenta que podría ocurrir que el reparto de la carga tributaria no coincida con lo prescrito en la Resolución del ICAC, como consecuencia de las relaciones jurídico-privadas entre las sociedades del grupo fiscal. Así, la sociedad que minore su carga tributaria contabilizará un ingreso extraordinario con cargo a un crédito frente a la sociedad que la aumente, que a su vez contabilizará un gasto extraordinario con abono a un débito frente a aquélla.

Cuadro 1. Cálculo del impuesto devengado y a pagar en una sociedad que forma parte de un grupo fiscal.

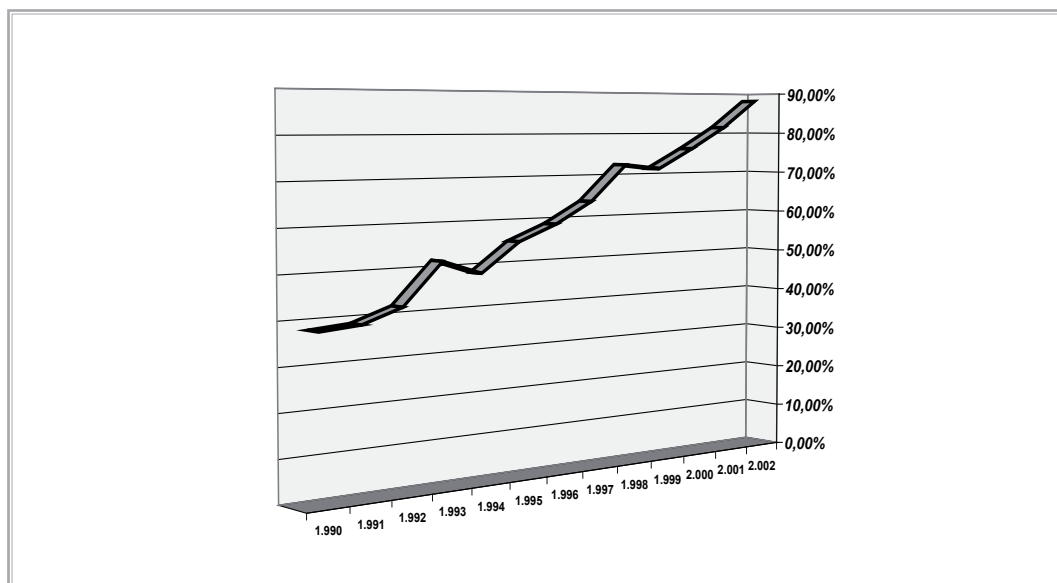
	<p>RESULTADO ANTES DE IMPUESTOS</p> <p>± DIFERENCIAS PERMANENTES INDIVIDUALES</p> <p>± DIFERENCIAS PERMANENTES DE CONSOLIDACIÓN</p>
	<p>RESULTADO CONTABLE AJUSTADO</p> <p>× TIPO IMPOSITIVOS (35%)</p>
	<p>IMPUESTO BRUTO</p> <p>± DEDUCCIONES Y BONIFICACIONES</p>
	<p>IMPUESTO DEVENGADO (CUENTA 630)</p>
	<p>RESULTADO CONTABLE AJUSTADO</p> <p>± DIFERENCIAS TEMPORALES INDIVIDUALES</p> <ul style="list-style-type: none"> • Con origen en el ejercicio • Con origen en ejercicios anteriores <p>± DIFERENCIAS TEMPORALES DE CONSOLIDACIÓN</p> <ul style="list-style-type: none"> • Con origen en el ejercicio • Con origen en ejercicios anteriores
	<p>BASE IMPONIBLE</p> <p>× TIPO IMPOSITIVO (35%)</p>
	<p>CUOTA ÍNTEGRA</p> <p>± DEDUCCIONES Y BONIFICACIONES</p>
	<p>CUOTA LÍQUIDA (IMPUESTO A PAGAR)</p>

7. LA APLICACIÓN DEL RÉGIMEN DE CONSOLIDACIÓN FISCAL POR PARTE DE LAS EMPRESAS

Teniendo en cuenta que la mayoría de las grandes empresas cotizadas forman parte de un grupo, vamos a tratar de ver cuál ha sido el grado de incidencia del régimen especial de tributación

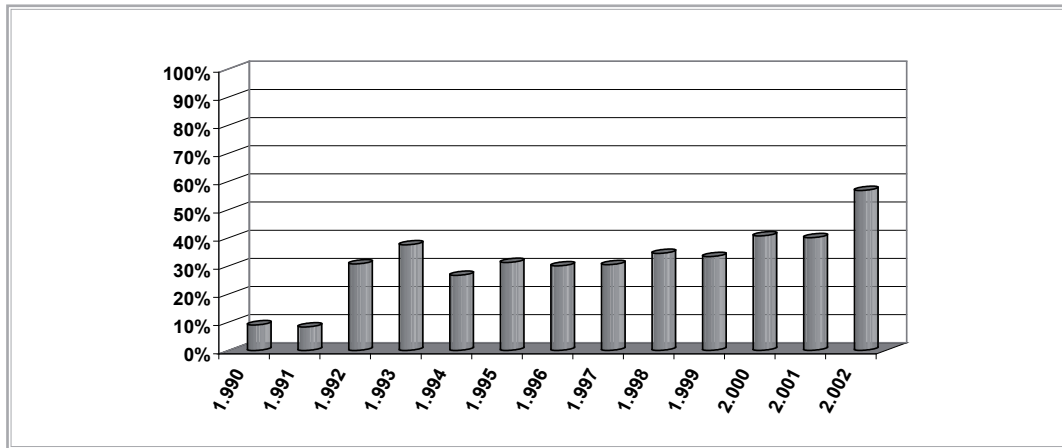
consolidada en estas empresas a lo largo del período 1990-2002. Tomando como muestra de estas empresas aquellas que han formado parte del Ibex-35 en alguno de los tres últimos años del período considerado, en el **gráfico 1** podemos ver la evolución de la tributación consolidada por años.

Gráfico 1. % Tributación consolidada por años.



Se observa una clara evolución alcista del número de estas empresas que se han ido acogiendo a la tributación consolidada. Mientras que en 1990 tributaron de forma consolidada el 38 por 100 de las empresas consideradas, en 2002 este porcentaje ya alcanzaba el 88 por 100. De esta forma, podemos apreciar cómo, poco a poco, se ha ido imponiendo el régimen de tributación consolidada, circunstancia que se refuerza a partir de 2002 ya que, tal y como hemos visto con anterioridad, las condiciones fiscales de este régimen especial son menos restrictivas en cuanto a los porcentajes de participación.

Según estos datos, de la misma forma que ha crecido notablemente el número de empresas que tributa de forma consolidada, se debería producir un incremento de las diferencias por tributación consolidada. En el **gráfico 2** podemos ver el porcentaje de empresas que, habiendo tributado consolidadamente, han presentado diferencias de este tipo a lo largo del período considerado.

Gráfico 2. Empresas con diferencias por tributación consolidada.

Se aprecia claramente cómo hasta el año 2001 inclusive aproximadamente un tercio de las empresas han informado de algún tipo de diferencia por tributación consolidada. Podemos hablar de más de la mitad en 2002, pero creemos que no se está informado bien de estas diferencias pues, al menos, deberían tener diferencias por dividendos y, en todo caso, diferencias por operaciones intragrupo.

En definitiva, podemos establecer en este punto que la importancia adquirida por diferencias por tributación consolidada en los últimos años debería ser aún mayor si todas las empresas las hubiesen contabilizado correctamente, diferenciándolas como tal y no, tal vez, como una diferencia permanente o temporal de las consideradas individuales.

8. RESOLUCIÓN DE UN CASO PRÁCTICO

Para poder ver desde un punto de vista más pragmático las repercusiones contables y fiscales del proceso de consolidación, en este apartado nos vamos a apoyar en la resolución de un caso práctico.

Supongamos dos sociedades que forman un grupo fiscal. La sociedad «DOMINASA» es la dominante y posee el 80 por 100 de la sociedad «FILIASA», cumpliéndose todas las condiciones necesarias para poder tributar de forma consolidada.

Los datos a considerar son los siguientes:

SOCIEDAD «DOMINASA» (Dominante):

1. Durante el ejercicio ha vendido a la sociedad dependiente un terreno con un margen de beneficio de 10.000 €, que al cierre se encuentra en el inventario de «FILIASA».

2. Tiene deducciones de la cuota por un importe de 4.000 € entre las que se incluyan 2.800 € por doble imposición de dividendos de la filial. También hay retenciones y pagos a cuenta por 1.500 €.
3. Ha contabilizado provisiones por insolvencias de tráfico por 8.000 € que no resultan deducibles por tener una antigüedad inferior a seis meses.
4. Ha contabilizado gastos por multas y sanciones no deducibles por 3.500 €.

SOCIEDAD «FILIASA» (Dependiente):

1. Ha repartido durante el ejercicio un dividendo a la sociedad dominante por un importe de 8.000 €.
2. Tiene deducciones y bonificaciones de la cuota por un importe de 3.200 € y retenciones y pagos a cuenta por 2.100 €.
3. Durante el ejercicio anterior vendió productos a la sociedad dominante obteniendo unos beneficios de 5.200 € y que al cierre del ejercicio anterior se encontraban en el inventario final. En el ejercicio actual estos productos han sido enajenados por la sociedad dominante.
4. La sociedad tiene contabilizado un *leasing* por el que surge en el ejercicio una diferencia temporal negativa de 5.500 €.

Para resolver este supuesto nos vamos a plantear dos escenarios diferentes:

- a) El resultado contable antes de impuestos de la sociedad «DOMINASA» es de 32.000 € y el de la sociedad «FILIASA» asciende a 15.400 €.
- b) El resultado contable antes de impuestos de la sociedad «DOMINASA» es de 25.000 € y el de la sociedad «FILIASA» es una pérdida de 12.000 €.

A continuación vamos a realizar los cálculos y los asientos correspondientes en la contabilidad individual de las sociedades, así como los ajustes de consolidación, tanto si tributan de forma individual como si lo hacen de forma consolidada para, de esta forma, poder apreciar las diferencias.

ESCENARIO A:

TRIBUTACIÓN INDIVIDUAL

Los cálculos para determinar el impuesto devengado y a pagar en el supuesto de que ambas empresas tributasen de forma individual los tenemos en las **tablas 1 y 2**.

Tabla 1. Gasto por impuesto y base imponible de «DOMINASA».

Sociedad «DOMINASA»	Contable	Fiscal
Resultado contable antes de impuestos	32.000	32.000
Diferencias permanentes:		
(-) Multas y sanciones	- 3.500	- 3.500
Resultado contable ajustado	28.500	
Diferencias temporales:		
(+) Provisión morosos		8.000
BASE IMPONIBLE		36.500
Tipo de gravamen	35%	35%
Impuesto bruto	9.975	
Cuota íntegra		12.775
(-) Deducciones	- 4.000	- 4.000
Gasto por impuesto	5.975	
Cuota líquida		8.775
(-) Retenciones y pagos a cuenta		- 1.500
Impuesto a pagar		7.275

Tabla 2. Gasto por impuesto y base imponible de «FILIASA».

Sociedad «FILIASA»	Contable	Fiscal
Resultado contable antes de impuestos	15.400	15.400
Diferencias permanentes:		
Resultado contable ajustado	15.400	
Diferencias temporales:		
(-) <i>Leasing</i>		- 5.500
BASE IMPONIBLE		9.900
Tipo de gravamen	35%	35%
Impuesto bruto	5.390	
Cuota íntegra		3.465
(-) Deducciones	- 3.200	- 1.213
Gasto por impuesto	2.190	
Cuota líquida		2.252
(-) Retenciones y pagos a cuenta		- 2.100
Impuesto a pagar		152

Entendiendo que las deducciones y bonificaciones de la cuota están limitadas al 35 por 100 de la cuota íntegra minoradas por el importe para evitar la doble imposición y las bonificaciones (art. 44 TRLIS), la contabilización del impuesto en cada una de las sociedades sería la siguiente:

Contabilidad individual de «DOMINASA»

5.975	<i>Impuesto sobre beneficios (630)</i>		
2.800	<i>Impuesto anticipado (4740)</i> (8.000 × 0,35)		
		a HP acreedora IS (4752)	7.275
		a HP retenciones y pagos a cuenta (473)	1.500
		x	

Contabilidad individual de «FILIASA»

2.190	<i>Impuesto sobre beneficios (630)</i>		
1.987	<i>Derechos por deducciones (4742)</i> (3.200 – 1.213)		
		a Impuestos diferidos (479) (5.500 × 0,35)	1.925
		a HP acreedora IS (4752)	152
		a HP retenciones y pagos a cuenta (473)	2.100
		x	

Por tanto, la sociedad «DOMINASA» cerrará sus cuentas con un gasto por impuesto de 5.975 €, un impuesto a pagar de 7.275 €, un impuesto anticipado (debido a la no deducibilidad de la dotación a la provisión para incobrables) por 2.800 € y un resultado del ejercicio de 26.025 € (32.000 – 5.975).

Por otro lado, la sociedad «FILIASA» cerrará sus cuentas con un gasto por impuesto de 2.190 €, un impuesto a pagar de 152 €, un impuesto diferido (debido a la operación de *leasing*) por 1.925 € y un resultado del ejercicio de 13.210 € (15.400 – 2.190).

Todas estas cuentas se integrarán por el método de consolidación global, con el objetivo de obtener las cuentas anuales consolidadas a efectos contables, siguiendo lo establecido en el Real Decreto 1815/1991 de formulación de cuentas anuales consolidadas. De esta forma, al realizar la agregación tendremos un gasto por impuesto de 8.165 € (5.975 + 2.190), un impuesto a pagar de 7.427 € (7.275 + 152), un impuesto anticipado por 2.800 € (debido a la no deducibilidad de la dotación a la provisión para insolvencias en «DOMINASA»), un impuesto diferido por 1.925 € (debido a la operación de *leasing* en «FILIASA») y un resultado del ejercicio de 39.235 € (26.025 + 13.210).

En estas cuentas agregadas también habría que eliminar los resultados por operaciones intragrupo no realizadas en el exterior. Estas eliminaciones para confeccionar las cuentas anuales consolidadas, desde el punto de vista contable o mercantil, no son deducibles ni imponibles fiscalmente por no tributar en el Régimen de Consolidación Fiscal (RCF) y, por tanto, darán lugar a unas diferencias permanentes o temporales por su correspondiente efecto impositivo como recogemos a continuación:

Ajustes para el balance consolidado

1. Pago de dividendos

8.000	Pérdidas y Ganancias («DOMINASA»)			
		a	Reservas («DOMINASA»)	8.000
		x		
	Efecto impositivo = Diferencia permanente de consolidación			

2. Venta del terreno de «DOMINASA» a «FILIASA»

10.000	Pérdidas y Ganancias («DOMINASA»)			
		a	Terrenos	10.000
		x		
	Efecto impositivo: Diferencia temporal positiva			

3.500	Impuesto anticipado (4740)			
		a	Pérdidas y Ganancias («DOMINASA») (0,35 × 10.000)	3.500
		x		

3. Por el beneficio de las existencias iniciales

5.200	Reservas («FILIASA»)			
		a	Pérdidas y Ganancias («FILIASA»)	5.200
		x		

Efecto impositivo: reversión de la diferencia temporal positiva del año anterior

1.820	<i>Pérdidas y Ganancias</i> <i>(«FILIASA») (0,35 × 5.200)</i>		
		a	<i>Impuesto anticipado (4740)</i> 1.820
	_____	x	_____

Ajustes para la cuenta de Pérdidas y Ganancias consolidada

1. Pago de dividendos

8.000	<i>Ingresos financieros</i>		
		a	<i>Saldo de Pérdidas y Ganancias</i> 8.000
	_____	x	_____

2. Venta del terreno de «DOMINASA» a «FILIASA»

10.000	<i>Beneficio procedente del</i> <i>inmovilizado material</i>		
		a	<i>Saldo de Pérdidas y Ganancias</i> 10.000
	_____	x	_____

3.500	<i>Saldo de Pérdidas y Ganancias</i>		
		a	<i>Impuesto sobre beneficios</i> 3.500
	_____	x	_____

3. Por el beneficio de las existencias iniciales

5.200	<i>Saldo de Pérdidas y Ganancias</i>		
		a	<i>Variación de existencias</i> 5.200
	_____	x	_____

1.820	<i>Impuesto sobre beneficios</i>		
		a	<i>Saldo de Pérdidas y Ganancias</i> 1.820
	_____	x	_____

De esta forma, tras los ajustes, las cuentas consolidadas ofrecerán los saldos que se indican en la **tabla 3**.

Tabla 3. Datos consolidados con declaración fiscal individual.

Impuesto sobre beneficios (5.975 + 2.190 + 1.820 – 3.500)	6.485
Impuesto a pagar (7.275 + 152)	7.427
Impuesto anticipado individual	2.800
Impuesto diferido individual	1.925
Impuesto anticipado consolidación (3.500 – 1.820)	1.680
Derechos por deducciones no aplicadas	1.987

El impuesto a pagar, el impuesto anticipado individual de «DOMINASA» y el impuesto diferido individual de «FILIASA», no han sufrido cambios. Los cambios se han producido como consecuencia del efecto impositivo de los ajustes por resultados internos. Estos ajustes son los siguientes:

- Eliminación del dividendo cobrado por «DOMINASA». Se trata de una diferencia permanente, ya que se produce una anulación de dicho dividendo a efectos contables que tributará a efectos fiscales, no produciéndose nunca su compensación ya que a efectos contables no se trata de un diferimiento del ingreso, sino más bien de una anulación con traspaso a reservas.
- La eliminación del beneficio producido en la venta del terreno de «FILIASA» a «DOMINASA» por 10.000 €. A efectos contables se anula este beneficio (consolidación contable) y se difiere hasta el momento en que se realice fuera del grupo. Por tanto, este diferimiento contable en el reconocimiento del beneficio, tributará a efectos fiscales, dando lugar a unos impuestos anticipados por 3.500 € ($0,35 \times 10.000$).
- En cuanto al reconocimiento contable del beneficio implícito en las existencias iniciales, se trata de la reversión del beneficio eliminado el año anterior por ventas realizadas de «DOMINASA» a «FILIASA» por un importe de 5.200 €. El efecto impositivo correspondiente será una reversión de impuestos anticipados por 1.820 ($0,35 \times 5.200$).

Todo esto va a repercutir en el gasto por impuesto sobre beneficios, que será la agregación del gasto individual de cada una de las sociedades más el efecto impositivo de los ajustes por resultados internos.

Finalmente, existe un derecho por deducciones no aplicadas, que la sociedad «FILIASA» podrá deducir de los impuestos de ejercicios siguientes por 1.987 €, por haber sobrepasado el límite de deducibilidad (35% de la cuota íntegra).

TRIBUTACIÓN SEGÚN EL RCF

Los cálculos para determinar el impuesto devengado y a pagar en el supuesto de que se tributase según el RCF los tenemos en la **tabla 4**.

Tabla 4. Base imponible consolidada y gasto por impuesto consolidados.

	Fiscal	Contable
Base imponible previa de la sociedad «DOMINASA»	36.500	
Resultado contable ajustado sociedad «DOMINASA»		28.500
Base imponible previa de la sociedad «FILIASA»	9.900	
Resultado contable ajustado sociedad «FILIASA»		15.400
Eliminaciones:		
(-) Eliminación de beneficios venta terreno en el ejercicio	- 10.000	
(-) Eliminación del dividendo interno	- 8.000	- 8.000
Incorporaciones:		
(+) Incorporación beneficio eliminado ejercicio anterior	5.200	
BASE IMPONIBLE CONSOLIDADA	33.600	
RESULTADO CONTABLE AJUSTADO		35.900
Tipo de gravamen	35%	35%
Impuesto bruto		12.565
Cuota íntegra	11.760	
(-) Deducciones	- 4.116	- 4.400
Gasto por impuesto		8.165
Cuota líquida	7.644	
(-) Retenciones y pagos a cuenta	- 3.600	
Impuesto a pagar	4.044	

Aplicando este régimen especial se llega a un gasto por impuesto global de 8.165 € y un impuesto a pagar global de 4.044 €. Es importante que tengamos en cuenta que al tributar de forma consolidada y no imputar los dividendos internos como ingreso, tampoco procederá la deducción por doble imposición de dividendos que en este caso ascendería a 2.800 € ($8.000 \times 0,35 \times 100\%$)¹³, quedándose las deducciones en 4.400 (1.200 de «DOMINASA» y 3.200 de «FILIASA»).

Los ajustes y eliminaciones correspondientes por operaciones intragrupo son los que se indican a continuación:

¹³ Pueden consultarse al respecto los apartados 2 y 4 e) del artículo 30 del TRLIS, a partir de lo establecido en el artículo 70.1.

Ajustes para el balance consolidado

1. Pago de dividendo

8.000	<i>Pérdidas y Ganancias</i> <i>(«DOMINASA»)</i>		
		a	<i>Reservas («DOMINASA»)</i> 8.000
		x	
	Efecto impositivo = Diferencia permanente negativa		

2. Venta del terreno de «DOMINASA» a «FILIASA»

10.000	<i>Pérdidas y Ganancias</i> <i>(«DOMINASA»)</i>		
		a	<i>Terrenos</i> 10.000
		x	

3. Por el beneficio de las existencias iniciales

5.200	<i>Reservas («FILIASA»)</i>		
		a	<i>Pérdidas y Ganancias</i> <i>(«FILIASA»)</i> 5.200
		x	

Ajustes para la cuenta de Pérdidas y Ganancias consolidada

1. Pago de dividendo

8.000	<i>Ingresos financieros</i>		
		a	<i>Saldo de Pérdidas y Ganancias</i> 8.000
		x	

2. Venta del terreno de «DOMINASA» a «FILIASA»

10.000	<i>Beneficio procedente del</i> <i>inmovilizado material</i>		
		a	<i>Saldo de Pérdidas y Ganancias</i> 10.000
		x	

3. Por el beneficio de las existencias iniciales

5.200	<i>Saldo de Pérdidas y Ganancias</i>		
		a	<i>Variación de existencias</i> 5.200
		x	

El gasto devengado, el impuesto a pagar y el efecto impositivo de cada una de las sociedades individualmente consideradas nos lo ofrecen las **tablas 5 y 6**.

Tabla 5. Gasto e impuesto a pagar individual «DOMINASA».

Sociedad «DOMINASA»	Contable	Fiscal
Resultado contable antes de impuestos	32.000	32.000
<i>Diferencias permanentes individuales:</i>		
(-) Multas y sanciones	- 3.500	- 3.500
<i>Diferencias permanentes de consolidación:</i>		
(-) Dividendos internos	- 8.000	- 8.000
Resultado contable ajustado	20.500	
<i>Diferencias temporales individuales:</i>		
(+) Provisión morosos		8.000
<i>Diferencias temporales de consolidación:</i>		
(-) Eliminación de beneficios venta terreno ejercicio		-10.000
BASE IMPONIBLE		18.500
Tipo de gravamen	35%	35%
Impuesto bruto	7.175	
Cuota íntegra		6.475
(-) Deducciones (4.000 - 2.800)	- 1.200	- 1.200
Gasto por impuesto	5.975	
Cuota líquida		5.275
(-) Retenciones y pagos a cuenta		- 1.500
Impuesto a pagar		3.775

Luego a la dominante «DOMINASA» le corresponde un impuesto a pagar de 3.775 € y un gasto por 5.975 €. Dado que los dividendos internos no tributan, tampoco dan lugar a deducción por doble tributación, restándose de las deducciones.

A la sociedad dependiente «FILIASA» (**tabla 6**) le corresponde un impuesto a pagar de 269 € y un gasto por impuesto de 2.190 €. Teniendo en cuenta que, tal y como establece la Resolución del ICAC «las deducciones y bonificaciones de la cuota del Impuesto sobre Sociedades afectarán al cálculo del impuesto devengado en cada sociedad por el importe efectivo de las mismas que sea aplicable en el régimen de consolidación fiscal y no por el importe, inferior o superior, que correspondería a cada sociedad en régimen de tributación individual», de las deducciones aplicadas en consolidación fiscal (4.116), 1.200 corresponden a «DOMINASA» y el resto (2.916) a «FILIASA».

Tabla 6. Gasto e impuesto a pagar individual «FILIASA».

Sociedad «FILIASA»	Contable	Fiscal
Resultado contable antes de impuestos	15.400	15.400
<i>Diferencias permanentes individuales:</i>		
<i>Diferencias permanentes de consolidación:</i>		
Resultado contable ajustado	15.400	
<i>Diferencias temporales individuales:</i>		
(-) Leasing		- 5.500
<i>Diferencias temporales de consolidación:</i>		
(+) Incorporación beneficio eliminado ej. anterior		5.200
BASE IMPONIBLE		15.100
Tipo de gravamen	35%	35%
Impuesto bruto	5.390	
Cuota íntegra		5.285
(-) Deducciones	- 3.200	- 2.916
Gasto por impuesto	2.190	
Cuota líquida		2.369
(-) Retenciones y pagos a cuenta		- 2.100
Impuesto a pagar		269

La contabilización individual en cada una de estas sociedades sería la siguiente:

Contabilidad individual de «DOMINASA»

5.975 *Impuesto sobre beneficios*
(630)

2.800 *Impuesto anticipado (4740)*
(8.000 × 0,35)

269 *Crédito con empresas del grupo*
por efect. impositivo (5348)
(4.044 - 3.775)

a *HP acreedora por IS (4752)* 4.044

	<i>a Imp. diferidos «Intragrupa»</i>	
	<i>(4798) (0,35 × 10.000)</i>	<i>3.500</i>
	<i>a HP retenciones y pagos a</i>	
	<i>cuenta (473)</i>	<i>1.500</i>
_____	x _____	

Obsérvese que, a pesar de que el impuesto a pagar que le corresponde a la dominante es de 3.775 € (**tabla 5**), al ostentar ésta la representación del grupo fiscal tiene la obligación de ingresar en Hacienda Pública la totalidad de la deuda del grupo por 4.044 €, surgiendo un crédito a su favor con el resto de las sociedades del grupo (en nuestro caso «FILIASA») por la diferencia que asciende a 269 €.

Contabilidad individual de «FILIASA»

<i>2.190</i>	<i>Impuesto sobre beneficios</i>	
	<i>(630)</i>	
<i>1.820</i>	<i>Impuestos diferidos «Intragrupa»</i>	
	<i>(4798)</i>	
	<i>(0,35 × 5.200)</i>	
<i>284</i>	<i>Dchos. por deducciones y boni-</i>	
	<i>ficaciones pendientes en RCF</i>	
	<i>(4747)</i>	
	<i>(3.200 – 2.916)</i>	
	<i>a Deudas con empresas del gru-</i>	
	<i>po por efect. impositivo (5108)</i>	<i>269</i>
	<i>a HP retenciones y pagos a</i>	
	<i>cuenta (473)</i>	<i>2.100</i>
	<i>a Impuestos diferidos (479)</i>	
	<i>(0,35 × 5.500)</i>	<i>1.925</i>
_____	x _____	

Esta sociedad tendrá una obligación de pago con la dominante por 269 €, que se corresponde con su impuesto a pagar (**tabla 6**).

Así, el estado de las cuentas, en el caso de aplicación del RCF sería el que se ofrece en la **tabla 7**. En esta tabla también comparamos los datos consolidados tanto en el caso de haber tributado individual como consolidadamente para ver las diferencias.

Tabla 7. Cuentas agregadas con consolidación fiscal y comparación con tributación individual.

	Tributación consolidada			Tribut. individ.	Difer.
	«DOMINASA»	«FILIASA»	Grupo		
Impuesto sobre beneficios	5.975	2.190	8.165	6.485	1.680
Impuesto a pagar	3.775	269	4.044	7.427	- 3.383
Impuesto anticipado individual	2.800		2.800	2.800	0
Impuesto diferido individual		1.925	1.925	1.925	0
Impuesto anticipado consolidación .	0	0	0	1.680	- 1.680
Impuesto diferido consolidación	3.500	- 1.820	1.680	0	1.680
Dchos. por deducc. no aplicadas	0	284	284	1.987	- 1.703

Las diferencias fundamentales se pueden resumir en los siguientes puntos:

- a) El gasto por el impuesto es mayor en el RCF en 1.680 € como consecuencia de la eliminación del impuesto anticipado que surge en la tributación individual.
- b) El menor pago en el RCF se justifica por la mayor aplicación de deducciones y por el diferimiento de impuestos por las operaciones intragrupo.
- c) En el RCF las operaciones intragrupo son consideradas como impuesto diferido, mientras que al tributar de forma individualizada se consideran impuestos anticipados. Esto hace que la consolidación fiscal normalmente produzca un diferimiento de impuestos por las operaciones intragrupo.
- d) La principal ventaja del RCF va a consistir en el mejor aprovechamiento fiscal de las deducciones correspondientes a las empresas del grupo, aunque éstas tengan bases imponibles negativas o una limitación sobre su cuota íntegra. Vemos cómo mientras que al tributar de forma individual quedan pendientes de aplicación deducciones por 1.987 €, al tributar de forma consolidada esta cantidad se reduce a 284 €, lo que supone una disminución en el pago por el impuesto de 1.703 €. Esta ventaja también es extensible al caso de bases imponibles negativas, que también podrán compensarse por el grupo fiscal.
- e) La exención en la tributación del grupo de los dividendos percibidos por la dominante realmente no tiene ningún efecto ni en el impuesto devengado ni en el impuesto a pagar dado que el efecto negativo de la diferencia permanente se compensa a su vez con el efecto positivo de la no aplicación de la deducción por doble tributación.

ESCENARIO B:

TRIBUTACIÓN INDIVIDUAL

Los cálculos para determinar el impuesto devengado y a pagar en el supuesto de que ambas empresas tributasen de forma individual los tenemos en las **tablas 8 y 9**.

Tabla 8. Gasto por impuesto y base imponible de «DOMINASA».

Sociedad «DOMINASA»	Contable	Fiscal
Resultado contable antes de impuestos	25.000	25.000
Diferencias permanentes: (-) Multas y sanciones	- 3.500	- 3.500
Resultado contable ajustado	21.500	
Diferencias temporales: (+) Provisión morosos		8.000
BASE IMPONIBLE		29.500
Tipo de gravamen	35%	35%
Impuesto bruto	7.525	
Cuota íntegra		10.325
(-) Deducciones	- 4.000	- 4.000
Gasto por impuesto	3.525	
Cuota líquida		6.325
(-) Retenciones y pagos a cuenta		- 1.500
Impuesto a pagar		4.825

Tabla 9. Gasto por impuesto y base imponible de «FILIASA».

Sociedad «FILIASA»	Contable	Fiscal
Resultado contable antes de impuestos	- 12.000	- 12.000
Diferencias permanentes:		
Resultado contable ajustado	- 12.000	
Diferencias temporales: (-) <i>Leasing</i>		- 5.500
BASE IMPONIBLE		- 17.500
Tipo de gravamen	35%	35%
Impuesto bruto	- 4.200	
Cuota íntegra		- 6.125

.../...

.../...

(-) Deducciones	- 3.200	
Gasto por impuesto	- 7.400	
Cuota líquida		- 6.125
(-) Retenciones y pagos a cuenta		- 2.100
Impuesto a pagar/devolver		- 2.100

Entendiendo nuevamente que las deducciones y bonificaciones de la cuota están limitadas al 35 por 100 de la cuota íntegra minorada por el importe de las deducciones para evitar la doble imposición y las bonificaciones (art. 44 TRLIS), la contabilización del impuesto en cada una de las sociedades sería la siguiente:

Contabilidad individual de «DOMINASA»

3.525	<i>Impuesto sobre beneficios (630)</i>		
2.800	<i>Impuesto anticipado (4740)</i>		
	(8.000 × 0,35)		
		a	HP acreedora IS (4752) 4.825
		a	HP retenciones y pagos a cuenta (473) 1.500
		x	

Contabilidad individual de «FILIASA»

6.125	<i>Créditos pérdidas a compensar (4745)</i>		
3.200	<i>Derechos por deducciones (4742)</i>		
2.100	<i>HP deudor devol. impuestos (4709)</i>		
		a	Impuestos diferidos (479) 1.925
			(5.500 × 0,35)
		a	Impuesto sobre beneficios (630) 7.400
		a	HP retenciones y pagos a cuenta (473) 2.100
		x	

Por tanto, la sociedad «DOMINASA» cerrará sus cuentas con un gasto por impuesto de 3.525 €, un impuesto a pagar de 4.825 €, un impuesto anticipado debido a la no deducibilidad de la dotación a la provisión para incobrables por 2.800 € y un resultado del ejercicio de 21.475 € (25.000 – 3.525).

Por otro lado, la sociedad «FILIASA» cerrará sus cuentas con un gasto por impuesto negativo (menor gasto) de 7.400 €, un impuesto a devolver de 2.100 € correspondiente a las retenciones y pagos

a cuenta que ha realizado, un impuesto diferido (debido a la operación de *leasing*) por 1.925 € y un resultado del ejercicio negativo de - 4.600 € (-12.000 + 7.400).

Todas estas cuentas se integrarán por el método de consolidación global, con el objetivo de obtener las cuentas anuales consolidadas a efectos contables, siguiendo lo establecido en el Real Decreto 1815/1991 de formulación de cuentas anuales consolidadas. De esta forma, al realizar la agregación tendremos un gasto por impuesto (acreedor) de - 3.875 € (3.525 - 7.400), un impuesto a pagar de 4.825 €, un impuesto anticipado por 2.800 € (debido a la no deducibilidad de la dotación a la provisión para insolvencias en «DOMINASA»), un impuesto diferido por 1.925 € (debido a la operación de *leasing* en «FILIASA») y un resultado del ejercicio de 16.875 € (21.475 - 4.600).

En estas cuentas agregadas también habría que eliminar los resultados por operaciones intragrupo no realizadas en el exterior. Estas eliminaciones para confeccionar las cuentas anuales consolidadas, desde el punto de vista contable o mercantil, no son deducibles ni imponibles fiscalmente por no tributar en el RCF y, por tanto, darán lugar a unas diferencias permanentes o temporales por su correspondiente efecto impositivo. Dado que las operaciones intragrupo son las mismas que las planteadas en el *Escenario A*, no vamos a repetir los ajustes, pudiendo consultarlos en aquel apartado.

Tras los ajustes, las cuentas consolidadas ofrecerían los saldos que se indican en la **tabla 10**.

Tabla 10. Datos consolidados con declaración fiscal individual.

Impuesto sobre beneficios (3.525 - 7.400 + 1.820 - 3.500)	- 5.555
Impuesto a pagar	4.825
Impuesto anticipado individual	2.800
Impuesto diferido individual	1.925
Impuesto anticipado consolidación (3.500 - 1.820)	1.680
Derechos por deducciones no aplicadas	3.200
Crédito por pérdidas a compensar	6.125
HP deudor por devolución impuestos	2.100

El impuesto a pagar y a devolver, el impuesto anticipado individual de «DOMINASA» y el impuesto diferido individual de «FILIASA», no han sufrido cambios. Los cambios se han producido como consecuencia del efecto impositivo de los ajustes por resultados internos cuyas explicaciones coinciden con las puestas de manifiesto en el *Escenario A*. Todo esto repercutirá en el gasto por impuesto sobre beneficios, que se obtendrá agregando al gasto individual de cada una de las sociedades el efecto impositivo de los ajustes por resultados internos.

Finalmente tenemos que tener en cuenta que existe un derecho por deducciones no aplicadas de 3.200 €, atribuible en su totalidad a «FILIASA» que ha tenido una base imponible negativa, y un crédito por pérdidas a compensar de 6.125 € atribuible también a esta sociedad, que supone que no existen dudas razonables sobre su posible compensación futura ¹⁴.

TRIBUTACIÓN SEGÚN EL RCF

Los cálculos para determinar el impuesto devengado y a pagar en el supuesto de que se tributase según el RCF los tenemos en la **tabla 11**.

Tabla 11. Base imponible consolidada y gasto por impuesto consolidados.

	Fiscal	Contable
Base imponible previa de la sociedad «DOMINASA»	29.500	
Resultado contable ajustado sociedad «DOMINASA»		21.500
Base imponible previa de la sociedad «FILIASA»	- 17.500	
Resultado contable ajustado sociedad «FILIASA»		- 12.000
Eliminaciones:		
(-) Eliminación de beneficios venta terreno en el ejercicio	- 10.000	
(-) Eliminación del dividendo interno	- 8.000	- 8.000
Incorporaciones:		
(+) Incorporación beneficio eliminado ejercicio anterior	5.200	
BASE IMPONIBLE CONSOLIDADA	- 800	
RESULTADO CONTABLE AJUSTADO		1.500
Tipo de gravamen	35%	35%
Impuesto bruto		525
Cuota íntegra	- 280	
(-) Deducciones		- 4.400
Gasto por impuesto		- 3.875
Cuota líquida	- 280	
(-) Retenciones y pagos a cuenta	- 3.600	
Impuesto a pagar	- 3.600	

Puede observarse que se obtiene una base imponible consolidada negativa por 800 €, como consecuencia de la compensación de la base imponible negativa de la empresa «FILIASA» así como por el efecto global de las diferencias temporales de consolidación. Por tanto, será esta empresa la

¹⁴ Al estar en tributación individual, la compensación se tiene que realizar con beneficios futuros generados por la sociedad que ha generado la pérdida y nunca por el grupo.

que podrá reconocer el derecho de compensación futura de la base imponible negativa mediante la cuenta 4749. *Créditos por pérdidas a compensar en régimen de declaración consolidada*, según se establece en el apartado 2.3.1 de la Resolución del ICAC de 9 de octubre de 1997: «Por la parte del resultado fiscal negativo no compensado por las sociedades del grupo, la sociedad a la que corresponde¹⁵ contabilizará un crédito si se espera razonablemente que el grupo...».

Por otro lado, debido a la obtención de la base imponible consolidada negativa, procedería solicitar la devolución de las retenciones y pagos a cuenta efectuados por el grupo, mientras que el impuesto devengado, que también es negativo (supone un menor gasto) por 3.875 €, será contabilizado por la dominante que es la que representa fiscalmente al grupo (art. 65.2 TRLIS).

Con respecto a las deducciones, hay que decir que fiscalmente no pueden ser aplicadas, ya que la cuota íntegra es negativa. (art. 44 TRLIS), procediendo al reconocimiento del derecho a compensarlas durante los próximos 10 años (15 años en algunos casos). Al igual que ocurrió en la resolución del supuesto en el *Escenario A*, al no imputar los dividendos internos como ingreso, tampoco procede la deducción por doble imposición de dividendos, quedándose las deducciones en 4.400 €.

Los ajustes y eliminaciones correspondientes por operaciones intragrupo serían los mismos que se han visto en el *Escenario A*, mientras que la asignación a cada sociedad del impuesto devengado, a pagar (a devolver en este caso) y el efecto impositivo de las diferencias temporales es el que nos ofrecen las **tablas 12 y 13**.

Tabla 12. Gasto e impuesto a pagar individual «DOMINASA».

Sociedad «DOMINASA»	Contable	Fiscal
Resultado contable antes de impuestos	25.000	25.000
<i>Diferencias permanentes individuales:</i>		
(-) Multas y sanciones	- 3.500	- 3.500
<i>Diferencias permanentes de consolidación:</i>		
(-) Dividendos internos	- 8.000	- 8.000
Resultado contable ajustado	13.500	
<i>Diferencias temporales individuales:</i>		
(+) Provisión morosos		8.000
<i>Diferencias temporales de consolidación:</i>		
(-) Eliminación de beneficios venta terreno ejercicio		- 10.000
BASE IMPONIBLE		11.500
Tipo de gravamen	35%	35%
Impuesto bruto	4.725	
Cuota íntegra		4.025

.../...

¹⁵ En este caso está claro que la base imponible negativa corresponde a la sociedad «FILIASA» pero se pueden dar otros casos donde esta asignación plantee serias dudas.

.../...

(-) Deducciones (4.000 – 2.800)	- 1.200	
Gasto por impuesto	3.525	
Cuota líquida		4.025
(-) Retenciones y pagos a cuenta		
Impuesto a pagar		4.025

Luego a la dominante «DOMINASA» le corresponde un impuesto a pagar de 4.025 € y un gasto por 3.525 €. Dado que los dividendos internos no tributan, tampoco dan lugar a deducción por doble tributación, restándose de las deducciones. También debemos observar que no se han aplicado las deducciones ni las retenciones y pagos a cuenta por haber obtenido una base imponible consolidada negativa. «DOMINASA», en representación del grupo, debe solicitar la devolución de todas las retenciones y pagos a cuenta efectuados (1.500 € propios y 2.100 € de la filial), mientras que será «FILIASA» la que reconocerá el derecho de compensación de la base imponible consolidada negativa por 280 €. Además, «DOMINASA» tendrá que reconocer una deuda con «FILIASA» por un total de 6.125 € (4.025 € que tendría que haber pagado de impuestos de forma individual más 2.100 € de las retenciones y pagos a cuenta de «FILIASA» cuya devolución se solicita), para lo que utilizará la cuenta 5108. *Deudas con empresas del grupo por efecto impositivo.*

Tabla 13. Gasto e impuesto a pagar individual «FILIASA».

Sociedad «FILIASA»	Contable	Fiscal
Resultado contable antes de impuestos	- 12.000	- 12.000
<i>Diferencias permanentes individuales:</i>		
<i>Diferencias permanentes de consolidación:</i>		
Resultado contable ajustado	- 12.000	
<i>Diferencias temporales individuales:</i>		
(-) Leasing		- 5.500
<i>Diferencias temporales de consolidación:</i>		
(-) Incorporación beneficio eliminado ej. anterior		5.200
BASE IMPONIBLE		- 12.300
Tipo de gravamen	35%	35%
Impuesto bruto	- 4.200	
Cuota íntegra		- 4.305
(-) Deducciones	- 3.200	
Gasto por impuesto	- 7.400	

.../...

.../...

Cuota líquida		- 4.305
(-) Retenciones y pagos a cuenta		
Impuesto a pagar		- 4.305

A la sociedad dependiente «FILIASA» le corresponde un impuesto a devolver de 4.305 €, que junto con los 2.100 € de las retenciones y pagos a cuenta hacen un total de 6.405 €, cantidad que se reconocerá en el activo por dos vías:

1. 280 € como un crédito contra la Hacienda Pública por la parte de base imponible negativa pendiente de compensar, utilizando la cuenta 4749. *Crédito por pérdidas a compensar en régimen de declaración consolidada.*
2. 6.125 € como un crédito frente a la representante fiscal del grupo, «DOMINASA», utilizando la cuenta 5348. *Créditos con empresas del grupo por efecto impositivo.*

También corresponde un abono en la cuenta 630. *Impuesto sobre beneficios* por 7.400 €, como consecuencia del impuesto negativo devengado por la pérdida contable, tendiendo que contabilizar también las diferencias temporales tanto individuales como las correspondientes a operaciones intragrupo.

La contabilización individual en cada una de estas sociedades sería la siguiente:

Contabilidad individual de «DOMINASA»

3.525	<i>Impuesto sobre beneficios (630)</i>	
2.800	<i>Impuesto anticipado (4740) (8.000 × 0,35)</i>	
1.200	<i>Derechos por deducc. y bonificac. ptes. en régimen de consol. fiscal (4747)</i>	
3.600	<i>HP deudor por dev. impuestos (4709) (1.500 + 2.100)</i>	
	<i>a Imp. diferidos «Intragrupo» (4798) (0,35 × 10.000)</i>	3.500
	<i>a HP retenciones y pagos a cuenta (473)</i>	1.500
	<i>a Deudas con empresas del grupo por efecto impositivo (5108) (4.025 + 2.100)</i>	6.125
	x	

Contabilidad individual de «FILIASA»

1.820	<i>Imp. diferidos «Intragrupa»</i> (4798) (0,35 × 5.200)		
280	<i>Créditos por pérd. a compens.</i> <i>en régimen de declar. consolidada (4749)</i> (800 × 0,35)		
3.200	<i>Derechos por deducc. y bonificac. pendientes en régimen de consol. fiscal (4747)</i>		
6.125	<i>Créditos con empresas del grupo por efecto impositivo (5348)</i> (4.025 + 2.100)		
		<i>a Impuesto sobre beneficios (630)</i>	7.400
		<i>a HP retenciones y pagos a cuenta (473)</i>	2.100
		<i>a Impuestos diferidos (479)</i> (0,35 × 5.500)	1.925
		x	

Así, el estado de las cuentas, en el caso de aplicación del RCF sería el que se ofrece en la **tabla 14**. En esta tabla también comparamos los datos consolidados, tanto en el caso de haber tributado individual como consolidadamente, para ver las diferencias que resumimos a continuación:

Tabla 14. Cuentas agregadas con consolidación fiscal y comparación con tributación individual.

	Tributación consolidada			Tribut. individ.	Difer.
	«DOMINASA»	«FILIASA»	Grupo		
Impuesto sobre beneficios	3.525	- 7.400	- 3.875	- 5.555	1.680
Impuesto a pagar	0	0	0	4.825	- 4.825
Impuesto anticipado individual	2.800		2.800	2.800	0
Impuesto diferido individual		1.925	1.925	1.925	0
Impuesto anticipado consolidación .				1.680	- 1.680
Impuesto diferido consolidación	3.500	- 1.820	1.680		1.680
Dchos. por deducc. no aplicadas	1.200	3.200	4.400	3.200	1.200
Crédito por pérdidas a compensar ...		280	280	6.125	- 5.845
Devolución de impuestos	1.500	2.100	3.600	2.100	1.500

- a) El gasto por impuesto (en este caso el menor gasto) es nuevamente mayor en 1.680 € como consecuencia de la eliminación del impuesto anticipado que surge en la tributación individual.
- b) Las operaciones intragrupo son consideradas como impuesto diferido en el RCF, mientras que en tributación individual son impuestos anticipados.
- c) El menor pago de impuestos en el RCF por 6.325 € (4.825 € que se dejan de pagar más 1.500 € adicionales de devolución de impuestos) se justifica por el mejor aprovechamiento de las bases imponibles negativas por el grupo (- 5.845 €), el peor aprovechamiento de las deducciones como consecuencia de esto (1.200 €) y por el diferimiento de impuestos por las operaciones intragrupo (1.680 €).
- d) La principal ventaja del RCF en este caso va a consistir en el mejor aprovechamiento fiscal de la base imponible negativa de la empresa filial, lo que a su vez supone una reducción de las deducciones por parte de la matriz. Mientras que al tributar de forma individual a la sociedad matriz le correspondía una deducción de 4.000 €, al tributar de forma consolidada pierde la parte de deducción correspondiente a los dividendos recibidos de la filial (2.800 €), quedándole pendiente 1.200 € más por falta de base imponible para los próximos ejercicios.
- e) Nuevamente se puede comprobar que la exención en la tributación del grupo de los dividendos percibidos por la dominante realmente no tiene ningún efecto ni en el impuesto devengado ni en el impuesto a pagar dado que el efecto negativo de la diferencia permanente se compensa a su vez con el efecto positivo de la no aplicación de la deducción por doble tributación.

9. CONCLUSIONES

La principal ventaja del RCF consiste en el mejor aprovechamiento fiscal por parte del grupo de las deducciones y de las bases imponibles negativas de sus empresas, adelantando el momento de su aplicación fiscal y asegurando de esta forma que no transcurra el plazo establecido por la normativa fiscal al respecto. No obstante, en la medida en que esos plazos se han ido alargando en los últimos años, el riesgo a perder el derecho de compensación ha disminuido en ese sentido.

El resto de ventajas fiscales consiste en un diferimiento de la tributación de los beneficios en las operaciones realizadas entre empresas del grupo, al momento en que se realicen frente a terceros.

Mientras que en el RCF las operaciones intragrupo son consideradas como impuesto diferido, al tributar de forma individualizada se consideran impuestos anticipados. Esto hace que la consolidación fiscal normalmente produzca un diferimiento de impuestos por las operaciones intragrupo.

En las grandes empresas, el régimen de tributación consolidada se ha ido imponiendo con el paso de los años, siendo las condiciones fiscales más favorables a partir del ejercicio 2002. Esta circunstancia debería redundar en un aumento paralelo de las diferencias por tributación consolidada, lo que realmente no llega a producirse por lo que sospechamos que la información al respecto no

está siendo adecuada, al menos en lo que a los estados contables individuales se refiere. Tendríamos que analizar si el hecho de realizar estados contables consolidados puede suponer una relajación en la información proporcionada en los estados individuales, restándoles importancia. Si podemos prescindir de la información individual de la sociedad dominante por centrarse en los estados contables consolidados, entonces se les debería eximir de su elaboración, pero si no es así, se debería exigir que se realizase con más rigor, de acuerdo con lo exigido por la normativa al respecto.

BIBLIOGRAFÍA

- ASOCIACIÓN ESPAÑOLA DE CONTABILIDAD Y ADMINISTRACIÓN DE EMPRESAS (AECA) [1998]: «El Impuesto sobre Beneficios en las Cuentas Anuales». *Documento* n.º 21 de AECA, septiembre.
- CÓNDOR LÓPEZ, V. y LÓPEZ GARCÍA, A.M. [1997]: «El régimen tributario de los grupos de sociedades». *Partida Doble* n.º 75. Febrero, págs. 15-37.
- [1998]: «La contabilización del impuesto de sociedades de los grupos de empresas después de la Resolución del ICAC de 9 de octubre de 1997». *Partida Doble* n.º 86. Febrero, págs. 12-36.
- GANDÍA CABEDO, J.L.; LABATUT SERER, G. y RODRÍGUEZ COLLEL, V. [1993]: «La relevancia de la información contable consolidada del tratamiento del impuesto sobre beneficios». *VII Congreso de AECA*. Victoria, Tomo 2, págs. 113-136.
- INSTITUTO DE CONTABILIDAD Y AUDITORÍA DE CUENTAS (ICAC) [1997]: Resolución de 9 de octubre sobre algunos aspectos de la norma de valoración 16.^a del PGC.
- [2002]: Resolución de 15 de marzo, por la que se modifica parcialmente la de 9 de octubre de 1997, sobre algunos aspectos de la norma de valoración 16.^a del PGC.
- LEY 24/2001, de 27 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social.
- LEY 62/2003, de 30 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social.
- ORDEN de 13 de marzo de 1979 por la que se dictan normas para la determinación de la base imponible consolidada de los grupos de sociedades.
- REAL DECRETO 1414/1977, de 17 de junio, por el que se regula la tributación sobre el beneficio consolidado de los grupos de sociedades.
- REAL DECRETO 1815/1991, de 20 de diciembre, por el que se aprueban las normas para la formulación de las cuentas anuales consolidadas.
- REAL DECRETO LEGISLATIVO 4/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades.
- REAL DECRETO-LEY 15/1977, de 25 de febrero, sobre medidas fiscales, financieras y de inversión pública.
- REQUENA TAPIA, M. [2000]: Los efectos impositivos en los grupos de sociedades. *Partida Doble*, febrero, págs. 28-41.