

TRIBUTACIÓN	LA INFLUENCIA DE LA DUALIDAD DE CONSOLIDACIONES (CONTABLE Y FISCAL) EN LA DETERMINACIÓN DEL GASTO POR IMPUESTO DE SOCIEDADES	Núm.
CONTABILIDAD		79/2006

**JOSÉ RAMÓN MARIÑO CASTRO**

*Escuela Universitaria del Maresme  
Departamento de Contabilidad  
Facultad de Ciencias Económicas y Empresariales  
Universidad de Barcelona*

**JOSEP VALLVERDÚ CALAFELL  
FRANCISCO JAVIER CASTILLO NAVARRO**

*Departamento de Contabilidad  
Facultad de Ciencias Económicas y Empresariales  
Universidad de Barcelona*

**Extracto:**

Este trabajo analiza las regulaciones en materia de consolidación contable y fiscal establecidas por las dos disciplinas que determinan una diferente concepción de los integrantes del grupo de empresas y analiza las consecuencias de esta dualidad en el contexto de las Cuentas Anuales Consolidadas.

La distinta definición fiscal del grupo establece un subconjunto de empresas que pertenecen al conjunto consolidable contable y que se diferencian de aquellas empresas que, a pesar de pertenecer al mismo, no cumplen las condiciones para poder declarar en declaración consolidada.

El estudio rastrea las repercusiones que esta situación provoca en el registro del gasto por Impuesto de Sociedades tanto consolidado como individual. Analizamos, pues, si las diferencias temporales y permanentes que esta situación ocasiona distorsionan el registro contable del gasto por Impuesto de Sociedades.

---

## *Sumario:*

---

1. Convivencia de las dos consolidaciones.
2. Diferencias fundamentales entre las dos normativas.
3. Diferencias en el cálculo de rendimientos del grupo.
4. La contabilización del gasto por el Impuesto de Sociedades en la consolidación contable.
5. El problema de las ventas con pérdidas estratégicas.
6. Las diferencias permanentes.
  - 6.1. El efecto de los dividendos dentro de la declaración consolidada.
  - 6.2. La reinversión de beneficios extraordinarios.
  - 6.3. La incidencia de las deducciones en el gasto contable.
7. La incidencia de las bases negativas y la contabilización de las pérdidas en las empresas del grupo.

Conclusiones.

Bibliografía.

## 1. CONVIVENCIA DE LAS DOS CONSOLIDACIONES

Es frecuente, al encontrarnos con contables responsables del registro de las operaciones de grupo de empresas, la queja de que después de elaborar las cuentas anuales consolidadas tienen que empezar nuevamente el trabajo para acometer la consolidación fiscal. No es totalmente exacta esta afirmación o no debería serlo, pues para terminar la consolidación contable es necesario realizar la fiscal. Necesitamos la consolidación fiscal para abordar el problema de la contabilización consolidada del gasto del Impuesto de Sociedades y de las cuentas relacionadas con el mismo.

Esta situación que describimos no es más que el producto de la gran diversidad que existe entre ambas disciplinas. Diversidad que no encontramos justificada y que podría evitarse con unas reformas o adaptaciones de la normativa fiscal en el sentido de aceptar las premisas de la consolidación contable. Sería necesario efectuar el camino que se ha recorrido en el régimen general del impuesto, aceptar los criterios contables como punto de partida de la consolidación fiscal y, en todo caso, a semejanza del régimen general establecer las excepciones que la autoridad fiscal estime convenientes. No es más que lo que ocurrió en su día con la promulgación de la Ley 43/1995 del Impuesto de Sociedades, si bien constreñido al régimen general y no alcanzando al régimen especial de grupo de empresas.

Esta profunda discrepancia comentada provoca la necesidad de separar las dos consolidaciones; esta diferenciación está originada por las grandes diferencias que existen a la hora de definir los conjuntos consolidables de los grupos de empresas por parte de la normativa mercantil y por parte de la normativa fiscal. Está claro que en la actividad económica de hoy en día no se puede estudiar el funcionamiento de las empresas de manera individual, existen relaciones entre empresas que muy a menudo utilizan la distinta personalidad jurídica en beneficio y provecho propio, aunque no sea éste un trabajo de carácter jurídico bastaría recordar la teoría del levantamiento del velo en algunas sentencias de carácter laboral. Todas las ramas del Derecho se están haciendo eco de la nueva situación empresarial que vive el mundo actual donde los grupos de empresas son un elemento innegable y lo mismo deberá hacer el Derecho fiscal.

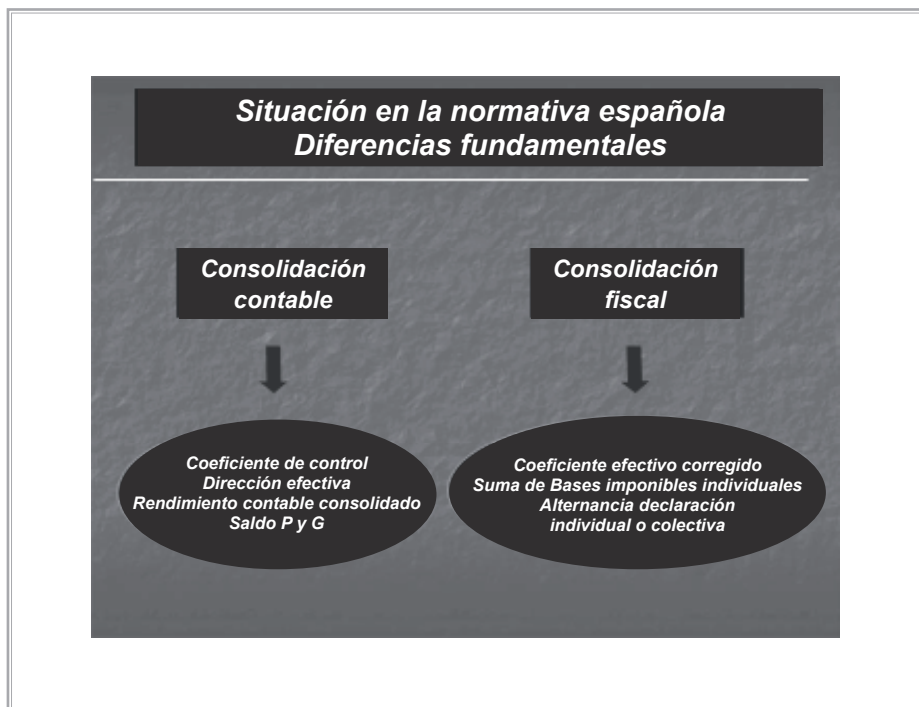
La existencia de este nuevo sujeto económico con los años ha ido adquiriendo cada vez más presencia, y en el mundo actual de la globalización, cada vez es menos cuestionable su existencia como voluntad única de decisión y reafirma en mayor medida la necesidad de adaptación por parte de todas las ramas del Derecho a esta existencia. Son muchos los autores que se han hecho eco de esta opinión, podríamos citar entre otros a Gonzalo ANGULO y TÚA [1982: 22 y 23], ESTEIO [1990: 55], LÓPEZ SANTACRUZ [1992: 5].

Esta diferente definición de los conjuntos consolidación por parte de ambas normativas legales y las repercusiones sobre la inclusión dentro del mismo de distintos integrantes va a ser el objeto de nuestro estudio, es decir, si la diferente definición de los grupos efectuada por ambas disciplinas produce alteraciones en los registros contables abordados por los grupos de empresas.

También cuestionamos la actual normativa que permite a los grupos la opción de tributar en régimen individual (cada empresa por sí sola como en el régimen general) o por la opción consolidada, si bien es ésta una opción que, como veremos, es muy limitada como para que dentro de ella entren los grupos existentes en la actividad económica.

Como tercera cuestión a señalar se encontraría la ya sostenida por diversos autores con anterioridad SAENZ DE OLAZAGOITIA [2002: 198-254] y SANZ GADEA [2001: 56] y es la necesidad de que la normativa fiscal parta del rendimiento del grupo consolidado, y a partir de aquí se efectúen las correcciones fiscales que se estimen oportunas. No es esto lo que pasa en la actualidad, a pesar de que en los orígenes de la normativa fiscal sí ocurría, el régimen especial del grupo de empresas vigente en la actualidad parte de las bases imponibles de cada una de las empresas que entran en el reducido conjunto definido y las agrega para efectuar después las eliminaciones e incorporaciones que estima oportunas. Veremos que este proceder genera distorsiones sobre las cuentas anuales consolidadas.

**Gráfico 1.** Diferencias entre las dos normativas que provocan alteraciones en el registro.



## 2. DIFERENCIAS FUNDAMENTALES ENTRE LAS DOS NORMATIVAS

La normativa mercantil define el grupo de empresas acudiendo a las presunciones jurídicas institucionales, contractuales y fácticas que denotan la existencia de una unidad de decisión. Entre ellas estaría la posesión de la participación suficiente para ejercer el control de las empresas, el llamado porcentaje de control, mientras que la normativa fiscal sigue el criterio grado de participación, el llamado porcentaje efectivo del capital. Admite tanto el porcentaje directo como el indirecto y lo establece en un porcentaje a nuestro modo de ver muy elevado (primeramente más del 90, luego el 90 para pasar últimamente al 75) desdiciendo la primera normativa que lo establecía en el 50%. Resultaba más correcto este último, pues respondía en mayor medida a recoger la verdadera composición del grupo de empresas. Se podrá alegar en contrario que el exigido actualmente por la normativa española es uno de los más bajos exigidos en la normativa internacional, pero a pesar de ello no evita el aspecto que nosotros queremos significar y es que expulsa del grupo a una importante parte de las empresas que pertenecen al mismo. A su vez, también imposibilita la opción por la declaración a aquellos grupos en los que en ninguna de sus dependientes se alcance ese porcentaje.

Éste no es un trabajo de cariz jurídico y, por lo tanto, no entraremos en la discusión de personalidades jurídicas que pueden ser objeto de tributación. Para nosotros el grupo es una unidad de control y de decisión que implica una capacidad económica que los poderes públicos pueden gravar atendiendo a los principios generales, que como nos señalan MARTÍN QUERALT y otros [2004: 97] deben ser: «de generalidad, igualdad, progresividad y no confiscación, capacidad económica, reserva de ley, eficacia y economía en la programación y ejecución del gasto público».

El no hacer tributar al grupo definido de una manera correcta lo que provoca son disfunciones en aquellos principios y efectos no deseados que pueden llevar a la simulación de negocios o a operaciones de ingeniería con el objeto de conseguir reducciones de impuestos, que si se definiera el grupo desde el prisma mercantil se evitarían. Y lo que es más importante para nosotros, y que nos proponemos estudiar en este trabajo, genera efectos distorsionadores sobre la propia contabilización de las operaciones y el cálculo del beneficio de las empresas y la propia situación patrimonial de las mismas.

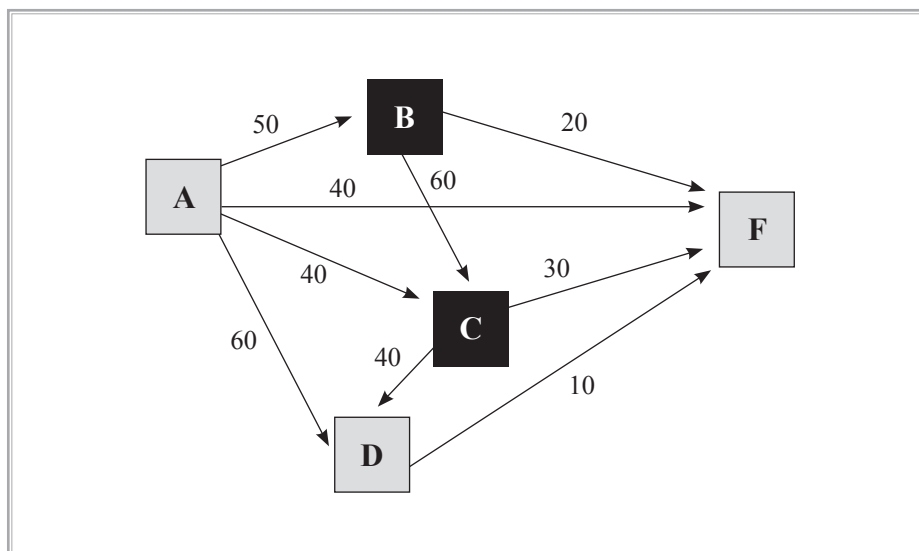
Muchos de los argumentos utilizados por CEA [1992] para fundamentar la necesidad de las Cuentas Anuales Consolidables serían extensibles para justificar la necesidad de que el grupo fiscal se adapte también a la realidad definida por la norma mercantil. No nos vale la afirmación de que estas distorsiones que se pueden generar por la no adecuación de los conjuntos consolidables se subsanan con la normativa de las operaciones vinculadas, pues éstas tienen una función limitada a otros intereses y no se encuentra entre las potestades de la propia empresa el realizar los ajustes.

Pensamos que, al igual que menciona SANZ GADEA [2002: 6], las razones de esta definición del grupo de manera tan restrictiva se encuentra más bien en razones prácticas de control y de disposición de personal por parte de la Administración Fiscal que en verdaderas intenciones de diferenciar diversas clases de grupos de empresas de dudosa viabilidad. Esta opinión también la expresa CÓNDOR y LÓPEZ GARCÍA [1997: 25].

A pesar de estas dificultades tampoco se entiende la necesidad que puede tener el Fisco de desvirtuar lo que a nivel mercantil ya existe en el momento de promulgarse esta Ley, la definición de grupo mediante el tanto de control que usa la consolidación mercantil. Entendemos que lo que debería

haber realizado la Administración Fiscal es partir de la situación actual de consolidación contable y establecer sobre la misma las limitaciones en ingresos y gastos que estime pertinentes desde el prisma fiscal y no inducir a las empresas a la elaboración de otra consolidación cuyo sentido, aparte de proceder para la declaración de rendimientos por el Impuesto de Sociedades, es difícil de atisbar. Si la recaudación va a caer, ¿no se puede compensar a través de un alza en el tipo de gravamen?

**Gráfico 2.** Dualidad de dependientes en un grupo de empresas.



También la forma de proceder al cálculo del porcentaje es distinta por las dos normativas. Mientras la normativa mercantil atiende al porcentaje de control, la normativa fiscal atiende al porcentaje efectivo de capital, lo que puede llevar a dejar fuera del grupo fiscal empresas sobre las que se tiene un control de la mayoría del capital. Pero la norma fiscal tampoco adopta un régimen clásico de porcentaje efectivo <sup>1</sup>, pues si adoptara éste se podría encontrar con empresas que cumplirían las condiciones fiscales y por lo tanto estarían en el grupo fiscal a pesar de no estar en el grupo contable. Vamos a poner sendos ejemplos de estructura de un grupo para que se aprecie lo que estamos exponiendo.

Sea el conjunto de empresas representado por el **gráfico** adjunto **1** reflejado a continuación:

Si atendemos a la estructura analizándola desde la vertiente del control que ejercen unas empresas en otras tendremos que hay grupo en el caso del formado por una dominante, la empresa A, y una dependiente, la empresa D. También podríamos establecer otro grupo en torno a las empresas B y C. No existen desde la óptica de la consolidación contable más empresas del grupo a las que podamos calificar de acordes a la estructura de grupo, a no ser que actúen las otras opciones como la de dominar

<sup>1</sup> Una explicación de la diferencia entre los tantos de control y los efectivos se puede encontrar en FERNÁNDEZ PEÑA [1961: 136], [1992], ROBLEDA [1992].

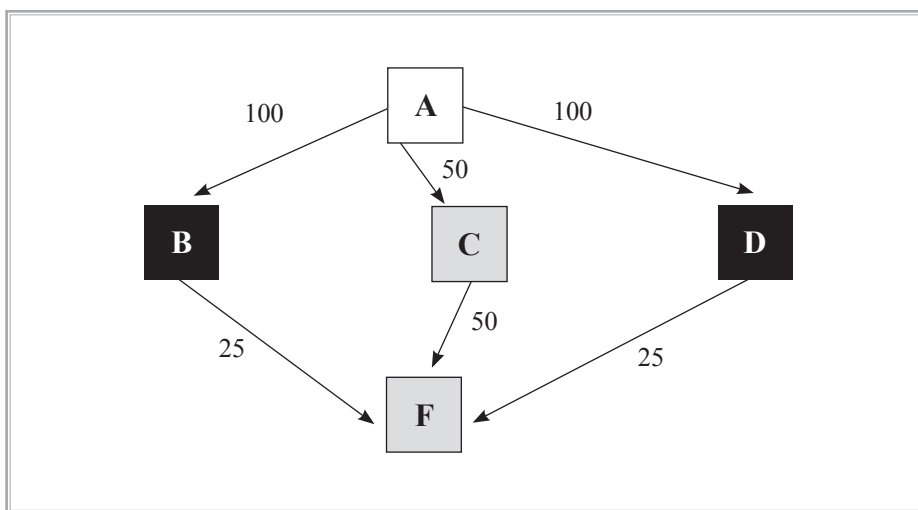
el consejo de administración, pactos que posibilitan el dominio de la mayoría de votos, etc., pero desde la óptica de atender solamente a los porcentajes que detentan unas sobre las otras las mencionadas serían las únicas dependencias que denotan un control. Una vez definidos los grupos podríamos encontrarnos con empresas asociadas y empresas multigrupo dentro de los mismos. Todo el análisis anterior se fundamenta en elegir para ello el coeficiente de control que utiliza la consolidación mercantil.

Si optamos por definir el grupo de acuerdo al coeficiente efectivo de participación observamos que sobre la empresa F tenemos un coeficiente de participación efectivo de 78,6% y por lo tanto sería del grupo a pesar de no serlo desde la óptica mercantil. El criterio fiscal corrige esta situación al exigir que se cuantifiquen solamente los porcentajes detentados por empresas que a su vez pertenezcan al grupo. Lo que provoca que F no sea del grupo fiscal y por eso decimos que es un porcentaje efectivo corregido.

Veámoslo en otra estructura, pues se nos puede argumentar que no existe grupo conexo a la dependiente o que la dependiente elegida en el ejemplo está varias fases por detrás de los límites del grupo. Seguiremos para ello la estructura reflejada en el **gráfico 2**.

De acuerdo a la estructura representada en el **gráfico 2** tendríamos que la matriz A es dominante de un grupo contable y fiscal al existir más de una empresa donde se cumplen las condiciones para la existencia de dependiente. Ateniéndonos a las condiciones establecidas en la consolidación mercantil observamos que la matriz ejerce un coeficiente de control sobre B del 100%, sobre D del 100%, sobre C del 50% y sobre F del 50%. Deberíamos concluir que desde la perspectiva mercantil B y D son empresas dependientes de la matriz. Si existieran acuerdos con otras entidades para ejercer el control de manera organizada consideraríamos a C empresa multigrupo, si esto último no ocurre sería empresa asociada. En cuanto a la empresa F tenemos un dominio de control del 50% lo que no nos permite controlar la empresa y hay que decantarse por considerarla empresa asociada a no ser que exista un acuerdo estatutario o contractual con la empresa C, lo que nos llevaría a considerarla multigrupo.

**Gráfico 3.** Independiente que cumple el 75%.



Si analizamos la misma estructura desde el punto de vista del coeficiente de participación efectiva comprobamos que sobre B tenemos el 100%, sobre D el coeficiente llega hasta el 100%, sobre C alcanza el 50% y sobre F tendremos que calcular el coeficiente a través de las diversas participaciones que la matriz posee. Como resultado el coeficiente alcanza el 75%, que no es más que la suma de  $100\% \times 25\% + 100\% \times 25\% + 50\% \times 50\% = 75\%$ . Así, si bien el coeficiente de control sobre la empresa F es del 50% alcanzamos un coeficiente del 75% en el efectivo, lo que llevaría a esta empresa al grupo fiscal. La regulación fiscal arregla esta situación no ateniéndose a un sistema de coeficiente efectivo puro, lo corrige pues condiciona el cálculo del mismo a que las sucesivas empresas que posean participación en una empresa sean a su vez del grupo y de esta forma evita lo comentado en este ejemplo. Dado que la empresa C no pertenece al grupo fiscal el porcentaje de participación de C sobre la empresa F no se tiene en cuenta al objeto de determinar el coeficiente efectivo poseído sobre el patrimonio de la empresa F. Como consecuencia apreciamos que evidentemente hace todavía más restrictivo el criterio y limita mucho más la inclusión de empresas dentro del grupo.

En el ámbito mercantil el criterio es el porcentaje de dominio, no interesando a estos efectos el porcentaje efectivo que se posee sobre el patrimonio de las empresas dependientes, éste obviamente interesa a la hora de valorar la participación en beneficios y en el patrimonio pero no a efectos del posible control y la posible pertenencia al grupo.

Si profundizamos en el análisis de la normativa fiscal veremos que no es un sistema de coeficiente efectivo estricto, sino corregido por la exigencia de que para computar una parte del dominio indirecto es necesario que todas las empresas de la cadena de dominio pertenezcan al grupo fiscal previamente. No se entiende muy bien el sentido de regular de manera distinta a la efectuada por la normativa mercantil, dado que a estas fechas ya existía la norma mercantil. Es decir, se observan dos cosas, en primer lugar, la norma fiscal se desvía de la mercantil al elegir como parámetro de medida distinto tipo de porcentaje que mide más bien la participación en el patrimonio y en los resultados de la empresa dependiente, que la relación de dependencia con respecto a la matriz y, en segundo lugar, si lo que se deseaba era elevar la participación al objeto de restringir las empresas que entrarían en el grupo, bastaría con haberlo hecho sobre el coeficiente de control.

No deja de ser curioso que en el caso de la Sociedad Estatal de Participaciones Industriales se establezca una excepción en el cómputo del coeficiente a aplicar, decantándose de manera extraordinaria por el coeficiente de control. ANTÓN [1998: 1.703] ya nos señalaba esta curiosa excepción que se incluía en la Ley 5/1996, de 10 de marzo, de creación de determinadas entidades de Derecho público.

Es curioso que se conceda como un privilegio fiscal al año de haber reformado la Ley del impuesto que instaura el nuevo régimen y en este caso sí que se atiende a la forma de proceder mercantil.

La medida para la inclusión en el grupo fiscal de las empresas dependientes se complementa con lo establecido en el artículo 81.2.c), que añade como requisito la necesidad de que la participación se mantenga durante todo el período impositivo. Encontramos que esta medida lo único que hace es habilitar un recurso fácil para que determinada empresa salga del grupo fiscal cuando interese, pues bastará con desprenderse de parte de la participación un día, sin necesidad de perder el control sobre la misma, para conseguirlo. Creemos que lo lógico habría sido acudir al criterio



de control, siendo innecesario establecer ninguna condición añadida. La consolidación contable lo realiza así y calcula el resultado extraordinario de la venta de la participación si ésta sale del grupo sin necesidad de tener que exigir permanencias, solamente en el momento del devengo examina si pertenece o no al grupo.

Esta forma de determinar el grupo que establece la normativa fiscal es la que va a dar origen a que, junto a la existencia dentro del grupo fiscal de las categorías de empresa dominante, empresas dependientes y empresas independientes o ajenas al grupo ya reconocidas por la normativa mercantil, aparezca dentro de las empresas independientes la división entre las empresas independientes fiscalmente, pero que para la normativa mercantil son empresas del grupo, quedando de forma restante las empresas que para ambas normativas son independientes.

La Ley 62/2003, de 30 de diciembre, de Acompañamiento de los Presupuestos Generales del Estado del año 2004 ha reforzado la idea del grupo avanzando en el concepto de la unidad de decisión estableciendo:

«En aquellos grupos en que no pueda identificarse una sociedad dominante, esta obligación recaerá sobre la sociedad de mayor activo en la fecha de primera consolidación.»

Continuando en el segundo párrafo:

«Existe un grupo cuando varias sociedades constituyan una unidad de decisión. En particular, se presumirá que existe unidad de decisión cuando una sociedad, que se calificará como dominante, sea socio de otra sociedad, que se calificará como dependiente, y se encuentre en relación con ésta en alguna de las siguientes situaciones:

- a) Posea la mayoría de los derechos de voto.
- b) Tenga la facultad de nombrar o destituir a la mayoría de los miembros del órgano de administración.
- c) Pueda disponer, en virtud de acuerdos celebrados con otros socios, de la mayoría de los derechos de voto.
- d) Haya designado exclusivamente con sus votos a 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 siguientes. Este supuesto no dará lugar a la consolidación si la empresa cuyos administradores han sido nombrados está vinculada a otra en alguno de los casos previstos en las dos primeras letras de este apartado.»

Como vemos, reproduce la situación y lo que hace es avanzar en la idea del dominio estableciendo incluso el supuesto de que no esté claro quién es la dominante. El refuerzo por parte de la normativa mercantil hacia la idea de la existencia del grupo como tal se establece en el nuevo apartado segundo en torno a la idea de unidad de decisión, así prescribe:

«Se presumirá igualmente que existe 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.»

Vemos pues que la discrepancia con la determinación del conjunto consolidable fiscal se incrementa en el mismo sentido ya determinado en la Ley anterior.

### 3. DIFERENCIAS EN EL CÁLCULO DE RENDIMIENTOS DEL GRUPO

Otra discrepancia importante entre las consolidaciones la constituye la forma de intentar cuantificar los rendimientos del grupo en el ejercicio anual por parte de la consolidación mercantil y la consolidación fiscal.

La legislación mercantil impone las conocidas cuatro etapas en el proceso de consolidación dentro del método de integración total: homogeneizaciones, agregación, eliminación de resultados internos y consolidación. Es un intento de calcular los ingresos y gastos tenidos por la unidad grupo frente al mundo exterior, como representación del incremento o decremento patrimonial que ha experimentado el mismo. Para lo cual es necesaria la eliminación de las operaciones que, dadas las diferentes personalidades jurídicas que intervienen en el proceso, son recogidas varias veces en las distintas contabilidades. Es decir, en un primer momento acometemos la homogeneización temporal, la homogeneización valorativa, la homogeneización por operaciones internas y la homogeneización para realizar la agregación, que implican la conversión de todos los datos en una única medida común a todas las empresas. Realizadas las homogeneizaciones, procedemos a la agregación de los datos para eliminar de las mismas los registros repetidos, mediante la eliminación inversión-fondos propios y las eliminaciones por operaciones internas con existencias, eliminación de operaciones internas de inmovilizado depreciable y no depreciable, eliminación por operaciones internas de servicios, eliminación de resultados por operaciones internas de activos financieros, corrección por adquisición de activos financieros y eliminación de dividendos internos. Como última fase, procedemos a la consolidación que nos dan los datos relevantes del ejercicio del grupo de empresas. Tenemos al final del proceso la cuenta de pérdidas y ganancias del grupo libre de las repeticiones provocadas por las operaciones internas y reflejo de la actividad realizada por el grupo frente al mundo exterior en el período considerado.

La consolidación fiscal no elige el mismo camino, elabora uno propio al objeto de cuantificar el rendimiento generado en el período impositivo. El artículo 85 de la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, en su apartado 1 establece: «1. La base imponible del grupo se determinará sumando:

- a) Las bases imponibles individuales correspondientes a todas y cada una de las sociedades integrantes del grupo fiscal, sin incluir en ellas la compensación de las bases imponibles negativas individuales.
- b) Las eliminaciones.
- c) Las incorporaciones y las eliminaciones practicadas en ejercicios anteriores.

d) La compensación de las bases imponibles negativas del grupo fiscal, cuando el importe de la suma de las letras anteriores resulta positiva, así como de las bases imponibles negativas referidas en el apartado 2 del artículo 88 de esta ley.»

Esta última mención se refiere a las bases negativas aportadas por las sociedades cuando se incorporan al grupo.

Lo que nos interesa expresar es que el camino, a pesar de parecer similar, no conduce a los mismos resultados. Previamente se pide la realización de las bases imponibles de las empresas de acuerdo a la estructura del régimen general del impuesto. Es el artículo 86 de la Ley la que establece que para que se proceda a la eliminación de las operaciones internas es necesario que los mencionados resultados estuviesen comprendidos en las bases individuales de las entidades. Éste es el punto de partida para el proceso de consolidación fiscal lo que va a originar determinadas desviaciones en los resultados que no nos llevarán a los rendimientos del grupo elaborados por la normativa mercantil.

Esto va a originar que determinadas eliminaciones o correcciones no puedan ser efectuadas por no estar contenidas en la base de las empresas. Un ejemplo de esta situación es el del tratamiento de las operaciones entre empresas del grupo referentes a inversiones financieras por empréstitos, en el supuesto de recompras de emisiones efectuadas previamente y que genera el problema de que no se encuentra entre los rendimientos reconocidos a nivel individual por las empresas. Si partiéramos del rendimiento consolidado del grupo, tendríamos este rendimiento establecido, independientemente de que después la Administración Fiscal quiera gravarlo en ese momento o esperar al final del período de amortización, pero esto no es posible porque procediendo como determina la norma fiscal no llegamos al mismo rendimiento para el grupo.

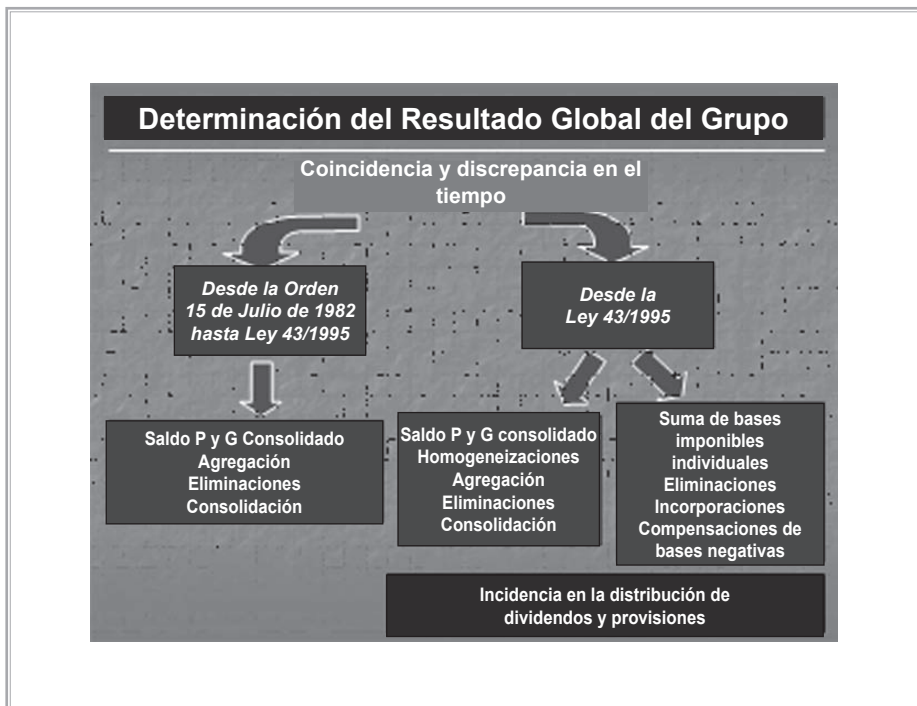
La normativa fiscal no impone la homogenización valorativa, ni por operaciones internas, ni la homogeneización para realizar la agregación entre todas las empresas del grupo, pues se parte de los resultados individuales reflejados en la Base imponible individual de cada una de ellas.

Esta misma idea ya la expresan SÁENZ DE OLAZAGOITIA [2002: 202-212] y SANZ GADEA [2002: 11] y además lo que quisiéramos significar en primer lugar más que la justicia o no justicia en el tratamiento, al fin y al cabo siempre discutible y cuestionable también en otros muchos supuestos fiscales, es que no tiene mucho sentido idear un camino cuando ya existe otro que nos conduce al parecer al mismo lugar, significamos esto porque la normativa fiscal ya seguía el camino del rendimiento del grupo hasta la modificación sufrida en la Ley 43/1995 que se decanta por agregar las bases imponibles individuales. Basta comprobar que el artículo trece del Real Decreto 1414/1977, de 17 de junio, ya establecía el procedimiento que sigue la normativa contable.

En segundo lugar que lo realmente significativo para ser cuestionado es si esta forma de proceder nos puede llevar a modificaciones en los registros contables que efectúan las empresas. Creemos que esto es así cuando se analiza la incidencia de las dotaciones por provisiones de inversiones financieras y su repercusión en las Bases imponibles individuales, y que altera el resultado obtenido a partir de utilizar el resultado contable del Grupo Consolidado, aunque si bien es cierto que el verdadero motivo de la alteración se encuentra en la composición del grupo.

Habría que señalar que ésta no ha sido siempre la situación. Si comparamos las normativas de ambas disciplinas, como reproducimos en el gráfico adjunto, comprobamos que durante un período de tiempo las normativas fueron parejas para distanciarse después.

**Gráfico 3.** Evolución de la forma de determinar los rendimientos del grupo en ambas disciplinas.



#### 4. LA CONTABILIZACIÓN DEL GASTO POR EL IMPUESTO DE SOCIEDADES EN LA CONSOLIDACIÓN CONTABLE

Uno de los puntos donde se aprecian las alteraciones que introduce la no coincidencia de los conjuntos consolidables definidos por la consolidación contable y la fiscal es la contabilización del gasto por Impuesto de Sociedades. Éste no es más que la materialización del pago del impuesto a efectuar por las empresas por los beneficios o pérdidas registrados por su actividad, si bien presenta dos categorías, el gasto a registrar y el pago por el impuesto. La forma de contabilización del pago del Impuesto de Sociedades que tienen que realizar todas las empresas se establece en el Plan General de Contabilidad de 1991 y en la IV Directriz de la Comunidad Económica Europea en el artículo 30 de la misma. En dichas disposiciones se establece que se considerará el mismo atendiendo al criterio de considerarlo un gasto.

Esta cuantificación del impuesto como gasto no se hace atendiendo al pago efectuado en la declaración anual del Impuesto de Sociedades que tienen que realizar las empresas, sino atendiendo al criterio de devengo. Esto determina que se produzcan unas diferencias debidas a la distinta consideración temporal de los gastos e ingresos entre la determinación contable y la fiscal, lo que nos lleva a determinar unas discrepancias temporales de gastos e ingresos entre la imputación que hace la contabilidad y la fiscalidad y por lo tanto de los beneficios contables y fiscales en cada año. Da lugar a las conocidas *diferencias temporales*. Es decir, que haya gastos o ingresos imputados contablemente con anterioridad al criterio fiscal y al revés.

Junto a las anteriores diferencias temporales están las *diferencias permanentes* que se producen en aquellos casos de discrepancia entre el criterio fiscal y el contable pero no en el tiempo, sino como discrepancia absoluta que no se corrige nunca. La casuística está regulada en la Norma 16 de las Normas de Valoración del Plan General Contable y con más detalle en 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. Dicha Resolución ha sufrido modificaciones posteriores mediante la Resolución de 15 de marzo de 2002 del mismo organismo.

Cuando nos desplazamos al mundo de la consolidación a las anteriores diferencias temporales y permanentes individuales hay que añadir las que se producen en el ámbito de la consolidación, según se establece en la disposición sexta de la propia Resolución. Dicha disposición sexta crea unas cuentas específicas para diferenciar los efectos individuales de los originados en el marco de la consolidación.

La integración de la empresa en el marco de la consolidación hace que en la contabilización individualizada del gasto en el ámbito de la empresa individual haya que registrar las incidencias propias del proceso de consolidación y que, para poder cerrar el ejercicio contable, tengamos que determinar el gasto contable del impuesto a través de la declaración consolidada, en el caso de pertenecer a un grupo y optar por ella. La cuota consolidada debe ser repartida entre las empresas que componen el grupo. Al principiante no acostumbrado a la consolidación le representa un cambio al respecto, pues cuando consolidamos las contabilidades individuales no se ven influenciadas por el proceso de consolidación. Son las cuentas anuales de consolidación las que soportan todos los ajustes producto de la situación de grupo. Vemos aquí que a la hora de abordar el gasto del impuesto nos encontramos con una isla dentro del proceso.

¿Por qué decimos esto?

Porque en la cuantificación del gasto en las contabilidades individuales veremos que rompemos el esquema de funcionamiento normal de la consolidación. De las contabilidades individuales pasamos por el agregado y después vamos al consolidado. En el caso que nos ocupa no, para determinar el gasto individual primero vamos al consolidado y lo repartimos.

Los distintos conjuntos consolidables de la consolidación fiscal y la contable hacen que en el proceso de consolidación hallemos grupos en los que coinciden plenamente las empresas participantes en ambas consolidaciones, en este caso corresponderá la elección al grupo de si desea contribuir fiscalmente en declaración consolidada o no. Esta elección veremos que originará diferencias a la hora de cerrar la consolidación contable en cuanto a la cuantificación del gasto por Impuesto de Sociedades.

En otros grupos esta coincidencia no se dará y tendremos empresas que puedan entrar en el grupo consolidado fiscal y empresas que estén excluidas del mismo a pesar de pertenecer al contable. También aquí la elección existe para las empresas pertenecientes al grupo fiscal entre tributación en régimen de declaración consolidada o individual, pero la consolidación contable habrá que completarla con la agregación de los impuestos de aquellas empresas excluidas del régimen de declaración consolidada.

Por último, existirán grupos en los que sea imposible acceder a la declaración consolidada por no reunir las especiales condiciones que para la misma exige la normativa fiscal. En este caso la tributación será individual para todas las empresas y nos encontraremos que al consolidar contablemente la cuantificación del gasto por Impuesto de Sociedades empezará con la agregación de aquellos importes, es decir, aquí no habrá cambio en el proceso normal de consolidación.

**Gráfico 4.** Alternativas fiscales de los grupos de empresas.



Podríamos concluir que los grupos de sociedades van a tener dos caminos a la hora del proceso de determinación del gasto por Impuesto de Sociedades. El primero cuando determinen su declaración fiscal a nivel individual y entonces el proceso será similar al procedimiento general de las otras cuentas. De la declaración surgirá el asiento de gasto por Impuesto de Sociedades que agregaremos en el ámbito del grupo y que ajustaremos mediante los asientos de consolidación para obtener las Cuentas Anuales Consolidadas (Balance, Cuenta de Pérdidas y Memoria). Las cuentas de ajustes no trascienden a las cuentas individuales de las sociedades. El otro proceso exige primero determinar la declaración consolidada fiscal y a continuación realizar el asiento de gasto de

Impuesto de Sociedades acorde con aquélla. Explicaremos posteriormente este proceso, pero cabe avanzar que implica el reflejo de cuentas de ajuste consolidado en las contabilidades individuales. A continuación agregaremos y ajustaremos de nuevo para obtener las cuentas consolidadas. Todo este proceso genera cuentas de ajustes tanto en las contabilidades individuales como en las consolidadas. En último término estarán aquellos grupos contables donde se tenga que combinar ambos métodos, lo que nos arrojará una mezcla de ambos procesos que viene a enturbiar o dificultar la claridad que deben reflejar las contabilidades de las empresas.

Si seguimos a REQUENA [2000b] veremos que establece estos efectos en: diferencias en la definición contable y fiscal de gastos e ingresos, diferencias en los criterios de imputación temporal de ingresos y gastos, diferencias en la valoración contable y fiscal de activos y pasivos, diferencias por la compensación de bases imponibles negativas y diferencias producidas por el método de tributación; cifrando esta última el mencionado autor en la diferencia por la no compensación de las bases negativas en el mismo período y en la diferencia producida por la reinversión de los beneficios. Es el mismo autor el que concreta los efectos impositivos en la declaración consolidada en: el efecto impositivo agregado de las diferencias temporales individuales, el efecto impositivo agregado de la compensación de bases negativas anteriores y el efecto impositivo de la Tributación Consolidada.

Es el propio REQUENA [2000a] el que clasifica las diferencias permanentes en: la participación en los resultados de los socios minoritarios, la amortización de los fondos de comercio de consolidación, el reparto de dividendos entre sociedades del grupo y la reinversión de beneficios extraordinarios.

Cuando pasamos a concretar estas diferencias temporales en el marco de la consolidación vemos que, aparte de las diferencias temporales ya heredadas de la situación individual, giran en torno a las eliminaciones por resultados originados por operaciones internas entre los componentes del grupo.

Veamos en concreto cuál es la repercusión de estas operaciones, para lo que suponemos una empresa que ha contabilizado un beneficio por una operación con otra empresa del grupo. Esta operación será anulada en el ámbito de la consolidación contable de las empresas que forman el grupo fiscal y también asumida por la consolidación fiscal. No hay discrepancia entre ambas consolidaciones excepto, en su caso, en el distinto conjunto consolidable total definido por las mismas. La empresa que ha tenido el beneficio lo registra en su cuenta individual y, por lo tanto, se ve sometido al porcentaje del 35% para determinar el gasto por Impuesto de Sociedades. Supongamos que la empresa obtiene un beneficio de 600 millones que incluye un beneficio de 200 por el resultado de una operación intra-grupo. Lo que ocurre es que al declarar consolidadamente este importe no se traduce en una deuda contra Hacienda, pues en la declaración consolidada no aparece como beneficio frente al exterior, esta situación nos lleva al siguiente asiento a nivel individual en la contabilidad de la empresa que obtuvo el beneficio:

210 *Impuesto de Sociedades*

<i>a Impuesto diferido por operaciones intraempresas</i>	70
<i>a Hacienda Pública acreedora</i>	140
x	



Sólo tributamos este año por el beneficio reconocido por el grupo (400), sin embargo el gasto que cuantifica la empresa en su contabilidad individual es el correspondiente al beneficio obtenido por la empresa individual (600).

En el proceso de obtención de las cuentas consolidadas agregaremos el saldo anterior de la cuenta Impuesto de Sociedades junto con los de las otras empresas, y en el proceso de ajuste posterior efectuaremos la eliminación del beneficio registrado en la venta del inmovilizado y, paralelo al mismo, el de ajuste del registro del Impuesto de Sociedades. El asiento a efectuar es:

70	<i>Impuesto diferido por operaciones intraempresas</i>		
	a <i>Impuesto de Sociedades</i>		70
	_____	x	_____

Con ello llevamos el gasto consolidado al realmente tenido por el grupo, que es el que corresponde sin el beneficio todavía no realizado frente a terceros. A nivel consolidado no se refleja ningún impuesto diferido por Impuesto de Sociedades porque a nivel de grupo no se ha pagado ni se ha devengado. El apunte del impuesto diferido o anticipado queda en el ámbito de las cuentas individuales.

Cuando el beneficio se realice frente a terceros quedará no registrado en las cuentas de la sociedad vendedora, pues ya lo fue en su día. Sí será beneficio a nivel consolidado por el que habrá que registrar su cuantía y declararlo e ingresar el importe de cuota que genera. Aparecerá pues como un gasto por Impuesto de Sociedades para el grupo. La empresa elaborará el asiento:

<i>Impuesto de Sociedades</i> <i>Impuesto diferido por operaciones intraempresas</i>			
	a <i>Hacienda Pública acreedora por Impuesto de Sociedades</i>		
	_____	x	_____

La anotación efectuada a impuesto diferido salda la cuenta de impuesto diferido y por lo tanto no aparece en el Balance de situación, punto de partida para la agregación de la consolidación. Se agregaría el importe de Impuesto de Sociedades por las operaciones del ejercicio y en los ajustes posteriores para la obtención de las cuentas anuales consolidadas aparte de reponer el beneficio ahora realizado mediante los asientos:

<i>Reservas sociedad vendedora</i>			
	a <i>Pérdidas y ganancias (vendedora)</i>		
	_____	x	_____

por el neto del beneficio.



En las cuentas diferenciales el ajuste será:

<i>Impuesto de Sociedades</i>			
	a		<i>Saldo (sociedad vendedora)</i>
	x		
<i>Saldo (vendedora)</i>			
	a		<i>Beneficio procedente del in-</i> <i>movilizado material</i>
	x		

El gasto de la empresa individual queda registrado a su nivel en cada año y los ajustes lo que provocan es una periodificación del pago y una corrección del gasto a nivel consolidado.

Veamos qué pasa ahora cuando es una pérdida registrada por una empresa individual que se produce en el ámbito de las relaciones internas del grupo y que, por lo tanto, no está realizada frente al mundo exterior. Supongamos unas operaciones corrientes en el año que generan unos beneficios de 8.000.000 de euros y al mismo tiempo una operación interna que genera una pérdida de 500.000 euros. El saldo reflejado por la empresa será de 7.500.000 euros y, por lo tanto, ése será su beneficio registrado. Sin embargo, en la órbita de la consolidación no podremos aceptar la pérdida de 500.000 euros. En la declaración consolidada se incluirán unos beneficios de 8.000.000 que será por lo que tributa el grupo.

El asiento que efectuará la empresa individual será:

<i>2.625.000</i>	<i>Impuesto de Sociedades</i>		
<i>175.000</i>	<i>Impuesto anticipado por</i> <i>operaciones intraempresas</i>		
		a	<i>Hacienda Pública acreedora</i> <i>por Impuesto de Sociedades</i> <i>2.800.000</i>
		x	

Queda pues en la contabilidad individual la periodificación de que se ha efectuado un pago superior al que correspondería por el beneficio contable registrado, producto de que la pérdida a nivel consolidado no se entiende realizada. El gasto cuantificado es el que corresponde al beneficio contabilizado por la empresa individual.

Al agregar recogemos los saldos de las cuentas y sería necesario en el proceso de ajustes efectuar las siguientes correcciones:

175.000	<i>Impuesto de Sociedades</i>		
		a	<i>Saldo (a)</i>
		x	175.000
500.000	<i>Saldo (a)</i>		
		a	<i>Pérdidas procedentes del in-</i>
			<i>movilizado material</i>
		x	500.000

Serían los ajustes en las cuentas diferenciales y en las patrimoniales:

500.000	<i>Inmovilizado</i>		
		a	<i>Pérdidas y ganancias</i>
		x	500.000
175.000	<i>Pérdidas y ganancias</i>		
		a	<i>Impuesto anticipado por ope-</i>
			<i>raciones intraempresas</i>
		x	175.000

Nuevamente no queda constancia de registro en las cuentas consolidadas del impuesto anticipado, queda únicamente en las cuentas individuales.

Cuando posteriormente la pérdida se realice desde la perspectiva del grupo, la empresa individual deberá efectuar el asiento siguiente para registrar el gasto del impuesto ese año:

<i>Impuesto de Sociedades</i>	
	a <i>Impuesto anticipado por ope-</i>
	<i>raciones intraempresas del</i>
	<i>grupo</i>
	a <i>Hacienda Pública acreedora</i>
	<i>por Impuesto de Sociedades</i>
	x

Mediante el anterior asiento o ajuste se registra la deuda de ese año con Hacienda en la que no interviene la pérdida registrada, pues para la empresa ésta se realizó hace años. Lo único que hacemos es eliminar el registro del impuesto anticipado y recoger una menor aportación a la deuda con Hacienda. La participación en el pago que debe efectuar la empresa es menor pues se está compensando el mayor pago efectuado con anterioridad. El gasto que refleja la empresa es el que corresponde al año en curso por las operaciones de este año. Éste es el que se agrega para obtener el gasto por Impuesto de Sociedades agregado.

¿Qué haremos en la contabilidad del grupo?

No nos llega agregada la cuenta Impuesto anticipado y el gasto por impuesto agregado no es el correcto, tendremos pues que ajustar a nivel diferencial mediante los siguientes asientos:

175.000	<i>Saldo (a)</i>			
		a	<i>Impuesto de Sociedades</i>	175.000
		x		
500.000	<i>Pérdidas procedentes del inmovilizado material</i>			
		a	<i>Saldo (a)</i>	500.000
		x		

Este último ajuste nos permite llevar el gasto consolidado por Impuesto de Sociedades al importe que realmente tiene el grupo al realizarse la pérdida para el mismo en este período y no en el reflejado a nivel individual.

A nivel patrimonial la única rectificación sería la de llevar las pérdidas desde el ámbito de las reservas al del resultado del ejercicio. El asiento a realizar sería:

325.000	<i>Pérdidas y ganancias (a)</i>			
		a	<i>Reservas (a)</i>	325.000
		x		

El proceso vuelve a asegurar que las empresas individuales reflejan en todo momento el gasto por impuesto de acuerdo a sus operaciones desde una perspectiva de empresa independiente. Son las cuentas consolidadas las que reflejan las modificaciones de resultados por su pertenencia al grupo. El único rastro son las cuentas por impuesto anticipado o diferido que recogen las contabilidades individuales.

Si pasamos a analizar qué sucede con las operaciones en las que intervienen empresas del grupo contable pero que no cumplen las condiciones para integrarse en el fiscal, veremos que en la declaración consolidada el beneficio no es eliminado y por lo tanto tributará el grupo por él y generará un importe de cuota tributaria. Cuota tributaria que se repartirá entre las empresas que forman el grupo de empresas. Si el beneficio se ha generado en una empresa que pertenece al grupo fiscal éste recibirá el gasto como propio y el importe de la deuda con Hacienda Pública. La posterior consolidación contable a la efectuada en el ámbito fiscal exigirá un nuevo proceso de ajuste, donde será necesario efectuar la eliminación del beneficio y la rectificación del importe del impuesto por sociedades agregado dado que para el grupo contable todavía no se ha realizado frente a terceros.

El ajuste volverá a ser:

*Impuesto anticipado por operaciones intraempresas*

*a Impuesto de Sociedades*

\_\_\_\_\_ x \_\_\_\_\_

O caso de ser pérdida:

*Impuesto de Sociedades*

*a Impuesto diferido por operaciones intraempresas*

\_\_\_\_\_ x \_\_\_\_\_

El resultado será que las cuentas consolidadas contables recogerán el valor real del Impuesto de Sociedades y el beneficio obtenido por el grupo frente a terceros. Lo que queremos significar es que estos ajustes no trascienden a la contabilidad individual, el gasto por impuesto sigue recogiendo el correspondiente al beneficio individual y, por lo tanto, sigue sin ser alterado como ya pasaba también cuando el beneficio era entre empresas del grupo fiscal. La diferencia estriba en que las cuentas de periodificación en el pago no trascienden a las cuentas individuales sino que quedan a nivel de cuentas consolidadas. Más adelante explicaremos el mismo proceso con respecto a la declaración individual pero en el momento actual podemos adelantar que el registro que efectuaría una empresa del grupo al recoger una operación interna sería:

2.625.000 *Impuesto de Sociedades*

*a Hacienda Pública acreedora por Impuesto de Sociedades*

2.625.000

\_\_\_\_\_ x \_\_\_\_\_

Veremos que después tendríamos que ajustar en la consolidación para obtener el gasto por Impuesto de Sociedades consolidado quedando una situación similar a la explicada anteriormente en la empresa individual, y las cuentas de impuesto anticipado y diferido van a las cuentas consolidadas.

¿Qué pasa cuando el beneficio o la pérdida se generan en la empresa que no pertenece al grupo fiscal? Esta empresa tributará individualmente y abonará la parte correspondiente al resultado generado. El registro del Impuesto de Sociedades individual recoge el beneficio interempresas no realizado por el grupo. El proceso de ajuste posterior llevará el gasto consolidado al nivel del grupo.

La conclusión que podemos extraer es que las diferencias no van por una distorsión del registro del gasto individual del impuesto, van por la vía de una distorsión en el pago y por lo tanto no altera el beneficio después de impuestos registrados en las empresas. La diferencia está en qué contabilidad quedan las cuentas de periodificación de impuestos anticipados y diferidos, en la individual o en la consolidada. Se puede argumentar que no es más que la diferencia entre si tributa o no tributa en este ejercicio. La respuesta nuestra es qué sentido tiene provocar esta diferencia, creemos que complica la lectura de las cuentas consolidadas y las individuales desde nuestro punto de vista innecesariamente.

## 5. EL PROBLEMA DE LAS VENTAS CON PÉRDIDAS ESTRATÉGICAS

El análisis que hemos realizado con anterioridad en el caso de las pérdidas se refiere a lo que denominamos pérdidas estratégicas llevadas a cabo en el grupo. En el caso de transacciones que provocan pérdidas reales a precio de mercado, nos encontraríamos con que tanto la consolidación mercantil como la fiscal reconvertirían esas pérdidas en dotaciones por provisiones para reflejar la pérdida de valor en los bienes, el asiento sería a nivel patrimonial:

<i>Inmovilizado</i>		<i>a Provisión por depreciación del inmovilizado</i>
	x	

Y a nivel diferencial el ajuste afectaría a la denominación de las cuentas:

<i>Dotación a la provisión</i>		<i>a Pérdidas procedentes del inmovilizado material</i>
	x	

El efecto sobre la tributación sería nulo, pues nos repercutiría a través del reflejo de una provisión en vez de una pérdida por enajenación. No se originaría el impuesto diferido explicado anteriormente.

¿Qué pasaría si la pérdida fuera estratégica?

LABATUT [1992: 486] opina que lo anterior sería un análisis teórico, pues la normativa fiscal impide la realización de la misma. El argumento del autor mencionado consiste en que la legislación de las operaciones vinculadas arreglaría la situación y corregiría la valoración dada a las transacciones. Nosotros nos apartamos de lo que él postula. Hay que tener en cuenta que la afirmación de LABATUT se efectúa en el año 1992 cuando estaba vigente la antigua Ley del Impuesto sobre Sociedades 61/1978, de 27 de diciembre. Como bien señala LABATUT obligaba a la consideración del precio normal de mercado y por lo tanto anulaba la posible pérdida o beneficio estratégico con base en el precio contractual fijado. Obligación que había que registrar en las propias declaraciones individuales de las empresas.

Sin embargo, con posterioridad, esta Ley ha sido derogada y en la nueva normativa no se permite que sea el propio sujeto pasivo el que realice la modificación de los precios acordados en la transacción, tiene que ser la Administración la que realice la corrección. Es cierto que el Reglamento establece un sistema para que se pacten estos precios con la Administración según regula el artículo 16 y siguientes del Reglamento del Impuesto. Pero, si no se llega a este acuerdo o si no se formula, tiene que ser la Administración la que mediante un proceso especial establezca la rectificación del valor y recoja las consecuencias en un acta inspectora, siempre que se den los requisitos establecidos

para esta posibilidad. Por lo tanto, no podrán efectuarla las empresas en las declaraciones individuales que efectúen por sí mismas. La doctrina ha sido muy crítica con esta nueva normativa de reservar la posibilidad de la rectificación únicamente a la Administración, pues imposibilita que sea el propio contribuyente quien efectúe la corrección. Basta acudir a los argumentos que se reflejan en DÍAZ [1996: 341-370]; LLansó [1998: 731] o ERNEST & YOUNG [1997: 220-250].

¿Actuaría el artículo 16 de la actual Ley del Impuesto que regula las operaciones vinculadas y anularía lo anterior?

El régimen de las operaciones vinculadas se encuentra establecido en el artículo 16 de la Ley del Impuesto de Sociedades y desarrollado en el Capítulo IV del Reglamento del Impuesto regulado por el Real Decreto 537/1997, de 14 de abril. Las operaciones a las que serían aplicables por entenderse que existe una especial vinculación son tremendamente amplias, a diferencia de las condiciones para la aplicación del régimen de declaración consolidada. El régimen de las operaciones vinculadas establece su aplicabilidad a un amplio colectivo de situaciones entre las que se encuentran las condiciones establecidas por la normativa mercantil y por el Real Decreto 1815/1991 para la consideración de empresas pertenecientes al grupo.

El régimen descrito establece la posibilidad por parte de la Administración de la rectificación de los valores acordados entre las partes cuando éstos sean inferiores a los de mercado.

Esta normativa, la de rectificación de las operaciones vinculadas, no resultaría aplicable dentro de la consolidación fiscal pues la propia dinámica de la consolidación anula el resultado habido en la operación y, por lo tanto, reduce a cero tanto el resultado registrado por la empresa, como el registrado por la Administración al rectificar la valoración dada a la operación de acuerdo al teórico valor de mercado fijado. Nos estamos refiriendo evidentemente a las operaciones en las que intervienen dos empresas que pertenecen a los conjuntos consolidables definidos por las dos normativas. LLANSÓ [1998: 716] hace referencia a esta situación recogiendo la inaplicabilidad del artículo 16.

Existe un tema pendiente: ¿qué pasa cuando en estas operaciones interviene una empresa que a pesar de ser del grupo contable no entra dentro de la definición de grupo fiscal? Ya hemos comentado con anterioridad la inaplicabilidad de la corrección por parte del propio grupo. En el ámbito de la declaración consolidada la operación se considerará como realizada ante terceros ajenos al grupo y, por lo tanto, no podrá ser eliminada en el proceso de obtención de la base imponible consolidada. El grupo como tal registrará el beneficio como mayor base y tributará por él. El reparto del gasto consolidado se efectuará entre las empresas del grupo fiscal de acuerdo a lo que establece la normativa que explicaremos más adelante y será recogido en las cuentas individuales de las empresas, pero cuando en la fase posterior consolidemos a nivel contable, este beneficio deberá ser eliminado por no haber sido realizado frente a terceros todavía y con él también deberemos anular el correspondiente impuesto de la declaración consolidada. Al proceder a la anulación del beneficio o de la pérdida registrada nos aparecerá o un impuesto anticipado por operaciones entre empresas del grupo o un impuesto diferido por operaciones entre empresas del grupo, que compensarán el menor o mayor registro del gasto por Impuesto de Sociedades consolidado. Tenemos un problema, el ajuste se realizará en el seno de las cuentas consolidadas contables con lo que no traspasará sus efectos a las cuentas individuales y quedará por tanto el ajuste únicamente en las cuentas consolidadas, no recibiendo las cuentas individuales esta constancia del impuesto diferido o anticipado. En años posteriores esta

diferencia no será recibida en el proceso de agregación de las cuentas y tendremos que ajustar sobre la base de esa no existencia.

## 6. LAS DIFERENCIAS PERMANENTES

Realizaremos a continuación el mismo análisis que el efectuado anteriormente con las diferencias temporales, pero centrando el estudio en las diferencias permanentes de consolidación y los posibles efectos distorsionantes que generan, tanto en las cuentas consolidadas como en las cuentas individuales. La idea intuitiva es que, al igual que ocurre con las diferencias permanentes individuales, supongan unas elevaciones o reducciones del gasto consolidado por Impuesto de Sociedades. Es muy posible que, en este caso, la repercusión de la no adecuación de los conjuntos de las consolidaciones sí tenga efectos sobre el gasto y por lo tanto sí introduzcan efectos alteradores. Cuando analicemos el papel de las diferencias permanentes en las consolidaciones y sus efectos sobre las contabilidades individuales veremos que sí pueden comportar distorsiones dentro de la cuantificación del gasto a nivel individual, pues al igual que ocurre con las diferencias permanentes individuales suponen una elevación o reducción del gasto contable.

Hemos enumerado anteriormente los ejemplos de situaciones que provocan el llamado efecto impositivo de la Tributación Consolidada, siguiendo la clasificación de REQUENA [2000a], pasaremos a continuación a estudiar cada uno de ellos. Creemos que la diferencia por los beneficios de los socios minoritarios o externos y las amortizaciones de los fondos de comercio no aportan a nuestro estudio nada relevante, en el primer caso por ser producto de la diferenciación de resultados entre las partes intervinientes en el grupo y en el segundo caso por ser consecuencia del proceso de consolidación contable y no haber sido reconocido fiscalmente en ninguna normativa.

### 6.1. El efecto de los dividendos dentro de la declaración consolidada.

El reparto de dividendos de otras empresas del grupo sí que puede ser una posible fuente de alteraciones en el registro del gasto. El proceso de consolidación fiscal eliminará los dividendos reconocidos como ingresos en la empresa receptora. MALVÁREZ [1996: 147] señala que no serán eliminados los dividendos provenientes de ejercicios donde el grupo no haya tributado en régimen consolidado, si bien comenta que la aplicación de la deducción por doble imposición nacional tiene los mismos efectos; caso de ser totalmente cierto lo que el autor comenta en términos generales, no ocurrirá así en el supuesto de participaciones parciales entre empresas del grupo que no alcancen el 5%, añadimos nosotros.

Si analizamos la situación en relación al conjunto consolidable de la consolidación fiscal, una distinta situación se produce con los ingresos recibidos de empresas procedentes del reparto de dividendos que pertenecen al grupo contable, pero que no se integran en el perímetro fiscal. Vemos pues que en principio se produce una diferencia, los dividendos del grupo fiscal son eliminados del total de ingresos a tributar mientras que los dividendos de las empresas del grupo no fiscal no serían eliminados. En un primero momento esto puede comportar problemas, pero tenemos que

analizar la función de la doble deducción nacional que actualmente está en vigor y que hace que el efecto parezca que se compensa. El artículo 28 de la Ley del impuesto establece la deducción del 50% de la cuota que originan los dividendos percibidos por las empresas. En su punto 2 establece que ésta se elevará al 100% cuando se cumplan las condiciones de poseer una participación igual o superior al 5% y dicho porcentaje se hubiere tenido de una manera ininterrumpida durante el año anterior a la fecha o, por modificación posterior, se comprometa la empresa a mantener la inversión durante un año.

Está claro que el porcentaje exigido en la actualidad no será un obstáculo para que todas las empresas que pertenezcan al grupo contable pero no fiscal puedan participar de esta deducción. Para nuestro trabajo el efecto aparente es que el gasto cuantificado será el mismo que en las empresas que pertenecen al grupo fiscal, si bien por otra vía, por la vía de las deducciones. Entraremos en ello cuando analicemos el efecto de las deducciones, pero de momento señalaremos que la deducción por doble imposición societaria nacional no se encuentra sujeta al tope del 35% de la Base imponible, que limita la cuantía de las deducciones deducibles en el período impositivo. Si bien, sí está limitada por contra por la cuantía de la cuota íntegra.

Sostenemos que pueden comportar problemas, pues las empresas que pertenecen al grupo fiscal eliminarán del resultado que determina el gasto del impuesto los dividendos percibidos de otras empresas del grupo, mientras que en las empresas que pertenezcan al conjunto consolidable contable pero que no reúnen las condiciones impuestas por la Ley para integrarse en el grupo fiscal, no ocurrirá así. Es cierto que la deducción por doble imposición origina aparentemente el mismo efecto pues se tienen en cuenta como reducción de la cuota íntegra a efectos de cuantificación del gasto por impuesto. Sin embargo, esto no ocurrirá así en todos los casos. Nos explicaremos mejor, la deducción por doble imposición societaria tiene el tope de la cuota íntegra.

No es descabellado pensar en la situación de una empresa no perteneciente al grupo fiscal que rebase el tope de la cuota íntegra y no pueda eliminar totalmente el efecto de los dividendos por vía de deducción por doble imposición nacional societaria. La situación en las dos empresas en cuanto al registro del gasto por Impuesto de Sociedades no nos lleva a la misma cuantía en este ejercicio.

Mejor veámoslo con un ejemplo: supongamos un grupo de empresas que viene tributando con regularidad en la declaración consolidada. Este grupo está formado por unas empresas que cumplen las condiciones para ser del grupo fiscal y otras empresas que si bien son del grupo no cumplen el requisito de inversión del 75%. Dentro del grupo está la empresa A que presenta unos beneficios de 15.000.000 de euros, si bien entre los mismos se encuentran dividendos percibidos de otras empresas pertenecientes al grupo fiscal por 18.000.000 de euros y de no pertenecientes al grupo fiscal por valor de 5.000.000 de euros. La empresa B perteneciente al grupo contable, pues la participación que ostenta la matriz se eleva al 74% tiene unos beneficios de 10.000.000 dentro de los que se incluyen dividendos de otras empresas del grupo por 13.000.000. El resto de empresas del grupo presenta unos beneficios de 130.000.000 de euros. Para simplificar vamos a suponer que no hay otras incidencias.

La declaración consolidada del grupo se elevará a  $130.000.000 + 15.000.000$  lo que nos dará un beneficio agregado de 145.000.000. Dentro de las eliminaciones por operaciones intragrupo podremos eliminar los dividendos percibidos por A en valor de 18.000.000. El resultado consolidado



será de 127.000.000 lo que nos llevará a 44.450.000 de cuota. Además podrá deducirse por doble imposición societaria el 35% de 5.000.000 lo que originará un descuento de 1.750.000 adicionales. El gasto a reflejar por el grupo será de 42.700.000. Del mismo le corresponderán a la empresa A 15.000.000 – 18.000.000 (Diferencias permanentes por operaciones intra-grupo), esto es, unas pérdidas de 3.000.000, lo que motivará en principio una cuota negativa de 1.050.000 a la que habrá que restar la deducción por doble imposición nacional de 1.750.000. Nos dará pues un resultado de gasto por Impuesto de Sociedades (en este caso cuenta de ingresos) de 2.800.000 <sup>2</sup>. El asiento será:

2.800.000	<i>Crédito por pérdidas a compensar</i>		
	a Impuesto de Sociedades	2.800.000	
	x		

El resultado después de impuesto para la empresa será de:

$$15.000.000 + 2.800.000 = 17.800.000^3$$

¿Qué pasa con la empresa que no pertenece al grupo fiscal?

Deberá declarar individualmente sobre la base de sus resultados. Obtendremos unos resultados de 10.000.000 sobre los que no podrá reducir por dividendos nada por no ser operación interna dada su no pertenencia al grupo. La cuota íntegra será de 3.500.000 a la que podrá aplicar la deducción por doble imposición societaria 35% s/13.000.000. Evidentemente superamos el tope establecido por insuficiencia de cuota íntegra, con lo que únicamente podríamos tomar en cuenta los 10.000.000 quedando el resto para los siete años posteriores. El resultado es que el gasto cuantificado del año para esta empresa será de 0. El resultado después de impuesto será de 10.000.000.

Está claro que posteriormente, para acabar la consolidación contable del grupo, implicará abordar la fase de ajuste de eliminación de estos dividendos, pero el registro contable del impuesto a nivel individual queda determinado por la no adscripción al grupo fiscal. ¿Qué pasaría si la matriz tuviese un punto más de participación sobre la dependiente?

La empresa declararía dentro del grupo y la declaración de éste sería de 155.000.000 como beneficio agregado. Los ajustes de eliminación por dividendos intra-grupo nos daría unas eliminaciones de 18.000.000 + 13.000.000. El resultado consolidado sería 124.000.000. La cuota íntegra del grupo sería 43.500.000. De nuevo la empresa podría deducirse la deducción por doble imposición

<sup>2</sup> Si la empresa hubiese tributado de manera individual no sería posible la sustracción de una cuota negativa de las deducciones por doble imposición nacional. Aquí estamos asignando dentro de la declaración consolidada la parte que toca a cada empresa y entonces sí que es posible la operación de sustracción que mencionamos en el texto.

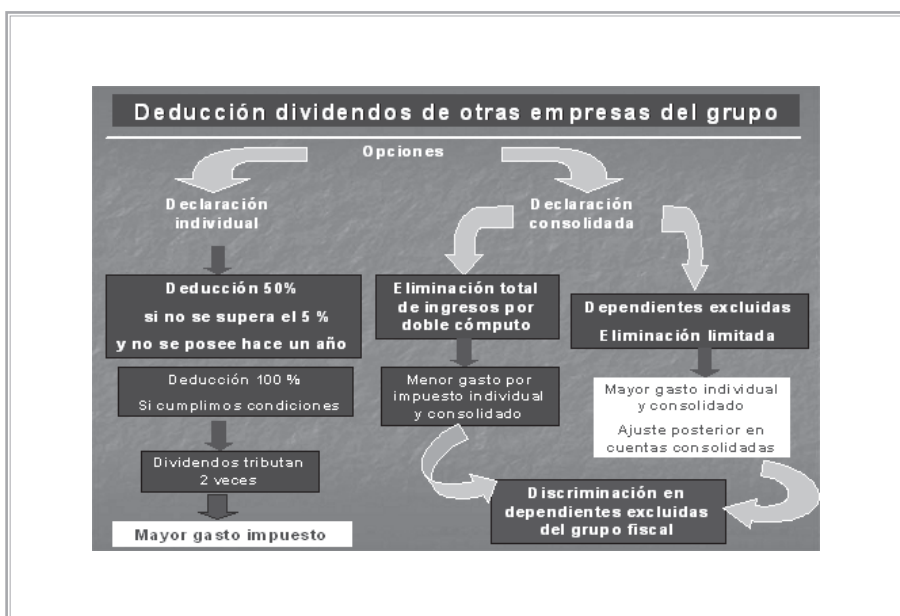
<sup>3</sup> No efectuamos el asiento correcto porque no hemos explicado el funcionamiento de las pérdidas dentro del grupo y realizar el asiento de esta forma puede facilitar su entendimiento en este momento de la explicación. Cuando veamos el tratamiento de las pérdidas volveremos sobre el tema y haremos el asiento correcto.

societaria nacional en la cuantía de 1.750.000, es decir, la situación de la empresa A sería la misma. La que no sería la misma sería la de B. Tendríamos unos resultados de - 3.000.000 que nos daría una cuantificación de un gasto negativo de 1.050.000. Efectuaríamos el asiento:

1.050.000	<i>Créditos por pérdidas a com- pensar</i>		
		a <i>Impuesto de Sociedades</i>	1.050.000
_____		x	_____

El beneficio de B después de impuesto sería de 10.000.000 + 1.050.000 = 11.050.000.

**Gráfico 5.** Discriminación en el tratamiento de los dividendos dentro del grupo.



La distorsión en la cuantificación del gasto por Impuesto de Sociedades y del resultado después de impuestos es evidente. Se nos contestará que es la consecuencia de tributar por un régimen u otro, pero ¿es lógica esta diferencia cuando de hecho el grupo como tal es el mismo teniendo el 74% que el 75%? ¿No es esto una consecuencia perniciosa del actual régimen de declaración consolidada? ¿No atenta a la imagen fiel del grupo y de la empresa individual?

Se puede contraargumentar que estamos ignorando que en períodos posteriores las empresas podrían deducir estas diferencias. ¿No hay una alteración del gasto por períodos? No nos sería difícil pensar en un ejemplo donde planteamos la imposibilidad de deducción de los dividendos en

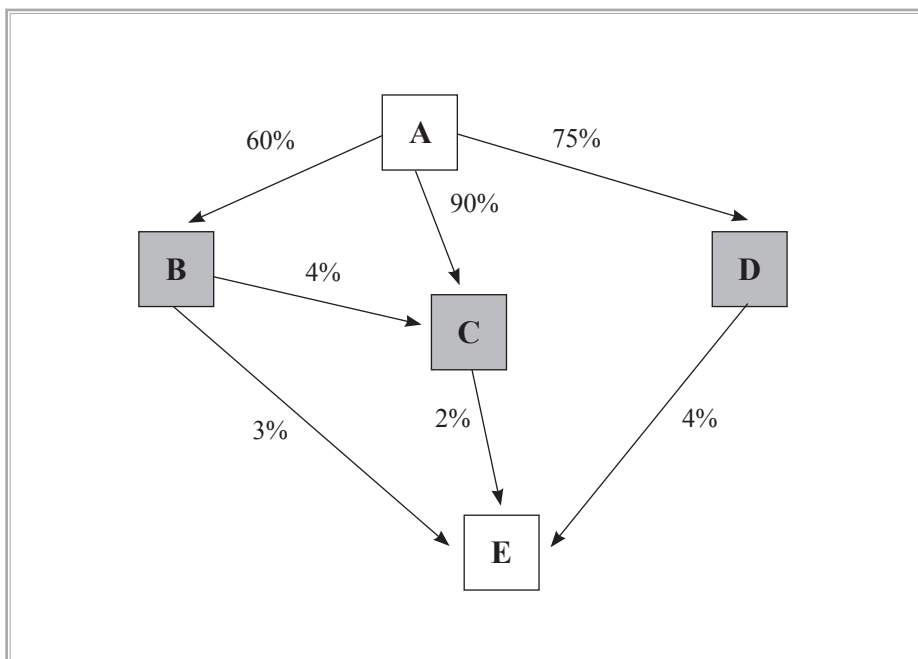
el período de siete años. Bastaría con pensar en una empresa con pérdidas sistemáticas que posea una amplia cartera de valores. La respuesta sería que la cartera se ubicase en otra empresa. ¿Pero es lógica esta situación provocada por el porcentaje solicitado en la declaración consolidada? ¿No tendría consecuencia sobre los intereses minoritarios ajenos al grupo? No hay que olvidar que aun poseyendo más del 75% del capital bastaría con que un día del ejercicio no se tuviera la participación solicitada para que pasáramos de una situación a la otra.

**Gráfico 6.** Distorsiones entre ambos tipos de declaraciones.



Este mismo caso se nos presenta en la opción de declaración individual en el sentido de que las empresas tributarán por el registro de aquellos dividendos que no puedan deducir en un 100% por doble imposición societaria. No es complicado pensar en una estructura radial donde una empresa pertenezca al grupo por la acción de los dominios indirectos y dentro de la misma una relación de dependencia de una empresa sobre otra que no supere el 5%. Dentro de la declaración por los dividendos recibidos de esa empresa no procedería la deducción entera del efecto, dándose por tanto un supuesto de doble imposición, en un primer momento cuando incluimos el beneficio realizado dentro de las cuentas consolidadas y posteriormente al producirse la distribución de beneficios. Supuesto este que se unirá a los excesos de doble deducción nacional que por insuficiencia de cuota que también tributan y devengarán un gasto por Impuesto de Sociedades a nivel individual.

En el cuadro adjunto se refleja lo que queremos exponer que sería extensible al supuesto de enajenación de participaciones de empresas del grupo referente a los beneficios incorporados en la plusvalía obtenida, pero ese sería otro problema primo hermano del que comentamos.

**Gráfico 7.** Diferente tratamiento de los beneficios no distribuidos en el grupo de empresas.

Si analizamos su estructura vemos que el grupo contable está formado por la matriz y las tres empresas dependientes; en todas ejercemos un coeficiente de control superior a la mayoría que habilitaría para su inclusión en el grupo, mientras que el conjunto consolidable fiscal sería el formado por la empresa matriz A y las empresas dependientes C y D. En las dos empresas dependientes C y D, en el supuesto de venta de la participación en E superamos el 5% exigido, no haciéndolo así en el caso de la empresa B.

Nos encontraríamos con que en el caso de venta de las participaciones de C y D sobre E procedería la eliminación señalada en el artículo 28.5 de la Ley, pero no en el caso de la participación que ostenta el grupo a través de B sobre la empresa E. Si analizáramos el hipotético caso de la venta de todas las participaciones del grupo sobre la empresa E, nos encontraríamos con que a los beneficios no distribuidos incluidos en la venta poseídos por C y por D le podríamos aplicar la deducción del 100%, pero en el caso de la participación que posee la empresa B solamente sería aplicable el 50% por no superar la participación el 5%. Podríamos incluso complicar los supuestos sin necesidad de acudir a las participaciones y contemplar hasta la posibilidad de que alguna participación no fuera poseída con un año de antigüedad. Problema que también se nos daría con las empresas de reciente creación que pertenecieran a ambos conjuntos y que no reunieran la condición del año, que desde nuestro punto de vista también habría que modificar.

Al mismo tiempo, el problema es extensible a la participación que posee B sobre C, tampoco se beneficiaría de la deducción al 100% a pesar de encontrarnos dentro de la estructura del grupo contable.

Pero el problema no acaba aquí, pues nos encontramos también con lo señalado en el mencionado artículo de la Ley que continúa en su apartado 6: «Las cantidades no deducidas por insuficiencia de cuota íntegra podrán deducirse en las cuotas íntegras de los períodos impositivos que concluyan en los siete años inmediatos y sucesivos».

Quiere esto decir que la compensación, por vía de deducción, está sujeta a que haya además cuota íntegra suficiente en el período de transmisión; si esto no ocurre sufriremos un desplazamiento de la deducción hacia años posteriores con el consiguiente efecto que tendrá sobre el gasto por Impuesto de Sociedades reflejado en las cuentas de este año. Ya expresamos anteriormente que estamos ante una diferencia permanente y no temporal que tendrá consecuencias sobre los resultados registrados. Además no solamente significará un desplazamiento en el tiempo hacia otro período sino que puede perfectamente que no llegue a compensarse por transcurrir el tiempo establecido sin cuota íntegra suficiente. En esencia es un problema con grandes similitudes con el que ya reseñamos en este estudio al analizar la incidencia de las percepciones de dividendos de empresas que si bien pertenecen al grupo mercantil están excluidas del grupo fiscal.

Volvemos a expresar la importancia de la incidencia, pues como sabemos, si lo que se produce es una diferencia temporal, tendríamos que el gasto como tal no se ve alterado y lo que nos motiva es un ajuste de periodificación a través del apunte al impuesto diferido o anticipado, pero que en el caso de producirse una diferencia permanente sí que provocaría una alteración en el gasto y por añadidura en el resultado registrado por las empresas contablemente después de impuestos. Para nosotros es una incidencia importante en el reflejo contable del resultado. Obviamente se nos podrá objetar que es una opción fiscal, pero para nosotros no está justificada por un razonamiento objetivo a no ser la comodidad en la gestión de los impuestos por parte de la Administración Pública.

Lo que nos está ocurriendo en la consolidación fiscal es que los ajustes de eliminación únicamente afectarán a las transacciones de acciones de empresas que pertenezcan al conjunto definido por la norma fiscal, quedando fuera aquellas empresas dependientes según el criterio mercantil pero no según el fiscal. En este último caso todo el beneficio registrado por la diferencia entre el valor de enajenación y el valor de adquisición se integraría en la Base imponible de la empresa inversora y en consecuencia confluiría a la Base imponible consolidada.

Esta diferencia en el tratamiento de las transacciones de los dos grupos de operaciones genera en la consolidación fiscal que los resultados de la venta de inversiones del grupo desaparezcan de las Base imponible consolidada por estar encuadradas dentro del concepto de operaciones internas y por lo tanto que no sean objeto de tributación, pues ya no llegan al proceso de aplicación de la cuota tributaria. Por el contrario, las ventas de inversiones que están excluidas del conjunto de empresas definido por la norma fiscal no serán objeto de eliminación y resultarán afectadas por la aplicación de la cuota impositiva para determinar la cuota íntegra del grupo. Ésta es la diferencia singular que propicia la dualidad de conjuntos consolidables. Como vemos, el argumento es en esencia el mismo en ambos casos, tanto si hace referencia a la percepción de dividendos de empresas del grupo como si analizamos el supuesto de las ventas de las participaciones entre empresas del grupo.

## 6.2. La reinversión de beneficios extraordinarios.

El cuarto efecto generador de diferencias mencionado por REQUENA [2000a] es la reinversión de beneficios extraordinarios. Este supuesto de nuevo originaría diferencias, sin embargo, el mismo ha sufrido un largo proceso de cambios en estos años y en la actualidad ha sido reconducido a una deducción de la cuota cuyos efectos tienen las mismas características que las que analizaremos en el apartado general referente a las deducciones de la cuota.

Si seguimos el proceso temporal que ha sufrido esta figura tendremos que en un primer momento se encontraba regulado en la Ley 61/1978, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades, que en su artículo 15.8 señalaba: «los incrementos de patrimonio que se pongan de manifiesto en la transmisión de elementos materiales del activo fijo de las empresas, necesarios para la realización de sus actividades empresariales, no serán gravados siempre que el importe total de la enajenación se reinvierta en bienes de análoga naturaleza y destino en un período no superior a dos años o no superior a cuatro si durante el primero la Sociedad presenta un plan de inversiones a la Administración e invierte durante los dos primeros al menos un veinticinco por ciento del total incremento».

Posteriormente el Reglamento del Impuesto aprobado por el Real Decreto 2361/1982, de 15 de octubre, amplía sus efectos al recoger según se establece en su artículo 150: «en el caso de que el importe de la reinversión efectuada fuese inferior al total de la enajenación, se excluirá de gravamen la parte proporcional del incremento patrimonial que corresponda a la cantidad invertida».

En esta época la consolidación fiscal estaba todavía regulada por el Real Decreto 1414/1977, y podríamos decir que entonces actuaba como una diferencia permanente que se traducía en un menor importe del pago a efectuar a Hacienda. Tal como estaba redactada se podían beneficiar todas las empresas, solamente bastaba con efectuar la reinversión y la ubicación de los bienes en los que se materializaba la inversión era indiferente qué empresa del grupo la realizaba. Podríamos decir que era una diferencia permanente de carácter individual que motivaba una reducción del gasto por Impuesto de Sociedades.

La vigente Ley del Impuesto de Sociedades 43/1995 modifica esta situación parcialmente al reconvertirla de una exención total a una tributación diferida en el tiempo. Dentro de nuestro estudio pasará a generar una diferencia temporal cuando antes de la reforma era una diferencia permanente. Así señala: «No se integrarán en la base imponible las rentas obtenidas, una vez corregidas en el importe de la depreciación monetaria, en la transmisión onerosa de elementos patrimoniales del inmovilizado, material o inmaterial, y de valores representativos de la participación en el capital o, en fondos propios de toda clase de entidades que otorguen una participación no inferior al 5 por 100 sobre el capital social de las mismas y que se hubieren poseído, al menos, con un año de antelación, siempre que el importe de las citadas transmisiones se reinvierta en cualquiera de los elementos patrimoniales antes mencionados, dentro del plazo comprendido entre el año anterior a la fecha de la entrega o puesta a disposición del elemento patrimonial y los tres posteriores».

Continúa en su apartado 3: «El importe de la renta no integrada en la base imponible se sumará a la misma por partes iguales en los períodos impositivos concluidos en los siete años siguientes al cierre del ejercicio impositivo en que venció...».

Y establece otra modalidad de imputación en el tiempo de la renta exonerada cuando la reinversión se efectúa en bienes susceptibles de amortización que consiste en la reintegración del beneficio en el porcentaje que represente la amortización sobre el valor del bien comprado, pero que a nuestros efectos no tiene especial relevancia.

Esta Ley establece una diferencia para las empresas que denomina de reducida dimensión que consiste en mantener en parte el régimen que contemplaba la Ley anterior. Así en el artículo 127 se regula el mismo: «En el período impositivo en el que se cumplan las condiciones del artículo 122 de esta ley, no se integrarán en la base imponible las rentas obtenidas, una vez corregidas en el importe de la depreciación monetaria, en la transmisión onerosa de elementos del inmovilizado material, afectos a explotaciones económicas, siempre que el importe de las citadas rentas no supere 50.000.000 de pesetas y se reinvierta el importe total de la transmisión en otros elementos del inmovilizado material, afectos a explotaciones económicas, dentro del plazo a que se refiere el artículo 21.1 de esta Ley».

Continúa en el apartado 3 estableciendo: «cuando el importe de las rentas fuere superior a 50.000.000 de pesetas, la exención a que se refiere el apartado 1 alcanzará a dicha cuantía.

El importe de la renta restante podrá acogerse a la reinversión de beneficios extraordinarios».

Como vemos, deja la misma situación preestablecida con anterioridad a esta Ley para las empresas de reducida dimensión por las inversiones que no superen los 50.000.000, es decir, exención total y por lo tanto, a nuestros efectos, diferencia permanente, mientras que en el caso de superar este importe lo convierte en una exención temporal, la renta exonerada habrá que imputarla posteriormente como en el régimen que establece para el resto de empresas y por lo tanto diferencia temporal.

Hay que recordar que ésta es la Ley que introduce el Régimen especial de grupo de empresas y que pone fin a la vigencia del Real Decreto 1414/1977. En su artículo 89 establece: «1. Las sociedades del grupo podrán acogerse a la reinversión de beneficios extraordinarios, pudiendo efectuar la reinversión la propia sociedad que obtuvo el beneficio extraordinario u otra perteneciente al grupo. La reinversión podrá materializarse en un elemento adquirido a otra sociedad del grupo a condición de que dicho elemento sea nuevo.

2. La reinversión de beneficios no procederá en el supuesto de transmisiones realizadas entre entidades del grupo de sociedades».

Vemos que la deducción será aplicable tanto si el cumplimiento de la reinversión lo efectúa la propia empresa u otra del grupo, pero entendemos que no en el caso de que sea una empresa no perteneciente al grupo fiscal. Aquí comenzaríamos a apreciar la diferencia que provoca el perímetro de la consolidación originando un gasto de nuevo distinto en función del no cumplimiento del 75% de porcentaje.

En principio sería una diferencia permanente individual al establecer la normativa la posibilidad de que la empresa deje de abonar una parte de la cuota íntegra por reinversión. Sería pues aplicable a todas las empresas que cumplan las condiciones establecidas en la normativa. Beneficiándose así



de esta posibilidad tanto las empresas del grupo fiscal como las empresas del grupo contable pero no fiscal. Lo que resulta específico de la consolidación es la posibilidad del cumplimiento de la reinversión por parte de otra empresa del grupo que no haya tenido el beneficio. Ésta es la diferencia de consolidación que genera el efecto impositivo específico.

En esta última posibilidad que establece el régimen especial es donde las empresas pertenecientes al grupo fiscal se beneficiarían de tener que abonar un menor importe a pesar de no cumplir la empresa en concreto con las condiciones impuestas, beneficiándose de la inversión de otras empresas del grupo, mientras que las empresas pertenecientes al grupo contable pero no fiscal no disfrutaban de esta menor tributación. Esto motivaba un menor pago por Impuesto de Sociedades en las empresas del grupo fiscal y lógicamente incidía en la conveniencia de que estas empresas que tenían beneficios por enajenaciones y no podían cumplir con el compromiso de reinversión pertenecieran al grupo fiscal para beneficiarse de las inversiones efectuadas por las otras empresas del grupo. Existe una ventaja comparativa para las empresas que pertenecen al grupo fiscal pues se pueden beneficiar de la reinversión por otras empresas, mientras que las que no pertenecen debían ser ellas las que lo realizaban. Se podría objetar que es consecuencia lógica del cumplimiento de la Ley en un caso y de su no cumplimiento en el otro caso. Ello es aceptable, pero cuestionamos el sentido de esta diferencia en un grupo de sociedades en el que todas están bajo la dirección unitaria común. Se nos podría argumentar que la solución es muy fácil, la empresa del grupo contable pero no fiscal efectúa la inversión que necesita otra empresa del grupo y que posteriormente arrienda a esa otra empresa del grupo y cumplimos el requisito. En el caso de no tener suficientes recursos concedemos un préstamo a la empresa inversora. ¿Son realmente necesarias estas prácticas económicas? No vemos razón para ello. Además el sistema tributario no está cumpliendo con su carácter de no distorsión en la actividad económica. No entendemos sinceramente la razón de fondo para atentar contra el principio de no incidencia en la actividad económica.

Después de la reforma de la Ley 43/1995 lo que era una diferencia permanente se ha convertido en una diferencia temporal en las consolidaciones. La normativa contable no reconoce esta eliminación y por lo tanto el beneficio debe registrarse como tal. Es la consolidación fiscal la que concede la eliminación temporal. Nos obligará a registrar un Impuesto diferido. En la mayoría de los casos el registro vendrá ya en la contabilidad individual previa a la consolidación y por lo tanto lo recibirá la consolidación contable en la etapa de agregación de las cuentas individuales. Será cuando el grupo se plantee la declaración consolidada cuando aquellas empresas que no han cumplido con el requisito de reinversión por sí mismas puedan acogerse a la no tributación del beneficio producto del cumplimiento por otra empresa del grupo del requisito de reinversión. Será entonces cuando aparezca el Impuesto diferido pero ya no individual, sino por operaciones intra-grupo. También tenemos que señalar que aquellos grupos que no opten por la declaración consolidada lo perderán.

De nuevo se produce la diferencia con las empresas del grupo que no estén integradas en el grupo fiscal, que no podrán en este caso reflejar la diferencia temporal. La incidencia entonces, cuando es una diferencia temporal, no vendrá por la vía alteración del gasto sino del pago, lo que genera la aparición de la cuenta de impuesto diferido que aparecerá en la consolidación contable final.

En los grupos que tenían la calificación de reducida dimensión durante este tiempo era aplicable la no tributación y por lo tanto se generaba todavía la diferencia permanente.



La situación vuelve a cambiar con la Ley 24/2001, de 27 de diciembre, de medidas fiscales, administrativas y del orden social que establece en su artículo 2 apartado trece: «Se deducirá de la cuota íntegra el 17% de las rentas obtenidas en la transmisión onerosa de los elementos patrimoniales detallados en el apartado siguiente, e integradas en la base imponible sometida al tipo general de gravamen o a la escala prevista en el artículo 127 bis de esta Ley, a condición de reinversión, en los términos y con los requisitos de este artículo»<sup>4</sup>.

Regula después en el apartado veintinueve:

«1. Las sociedades del grupo fiscal podrán aplicar la deducción por reinversión de beneficios extraordinarios, pudiendo efectuar la reinversión la propia empresa que obtuvo el beneficio extraordinario u otra perteneciente al grupo fiscal. La reinversión podrá materializarse en un elemento adquirido a otra empresa del grupo a condición de que dicho elemento sea nuevo.

2. La deducción por reinversión de beneficios extraordinarios no procederá en el supuesto de transmisiones realizadas entre entidades del grupo fiscal».

Observamos que, por un lado, se cambia la deducción general de la base imponible aplicable a todas las empresas a una deducción de la cuota del 17%, lo que convierte la cuota a pagar en un 18% para aquellas empresas que efectúen la reinversión, desapareciendo a partir de ese momento la exoneración temporal del beneficio y, por otro lado, también se modifica la situación de las empresas de reducida dimensión en el sentido de posibilitar la amortización fiscal anticipada del objeto en el que se efectúa la reinversión en lugar de la antigua exoneración del beneficio. Volvemos a encontrarnos con que lo que durante un tiempo fue una diferencia temporal resurge como diferencia permanente, sólo que esta vez por vía de deducción de la cuota. Asimismo la Ley establece que: «No se aplicará a esta deducción el límite a que se refiere el último párrafo del apartado 1 del artículo 37 de esta Ley».

El mencionado párrafo hace alusión a la limitación del 35% de la cuota a efectos de límites aplicables a las deducciones que incentivan la realización de determinadas actividades, por lo que no será aplicable a la deducción que estamos comentando. De nuevo nos volvemos a encontrar en general con una deducción individual que tiene efectos a nivel de grupo al poder aplicar la deducción, aunque la reinversión la efectúe otra empresa del grupo. En el apartado de las deducciones de la cuota comentaremos esta incidencia junto con las otras deducciones que habilita la Ley, si bien podemos anticipar que se vuelve a producir una diferencia permanente de la que se beneficiarán únicamente las empresas del grupo fiscal, no pudiendo hacerlo las empresas del grupo contable que no superen el listón impuesto por las condiciones que establece la Ley del Impuesto de Sociedades. Constituye esto una diferencia permanente que provocará un reflejo de un menor gasto por Impuesto de Sociedades en las empresas del grupo fiscal, pero no en aquellas empresas del grupo contable que no pertenezcan al conjunto consolidable definido por la consolidación fiscal.

Lo expuesto anteriormente nos da pie a otro efecto a considerar: la exclusión de la deducción en el caso de transmisiones entre empresas del grupo fiscal. La consolidación contable anulará todos

<sup>4</sup> La Ley 53/2002, de 30 de diciembre, ha ascendido la deducción al 20%.

los beneficios o pérdidas realizadas en operaciones entre empresas del grupo. La consolidación fiscal efectuará lo mismo entre las empresas que pertenezcan al grupo fiscal y además la normativa señala no aplicable la deducción por reinversión en el caso de beneficios por operaciones entre empresas del grupo. Pero las empresas que pertenecen al grupo contable pero no fiscal podrán deducirse en su declaración individual de la deducción por reinversión caso de que se efectúe en una operación con otra empresa del grupo. Tendremos que si bien la consolidación contable posterior anulará el beneficio, a la hora de cuantificar el gasto por Impuesto de Sociedades tendremos que la empresa se beneficiará de un gasto menor producto de la deducción por reinversión que le sea negada a las empresas del grupo fiscal. Se nos dirá, bueno es que las empresas del grupo fiscal no incluyen el beneficio tenido por operación intra-grupo y la empresa externa al grupo sí. Es cierto, pero el proceso posterior de consolidación eliminará el beneficio realizado cuando ya está cuantificado el importe del gasto por Impuesto de Sociedades. ¿Habría que eliminar también el efecto? No lo vemos claro, pues fiscalmente el grupo consolidado no integrará esta deducción en ningún momento posterior. Cuando eliminamos un resultado, eliminamos el efecto impositivo porque entendemos que se producirá para el grupo en el futuro la reversión del beneficio y el gasto por impuesto asociado al mismo. En el caso que estamos analizando esto no ocurre, eliminamos el beneficio pero en el futuro cuando el grupo integre el beneficio no podría beneficiarse de la deducción y por lo tanto no tendría derecho a ella en el futuro si optase por la declaración consolidada. Creemos más bien que estamos ante una diferencia permanente que motivará en este caso un menor gasto por Impuesto de Sociedades a favor de las empresas que no pertenecen al grupo definido por la normativa fiscal. Es cierto que esta consideración provocaría una distorsión entre el beneficio registrado y el pago del Impuesto de Sociedades asociado al mismo. Si siguiéramos estas consignas tendríamos que considerar el efecto del mismo como un impuesto diferido hasta que el grupo realice el beneficio. Sin embargo tampoco nos satisface totalmente esta situación pues esta mayor tributación en futuro no se produciría al integrar el resultado en el grupo. Además las deducciones de la cuota no originan diferencias temporales sino que originan diferencias permanentes.

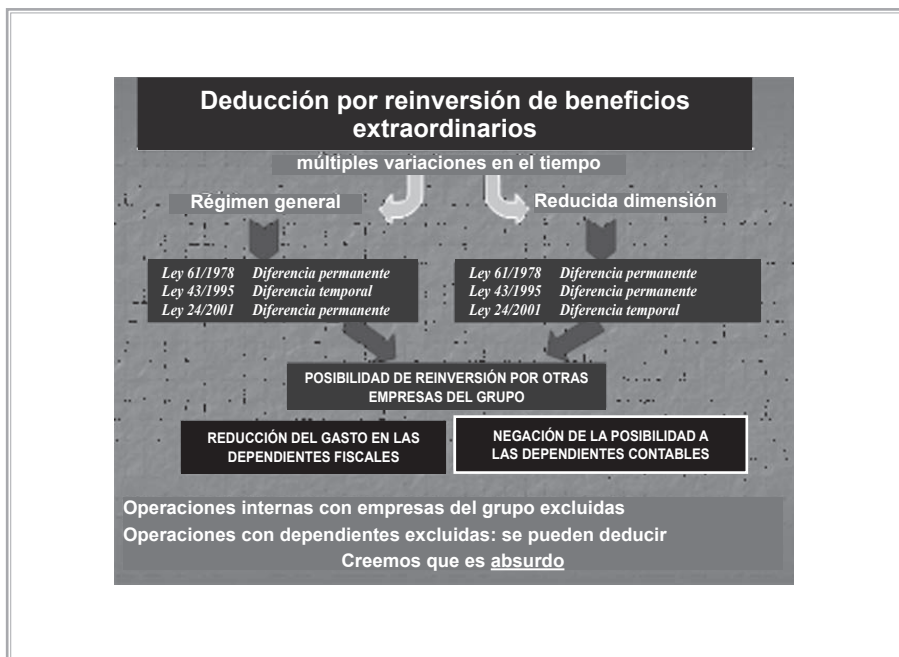
Aquí lo que hay es la combinación de dos efectos, por un lado, una diferencia temporal que revertirá cuando integremos el beneficio registrado y, por otra parte, una diferencia permanente por la que la empresa no perteneciente al grupo puede disfrutar de un descenso del nivel de gasto por Impuesto de Sociedades que le está negada a las empresas del grupo fiscal.

Vemos de nuevo que tenemos una diferencia permanente que motiva un menor importe del gasto por impuesto, si bien en este caso específico en contra de las empresas que pertenecen al grupo fiscal y a favor de aquellas que no se integran en el mismo. También podríamos argumentar que lo que en principio no quiere la norma y es que beneficios teóricos por traslaciones entre empresas del grupo generen acceso a la deducción se ve burlada por la propia definición que hace del grupo la Ley, ignorando las empresas donde también se da una unidad de mando y que la normativa no quiere reconocer como grupo.

En la disposición cuarenta y tres de la misma Ley 24/2001 se modifica el artículo original 127 de la Ley que hace referencia a las empresas de reducida dimensión y se establece: «Los elementos del inmovilizado material afectos a explotaciones económicas en los que se materialice la reinversión del importe obtenido en la transmisión onerosa de elementos del inmovilizado material, también afectos a explotaciones económicas, realizada en el período impositivo en el que se cumplan las condiciones del artículo 122 de esta Ley, podrán amortizarse en función del coeficiente que resulte de

multiplicar por 3 el coeficiente de amortización lineal máximo previsto en las tablas de amortización oficialmente aprobadas».

**Gráfico 6.** Evolución de la deducción por reinversión de beneficios extraordinarios.



El efecto que produce la modificación para las empresas de reducida dimensión genera una anticipación de la amortización del bien con respecto a la amortización contable. En nuestro ámbito vuelve a convertirla en una diferencia temporal consistente en amortizar anticipadamente el bien objeto de la reinversión. Efecto que en los años posteriores revertirá según la amortización contable vaya tomando cuerpo. Las empresas y los grupos de reducida dimensión pueden optar por aplicar su solución alternativa o la que impone el régimen general.

Es decir, el largo camino recorrido de este supuesto le ha llevado en un primer momento a ser una exoneración del beneficio obtenido, posteriormente se convirtió para la gran mayoría de las empresas en un retraso temporal en su consideración, con lo que en la práctica era una diferencia temporal más que originaba la existencia de impuesto diferido. Se daba la no consideración en aquellas empresas que no fueran del grupo fiscal y era una evidente distorsión en el proceso de consolidación. Pero hasta hace poco tiempo seguía siendo aplicable para aquellas empresas de reducida dimensión. Si bien hay que reconocer que su incidencia dentro de los grupos de empresas era despreciable debido a la corta facturación exigida a las empresas de reducida dimensión. Creemos que no es intencionado, pero es curiosa esta dicotomía en la alternancia de permanente-temporal entre el régimen general y el de reducida dimensión.

### 6.3. La incidencia de las deducciones en el gasto contable.

El segundo componente que afecta a la cuantificación del gasto es la incidencia de las deducciones que introduce la normativa del Impuesto de Sociedades cuando las empresas realizan actividades que la autoridad gubernamental pretende potenciar, como es la investigación y desarrollo, la formación del personal, las actividades exportadoras, la de reinversión de beneficios extraordinarios que acabamos de ver, etc. Recordemos que la cuantificación del gasto por Impuesto de Sociedades es el 35% de la diferencia entre el resultado contable menos las diferencias permanentes individuales y las diferencias permanentes de consolidación, a esta operación se le restan las deducciones fiscales de la declaración. Las deducciones de las empresas intervienen ya en sus declaraciones individuales, pero el artículo 37 de la Ley del Impuesto establece un tope a las mismas para su deducción en el período impositivo. Este tope es el 35% de la cuota íntegra minorada en el importe de las deducciones para evitar la doble imposición nacional e internacional y las bonificaciones. Este límite se amplía hasta el 45% en el caso de que las deducciones por investigación y desarrollo superen el 10% de la cuota íntegra minorada en las deducciones societarias<sup>5</sup>. El plazo establecido para poder compensar estas deducciones no aplicadas en el período de realización, por superar el límite mencionado con anterioridad, es en la actualidad de quince años. El anterior plazo es el específico de las deducciones por investigación y desarrollo, estando las otras sujetas al plazo de diez años. Plazo bastante largo, pero que no evita el que pueda haber inversiones que no se puedan deducir. La dinámica de la declaración fiscal puede provocar que deducciones que la empresa no pudiera deducir por superar el tope quedarán para años posteriores o que incluso no se pudieran deducir en los años establecidos por superar ampliamente este tope.

La posibilidad de deducción se incrementa notablemente en el caso de que la declaración se efectúe de manera consolidada, pues en la base a considerar no sólo se incluirían los resultados de la empresa inversora sino también las del resto de empresas del grupo fiscal. Esta situación provoca una de las ventajas de la declaración consolidada, el aprovechamiento de deducciones que en la opción individual no serían deducibles. Podríamos decir que hay una situación de fagocitamiento de unas empresas que se aprovechan de los mayores beneficios de sus compañeras de grupo. O dicho de otra forma, que al no cumplirse totalmente las condiciones para el uso de las deducciones asumen el cumplimiento vía otras empresas del grupo. No sería así en aquellas empresas que perteneciendo al grupo contable no reunieran las condiciones para entrar en la consolidación fiscal. Estas últimas empresas tienen únicamente la vía de la utilización en años posteriores. No es difícil suponer que existan empresas que a pesar del amplio plazo actual pueden perder esta posibilidad por tener constantemente fuertes inversiones. Basta pensar la importancia que cada vez más están tomando las deducciones por investigación y desarrollo. La medida evidente correctora a tomar por el grupo sería la concentración por parte del grupo de las deducciones en las empresas pertenecientes al grupo fiscal por las economías de escala fiscales que conlleva. Volvemos a observar otra incidencia en el comportamiento del grupo por acomodación a la normativa fiscal que no sería necesaria caso de una redefinición del grupo a su verdadero sentido.

La disposición sexta de la mencionada Resolución cuando comenta las deducciones y bonificaciones de las empresas que declaren en declaración consolidada señala en el punto 2.4.1.: «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

<sup>5</sup> Para el año 2004 ha sido elevado al 50% de la cuota a efectos de limitación de la deducción.

Régimen de Consolidación Fiscal y no por el importe, inferior o superior, que correspondería a cada sociedad en régimen de tributación individual».

Continúa después en el apartado 2.4.2: «A los efectos del párrafo anterior, las deducciones y bonificaciones de la cuota en el Régimen de Consolidación Fiscal se imputarán a aquellas sociedades que hayan realizado la actividad u obtenido el rendimiento que las originan. En particular, las deducciones por reinversión de beneficios se reconocerán, en su caso, por la sociedad que obtuvo el citado beneficio extraordinario».

El apartado 2.4.4 señala: «Si como consecuencia de lo anterior, la suma de deducciones y bonificaciones aplicadas a una sociedad produce una cuota con importe negativo, se tendrá en cuenta dicho importe para determinar el crédito o débito recíproco entre dicha sociedad y las demás pertenecientes al grupo fiscal».

La forma de registrar el crédito recíproco está explicado por LÓPEZ ALBERTS [2000: 230 y ss.] en su manual a partir de varios ejemplos; en los mismos apreciamos que la generación del crédito determina para la empresa que realiza la actividad merecedora de deducción el reconocimiento de un ingreso por Impuesto de Sociedades, que hace que las pérdidas después de impuesto sea menor que si no hubiera concurrido en grupo. Se podría decir que es una de las ventajas de la declaración consolidada, pero nuestra crítica tiene que ver que en este caso sí se genera una consecuencia contable y no financiera que altera los beneficios individuales no únicamente los cuantificados en las Cuentas Consolidadas. No habría problema en considerar esta diferencia si no fuera por la limitación a las empresas que son del grupo contable pero no fiscal.

La Resolución del ICAC propone para el registro de los créditos y débitos recíprocos las cuentas:

- 1608 Deudas a largo plazo con empresas del grupo por efecto impositivo.
- 2448 Créditos a largo plazo con empresas del grupo por efecto impositivo.
- 5108 Deudas a corto plazo con empresas del grupo por efecto impositivo.
- 5348 Créditos a corto plazo con empresas del grupo por efecto impositivo.

HERNÁN LÓPEZ utiliza las cuentas que denomina Crédito interno por exceso de deducciones de sociedades del grupo (REGS) y Crédito interno por exceso de deducciones aplicado por el grupo (REGS). La situación de pertenencia al grupo origina que ante cuotas pequeñas o nulas a nivel individual el aprovechamiento de las deducciones por las especiales condiciones del grupo origina que el cálculo del gasto del impuesto pueda llegar a ser negativo a pesar de que partamos de resultados positivos. La dinámica de los asientos a realizar sería:

*Crédito interno por exceso de deducciones aplicado*

*a Impuesto de Sociedades*

x

Y en las otras empresas si se generara un efecto en principio financiero producto de que la deuda colectiva a pagar a la Hacienda fuera menor, tendríamos pues que el asiento sería:

*Impuesto de Sociedades*

- a *Hacienda Pública acreedora por Impuesto de Sociedades*
- a *Débito interno por exceso de deducciones de sociedades del grupo*

\_\_\_\_\_ x \_\_\_\_\_

Es decir, la dinámica de los asientos convierte el ahorro del pago colectivo en un debito-crédito interno del que se benefician en principio el grupo pero finalmente la empresa originaria de la deducción. Lo que no te abona la Hacienda Pública, te lo abonan las otras empresas del grupo.

En el ámbito del proceso de consolidación este asiento sería eliminado y no se reflejaría en las Cuentas Anuales Consolidadas. Quedaría solamente el rastro en las cuentas anuales individuales mientras no sea liquidado internamente.

Aun en el caso de que no se genere el resultado negativo está claro que motiva una reducción del gasto por Impuesto de Sociedades y por lo tanto en la cuantificación del resultado después de impuestos.

La conclusión de este apartado sería la existencia de economías fiscales para que las empresas que acumulan fuertes deducciones pertenezcan al grupo fiscal y, por lo tanto, el porcentaje de participación debería superar el 75% pues en caso contrario se retardarían o se perderían aquéllas a efectos de generar gastos por Impuesto de Sociedades menores. Lo que evidentemente determinará para las empresas unos beneficios después de impuestos mayores a los que reflejaría la contabilidad en la misma situación pero no perteneciendo estas empresas al grupo fiscal.

Vamos a poner un ejemplo para que se vea la incidencia de las deducciones en las empresas que pertenecen al grupo fiscal sobre aquellas empresas que no pertenecen.

Pensemos un grupo formado por varias empresas que han obtenido unos beneficios de 120.000.000 de euros. El conjunto de empresas presenta unos incentivos por actividades contempladas en la normativa de 5.000.000. Dentro del grupo fiscal está incluida una empresa A que presenta unos beneficios de 300.000 y tiene unos incentivos por deducciones fiscales de 200.000 euros. En el grupo contable también está integrada la empresa B producto de una inversión que permite controlar al grupo desde hace tiempo un 60% del capital de la empresa. Esta empresa ha tenido unos beneficios de 400.000 euros y por actividades incentivadas presenta unas posibles deducciones de 180.000 euros, con la intención de no complicar más no presenta otras incidencias relevantes. Veamos cuál sería la situación tributaria.

El grupo fiscal presentaría una Base imponible de 120.300.000. La cuota íntegra sería de 42.105.000. El límite aplicable de deducciones (vamos a suponer la no incidencia del límite específico

de investigación y desarrollo) nos llevaría hasta los 14.736.750. Es decir, el grupo podría deducir las deducciones del conjunto de empresas cuantificadas en 5.000.000 y además podría absorber los 200.000 de la empresa B.

La empresa A si efectuase la declaración individual presenta una Base imponible de 300.000 lo que produciría una cuota íntegra de 105.000. Su límite específico de deducción sería 36.750. Es decir, tendría, que posponer sus deducciones para los próximos años en la cantidad de 163.250. El resultado de la liquidación sería en este caso una cuota líquida de 68.250. En esta cantidad cuantificaríamos el gasto por Impuesto de Sociedades que deberá asentar la empresa.

Veamos qué ocurre por el hecho de asumir la declaración consolidada. Las empresa tiene unos beneficios de 300.000 lo que nos dará de nuevo una cuota íntegra teórica de 105.000, pero ahora se puede beneficiar de unas deducciones por incentivos de 200.000. Esto deja la cuota líquida en un importe de - 95.000. Éste será el ingreso que cuantifica la empresa mediante el asiento:

95.000	<i>Crédito a corto plazo con empresas del grupo por efecto impositivo</i>	
	a Impuesto de Sociedades	95.000
	x	

También podríamos utilizar las cuentas que utiliza LÓPEZ ALBERTS, Crédito interno por exceso de deducciones aplicado. El débito se lo repartirán el resto de empresas del grupo en proporción a sus bases imponibles. El efecto que queremos significar es que el beneficio después de impuesto de la empresa B será de 395.000, mientras que si tributara de forma individual, sería de 271.750.

Veamos qué pasa con la empresa que pertenece al grupo pero no entra dentro del perímetro fiscal. Deberá tributar por los 400.000 de beneficios dando una cuota íntegra de 140.000. El límite de deducción es de 49.000 que no es suficiente para recoger todos los incentivos posibles 180.000. La empresa B quedaría con una cuota líquida de 91.000, generando un beneficio de 309.000. ¿Qué pasaría si tributase en régimen consolidado? Podría beneficiarse del total de deducciones y nos daría un gasto de - 40.000. El beneficio quedaría en 440.000. ¿Es esta situación lógica? Vemos que se alteran profundamente los beneficios de las empresas del grupo y por lo tanto se alteran la participación también de los socios externos a las empresas. No estamos hablando de que afecte a las cantidades registradas en las Cuentas Consolidadas que también, sino que repercuten en la cuantificación individual que efectúan las empresas.

Un problema que teníamos pendiente es el de la reinversión de beneficios extraordinarios en la situación actual de deducción de la cuota. Supongamos el anterior grupo fiscal donde la empresa A tiene un beneficio 3.000.000 por una venta de inmovilizado. La empresa no ha efectuado reinversión alguna, pero si durante el período al efecto las otras empresas del grupo han realizado inversiones en cantidad suficiente para respaldar la deducción, ya le bastaría. Tendríamos que en la declaración consolidada podríamos deducir la cantidad de 510.000 euros que reducirían la cuantificación del gasto de A. Si seguimos con el ejemplo anterior, tendríamos que el gasto por Impuesto de Sociedades se elevaría a la cantidad de - 605.000, dejando el beneficio cuantificado en 905.000. Evidentemente



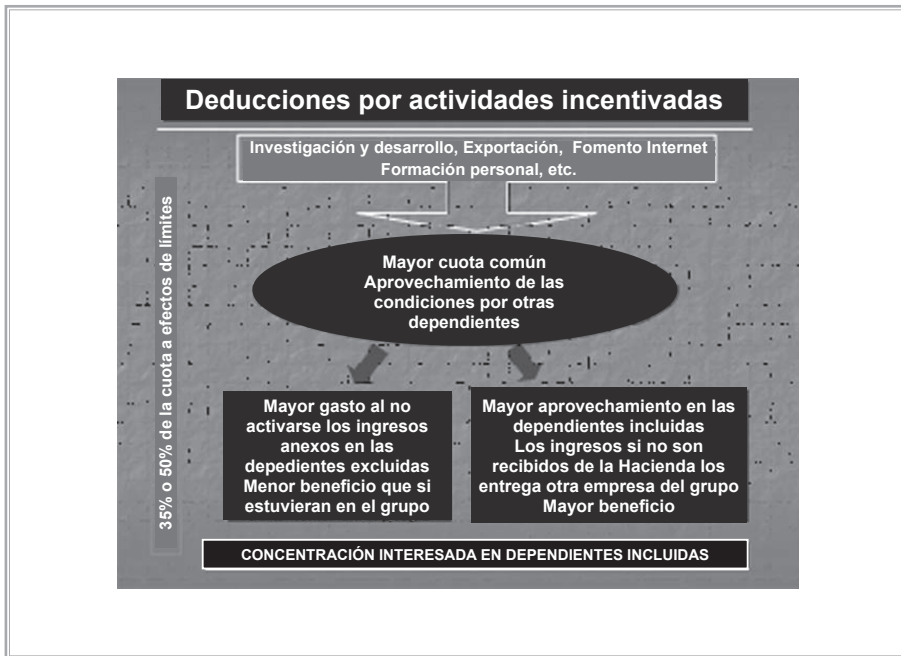
si el grupo optase por no declarar consolidadamente esta cantidad se perdería. Éste es el incentivo lógico que supone la declaración consolidada.

El asiento que generaría sería:

950.000	<i>Crédito interno con empresas del grupo</i>		<i>a Impuesto de Sociedades</i>	950.000
		x		

El grupo como tal grupo se benefició de un pago menor en la declaración consolidada. El reparto posterior entre las empresas hace que el resto de empresas compense el menor pago común a la empresa que tuvo el beneficio consolidado. La participación de los socios externos de esta empresa se beneficia de una mayor retribución por su inversión.

**Gráfico 7.** Alteraciones producidas por las deducciones de la cuota.



Veamos qué pasaría si fuese la empresa B la que tuviese el beneficio extraordinario. Si B cumpliera las condiciones para ser del grupo se podría beneficiar igualmente de la inversión efectuada por las otras empresas del grupo y, por lo tanto, podría aplicarse la deducción por reinversión lo que le supondría el mismo ahorro en el Impuesto de Sociedades. ¿Hay motivo tributario o motivo



económico o de política económica que aconseje anular este efecto a la empresa por no poseer el 75% del capital? No lo encontramos y no nos parece lógico que la razón esté en estrictas medidas de ahorro presupuestario por parte de la Administración.

Un problema parecido es el que se produce cuando la empresa que pertenece al grupo tiene unas deducciones a aplicar por incentivos fiscales a las que tiene derecho y que pierde por el hecho de declarar en declaración consolidada. Esta situación se produce cuando el grupo tiene una Base negativa global que provoca que el mismo en este ejercicio no pueda aprovecharse de las deducciones de la empresa dependiente por no tener cuota íntegra suficiente. Evidentemente, una administración responsable aconsejaría desprenderse de una proporción de acciones sin perder el control de la misma, al objeto de excluir a la empresa de la declaración consolidada y poder, en el futuro, compensar estas deducciones. Volvemos a encontrarnos con conductas inducidas por la inadecuación del conjunto consolidable definido de acuerdo a la realidad económica del grupo.

## 7. LA INCIDENCIA DE LAS BASES NEGATIVAS Y LA CONTABILIZACIÓN DE LAS PÉRDIDAS EN LAS EMPRESAS DEL GRUPO

La compensación de pérdidas de años anteriores en nuestro país se encuentra regulada en el artículo 23 de la Ley 43/1995. En el mismo se establece la compensación de las bases impositivas negativas con las rentas positivas de los períodos impositivos que concluyan en los siete años inmediatos y sucesivos. Supone el inicio del alargamiento que se ha ido produciendo en los últimos años a través de las sucesivas Leyes de Presupuesto y Leyes de Acompañamiento y que ha llegado hasta los 15 años últimamente. No ha existido nunca en nuestro sistema impositivo la compensación hacia atrás.

En el apartado segundo del mismo artículo se establece una prevención para intentar evitar lo que durante un tiempo fue práctica más común de lo deseado, nos estamos refiriendo a las compras de empresas cuyo único atractivo eran los créditos acumulados por bases negativas de años precedentes. Así se establece que: «La base negativa susceptible de compensación se reducirá en el importe de la diferencia positiva entre el valor de las aportaciones de los socios, realizadas por cualquier título, correspondiente a la participación adquirida y su valor de adquisición, cuando concurren las siguientes circunstancias:

a) La mayoría del capital social o de los derechos a participar de los resultados de la entidad hubiere sido adquirido por una persona o entidad o por un conjunto de personas o entidades vinculadas, con posterioridad a la conclusión del período impositivo al que corresponde la base imponible negativa.

b) Las personas o entidades a que se refiere la letra anterior hubieren tenido una participación inferior al 25% en el momento de la conclusión del período impositivo al que corresponde la base imponible negativa.

c) La entidad no hubiere realizado explotaciones económicas dentro de los seis meses anteriores a la adquisición de la participación que confiere la mayoría del capital social».

ESTEBAN [1997b: 113-115] se muestra muy crítico con esta norma, en el sentido de aducir las dificultades que va a reportar la vigilancia del cumplimiento de la misma y señala entre otros problemas: el fijar el momento de la adquisición; el importe por el que se ha realizado la adquisición y el valor en su momento de las aportaciones de los socios; dificultad en cuantificar la participación que tenía el adquirente con anterioridad, sobre todo en el caso de la existencia de acciones al portador y por último la dificultad de determinar por parte de la Administración la no existencia de actividad por parte de la empresa.

El apartado tercero del mencionado artículo establece que en el caso de empresas de nueva creación el plazo de compensación se iniciará en el primer período en que la base imponible sea negativa.

En el ámbito de nuestro estudio, en la consolidación, está establecido en el régimen especial de grupo de empresas y se regula en el artículo 88: «1. Si en virtud de las normas aplicables para la determinación de la base imponible del grupo de sociedades ésta resultase negativa, su importe podrá ser compensado con las bases imponibles positivas del grupo de sociedades en los términos previstos en el artículo 23 de esta Ley.

2. Las bases imponibles negativas de cualquier sociedad pendientes de compensar en el momento de su integración en el grupo de sociedades podrán ser compensadas en la base imponible de la propia sociedad».

La generación de pérdidas y su plasmación como bases negativas en las empresas individuales tiene una incidencia especial cuando estas empresas forman parte de un grupo que tributa bajo la forma de declaración consolidada. Estas pérdidas pueden ser compensadas dentro de los resultados del grupo, es decir, mientras en el régimen normal las pérdidas son compensadas con beneficios posteriores de la propia empresa, en el régimen de declaración consolidada algunas de estas pérdidas pueden ser compensadas con beneficios generados con otras empresas en el mismo año. Además de la compensación en el propio año, es posible que las pérdidas sean compensadas en años posteriores con otros beneficios de otras empresas del grupo. Diríamos que las pérdidas pasan a pertenecer al grupo, en ese ejercicio y en ejercicios posteriores, mientras la empresa permanezca en el grupo. Es evidente que la situación es diferente a la que existe cuando efectuamos el estudio a nivel individual y debería tener efectos en la decisión de si son consideradas o no a efectos de su activación.

Deberíamos analizar el impacto que tiene sobre el principio de prudencia en la órbita de la consolidación fiscal. La decisión sobre el reconocimiento o no del crédito por pérdidas a compensar se ve sustancialmente alterada. La agregación de resultado que se da en el grupo hace que la posibilidad de compensación de las pérdidas sufridas por la empresa individual se incremente notablemente, salvo que nos encontremos en un grupo con déficits persistentes. Aunque en ese caso creemos que la posibilidad de cambios en la tendencia es mayor también, al aumentar la diversidad de operaciones. Esta modificación no se produce en las pérdidas que la empresa lleva al grupo, pero sí en las que tiene durante su pertenencia al grupo en declaración consolidada. El propio CEA [1988: 51] considera: «que la obtención del ahorro impositivo depende de la obtención de beneficios suficientes durante el intervalo temporal señalado en las normas fiscales».

Al propio tiempo este autor también argumenta que la consideración del crédito por pérdidas a compensar es siempre una discusión entre el principio de correlación de ingresos y gastos y el principio de prudencia y señala que [1988: 82]: «Debe hacerse notar que puede que desde el principio de prudencia, entendida en un sentido más bien pesimista, sea recomendable, genéricamente

hablando, el traslado del efecto impositivo de las pérdidas fiscalmente compensables al instante de su aprovechamiento efectivo, pero no es menos cierto que este modo de actuar hace quebrar en parte el método del efecto impositivo, lo cual no deja de ser un inconveniente sobre la credibilidad y eficacia de su contribución positiva a la búsqueda de la imagen fiel de la empresa, máxime si se tiene en cuenta que, en la práctica, las situaciones son ciertamente mucho más complejas que la expuesta...».

En el mismo sentido se pronuncia LABATUT [1992: 504] al señalar: «Podríamos mantener que con la pertenencia de la sociedad a un grupo se añade un mayor grado de garantía a la consecución futura del beneficio necesario por parte de la sociedad que ha obtenido pérdidas, pues como indica ÁLVAREZ MELCÓN el beneficio puede ser alterado por operaciones o transacciones intra-grupo, y moldeado de forma que la compensación pueda ser llevada a cabo por la empresa en sus declaraciones individuales, por lo que en este caso parece admisible, por ser razonable, el reconocimiento del derecho de compensación en el momento de generación».

**Gráfico 8.** Diferencias en el tratamiento de las pérdidas en ambas declaraciones.



Aunque para nosotros, esto sería así no sólo por la posibilidad de generación de operaciones entre empresas, lo que sería aplicable únicamente en el marco de las declaraciones individuales, sino también por la distinta dimensión que adopta el beneficio global del grupo al ser el resultado de la agregación de muy distintas empresas. Y este posible aprovechamiento podría darse tanto en las pérdidas de las empresas que quedan fuera del grupo fiscal, como en las empresas que pertenecen al mismo. Ésta sería otra consecuencia de la diferente definición de los conjuntos consolidables, que en este caso hace que los resultados de las empresas no pertenecientes al grupo fiscal puedan sufrir una importante alteración.

La mencionada Resolución del ICAC establece en su apartado 2.3, Bases imponibles negativas, que: «por la parte del resultado fiscal negativo compensado, surgirá un crédito y débito recíproco, entre la sociedad a la que corresponde y las sociedades que lo compensen».

Por la parte del resultado fiscal negativo no compensado por las sociedades del grupo, la sociedad a la que corresponde contabilizará un crédito si se espera razonablemente que el grupo fiscal en su conjunto vaya a generar en el futuro resultados fiscales positivos, de acuerdo con lo previsto en la norma primera de esta Resolución. A estos efectos se puede utilizar la cuenta 4749, Créditos a compensar en régimen de declaración consolidada del ejercicio.

Vemos pues que para la empresa que genera la Base imponible negativa los asientos en uno y otro caso son:

<i>Crédito por pérdidas compensadas con otras empresas del grupo</i>		<i>a Impuesto de Sociedades</i>
	x	

Es decir, registra un ingreso contable que es debido por las otras empresas y no por la Hacienda Pública. Mientras que para las otras empresas no tiene incidencia en la cuantificación del gasto a registrar, sí lo tiene en el pago a efectuar a la Hacienda. Pago que el grupo de empresas se ahorra con la Hacienda, debiendo ser abonado a la empresa que aporta la pérdida al grupo. El asiento que efectuarán será:

<i>Impuesto de Sociedades</i>		<i>a Hacienda Pública acreedora por Impuesto de Sociedades Débito por pérdidas compensadas con otras empresas del grupo</i>
	x	

La propia Resolución del ICAC, como hemos señalado, establece la diferenciación entre pérdidas compensadas y pérdidas a compensar. Esta diferencia se traduce en una distinta contabilización por parte de las empresas individuales. La parte compensada genera un crédito recíproco frente a otras empresas del grupo que se han beneficiado de éstas abonando menos dinero a la Hacienda. La parte no compensada pero compensable tendremos que contabilizarla de manera diferente para reflejar la distinta situación. Supongamos una empresa que tiene unas pérdidas de 2.000.000 y que el grupo ha compensado dentro de su declaración anual consolidada la mitad de la pérdida de esta empresa, quedando la otra mitad a compensar en el futuro. Estudiada la viabilidad de esta compensación se estima que no hay motivos para dudar de su compensación futura, el asiento que efectuaría la empresa sería:

350.000	<i>Crédito interno con otras empresas del grupo por pérdidas compensadas</i>		
350.000	<i>Crédito por pérdidas a compensar en régimen de declaración consolidada</i>		
		<i>a Impuesto de Sociedades</i>	700.000
		x	

El efecto para la empresa es el reconocimiento en su contabilidad individual de un ingreso contable en el importe del descenso de cuota tributaria en el futuro, tanto si se ha compensado como en el caso contrario. La cuenta de crédito por pérdidas a compensar es realmente una cuenta temporal, pues cuando el grupo compensa en el futuro en su declaración conjunta se convertirá en el registro anterior. Su destino es acabar en la cuenta de crédito interno y por lo tanto recibir el pago no por vía de la Hacienda sino por vía de las otras empresas del grupo.

En el ámbito de la consolidación está claro que estas cuentas desaparecerán en el proceso de ajuste. Son débitos y créditos recíprocos que, a semejanza de los importes pendientes entre empresas del grupo, se eliminarán como cuando eliminamos proveedores, empresas del grupo y clientes, empresas del grupo. La finalidad de la consolidación es reflejar la situación ante el mundo exterior y por lo tanto no tiene sentido su reflejo. Creemos que dada la incidencia que tienen en las cuentas individuales no podemos sostener lo mismo en el ámbito individual. No sólo aparecen los créditos sino que éstos generan ingresos cuantificables a nivel individual y modifican el resultado final de las empresas individuales en sus propias contabilidades. Volveremos sobre el tema. El propio gasto por Impuesto de Sociedades consolidado se puede ver modificado por la distinta consideración del principio de prudencia que introduce la consolidación a la hora de valorar si la pérdida es recuperable en el futuro por los posibles beneficios del grupo.

Esta posibilidad está negada a aquellas empresas que si bien forman parte del grupo no reúnen los requisitos para poder declarar en forma consolidada, ya sea por no llegar al 75% o por no ser éste el porcentaje durante todo el año. ¿Es esto lógico? Lo planteamos por las profundas diferencias que apreciamos que se pueden producir, comportando una alteración sustancial del beneficio determinado incluso a nivel individual y en la participación de los socios externos al grupo en el mismo.

Debemos diferenciar las pérdidas que la empresa aporta al grupo cuando se integra en él, de las pérdidas que se generan estando el grupo vigente. Esta diferenciación es necesaria por la limitación que establece el artículo 88 de la Ley. El artículo señalado establece: «las bases imponibles negativas de cualquier sociedad pendientes de compensar en el momento de su integración al grupo podrán ser compensadas en la base imponible del mismo, con el límite de la base imponible individual de la propia sociedad, excluyéndose de la base imponible, a estos solos efectos, los dividendos o participaciones en beneficios a que se refiere el apartado 2 del artículo 28 de esta Ley».

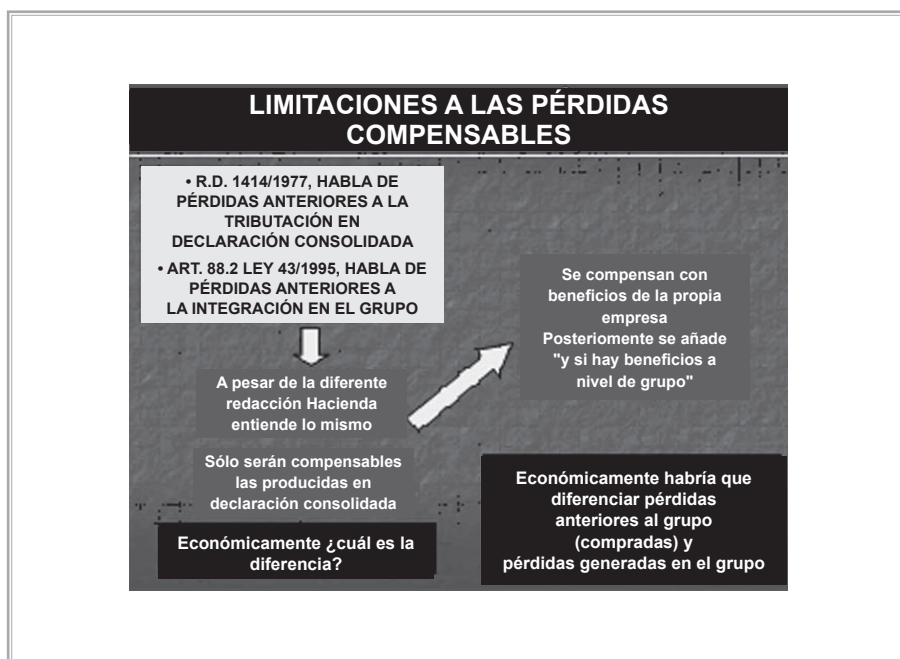
Estas pérdidas se están sujetando a su compensación dentro del grupo pero con beneficios de la propia empresa. Aquí no habrá un aprovechamiento de las pérdidas por las otras empresas que originen un crédito interno, pues con la actual normativa se exige que las compensen beneficios de

la propia empresa. El aprovechamiento vendrá por un pago menor a la Hacienda Pública. Está claro que éste se efectuará a través de la matriz, pero de la parte correspondiente del beneficio nuevo generado por la empresa que originó las pérdidas.

La singularidad de esta característica adquiere relevancia distinta si ésta se aplica a las pérdidas compradas por el grupo por producirse antes de su integración en el grupo o si se aplica a las pérdidas generadas en el grupo, pero no en período de declaración consolidada.

Si volvemos a considerar las pérdidas generadas en la vigencia del período de existencia del grupo de empresas, de nuevo nos encontramos con la diferencia entre aquellas empresas que pertenecen al grupo fiscal y las que no pertenecen al mismo. La posibilidad de generar ingresos contables por la activación de las pérdidas tiene unas incidencias claras en los beneficios después de impuestos (conservamos tics antiguos, pues deberíamos hablar del beneficio simple de acuerdo a la actual consideración del Plan Contable vigente). Aquellas empresas que pertenecen al grupo tendrán muchas más posibilidades de activar que las que no pertenecen al mismo. Si ambas son parte del grupo de empresas como tal, ¿es lógica esta diferencia? Tengamos en cuenta que puede tener fuertes incidencias en el cálculo del beneficio individual y en la propia política de reparto de dividendos así como implicaciones hacia los socios minoritarios del grupo. Podríamos alegar que es lo habitual en la consolidación, pues en la misma no reflejamos los beneficios desde el prisma de la empresa individual sino la parte de la mayoría y de la minoría en los beneficios reconocibles como realizados por el grupo como tal. Pero, como hemos expuesto, no nos estamos refiriendo sólo al beneficio consolidado sino que estamos hablando también del beneficio individual de las empresas.

**Gráfico 9.** Diferencias en el redactado de las disposiciones fiscales.



Asimismo observamos otro problema y es la posibilidad que establece la normativa del Impuesto de renunciar al régimen de declaración consolidada. La anterior normativa establecía la posibilidad de optar de un período mínimo de tres años en la declaración consolidada. El artículo 84, después de la nueva redacción dada por la Ley 24/2001, establece el carácter indefinido mientras no se renuncie a su aplicación en el plazo de dos meses a contar desde la finalización del último período impositivo de su aplicación. Si se renuncia, ¿qué pasa con los créditos reconocidos con base en su consideración en la órbita del grupo? ¿Hay que deshacer los beneficios registrados? Incluso no es necesaria esta renuncia, basta con llevar a la empresa a un porcentaje inferior al 75% un día del período para que toda la contabilización de los créditos tenga que ser revisada. ¿Si después se vuelve a ella tendremos de nuevo que reconsiderarlo todo? ¿Serían heredadas o generadas vigente el grupo las anteriores pérdidas? Creemos que lo lógico sería que se impusiese la declaración consolidada al grupo de empresas, pero al grupo de empresas establecido por la normativa contable, lo que evitaría estas consecuencias que traspasan las incidencias no sólo a las Cuentas Anuales Consolidadas, sino que tienen reflejo en la propia contabilización individual y en las Cuentas Anuales de las empresas. Al mismo tiempo estaría más en consonancia con el hecho económico de reconocer la existencia de un ente globalizador de una actividad económica como es el grupo de empresas. Esta posibilidad de elección entre un método u otro tiene otras razones que no son las de racionalidad económica o fiscal. Lo único que origina su establecimiento son complicaciones contables y distorsiones en la imagen fiel de las empresas pertenecientes al grupo. No creemos que haya razones recaudatorias, bastaría con incrementar el tipo aplicable si lo que se teme es un descenso de recaudación y evitaríamos todos los problemas e interferencias que hemos venido comentando. Si a pesar de lo alegado anteriormente se continuara sosteniendo que pueden darse razones de presupuesto debido a la carga que impondría la cantidad de declaraciones consolidadas y que exigiría unas mayores dotaciones de medios y personal por parte de la Hacienda Pública, podríamos contraargumentar, por el contrario, que en la mayoría de empresas se produciría un ahorro evidente de medios y tiempo de trabajo, aunque también es cierto que impondría una carga administrativa a asumir para determinados grupos. Creemos no obstante que esto solamente se produciría en grupos pequeños que podrían encontrarse en la tesitura de si la carga es excesiva en comparación con las ventajas de sencillez de las cuentas, que reflejarían en mejor medida la imagen fiel de la empresa y que además permitiría disfrutar del ahorro fiscal que supone la declaración consolidada.

Una discusión parecida la plantea ESTEBAN [1997b: 123-125] si bien referente al cambio sufrido en la normativa fiscal de atribución de las bases negativas a las empresas del grupo que lo abandonó, en contra del criterio establecido con anterioridad a la Ley 61/1995 que atribuía al grupo consolidado aquéllas. Así nos dice: «2. La Disposición transitoria 12.<sup>a</sup> 6, dictada para regular el régimen transitorio de la compensación de pérdidas, contra lo que hubiera sido de desear, no hace ninguna referencia al modo de interpretar el apartado 3 de dicho artículo. Hay que tener en cuenta que lo que este apartado dispone es lisa y llanamente la expropiación forzosa a favor de un tercero de crédito que el grupo tiene contra la Administración. En mi opinión, el asunto es de la suficiente importancia para que hubiera sido objeto de mayor atención, de adecuadas puntualizaciones, sobre todo en lo que afecta a la titularidad de las pérdidas acumuladas a 31 de diciembre de 1995 pendientes de compensar. Pero el precepto es de tal impresión que únicamente conduce al indeterminismo.

<sup>6</sup> Se está refiriendo a la Ley 43/1995.



3. La compensación de pérdidas es un derecho y, como tal derecho, entiendo que es renunciable. ¿Pueden entonces las sociedades que salen del grupo renunciar, a favor de éste, a la parte proporcional de pérdidas compensables que el artículo 95 las otorga?

4. En caso de permitirse la renuncia a que se acaba de hacer referencia, ¿las bases negativas y las deducciones pendientes atribuibles a las sociedades salientes quedarían en los soportes contables y fiscales del grupo o habrían de ser eliminadas por éste?

5. De ser viable el mantenimiento en los soportes contables y fiscales del grupo de las bases negativas y de las deducciones pendientes imputables a las sociedades que lo abandonan, ¿tales bases y deducciones serían susceptibles de compensarse y deducirse por parte del grupo en sucesivos ejercicios?».

No estamos de acuerdo con los argumentos esgrimidos por el autor porque está olvidando que la salida del grupo de la empresa habrá supuesto una enajenación de la participación que se verá aumentada por los créditos que la empresa dependiente se lleva consigo, y que compensarán la desaparición de las pérdidas en las cuentas del grupo. Sí es cierto que en el caso de que la exclusión del grupo no conlleve la venta íntegra de la participación en la empresa dependiente tendríamos que eliminar dentro del mismo las cuentas que reflejan los créditos por las bases negativas.

Pensamos que esta situación era más lógica cuando se establecía un plazo que obligaba a la declaración consolidada un mínimo de tiempo. En la actual situación que establece la Ley, de salida y entrada continua, creemos que lo lógico sería que las pérdidas registradas por el grupo tuviesen una total libertad de compensación en el ámbito del grupo cuando posteriormente se decida volver a contribuir en declaración consolidada o establecer nuestra propuesta de obligación de contribuir de acuerdo a la existencia de un grupo de empresas sin posibilidad de opción individual.

Otro problema que aflora por la actual estructura del grupo fiscal es la posibilidad de generar operaciones entre empresas del grupo contable con la intención de compensar las bases negativas de empresas que tengan la prescripción próxima. La no compensación por el grupo de las pérdidas de las empresas del mismo que no pertenecen al grupo fiscal es fácilmente subsanable mediante la generación de beneficios en estas empresas mediante operaciones con empresas del grupo fiscal. Operaciones que no podrán ser atacadas con la técnica de las operaciones vinculadas, pues bastará con efectuar dos operaciones seguidas con bienes del inmovilizado de la empresa no perteneciente al grupo fiscal a precio de mercado. Ello implicará la actualización del bien a precios de mercado y la generación de beneficios para la compensación de las pérdidas. Está claro que la consolidación contable anulará momentáneamente este beneficio o la actualización del valor del bien, pero a efectos fiscales se compensará la pérdida a pesar de no pertenecer al grupo fiscal. El problema radica en el control y creemos que no reconocer esta situación no conduce a nada.

No encontramos nada deseable que se produzcan estas operaciones entre empresas del grupo, cuyo único fin sería aprovecharse de las deficiencias en la definición fiscal del mismo, pues si se definiera éste de acuerdo al criterio contable se evitarían. Hemos comentado que si las operaciones se realizan a precios de mercado vemos difícil su ataque por parte de la Administración. Se podría

alegar que están realizadas con la única finalidad de aprovecharse de las incidencias fiscales, pero tampoco entendemos muy bien la finalidad que persigue la Administración Fiscal con su definición del grupo fiscal.

La interpretación que efectúa la Hacienda Pública es considerar las pérdidas generadas en el grupo cuando no se está en declaración consolidada equivalente a las que la empresa aporta al grupo, y que son adquiridas en la inversión que hace éste. En este trabajo no queremos simplemente explicar cuál es la situación y de ahí nuestro argumento en contra de esta hipótesis, para nosotros no son situaciones equiparables.

## CONCLUSIONES

(1) Para empezar este apartado de conclusiones de este trabajo nos gustaría recordar las palabras de CEA [1988: 96] que creemos definen muy bien el espíritu que queremos plasmar: «Los grupos de sociedades y los estados financieros consolidados constituyen una realidad palpable e insoslayable en los momentos presentes. La contabilidad empresarial ha volcado preferentemente su atención desde siempre en la sociedad mercantil independientemente, de tal modo que la mayor parte de sus análisis teóricos y la mayoría de los principios contables promulgados se refieren a aquélla, mientras que no ha adquirido suficiente reflexión el grupo de sociedades y la consolidación contable como objeto contable directo de estudio y pronunciamiento de principios contables, a pesar de ser esta situación cada vez más común». Y continúa más adelante el mismo autor [1988: 98]: «Esto significa, ni más ni menos, que los principios contables para el impuesto sobre sociedades no sirven en puridad para recoger sus implicaciones cuando se trata de elaborar y presentar estados consolidados de los grupos de sociedades».

Los párrafos nos recuerdan a lo que llevamos comentado a lo largo de este trabajo y que se concreta en diversos problemas referidos con anterioridad, por ejemplo en relación con la distinta consideración de las pérdidas de una empresa en el caso de estar integrada en un grupo fiscal de empresas que componen una entidad única de dirección conjunta. Pero, si bien es cierto que los principios contables no han avanzado en ese campo, sostenemos que en el ámbito fiscal se ha avanzado todavía menos. Desde una negación absoluta de la realidad de los grupos de empresa se ha ido avanzado hacia un reconocimiento parcial, como es la inclusión de artículos específicos regulando los regímenes especiales de grupos de empresas, pero creemos que todavía no recogen todas las peculiaridades de este ente, cada vez más frecuente y general en las economías actuales. Se trataría de avanzar más en la contemplación del grupo como una unidad que cada día es más común en la actividad económica del mundo de hoy.

CEA [1998: 98] expresa en relación al trabajo venidero de AECA el siguiente pensamiento: «Se trataría, pues, de que algún día el documento normativo de AECA sobre el impuesto de beneficios cubriese también el flanco de la información consolidada, para lo cual habrá que prolongar y adaptar los principios contables formulados para la sociedad independiente, para la situación de información sobre el grupo de sociedades. Pero para que no quede duda, queremos advertir y remarcar que esta prolongación y adaptación de los principios al caso de los grupos de sociedades

será necesaria por la propia lógica intrínseca de la consolidación y ello con independencia de que, en el terreno fiscal, el impuesto se determine en cualquiera de las fórmulas que pudiese admitir el ordenamiento tributario en el caso de los grupos (declaración consolidada directa o declaración en régimen individual de sus sociedades integrantes), lo que no quita para que, a su vez, el régimen de declaración fiscal utilizado introduzca perfiles privativos del problema de la adaptación de esta clase de principios contables».

Sostenemos la no adecuación de las disciplinas contable y fiscal al nuevo concepto de grupo de empresas. Hemos recogido la opinión de CEA en el sentido de no estar los principios contables definidos por la actual normativa de acuerdo a la situación peculiar que representan los grupos de empresas. El citado autor expresa la necesidad de este proceso de adaptación. Nosotros concluimos que esta adaptación es necesaria tanto en el ámbito contable como en el ámbito fiscal. Es en este último campo donde todavía la aceptación del concepto de unidad de mando está peor reconocido, pues a pesar de ser considerado sujeto pasivo del impuesto, en la realidad del articulado, se observa su tratamiento, a pesar de la definición inicial, como colectivos de sujetos jurídicos independientes agrupados.

La tarea que CEA encomienda a AECA [1998: 98] de adecuar la normativa contable a la existencia cada día más frecuente en la actividad económica del grupo de empresas bajo dirección única es extensible a la normativa fiscal donde su contemplación es todavía más raquítica.

(2) En este estudio hemos analizado si la existencia de las dos consolidaciones ocasionaba alteraciones en el registro del beneficio empresarial. Concluimos que éstas se producen por la distinta definición de los conjuntos consolidables definidos por las dos normativas, por la distinta forma de determinar el resultado global del ejercicio y por la alternancia establecida en la normativa fiscal de poder declarar en régimen consolidado o en régimen individual.

(3) La existencia de distintos conjuntos consolidables obliga a proceder a ajustes posteriores en la consolidación contable al objeto de reasignar las operaciones entre las empresas pertenecientes al grupo de empresas. Estas reasignaciones, en el caso de eliminaciones por operaciones intragrupo, lo que provocan son diferencias temporales que no ocasionan una alteración del resultado del grupo. Hay que decir que el hecho de que no se provoquen alteraciones no exime de que se origine por contra la necesidad de tener que abordar una conciliación posterior a la declaración fiscal, lo que nos lleva a nuevos ajustes de consolidación. Cuando estos ajustes afectan a diferencias temporales, la conclusión que extraemos de nuestro trabajo es la dispersión de información que se produce por la existencia de ajustes que aparecen en las cuentas individuales en el caso de las empresas que declaran juntas y en las cuentas consolidadas en los supuestos de empresas excluidas del grupo fiscal.

La inmensa mayoría de las Cuentas Anuales que se efectúan en las consolidaciones contables combinan ambos casos, ajustes por impuestos anticipados e impuestos diferidos que van a las cuentas consolidadas y otros importes que van a las cuentas individuales, provocando a nuestro modo de ver confusión en su lectura. Creemos que esto es debido a que la consolidación fiscal se ha quedado a mitad del camino que debería haber recorrido.

(4) La situación en el caso de las diferencias permanentes no es la misma. En estos supuestos sí que se produce alteración en el registro del beneficio consolidado del grupo de empresas y en algunos en la propia empresa individual. La Ley del Impuesto de Sociedades al no incluir a determinadas empresas que pertenecen al grupo contable origina una alteración en la cuantificación del impuesto y por lo tanto en el beneficio a repartir. La incidencia a través de los dividendos recibidos de otras empresas del grupo y la repercusión a través de la exoneración por reinversión de beneficios constituyen ejemplos claros. En el cobro de dividendos de otras empresas del grupo la causa es doble, en la declaración consolidada por no adecuarse el perímetro fiscal al contable, en el caso de declaración individual por no recogerse enteramente los casos de doble imposición junto con restricciones a la aplicación de las deducciones supeditadas a la cuota íntegra. En ambos casos, el resultado es una sobreimposición sobre beneficios que discrimina a unos grupos sobre otros. El efecto añadido es una cuantificación mayor del gasto por Impuesto de Sociedades en las empresas que no pertenecen al grupo fiscal y por lo tanto un beneficio repartible también menor que no encontramos muchas razones para defender. ¿Cómo se subsanaría el problema? En el caso de la declaración consolidada pasaría por atender a las condiciones reales del grupo y asumir la definición de grupo que realizan las normas contables dentro de la declaración consolidada. En el caso de la declaración individual, dando el paso definitivo y asumiendo totalmente los casos donde se da doble imposición y eliminando el exceso de cuota que genera, mediante una deducción en la cuota o la exención del rendimiento como recientemente se ha efectuado para los dividendos de fuente extranjera. Éste es el proceso que se está produciendo y que hemos estudiado a lo largo del tiempo, el problema es que el proceso se está dando por etapas quizás muy lentas. No dudamos que al final las leyes fiscales acabarán reconociendo el efecto y anulándolo en todos los casos, pero mientras esto no sea así seguiremos sufriendo este proceso discriminatorio que hace pagar más impuestos a las empresas que se encuentran excluidas del grupo fiscal.

(5) Igualmente, cuando analizamos el caso de la reinversión de beneficios apreciamos que en el largo proceso de cambios sufrido por ésta, siempre se ha producido una discriminación en la cuantificación del beneficio de las empresas al estar excluidas empresas que pertenecen al grupo contable que no pueden beneficiarse del incentivo fiscal por el cumplimiento de la reinversión por parte de otras empresas del grupo fiscal. Llevando por lo tanto a una cuantificación del gasto por impuesto de sociedades mayor del que se originaría por la pertenencia de las mismas al grupo. Evidentemente en la práctica cotidiana se orquestan operaciones de ingeniería fiscal al objeto de solventar el problema, pero bastaría con la correcta definición del grupo para evitarlas. Cabe resaltar la curiosidad del supuesto contrario en el caso de que las transacciones afecten a bienes entre empresas del grupo contable. Las realizadas entre empresas del grupo fiscal no se beneficiarán de la reducción, mientras que aquellas empresas que pertenezcan al grupo contable, pero no fiscal, sí obtendrán una rebaja en el pago a efectuar.

(6) En las deducciones de la cuota el efecto perturbador de la no adecuación de los conjuntos consolidables de la consolidación es todavía más evidente. Esta no inclusión de empresas que pertenecen al grupo motiva un agrandamiento del gasto cuantificado por el desaprovechamiento de las deducciones de empresas del grupo, por la escasez de la cuota íntegra en la cuantía necesaria en unos casos, y por el no cumplimiento de las condiciones requeridas, que sin embargo cumplen por ellas otras empresas del grupo. No solamente supone el retraso en la aplicación de las deducciones

en años posteriores, y por lo tanto se convierte en una traslación de los ingresos a otros períodos, sino que hemos analizado qué puede suponer la pérdida de deducciones a aplicar por parte del grupo y la obtención por tanto de un beneficio menor.

(7) Observamos perturbaciones motivadas por el efecto de las pérdidas de las empresas del grupo en la declaración consolidada. Es precisamente la no definición del grupo de acuerdo al criterio contable la que provoca los problemas que hemos ido viendo de discriminación en el reconocimiento de los efectos de las mencionadas pérdidas entre las empresas que pertenecen al mismo y las que no pertenecen. Esta situación puede conllevar la creación de operaciones de una ingeniería contable para el aprovechamiento de las pérdidas y la redefinición de transacciones que se evitarían con la asunción del criterio realista de definir el grupo de acuerdo a la dirección única.

Se producen los efectos de no reconocimiento de los créditos anexos a las pérdidas en el mismo ejercicio y su posposición a ejercicios posteriores cuando la empresa efectivamente los pueda compensar, cuando desde la óptica del grupo (como unidad de gestión) puede que desde el principio no hubiese duda razonable en su estimación como ingreso. Se introducen en la declaración consolidada los problemas que también ya se daban en la opción de declaración individual, si bien aquí limitados a las empresas que quedan fuera del grupo. También tiene efectos sobre las empresas pertenecientes al grupo por la no consideración de los ingresos de las empresas externas que podrían modificar la activación del crédito y la generación del ingreso por pérdidas en las empresas que entran en el perímetro fiscal. En síntesis, vemos que esta situación de nuevo nos lleva a unos rendimientos de las empresas integrantes del grupo que no se corresponden con los que se obtendrían de considerar al grupo como lo que es, una entidad económica unida bajo una dirección única.

(8) Hemos sostenido también que la actual disyuntiva que se ofrece a los grupos entre la declaración consolidada y la declaración individual, recientemente ampliada en el sentido de dar más libertad en la opción, reporta problemas al tener constantemente que redefinir la viabilidad de los créditos por pérdidas activadas. Nos encontraremos con empresas con pérdidas que, si el grupo continúa declarando en declaración consolidada, tendrán grandes posibilidades de compensación, pero que si se elige la opción individual pierden muchas de estas posibilidades y nos obligaría a la desconsideración del ingreso anteriormente reflejado. El comentado reciente cambio que supone la última reforma permite tanto la entrada a la declaración consolidada como la salida de la misma. ¿Tendríamos que volver a activar los créditos si de nuevo entramos en el grupo? Esta situación nos introduce unos vaivenes exagerados en los resultados anuales. ¿Amplía la posibilidad de manipulación de los resultados anuales contabilizados? Creemos que todos estos problemas se acabarían estableciendo la declaración consolidada a los grupos de empresa como única opción y además partiendo del resultado contable como postulan otros autores mencionados en este estudio. Creemos fervientemente que la solución consiste en dar el paso en el régimen especial, que de hecho ya ha realizado la norma fiscal en la esfera del régimen general con la reforma que supuso la Ley 43/1995, de 28 de diciembre. Se trataría de aceptar de una vez la normativa contable de consolidación y a partir de ahí definir qué es aceptado a nivel fiscal y qué no. Se acabaría con el absurdo que se produce en las empresas de tener que acometer dos consolidaciones que en la realidad se pueden convertir en tres, cuatro, etc., y de las que tan frecuentemente se quejan los contables responsables de su elaboración.

**BIBLIOGRAFÍA**

- ANTÓN, Álvaro [1998]: «Régimen de los grupos de Sociedades». Capítulo 27 del libro dirigido por LAORDEN, Javier y ARQUÉS, Jorge. *Comentarios al Impuesto sobre Sociedades*. Tomo II. Madrid. Civitas.
- CEA GARCÍA, José Luis [1988]: *Principios contables y fiscalidad*. Madrid. AECA.
- [1992]: «Algunas anotaciones sobre la imagen fiel y sobre el concepto de cuentas anuales consolidables de los grupos de sociedades». *Revista de Contabilidad y Tributación (comentarios y casos prácticos)*, CEF, núm. 108. Marzo 1992, páginas 23-40.
- CÓNDOR LÓPEZ, Vicente y LÓPEZ GARCÍA, Antonio [1997]: «El Régimen Tributario de los grupos de Sociedades». *Partida Doble*, núm. 75. Febrero, páginas 15-37.
- DÍAZ YANES, Inmaculada y otros [1996]: *Guía del Impuesto de Sociedades*. Valencia. Editorial CISS, SA.
- ERNST & YOUNG [1997]: *Análisis de la Ley 43/1995, del Impuesto sobre Sociedades y de su Reglamento*. Pamplona. Aranzadi.
- ESTEBAN MARINA, Ángel [1997]: *Contabilidad y Base Imponible en el nuevo Impuesto sobre Sociedades*. Madrid. Marcial Pons.
- ESTEO SÁNCHEZ, Francisco [1990]: «Consolidación de estados financieros; síntesis histórica, normas fiscales y código de comercio». *Revista de Contabilidad y Tributación (comentarios y casos prácticos)*, CEF, núm. 102, páginas 33-96.
- FERNÁNDEZ PEÑA, Enrique [1961]: *Integración de Balances*. Madrid. Editorial Aguilar.
- GONZALO ANGULO, José A. y TÚA PEREDA, Jorge [1982]: «El grupo y el conjunto de la consolidación». *Revista Técnica Instituto de Censores Jurados de Cuentas de España*, núm. 6, páginas 21-51.
- LABATUT SERER, Gregorio [1992]: *Contabilidad y Fiscalidad del resultado empresarial*. Madrid. ICAC.
- LÓPEZ ALBERTS, Herman [2000]: *Los grupos de Sociedades. Régimen tributario. Cuentas Fiscales Consolidadas*. Valencia. CISS.
- LÓPEZ SANTACRUZ, José Antonio [1992]: «Régimen Tributario de los Grupos de Sociedades». *Revista de Contabilidad y Tributación (comentarios y casos prácticos)*, CEF, núm. 108, páginas 3-22.
- LLANSÓ, Macarena [1998]: «Reglas de valoración: operaciones vinculadas». Capítulo 10 de la obra dirigida por LAORDEN, Javier y ARQUÉS, Jorge *Comentarios al Impuesto sobre Sociedades*. Tomo I. Madrid. Civitas.
- MALVÁREZ PASCUAL, Luis Alberto [1996]: *La nueva regulación del Impuesto sobre Sociedades*. Tomo I y II. Régimen general y Regímenes especiales, Madrid, CEF.

REQUENA TAPIA, Miguel [2000a]: «Los efectos impositivos en los Grupos de Sociedades». *Partida Doble*, núm. 108, páginas 28-41.

- [2000b]: «Los efectos impositivos reales y virtuales en tributación consolidada». *Revista de Contabilidad y Tributación (comentarios y casos prácticos)*, CEF, núm. 202, páginas 133-146.

ROBLEDA CABEZAS, Heliodoro [1992]: «La Consolidación en España: Análisis de las Normas para la formulación de las Cuentas Anuales Consolidadas». *Técnica Contable*, páginas 189-222.

SÁENZ DE OLAZAGOITIA DÍAZ DE CERIO, Javier [2002]: *La tributación consolidada de los Grupos de Sociedades. Régimen vigente y modelo para su Reforma*. Navarra. Aranzadi Editorial.

SANZ GADEA, Eduardo [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 (comentarios y casos prácticos)*, CEF, núm. 224, páginas 39-56.

- [2002]: «Novedades tributarias en materia del Impuesto sobre Sociedades (II)». *Revista de Contabilidad y Tributación (comentarios y casos prácticos)*, CEF, núm. 228, páginas 3-56.