

Consolidación de Estados contables. Incidencia de la dualidad de ámbitos de consolidación (contable y fiscal) en el resultado empresarial

PRESENTADA POR José Ramón Mariño Castro.

DIRIGIDA POR Josep Vallverdú i Calafell.
Francisco Javier Castillo Navarro.

LUGAR DE CELEBRACIÓN Facultad Ciencias Económicas.
Universidad de Barcelona.

FECHA DE PRESENTACIÓN 5 de julio de 2006.

TRIBUNAL Vicente Cándor López (Presidente).
Juan Luis Domínguez Pérez (Secretario).
Francisco Gabás Trigo (Vocal).
Francisco Serrano Moracho (Vocal).
Javier Sáenz de Olazagoitia de Cerio (Vocal).

Esta investigación supone un recorrido crítico sobre la situación tributaria de los grupos de empresas y un estudio de la incidencia tributaria en el proceso de consolidación contable. El desarrollo de los ajustes que en la consolidación contable se efectúa parte de las Cuentas Anuales de las empresas integrantes del grupo y, mediante las fases de las distintas homogenizaciones, agregación, eliminación de operaciones internas y consolidación refleja las cuentas anuales consolidadas de las empresas hermanadas, que nos informan sobre la imagen fiel del grupo de empresas. Este proceso, en lo que respecta a las cuentas específicas que reflejan la situación tributaria de las empresas del grupo, se ve en cierta medida alterado por la normativa vigente que regula el Impuesto de Sociedades. La primera decisión importante que debe tomarse en el entorno de la situación tributaria es si se opta por la declaración dentro del régimen especial de grupo de empresas o si se formulan las liquidaciones por el régimen general aplicable a cada empresa. Esta elección es libre para aquellos grupos que cumplen una serie de condiciones y está excluida para aquéllos que no las cumplen, el proceso de consolidación no es el mismo en función de la opción tomada.

Comprobamos que la dinámica existente plantea dos procesos alternativos sobre los que deben optar los grupos. Estudiamos si estos procesos diferentes conducen a las mismas situaciones contables de reflejo del patrimonio del grupo y de cuantificación del resultado obtenido, tanto para los beneficios de las empresas del grupo como para el propio beneficio consolidado del mismo.

El propósito de este trabajo es analizar y comprobar los procesos paralelos que suponen la opción de declaración individual y la opción de declaración consolidada, tanto en los grupos donde los conjuntos consolidables sean parejos como en aquellos grupos donde esta igualdad no se dé. Estudiamos las singularidades de cada uno y analizamos si el proceso es neutral en cuanto a las consecuencias contables de registro del patrimonio de las empresas y en cuanto a la cuantificación del resultado.

La metodología utilizada al elaborar este trabajo ha consistido en acercarnos a las normativas legales, recogidas en los Reales Decretos o en las Leyes y Reglamentos existentes en ambos campos y, a partir de su estudio, contrastar con las opinio-

nes y explicaciones de los autores más prestigiosos para llegar a la comprensión de las mismas.

Una vez acometido el estudio de las normativas, hemos analizado las diferencias que se producen entre ambas y profundizado en los efectos y en las consecuencias que originan. A lo largo del trabajo hemos comentado, extractado, ponderado y criticado los artículos que hacían referencia a la temática expuesta y hemos sostenido nuestras propias opiniones, debidamente documentadas y razonadas técnicamente, en algunos casos opuestas a las plasmadas en ellos. En ocasiones más que criticar los argumentos de los autores hemos realizado una actualización de sus opiniones a la situación presente, dado que nos movemos en un campo que está sujeto a fuertes cambios a través de las Leyes de Presupuestos y las Leyes de Acompañamiento a los Presupuestos. En otros momentos hemos reseñado diferencias y problemas no tratados en la doctrina, aplicando la deducción lógica que implicaban las cuestiones para ver adónde nos conducía; asimismo hemos elaborado unas conclusiones del estudio que denotan la incidencia de la normativa fiscal en el registro contable de las operaciones de las empresas del Grupo.

Este trabajo lo estructuramos en una introducción y tres partes que contienen en total cinco capítulos, a través de los cuales abordamos las problemáticas que reflejan las interrelaciones que se producen entre las empresas de los grupos. La intención es analizar la incidencia sobre los resultados y la situación patrimonial de las empresas que pueden poder de manifiesto las distintas definiciones de los conjuntos consolidables, la diferente manera de determinar los rendimientos y la opción existente entre los dos tipos de declaraciones generan las alteraciones del resultado recogido por la contabilidad de las empresas.

El primer capítulo aborda el estudio de la normativa tanto fiscal como mercantil, para pasar a continuación a reflejar las diferencias comparadas entre las definiciones dadas por ambas legislaciones a los grupos de empresa.

El capítulo segundo lo dedicamos al estudio sobre el registro del gasto por impuesto de sociedades tanto de las empresas individuales como en las cuentas consolidadas, y a efectuar un recorrido por las incidencias que se producen en

las hipótesis de que el grupo declare en la opción de declaración consolidada y en la opción de declaración individual. Dedicamos especial atención a la situación de las empresas dependientes del grupo de empresas que están excluidas del conjunto consolidable fiscal y por lo tanto se ven abocadas a declarar en declaración individual.

El tercer capítulo está centrado en el análisis de las provisiones que las empresas del grupo establecen sobre otras empresas pertenecientes al mismo colectivo definido por la normativa mercantil. Analizamos si la exclusión de parte de las empresas del perímetro fiscal incide en el registro que se efectúa al optar por declarar colectivamente dentro de la declaración consolidada o si la opción es individual. Analizamos las consecuencias de las provisiones por depreciación sobre empresas dependientes excluidas del grupo fiscal.

El cuarto capítulo procedemos al estudio de operaciones que ponen en especial relación a las empresas pertenecientes al grupo y que tienen un incidencia dispar sobre el resultado empresarial reflejado. Estas son la incidencia de operaciones de compraventa de valores pertenecientes a un empréstito emitido por una empresa del grupo, la recompra a terceras empresas de valores mobiliarios emitidos por otras empresas del grupo y las transmisiones de participaciones de empresas pertenecientes al grupo.

En el quinto capítulo efectuamos un recorrido por la incidencia sobre nuestro estudio de la aplicación del proceso de armonización contable que esta llevando a las Normas Internacionales de Información Financiera. Analizamos los cambios efectuados hasta este momento y la previsión de cómo los posibles cambios futuros pueden afectar al trabajo realizado en estas páginas.

El resultado de nuestro trabajo permite ver que las causas que originan estas distorsiones en el registro de los resultados se encuentran en:

- a) la diferencia que se produce en la determinación de las empresas dependientes de los conjuntos consolidables: mientras la norma contable atiende al criterio del tanto de control, la norma fiscal adopta el coeficiente efectivo de participación corregido. Evidentemente ambos criterios no nos llevan a los mismos resultados;
- b) la diferente forma de obtener el resultado anual del grupo: mientras la norma contable

consolida las cuentas diferenciales de las empresas pertenecientes al grupo, la norma fiscal efectúa la agregación de las bases imponibles individuales de cada empresa, efectuando a continuación las eliminaciones e incorporaciones pertinentes sobre la base agregada, y

- c) la opción establecida por la normal fiscal de tributar en declaración consolidada o en declaración individual por parte de las empresas pertenecientes. Esta opción, que anteriormente exigía un período de tres años, ha sido últimamente reformada y se puede ejercer la opción indistintamente cada año.

Las distorsiones se provocan por el efecto de la exclusión de un grupo de empresas dependientes del conjunto consolidable y que determina alteraciones en el resultado consolidado y en el individual de las propias empresas excluidas. Estas las clasificamos en las provocadas por la acción de las diferencias temporales y las provocadas por las diferencias permanentes.

En el primero de los casos concluimos que en estos casos no hay alteración del resultado cuantificado, pero la existencia de dependientes excluidas fiscalmente provoca que en la mayoría de casos de opción de declaración consolidada se dé una combinación de ajustes por periodificaciones que unas veces se reflejan en las cuentas individuales y otras aparecen en las cuentas consolidadas. Creemos que la no adecuación de los conjuntos consolidables provoca esta complicación, que desde nuestro punto de vista es innecesaria y que requiere un conocimiento más especializado de la situación para el entendimiento de su significado.

La conclusión no es la misma en el caso de los efectos que calificamos de *permanentes*, pues en éstos son las causas reseñadas con anterioridad las que provocan un resultado dispar. Esta disparidad no solamente es atribuible a la opción de declaración fiscal elegida, sino que viene provocada asimismo por otros factores que en algunos casos trasvasan sus efectos en ambas opciones.

El primer caso donde nos encontramos con una diferencia de este tipo sería al analizar la incidencia de los dividendos percibidos de empresas pertenecientes al mismo grupo. Otro caso de incidencia con carácter *permanente* es la regula-

ción de la deducción por reinversión de beneficios extraordinarios.

También concluimos que provoca perturbaciones en el resultado el distinto tratamiento que se produce en el tratamiento de las bases negativas en las empresas del grupo. El criterio de activación del crédito por pérdidas es distinto en función de si la empresa pertenece al grupo o no. A través de la comparación entre los dos tipos de declaración fiscal posibles hemos visto la generación de una diferencia permanente *específica*, el resultado de la diferente estimación que se produce para las pérdidas compensables en el futuro en caso de realizarse el análisis en el marco de la declaración consolidada o, por el contrario, efectuarse en el marco de las declaraciones individuales. Las posibilidades de superar las estrictas condiciones impuestas por el principio de prudencia se ven incrementadas en el caso de realizarse en la declaración consolidada.

La misma situación señalada con anterioridad tiene lugar en el caso de las deducciones de la cuota a aplicar. En las sociedades pertenecientes al grupo fiscal es posible aplicar las deducciones a las que las empresas tengan derecho por haber realizado las actividades potenciadas, y tener como tope de deducción la cuota íntegra global del grupo a efectos de deducciones. Nos encontraremos con que la cuota íntegra del conjunto del grupo es mucho más complaciente para aquellas empresas que entran en el conjunto consolidable fiscal, pero de esta situación no se benefician las dependientes que tienen que declarar individualmente en el mismo supuesto, dadas las restricciones establecidas por su propia cuota a efectos de límites; todo ello nos lleva a que determinadas deducciones no se puedan llevar a cabo por no tener cuota íntegra suficiente. Esta limitación va a tener implicaciones en la cuantificación del gasto por impuesto de sociedades reflejado por las empresas en su contabilidad individual. El horizonte más amplio que dibuja la agregación de resultados dentro del grupo va a determinar que el traslado de la cuota común a las contabilidades individuales de la empresa pueda aprovechar deducciones que en declaración individual no podría, y toda esta situación nos va a conducir a una cuantificación del gasto por impuesto de Sociedades menor y, por ende, a registrar un beneficio individual mayor. Las empresas pertenecientes al grupo contable, pero excluidas del

conjunto consolidable fiscal, tienen esta opción negada, lo que determinará un gasto por impuesto de sociedades mayor y un beneficio individual menor que si pudieran optar por incluirse en la declaración fiscal. El efecto distorsionador vuelve a ser claro y vuelve a estar motivado por la definición fiscal adoptada por el grupo.

La contestación a la pregunta que nos hacíamos inicialmente sobre si la diversidad de las dos normativas, fiscal y contable, que regulan los grupos de empresas altera el registro contable del resultado de las empresas pertenecientes al grupo debe ser, pues, afirmativa. No se produce esta

alteración en el caso de las denominadas diferencias temporales, pero sí en los supuestos analizados de diferencias permanentes.

Con objeto de contribuir con posibles soluciones a los problemas existentes planteados y analizados, derivados de la diversidad de consolidaciones, aportamos dos propuestas conclusivas que a nuestro modo de ver eliminarían los efectos distorsionantes encontrados: la asunción de conjuntos consolidables idénticos por las dos normativas y la aceptación del beneficio registrado en las Cuentas Consolidadas como punto inicial de registro de la Base Imponible previa del grupo.