

**LA INFORMACIÓN FISCAL EN LOS GRUPOS DE  
SOCIEDADES ESPAÑOLAS EN LA DÉCADA DE LOS 90**  
*(The Fiscal Information in the Groups of Spanish Societies  
in the Decade of 90)*

Miguel Requena Tapia  
Profesor Tutor de la UNED

**RESUMEN**

*Como consecuencia de la publicación del R.D. 1815/91, que regula las normas para la formulación de las Cuentas Anuales Consolidadas, se han producido cambios sustanciales con respecto a la situación precedente, entre ellos, la necesaria revelación de información relacionada con la situación fiscal del Grupo y la aplicación del método del efecto impositivo, para la elaboración de información consolidada. Nuestro trabajo analiza doce variables cualitativas, relacionadas con la información revelada sobre la situación fiscal del Grupo, con la finalidad de establecer la respuesta inicial que los Grupos de Sociedades dan a la aplicación de la norma.*

*La conclusión más significativa, de nuestro estudio es que la información fiscal contenida en las Cuentas Anuales analizadas, no contiene los mínimos exigidos por la norma.*

*Palabras clave: consolidación, efecto impositivo.*

**ABSTRACT**

*R.D. 1815/91, the decree that regulates the rules governing the production of consolidated annual accounts, introduced a number of substantial changes in regulations, including the need to disclose information relating to the fiscal situation of the Group and the tax effect method applied in producing consolidated information.*

*Our work analyses 12 qualitative variables, related to published information on the Group's fiscal situation, in order to establish the initial response that group companies have given to the application of the new rules. The most significant conclusion of our study is that the fiscal information contained in the annual accounts analysed does not meet the minimum requirements of R.D. 1815/91.*

*Key words: consolidation, tax effect.*

## 1. INTRODUCCIÓN

A partir de la publicación de las normas para la formulación de las Cuentas Anuales Consolidadas<sup>1</sup>, los Grupos de Sociedades que superan determinadas magnitudes, están obligados a publicar y depositar en el Registro Mercantil sus Cuentas Anuales. Entre los contenidos del Real Decreto 1815/91, que regula las normas para la elaboración de la información consolidada, se encuentran entre otros, la aplicación del método del efecto impositivo<sup>2</sup> en el cálculo del gasto por impuesto sobre beneficios.

La aplicación práctica del método del efecto impositivo a los Grupos de Sociedades, añade un plus de complejidad, derivado del proceso de consolidación y de los diferentes regímenes de tributación<sup>3</sup>, de los Grupos de Sociedades, por ello, no resultaría extraño, que teniendo en cuenta que la información consolidada es poco valorada por las empresas, una parte importante de las mismas, contemplara la obligación de elaborar estos Estados Contables como una carga (Blasco, 1997, p. 16) adicional, y mucho más, si a las dificultades de la consolidación, se añaden además, las relacionadas con la aplicación práctica del método del efecto impositivo.

Por todas las consideraciones anteriores, hemos estimado conveniente estudiar el modo en que los Grupos de empresas españoles han cumplimentado la nota 19 de la memoria consolidada sobre la información fiscal del Grupo.

## 2. OBJETIVO DE LA INVESTIGACIÓN

El objetivo de la investigación es analizar la respuesta que los Grupos de sociedades han dado a la aplicación del Real Decreto 1815/91, especialmente en los aspectos relacionados con la información sobre la situación fiscal del Grupo.

---

<sup>1</sup> La obligación de formular cuentas consolidadas se establece en la ley 19/89 de reforma parcial y adaptación de la legislación mercantil española a las directivas de la comunidad económica europea, y conforme a lo dispuesto en la misma comenzó a regir para los ejercicios cerrados a partir del 31 de diciembre de 1990. El desarrollo de la ley lo realiza el Real Decreto 1815/91.

<sup>2</sup> La obligación de valorar el gasto por impuesto mediante la aplicación del método del efecto impositivo también se introduce en la ley 19/89 de reforma parcial y adaptación de la legislación mercantil española a las directivas de la comunidad económica europea. El desarrollo para las sociedades individuales se lleva a cabo mediante el Real Decreto 1643/1990 por el que se aprueba el plan general de contabilidad y para los Grupos mediante el Real Decreto 1815/91. Posteriormente, diversas resoluciones del ICAC completan y aclaran el contenido de las normas anteriores.

<sup>3</sup> Los Grupos de Sociedades pueden tributar de forma individual o consolidada. El régimen de tributación consolidada, que constituye una especialidad dentro del impuesto sobre sociedades, viene regulado en el Capítulo VII del Título VIII de la ley del impuesto y el artículo 51 del Reglamento.

### **3. DISEÑO DE LA INVESTIGACIÓN**

En nuestra investigación analizamos la información fiscal contenida en las cuentas anuales consolidadas de los Grupos de sociedades españoles, de los sectores no financieros de la economía, a través de dos muestras de cuentas anuales consolidadas.

La primera muestra, obtenida de las cuentas anuales consolidadas publicadas en los tres primeros años de aplicación de la norma, (1991, 1992 y 1993) por Grupos de empresas españoles pertenecientes a sectores no financieros de la economía, con una cifra de negocios superior a 50.000 millones de pesetas.

La segunda muestra, un poco más amplia que la anterior, formada en base a las cuentas anuales consolidadas correspondientes a 1998 y 1999 publicadas por los mismos Grupos de la muestra anterior que siguen activos y añadiendo otros nuevos para suplir las bajas e incrementar el número de Grupos analizados.

Las primera muestra se eligió por considerar que era importante el tratamiento que se daba a la información fiscal en los tres primeros años de aplicación de la norma, la segunda, por dos razones: la primera por tratarse de la información más reciente a la fecha de la finalización del trabajo (31/08/2000) y la segunda porque en los años intermedios 1994 –1997 se producen dos acontecimientos legislativos que podrían distorsionar el análisis, por un lado la publicación de la ley 43/1995 del nuevo impuesto sobre sociedades, en la que ahora se incluye la regulación del Régimen de Declaración Consolidada y por otro, y como consecuencia del anterior, la Resolución del ICAC de 9 de octubre de 1997 sobre algunos aspectos de la norma de valoración decimosexta, que adapta la regulación contable existente a la nueva ley del impuesto.

#### **3.1. Descripción de las muestras**

En 1991 había en España 78 Grupos de Empresas (Revista Nueva Empresa nº 367) con una cifra de negocios superior a los 50.000 millones de pesetas, estos Grupos quedaron reducidos a 75 en 1992 como consecuencia por un lado, de la fusión entre los Grupos Iberdrola I e Iberdrola II [anteriormente Iberduero] para formar el Grupo Iberdrola y por otro, de la fusión de Fomento de Obras y Construcciones con Fomento de Construcciones y Contratas.

De los 75 grupos indicados, obtuvimos la primera muestra formada por las cuentas anuales consolidadas de los 45 Grupos de empresas que se recogen en el Anexo 1A. En total 131 cuentas anuales consolidadas distribuidas del siguiente modo: 44 del año 1991, 45 de 1992 y 42 de 1993.

La segunda muestra se formó con las Cuentas Consolidadas de 30 Grupos de la muestra anterior y 37 nuevos (Anexo IB). En total, 134 Cuentas Anuales Consolidadas distribuidas del siguiente modo: 2 de 1997, 67 de 1998 y 65 de 1999.

### 3.2. Metodología

La metodología seguida consiste en formular una batería de preguntas, a cada una de las Cuentas Anuales Consolidadas de cada uno de los años analizados y teniendo en cuenta la información revelada en las mismas, indicar la respuesta correspondiente. Las preguntas de la encuesta figuran en la primera columna de las tablas que presentamos, con excepción de la primera tabla.

La encuesta se articula de forma arborescente, de manera que la respuesta afirmativa a una pregunta abre un abanico de posibilidades que pretenden concretar los pormenores de la variable analizada. Este procedimiento nos ha planteado la necesidad de resolver el problema de la presentación de los resultados. Un sencillo ejemplo puede ayudarnos a comprender nuestra dificultad:

En 1991 hemos analizado tres Cuentas Anuales de Grupos que tributan de forma consolidada, de los cuales solo dos presentan una nota de información fiscal y ambos incluyen en la misma un estado contable de conciliación. Está claro que el 66 % de los Grupos que tributan de forma consolidada presentan una nota de información fiscal, en cambio con respecto a la presentación del estado contable de conciliación podemos optar entre dos alternativas:

1º Indicar que el 66% presentan un estado contable de conciliación.

2º Indicar que el 100% de las notas de información fiscal de este tipo de Grupos contienen un estado contable de conciliación.

Nosotros hemos elegido la primera alternativa y en consecuencia todas las frecuencias relativas se han calculado sobre el número de Grupos analizados por cada modalidad de tributación.

### 4. VARIABLES ANALIZADAS

Las variables que hemos considerado, todas ellas de tipo cualitativo, son las siguientes:

1. El modo de tributación del Grupo (Pregunta nº 1).
2. La existencia o inexistencia de una nota sobre la situación fiscal del Grupo y de un estado contable de conciliación entre el resultado contable y fiscal (Preguntas nº 2 y 3).
3. Las características y el contenido del estado contable de conciliación (Preguntas nº 6,7,8,9,10 y 11).
4. La existencia o inexistencia de información sobre el perímetro de la declaración consolidada en los Grupos con tributación mixta (Pregunta nº 16).

5. La información sobre el saldo y movimientos en el ejercicio de las cuentas de impuestos diferidos, anticipados y del crédito fiscal por compensación de pérdidas (Preguntas nº 17, 18 y 19).
6. La información sobre la existencia o inexistencia de bases imponibles negativas de ejercicios anteriores, pendientes de compensar fiscalmente (Pregunta nº 20).
7. La existencia de información sobre los incentivos fiscales aplicados en el ejercicio y los compromisos adquiridos por su aplicación (Preguntas nº 21 y 22).
8. La forma de presentar en el Balance la información sobre créditos y deudas fiscales (Pregunta nº 12).
9. La existencia o inexistencia de información sobre efectos impositivos excluidos por aplicación del principio de prudencia (Preguntas nº 13, 14 y 15).
10. La existencia o inexistencia de información en términos de efectos impositivos (Preguntas nº 25, 26 y 27).
11. La información sobre el criterio seguido para asignar el gasto por impuesto a las sociedades que tributan en Régimen de Declaración Consolidada (Preguntas nº 28 y 29).
12. La información sobre impuestos satisfechos en el extranjero de naturaleza similar al impuesto sobre sociedades (Preguntas nº 23 y 24).

## **5. DESCRIPCIÓN DE LOS RESULTADOS**

A continuación describimos los resultados obtenidos para cada una de las variables analizadas.

### **5.1. El modo de tributación del Grupo**

Los Grupos de sociedades pueden tributar por el régimen general o por un régimen especial, que comienza a aplicarse en 1977<sup>4</sup> y que en la actualidad viene regulado en el Capítulo VII del Título VIII de la ley 43/95 del impuesto sobre sociedades.

Al régimen especial se le denomina Régimen de Declaración Consolidada y pueden elegirlo los Grupos de sociedades o un subgrupo dentro del Grupo que reúnan los requisitos establecidos por la norma. La exigencia principal es que el Grupo o Subgrupo que ha de tributar de forma consolidada esté formado por una sociedad

---

<sup>4</sup>La regulación comienza con el Real Decreto – Ley 15/ 1977 de 25 de febrero y el Real Decreto 1.414 / 1977 de 17 de junio.

dominante que posea de forma directa o indirecta una participación igual o superior al 90 % del capital social de las sociedades dependientes. De este modo, mientras que el régimen general se caracteriza (Bolufer *et al.*, 1996, p. 190) porque la sociedad tributa individualmente de acuerdo con las características del sistema normal o general de dicho impuesto, el Régimen de Declaración Consolidada, pretende gravar la "Unidad económica", en lugar de las unidades jurídicas en que se divide el Grupo.

De acuerdo con lo anterior, atendiendo a la respuesta dada a la primera pregunta "¿Cuál es el modo de tributación del Grupo?" "hemos clasificado los Grupos de Empresas según el modo de tributación, en tres tipos diferentes, a saber:

**GRUPOS TIPO A:** Aquellos en los que la gran mayoría<sup>5</sup> de las Sociedades del Grupo tributan por el régimen de declaración consolidada.

**GRUPOS TIPO B:** Los que se caracterizan porque una parte del Grupo tributa por el régimen de declaración consolidada y el resto lo hace por el régimen general.

**GRUPOS TIPO C:** Que son aquellos en los que todas las sociedades del Grupo tributan por el régimen general.

De acuerdo con esta clasificación, hemos constatado la siguiente distribución de los Grupos de la muestra analizada:

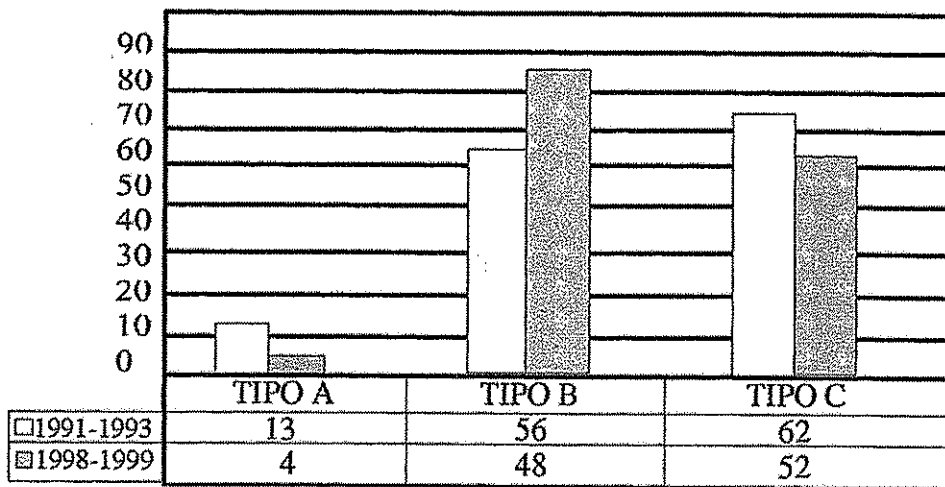
**Tabla 1**  
**Distribución de los grupos según el modo de tributación**

TIPO DE GRUPO	1991-1993		1998-1999	
	F/ABSOL	F/RELAT	F/ABSOL	F/RELAT
GRUPOS TIPO A	13	10%	4	3%
GRUPOS TIPO B	56	43%	78	58%
GRUPOS TIPO C	62	47%	52	39%
TOTALES	131	100%	134	100%

Fuente: Encuesta aplicada a una muestra de Cuentas Anuales Consolidadas.

<sup>5</sup> Hemos considerado como gran mayoría cuando más del 95 % de las sociedades del Grupo tributan en el régimen de declaración consolidada.

**Gráfico 1**  
**Distribución de grupos según el modo de tributación**



Fuente: Encuesta aplicada a una muestra de Cuentas Anuales Consolidadas.

Como puede apreciarse, en la muestra correspondiente al periodo 91-93 los grupos tipo A son una minoría que oscila en torno al 10% ; el resto de la muestra se distribuye entre Grupos tipo B, que representan el 42,7 % de la muestra y Grupos tipo C, que oscilan en torno al 47,3 % del total.

La tendencia que se pone de manifiesto en el periodo 98 – 99 con respecto al periodo 91-93 es la casi total desaparición de los Grupos tipo A, el crecimiento de los Grupos tipo B y la disminución de los Grupos tipo C.

## 5.2. La existencia o inexistencia de una nota sobre información fiscal y de un estado contable de conciliación entre resultado contable y fiscal

El cumplimiento de lo dispuesto en el R.D. 1815/91, exige la inclusión dentro de la memoria consolidada de una nota sobre la situación fiscal del Grupo. En general, las normas para la formulación de las cuentas anuales consolidadas, tienen como característica básica (Córdor , 1992, p. 14) la extensión a las cuentas del Grupo de los principios y normas, establecidos para las cuentas individuales. Algunos autores (Cea, 1988, p. 98) opinan, que las particularidades que ofrece la consolidación, en lo que se refiere a información fiscal merecen un tratamiento diferenciado, que no se obtendría por la mera extensión de los principios y normas establecidos para las cuentas individuales.

La siguiente tabla muestra los resultados obtenidos con respecto a ambas cuestiones.

**Tabla 2**  
**Nota de situación fiscal y estado contable de conciliación**

	1991-1993		1998-1999	
	F/ ABSOL	F/ RELAT	F/ ABSOL	F/ RELAT
<b>GRUPOS TIPO A:</b>	13		4	
2. ¿Cumplimentan la Nota 19 de la Memoria Consolidada?	12	92%	4	100%
3. Si 2 fue afirmativa: ¿Incluyen un estado contable de conciliación entre el resultado contable y el resultado fiscal?	12	92%	4	100%
<b>GRUPOS TIPO B:</b>	56		78	
2. ¿Cumplimentan la Nota 19 de la Memoria Consolidada?	56	100%	78	100%
3. Si 2 fue afirmativa: ¿Elaboran un único estado contable de conciliación entre el resultado contable y fiscal?	53	92%	72	92%
5. Si 3 fue afirmativa: ¿Elaboran dos estados contables de conciliación, uno para cada subgrupo de tributación?	0	0%	0	0%
<b>GRUPOS TIPO C:</b>	62		52	
2. ¿Cumplimentan la Nota 19 de la Memoria Consolidada?	59	95%	52	100%
3. Si 2 fue afirmativa: ¿Incluyen un estado contable de conciliación entre el resultado contable y el resultado fiscal?	40	64%	42	81%
<b>GRUPOS A + B + C:</b>	131		134	
2. ¿Cumplimentan la Nota 19 de la Memoria Consolidada?	127	97%	134	100%
3. Si 2 fue afirmativa: ¿Incluyen un estado contable de conciliación entre el resultado contable y el resultado fiscal?	105	80%	118	88%

Fuente: Encuesta aplicada a una muestra de Cuentas Anuales Consolidadas.

Del contenido de la Tabla nº 2, destacamos lo siguiente:

a) La existencia de una nota sobre información fiscal del Grupo y de un estado contable de conciliación entre el resultado contable y fiscal, aumenta o se mantiene constante con el paso del tiempo. En el periodo 98 – 99 es una práctica habitual la inclusión en la memoria consolidada de una nota de información fiscal del Grupo, puesto que todas las cuentas anuales analizadas incluyen esta información.

b) En los Grupos tipo A y B, siempre ha sido práctica habitual la inclusión dentro de la nota de información fiscal, de un estado contable de conciliación entre el resultado contable y fiscal, en cambio, en los Grupos tipo C, esta información que inicialmente la ofrecían el 64% de los Grupos, va en aumento y en el periodo 98 – 99 elaboran un estado contable de conciliación el 81 % de los Grupos tipo C.



### **5.3. Las características y el contenido del estado contable de conciliación**

El Real Decreto 1815/91, incluye dentro del contenido mínimo de la memoria consolidada un modelo de estado contable de conciliación, el modelo propuesto utiliza como partidas de conciliación, las diferencias tanto permanentes como temporales y las bases impositivas negativas.

Las normas internacionales de contabilidad (NIC N° 12) sobre el impuesto de beneficios proponen la inclusión en la memoria, además de un estado contable de conciliación entre el Resultado Contable y la Base Imponible, de información adicional sobre los componentes del gasto por impuesto en términos de efectos impositivos, de manera que podríamos hablar de un estado contable de conciliación entre el gasto por impuesto y la cuota a pagar.

Las tablas que mostramos a continuación contienen la información sobre las características y el contenido del estado contable de conciliación. Hemos elaborado dos tablas, designadas como 3a y 3b. La tabla 3a nos indica si este estado contable de conciliación existen como partidas de conciliación las diferencias permanentes, temporales y bases impositivas negativas.

Es necesario destacar que la menor presencia de bases impositivas negativas con respecto a otras partidas de conciliación, se debe, a la inexistencia de éstas.

La tabla 3b nos muestra si las partidas anteriores se han desglosado según procedan de las sociedades individuales o de la consolidación, o bien, tengan su origen en el ejercicio actual o en ejercicios anteriores.

Del análisis de la información contenida en la tabla 3a consideramos destacable lo siguiente:

a) Es una práctica generalizada en los Grupos tipo A y B la elaboración de un estado contable de conciliación entre el resultado contable consolidado y el resultado fiscal, utilizando el modelo propuesto en el Real Decreto e incluyendo como partidas de conciliación las diferencias permanentes, temporales y bases impositivas negativas.

b) Ninguno de los Grupos tipo B analizados presenta dos estados contables de conciliación, uno para cada subgrupo de tributación. No obstante, en la información de los años 98 y 99, algunas sociedades comienzan a presentar desgloses. El Aguila desglosa la base imponible que corresponde a cada subgrupo de tributación. Ercros desglosa el gasto correspondiente a cada subgrupo de tributación.

c) En los Grupos tipo C y para el periodo 91-93 la elaboración de un estado contable de conciliación entre el resultado contable consolidado y el resultado fiscal sólo alcanza a ser una práctica mayoritaria que incluye como partidas de conciliación las diferencias permanentes y temporales y en menor medida las bases impositivas negativas, por las razones comentadas anteriormente, no obstante, la información suministrada aumenta en la muestra correspondiente al periodo 98-99.

**Tabla 3a**  
**Características del estado contable de conciliación**

	1991-1993		1998-1999	
	F/ ABSOL	F/ RELAT	F/ ABSOL	F/ RELAT
<b>GRUPOS TIPO A:</b>	13		4	
6. Si 3 es afirmativa: ¿En el estado contable de conciliación existen diferencias permanentes?	12	92%	4	100%
8. Si 3 es afirmativa: ¿En el estado contable de conciliación existen diferencias temporales?	12	92%	4	100%
11. Si 3 es afirmativa: ¿En el estado contable de conciliación se compensan bases imponibles negativas?	12	92%	4	100%
<b>GRUPOS TIPO B:</b>	56	0	78	
6. Si 3 es afirmativa: ¿En el estado contable de conciliación existen diferencias permanentes?	53	94%	72	92%
8. Si 3 es afirmativa: ¿En el estado contable de conciliación existen diferencias temporales?	51	91%	70	90%
11. Si 3 es afirmativa: ¿En el estado contable de conciliación se compensan bases imponibles negativas?	29	51%	48	62%
<b>GRUPOS TIPO C:</b>	62		52	
6. Si 3 es afirmativa: ¿En el estado contable de conciliación existen diferencias permanentes?	40	64%	40	77%
8. Si 3 es afirmativa: ¿En el estado contable de conciliación existen diferencias temporales?	36	58%	38	73%
11. Si 3 es afirmativa: ¿En el estado contable de conciliación se compensan bases imponibles negativas?	24	38%	24	46%
<b>GRUPOS TIPO A + B + C:</b>	131		134	
6. Si 3 es afirmativa: ¿En el estado contable de conciliación existen diferencias permanentes?	106	80%	116	87%
8. Si 3 es afirmativa: ¿En el estado contable de conciliación existen diferencias temporales?	99	75%	112	84%
11. Si 3 es afirmativa: ¿En el estado contable de conciliación se compensan bases imponibles negativas?	65	49%	76	57%

Fuente: Encuesta aplicada a una muestra de Cuentas Anuales Consolidadas.

d) Algunas empresas (Abengoa; Bodegas y Bebidas; Unipapel; Vallehermoso) incluyen en el estado contable de conciliación y como partida independiente, las bases imponibles negativas del ejercicio en tributación individual, considerándolas como una partida de conciliación de carácter distinto y diferente a las diferencias

**Tabla 3b**  
**Características del estado contable de conciliación**

	1991-1993		1998-1999	
	F/ ABSOL	F/ RELAT	F/ ABSOL	F/ RELAT
<b>GRUPOS TIPO A:</b>	13		4	
7. Si 3 y 6 son afirmativas: ¿Se desglosan las diferencias permanentes diferenciando si proceden de las sociedades individuales o de los ajustes por consolidación?	7	53%	0	0%
9. Si 3 y 8 son afirmativas: ¿Se desglosan las diferencias temporales según procedan de las sociedades individuales o de los ajustes de consolidación?	7	53%	0	0%
10. Si 3 y 8 son afirmativas: ¿Se desglosan las diferencias temporales diferenciando su origen en el ejercicio actual o en ejercicios anteriores?	10	76%	4	100%
<b>GRUPOS TIPO B:</b>	56		78	
7. Si 3 y 6 son afirmativas: ¿Se desglosan las diferencias permanentes diferenciando si proceden de las sociedades individuales o de los ajustes por consolidación?	30	53%	40	51%
9. Si 3 y 8 son afirmativas: ¿Se desglosan las diferencias temporales según procedan de las sociedades individuales o de los ajustes de consolidación?	28	50%	36	46%
10. Si 3 y 8 son afirmativas: ¿Se desglosan las diferencias temporales diferenciando su origen en el ejercicio actual o en ejercicios anteriores?	35	62%	40	51%
<b>GRUPOS TIPO C:</b>	62		52	
7. Si 3 y 6 son afirmativas: ¿Se desglosan las diferencias permanentes diferenciando si proceden de las sociedades individuales o de los ajustes por consolidación?	23	37%	20	38%
9. Si 3 y 8 son afirmativas: ¿Se desglosan las diferencias temporales según procedan de las sociedades individuales o de los ajustes de consolidación?	19	30%	12	23%
10. Si 3 y 8 son afirmativas: ¿Se desglosan las diferencias temporales diferenciando su origen en el ejercicio actual o en ejercicios anteriores?	20	32%	22	42%
<b>GRUPOS TIPO A + B + C:</b>	131		134	
7. Si 3 y 6 son afirmativas: ¿Se desglosan las diferencias permanentes diferenciando si proceden de las sociedades individuales o de los ajustes por consolidación?	60	45%	60	45%
9. Si 3 y 8 son afirmativas: ¿Se desglosan las diferencias temporales según procedan de las sociedades individuales o de los ajustes de consolidación?	54	41%	48	36%
10. Si 3 y 8 son afirmativas: ¿Se desglosan las diferencias temporales diferenciando su origen en el ejercicio actual o en ejercicios anteriores?	65	49%	66	49%

Fuente: Encuesta aplicada a una muestra de Cuentas Anuales Consolidadas.

permanentes y temporales. Es decir reconocen la existencia del efecto impositivo (Requena, 2000, p. 37) de la no compensación de bases imponibles negativas del ejercicio.

De la información anterior (Tabla 3b) consideramos destacable lo siguiente:

a) En los Grupos tipo A y B y con respecto al desglose según su procedencia de las diferencias permanentes y temporales incluidas en el estado contable de conciliación, algo más del 50 % indica si proceden de las sociedades individuales o de los ajustes por consolidación y si tienen su origen en el ejercicio actual o proceden de la reversión de diferencias generadas en ejercicios anteriores.

b) En los Grupos tipo C, la información con respecto al desglose, se sitúa ligeramente por encima del 30% .

c) En la información agregada correspondiente a los tres tipos de Grupos, la revelación de la procedencia y el origen de las diferencias temporales y permanentes, no alcanza al 50 %. No se observa ninguna mejora en la información contenida en la muestra 98-99 con respecto a la muestra del periodo 91-93.

#### **5.4. La información sobre el perímetro de la declaración consolidada**

Como dice Labatut (1992, p. 473) la idea de Grupo consolidable no es coincidente a efectos fiscales y contables, a efectos contables, se entiende que existe dominio cuando se poseen la mayoría de los derechos de voto, mientras que a efectos fiscales el criterio es distinto, por lo que cabe hablar del perímetro de la consolidación mercantil y del perímetro de la declaración consolidada.

El perímetro de la consolidación mercantil incluye, además de la sociedad dominante, las sociedades dependientes que se consolidan por integración global, las multi-grupo que consolidan por integración proporcional y las asociadas que se consolidan por puesta en equivalencia. Pudiendo tener cualquiera de las sociedades anteriores nacionalidad española o extranjera.

El perímetro de la declaración consolidada sólo puede contener además de la dominante, aquellas sociedades dependientes, todas ellas de nacionalidad española, en las que la dominante tenga una participación directa o indirecta igual o superior al 90 %. Tenemos que reseñar, que además de las diferencias evidentes con la norma mercantil pueden surgir incluso otras diferencias (Cóndor *et al.*, 1997, p. 75) porque los procedimientos mercantil y fiscal de calcular la participación indirecta son diferentes.

En la redacción actual de la nota 19 de la memoria consolidada, los Grupos deben indicar el modo de tributación y en el supuesto de tributación mixta, las sociedades a las que afecta el régimen de tributación consolidada.

En los Grupos tipo A y C, puesto que sólo existe un régimen de tributación, basta con decir que todas las sociedades del Grupo tributan en ese régimen. En este sentido todos los grupos de los tipos A y C indican con claridad el régimen de tributación y en base a esa información se han podido clasificar.

También todos los Grupos de tipo B, señalan la existencia de dos regímenes de tributación, pero el cumplimiento en cuanto a indicar las sociedades incluidas en cada uno de ellos lo ponemos de manifiesto en la tabla 4.

**Tabla 4**  
**Información sobre el perímetro de la declaración consolidada**

	1991-1993		1998-1999	
	F/ ABSOL	F/ RELAT	F/ ABSOL	F/ RELAT
GRUPOS TIPO B:	56		78	
16. ¿Delimita con claridad el perímetro de la tributación individual y de la tributación consolidada?	37	66%	58	74%

Fuente: Encuesta aplicada a una muestra de Cuentas Anuales Consolidadas.

Como podemos comprobar, el número de Grupos que delimitan con claridad el perímetro de la declaración consolidada pasa de un 66% en el periodo 91-93 a un 74% en el periodo 98-99.

### **5.5. La información sobre el saldo y movimientos en el ejercicio de las cuentas de impuestos diferidos, anticipados y del crédito fiscal por compensación de pérdidas**

En la redacción actual de la nota 19 de la memoria consolidada, los Grupos de sociedades deben informar sobre el saldo y los movimientos durante el ejercicio de las cuentas que recogen los efectos impositivos anticipados, diferidos y los créditos fiscales por compensación de pérdidas. En algunos pronunciamientos internacionales sobre el impuesto de beneficios (FASB-109, 1992, Párrafo 45) se pide además que la memoria informe de los incrementos o decrementos de gasto corriente que producen cada uno de los efectos impositivos, de manera que partiendo del gasto corriente y sumando o restando los efectos impositivos podamos llegar a la cuota a pagar.

La tabla 5 muestra los resultados obtenidos de la información revelada en las memoria.

Del contenido de la tabla 5 destacamos los siguientes aspectos:

a) Ninguno de los Grupos tipo A facilita información sobre el saldo y movimientos en el ejercicio de las cuentas de impuestos diferidos, anticipados, ni créditos por pérdidas a compensar.

b) Solo una minoría de los Grupos tipo B y C, incluyen información sobre el saldo y movimientos de las cuentas indicadas, desglosando además los efectos impositivos según su procedencia.

c) En la muestra correspondiente a las cuentas anuales del periodo 91-93 se observaban casos de no coincidencia en los movimientos de las cuentas receptoras de los efectos impositivos y los datos recogidos en el estado contable de conciliación, en las cuentas correspondientes a los ejercicios 98-99, la información es coincidente.

**Tabla 5**  
**Información sobre el saldo y movimientos de las cuentas sobre**  
**impuestos anticipados, diferidos y del crédito fiscal por**  
**compensación de pérdidas**

	1991-1993		1998-1999	
	F/ ABSOL	F/ RELAT	F/ ABSOL	F/ RELAT
<b>GRUPOS TIPO A:</b>	13		4	
17. ¿Se informa sobre el saldo y movimientos en el ejercicio de las cuentas sobre impuestos diferidos, anticipados y créditos por pérdidas a compensar?	0	0%	0	0%
18. Si 17 es afirmativa: ¿Se desglosan los efectos impositivos, indicando su origen o procedencia?	0	0%	0	0%
19. Si 17 es afirmativa: ¿La suma de los saldos de los efectos impositivos se corresponden con las diferencias temporales recogidas en el estado de conciliación?	0	0%	0	0%
<b>GRUPOS TIPO B:</b>	56		78	
17. ¿Se informa sobre el saldo y movimientos en el ejercicio de las cuentas sobre impuestos diferidos, anticipados y créditos por pérdidas a compensar?	12	21%	16	21%
18. Si 17 es afirmativa: ¿Se desglosan los efectos impositivos, indicando su origen o procedencia?	7	12%	12	15%
19. Si 17 es afirmativa: ¿La suma de los saldos de los efectos impositivos se corresponden con las diferencias temporales recogidas en el estado de conciliación?	4	7%	16	21%
<b>GRUPOS TIPO C:</b>	62		52	
17. ¿Se informa sobre el saldo y movimientos en el ejercicio de las cuentas sobre impuestos diferidos, anticipados y créditos por pérdidas a compensar?	10	16%	18	35%
18. Si 17 es afirmativa: ¿Se desglosan los efectos impositivos, indicando su origen o procedencia?	10	16%	12	23%
19. Si 17 es afirmativa: ¿La suma de los saldos de los efectos impositivos se corresponden con las diferencias temporales recogidas en el estado de conciliación?	8	12%	18	35%
<b>GRUPOS TIPO A + B + C:</b>	131		134	
17. ¿Se informa sobre el saldo y movimientos en el ejercicio de las cuentas sobre impuestos diferidos, anticipados y créditos por pérdidas a compensar?	22	16%	34	25%
18. Si 17 es afirmativa: ¿Se desglosan los efectos impositivos, indicando su origen o procedencia?	17	13%	24	18%
19. Si 17 es afirmativa: ¿La suma de los saldos de los efectos impositivos se corresponden con las diferencias temporales recogidas en el estado de conciliación?	12	9%	34	25%

Fuente: Encuesta aplicada a una muestra de Cuentas Anuales Consolidadas.

### 5.6. La información sobre bases imponibles negativas de ejercicios anteriores

Los mínimos requeridos por el modelo actual de información fiscal sólo exigen que se suministre información sobre las bases imponibles negativas de ejercicios anteriores, nada se dice de las generadas en el ejercicio actual por sociedades que tributan de forma independiente, que pueden existir aunque la base imponible consolidada sea positiva.

Del análisis de la información suministrada sobre la existencia o inexistencia de bases imponibles negativas de ejercicios anteriores pendientes de compensar fiscalmente, así como de las condiciones para establecer la compensación, hemos obtenido la tabla 6:

**Tabla 6**  
**Información sobre bases imponibles negativas**

	1991-1993		1998-1999	
	F/ ABSOL	F/ RELAT	F/ ABSOL	F/ RELAT
<b>GRUPOS TIPO A:</b>	13		4	
20. ¿Se facilita información sobre la existencia o inexistencia de B.I.N. de ejercicios anteriores y de las condiciones para poder compensarlas fiscalmente?	12	92%	4	100%
<b>GRUPOS TIPO B:</b>	56		78	
20. ¿Se facilita información sobre la existencia o inexistencia de B.I.N. de ejercicios anteriores y de las condiciones para poder compensarlas fiscalmente?	22	39%	38	49%
<b>GRUPOS TIPO C:</b>	62		52	
20. ¿Se facilita información sobre la existencia o inexistencia de B.I.N. de ejercicios anteriores y de las condiciones para poder compensarlas fiscalmente?	26	41%	32	62%
<b>GRUPOS TIPO A + B + C:</b>	131		134	
20. ¿Se facilita información sobre la existencia o inexistencia de B.I.N. de ejercicios anteriores y de las condiciones para poder compensarlas fiscalmente?	60	45%	74	55%

Fuente: Encuesta aplicada a una muestra de Cuentas Anuales Consolidadas.

Con podemos observar en la Tabla 6 , y con respecto a la información sobre bases imponibles negativas, existe una gran diferencia entre los Grupos tipo A y los Grupos tipo B y C. Los Grupos tipo A tienen como práctica habitual suministrar este tipo de información, en cambio, sólo un 40% de los Grupos tipo B y C suministran este tipo de datos. Con el paso del tiempo aumentan los Grupos informadores en aproximadamente un 10 %.

### 5.7. La información sobre incentivos fiscales y compromisos adquiridos por su aplicación

Dentro del contenido mínimo que representa la Nota 19 de la memoria consolidada, debe incluirse información sobre los incentivos fiscales aplicados por el Grupo durante el ejercicio, así como de los compromisos adquiridos por su aplicación. La siguiente tabla muestra los resultados obtenidos cuando se analiza esta variable.

**Tabla 7**  
**Compromisos adquiridos**

	1991-1993		1998-1999	
	F/ ABSOL	F/ RELAT	F/ ABSOL	F/ RELAT
<b>GRUPOS TIPO A:</b>	13		4	
21. ¿Facilita información sobre incentivos fiscales?	12	92%	4	100%
22. ¿Facilita información sobre los compromisos adquiridos en relación con los incentivos fiscales?	9	69%	4	100%
<b>GRUPOS TIPO B:</b>	56		78	
21. ¿Facilita información sobre incentivos fiscales?	41	92%	58	74%
22. ¿Facilita información sobre los compromisos adquiridos en relación con los incentivos fiscales?	15	27%	28	36%
<b>GRUPOS TIPO C:</b>	62		52	
21. ¿Facilita información sobre incentivos fiscales?	32	52%	44	85%
22. ¿Facilita información sobre los compromisos adquiridos en relación con los incentivos fiscales?	19	31%	8	15%
<b>GRUPOS A + B + C:</b>	131		134	
21. ¿Facilita información sobre incentivos fiscales?	85	65%	106	79%
22. ¿Facilita información sobre los compromisos adquiridos en relación con los incentivos fiscales?	43	33%	40	30%

Fuente: Encuesta aplicada a una muestra de Cuentas Anuales Consolidadas.

De los resultados obtenidos destacamos lo siguientes:

a) Podemos considerar como práctica habitual en los grupos A y B suministrar información sobre incentivos fiscales. En los Grupos tipo C, esta práctica que en el periodo 91-93 solo es mayoritaria, llega a convertirse en habitual.

b) Es mayoritaria en los Grupos tipo A, la práctica de suministrar información sobre los compromisos adquiridos por la aplicación de incentivos fiscales y minorita-



ria en los Grupos tipo B y C . Con el paso del tiempo, la información sobre los compromisos adquiridos por la aplicación de incentivos fiscales no mejora.

### 5.8. La existencia de información desglosada en el Balance sobre créditos y deudas fiscales

Opcionalmente, las empresas pueden desglosar las partidas correspondientes al "Inmovilizado Financiero" del Activo y "Otros Acreedores" del Pasivo, indicando la cuantía de los créditos y deudas a largo plazo derivados de la aplicación del método del efecto impositivo. En las normas internacionales de contabilidad (IASB, 1998, Párrafo 69) la presentación separada es obligatoria.

La tabla 8, resume los datos relacionados con esta información.

**Tabla 8**  
**La información en balance sobre créditos y deudas fiscales**

	1991-1993		1998-1999	
	F/ ABSOL	F/ RELAT	F/ ABSOL	F/ RELAT
GRUPOS TIPO A:	13		4	
12. ¿Si se reconocen activos o pasivos fiscales, se muestran en el balance consolidado de forma separada de otros activos o pasivos?	1	7%	0	0%
GRUPOS TIPO B:	56		78	
12. ¿Si se reconocen activos o pasivos fiscales, se muestran en el balance consolidado de forma separada de otros activos o pasivos?	4	7%	22	28%
GRUPOS TIPO C:	62		52	
12. ¿Si se reconocen activos o pasivos fiscales, se muestran en el balance consolidado de forma separada de otros activos o pasivos?	0	0%	14	27%
GRUPOS TIPO A + B + C:	131		134	
12. ¿Si se reconocen activos o pasivos fiscales, se muestran en el balance consolidado de forma separada de otros activos o pasivos?	5	4%	36	27%

Fuente: Encuesta aplicada a una muestra de Cuentas Anuales Consolidadas.

Como podemos apreciar es muy poco frecuente que las empresas suministren en el Balance Consolidado información desglosada sobre los créditos y deudas fiscales por la aplicación del método del efecto impositivo.

Los incrementos que se aprecian corresponden casi exclusivamente al cambio de criterio, hemos considerado para la segunda muestra, que existe desglose incluso cuando los mencionados activos y pasivos fiscales se agrupan bajo la denominación de

Administraciones Públicas y se detalla en la memoria la composición de esta rúbrica. de haberse mantenido el criterio anterior, sólo existirían cuatro casos en los que se desglosan los créditos y deudas fiscales en el Balance consolidado: Eléctricas Reunidas de Zaragoza y Global Steel Wire, ambos clasificados como Grupos de tipo B y en los ejercicios de 1998 y 1999.

### **5.9. La exclusión de efectos impositivos por aplicación del principio de prudencia**

La exclusión de un efecto impositivo, por la aplicación del principio de prudencia, implica que no se reconocen en los estados contables los efectos impositivos de las diferencias temporales o de las bases imponibles. El no reconocimiento de éstos activos se apoya en el carácter contingente de los mismos, puesto que la posibilidad de realización está vinculada a la posibilidad de obtener beneficios futuros (Ijiri, 1980, p. 38; Martínez, 1985, p. 159; Monterrey, 1987, p. 360 y 361; Labatut y López, 1987, p. 373-374).

Los datos consignados se han obtenido de la revelación voluntaria que las empresas realizan en sus memorias, no obstante, es posible que el número de empresas que excluyen efectos impositivos sea mayor que el revelado voluntariamente. En cualquier caso, lo que analizamos es la existencia o inexistencia de información, en nuestra opinión, cuando no se excluyen también conviene decirlo.

La tabla 9 nos muestra la información recogida.

Como podemos comprobar, de la información recogida en la Tabla 9 suministrar información sobre la exclusión de efectos impositivos es una práctica minoritaria, además, en todos los casos se observa que es mayor el porcentaje de las empresas que anuncian la exclusión de algún efecto impositivo que el de las que indican la causa o el origen del efecto impositivo excluido. Con el paso del tiempo, aumenta la información sobre efectos impositivos excluidos en los Grupos tipo C y disminuyen en los Grupos tipo B.

Algunos Grupos como Fasa Renault, (tipo A, 98-99) excluyen casi todos los efectos impositivos por lo que el impuesto devengado coincide prácticamente con la cuota a pagar.

### **5.10. La existencia de información en términos de efectos impositivos**

La información en términos de efectos impositivos no entra dentro de los mínimos requeridos por el R.D. 1815/91, no obstante, se trata de una información que contribuye en gran medida a que los usuarios comprendan los efectos que las diferencias temporales ó el modo de tributación tienen sobre el gasto por impuesto y la cantidad a pagar. En los pronunciamientos internacionales sobre la contabilización del impuesto

**Tabla 9**  
**Exclusión de efectos impositivos por prudencia**

	1991-1993		1998-1999	
	F/ ABSOL	F/ RELAT	F/ ABSOL	F/ RELAT
<b>GRUPOS TIPO A:</b>	13		4	
13. Si 3 es afirmativa: ¿Se informa de la existencia o inexistencia de efectos impositivos excluidos por aplicación del principio de prudencia?	10	77%	2	50%
14. Si 3 y 13 son afirmativas: ¿Se informa si los efectos impositivos excluidos se originaron en las sociedades individuales o de los ajustes por consolidación?	0	0%	0	0%
15. Si 3 y 13 son afirmativas: ¿Se indica la causa o procedencia de los efectos impositivos excluidos?	2	15%	0	0%
<b>GRUPOS TIPO B:</b>	56		78	
13. Si 3 es afirmativa: ¿Se informa de la existencia o inexistencia de efectos impositivos excluidos por aplicación del principio de prudencia?	11	20%	10	8%
14. Si 3 y 13 son afirmativas: ¿Se informa si los efectos impositivos excluidos se originaron en las sociedades individuales o de los ajustes por consolidación?	4	7%	4	5%
15. Si 3 y 13 son afirmativas: ¿Se indica la causa o procedencia de los efectos impositivos excluidos?	7	12%	10	8%
<b>GRUPOS TIPO C:</b>	62		52	
13. Si 3 es afirmativa: ¿Se informa de la existencia o inexistencia de efectos impositivos excluidos por aplicación del principio de prudencia?	8	13%	18	35%
14. Si 3 y 13 son afirmativas: ¿Se informa si los efectos impositivos excluidos se originaron en las sociedades individuales o de los ajustes por consolidación?	2	3%	12	23%
15. Si 3 y 13 son afirmativas: ¿Se indica la causa o procedencia de los efectos impositivos excluidos?	5	8%	12	23%
<b>GRUPOS TIPO A + B + C:</b>	131		134	
13. Si 3 es afirmativa: ¿Se informa de la existencia o inexistencia de efectos impositivos excluidos por aplicación del principio de prudencia?	29	22%	30	22%
14. Si 3 y 13 son afirmativas: ¿Se informa si los efectos impositivos excluidos se originaron en las sociedades individuales o de los ajustes por consolidación?	6	4%	16	12%
15. Si 3 y 13 son afirmativas: ¿Se indica la causa o procedencia de los efectos impositivos excluidos?	14	11%	22	16%

Fuente: Encuesta aplicada a una muestra de Cuentas Anuales Consolidadas.

de beneficios, es frecuente que se requiera información en términos de efectos impositivos (NIC 12 y SFAS-109).

Nosotros consideramos que existe información en términos de efectos impositivos, cuando partiendo del gasto por impuesto y añadiendo los efectos impositivos de las diferencias temporales, bases imponibles negativas, etcétera, se llega a la cuota a

pagar; o bien al contrario, que partiendo de la cuota a pagar y añadiendo los efectos impositivos se llegue al gasto por impuesto.

La tabla 10 nos muestra que en general, no existe información en términos de efectos impositivos y en los pocos casos en los que existe, ésta se refiere sólo a algunos de los efectos impositivos.

Uno de los efectos impositivos más relevantes es el que se deriva del modo de tributación, como dice Alvarez Melcón (Alvarez, 1989, p. 35): “*Es importante poner de relieve*

**Tabla 10**  
**La existencia de información desglosada y cuantificada**  
**en términos de efectos impositivos**

	1991-1993		1998-1999	
	F/ ABSOL	F/ RELAT	F/ ABSOL	F/ RELAT
<b>GRUPOS TIPO A:</b>	13		4	
25. ¿Presenta información desglosada y cuantificada en términos de efectos impositivos?	10	77%	0	0%
26. Si A-1 es afirmativa: ¿La información anterior desglosa los efectos impositivos según su causa u origen?	0	0%	0	0%
27. ¿Cuantifica la ventaja fiscal de la tributación consolidada?	2	15%	0	0%
<b>GRUPOS TIPO B:</b>	56		78	
25. ¿Presenta información desglosada y cuantificada en términos de efectos impositivos?	11	20%	12	15%
26. Si A-1 es afirmativa: ¿La información anterior desglosa los efectos impositivos según su causa u origen?	4	7%	2	3%
27. ¿Cuantifica la ventaja fiscal de la tributación consolidada?	7	12%	0	0%
<b>GRUPOS TIPO C:</b>	62		52	
25. ¿Presenta información desglosada y cuantificada en términos de efectos impositivos?	8	13%	14	27%
26. Si A-1 es afirmativa: ¿La información anterior desglosa los efectos impositivos según su causa u origen?	2	3%	6	12%
27. ¿Cuantifica la ventaja fiscal de la tributación consolidada?	5	8%	0	0%
<b>GRUPOS TIPO C:</b>	131		134	
25. ¿Presenta información desglosada y cuantificada en términos de efectos impositivos?	29	22%	26	19%
26. Si A-1 es afirmativa: ¿La información anterior desglosa los efectos impositivos según su causa u origen?	6	4%	8	6%
27. ¿Cuantifica la ventaja fiscal de la tributación consolidada?	14	11%	0	0%

Fuente: Encuesta aplicada a una muestra de Cuentas Anuales Consolidadas.

ve que una de las ventajas más destacadas del régimen de declaración consolidada consiste en la compensación automática de las pérdidas de sociedades consolidables con los beneficios que otras sociedades del Grupo obtengan en ese mismo ejercicio, compensación que se realiza por la propia mecánica del proceso de consolidación". Por esta razón estamos interesados en resaltar el efecto impositivo de la tributación consolidada y preguntamos expresamente si este efecto impositivo lo cuantifican de alguna forma los Grupos.

Resulta curioso destacar que los Grupos tipo A y B que disfrutaban de los beneficios fiscales del Régimen de Tributación Consolidada, no cuantifican el efecto impositivo de este beneficio fiscal y que los únicos que lo hacen son algunos Grupos tipos C del periodo 91-93 que precisamente no pueden aplicar éste régimen de tributación.

Por otra parte, el incremento de Grupos tipo B denota un cierto interés por la tributación consolidada, que entra en contradicción con la disminución de los que informan sobre sus ventajas.

### 5.11. La información sobre el criterio seguido para asignar el gasto por impuesto a las sociedades que tributan en Régimen de Declaración Consolidada

El criterio que se siga para distribuir el gasto por impuesto entre las sociedades que tributan de forma consolidada, es relevante, sobre todo para los socios externos, de

**Tabla 11**  
**Información sobre el criterio para asignar el gasto por impuesto a las sociedades que tributan en régimen de declaración consolidada**

	1991-1993		1998-1999	
	F/ ABSOL	F/ RELAT	F/ ABSOL	F/ RELAT
<b>GRUPOS TIPO A:</b>	13		4	
28. Si el grupo tributa total o parcialmente de forma consolidada, ¿facilita información sobre el criterio para asignar el gasto por impuesto a las sociedades del grupo?	0	0%	0	0%
29. Si 28 es afirmativa: ¿Cuál es el criterio elegido?				
<b>GRUPOS TIPO B:</b>	56		78	
28. Si el grupo tributa total o parcialmente de forma consolidada, ¿facilita información sobre el criterio para asignar el gasto por impuesto a las sociedades del grupo?	1	2%	8	10%
29. Si 28 es afirmativa: ¿Cuál es el criterio elegido?				
<b>GRUPOS TIPO A + B:</b>	69		82	
28. Si el grupo tributa total o parcialmente de forma consolidada, ¿facilita información sobre el criterio para asignar el gasto por impuesto a las sociedades del grupo?	1	2%	8	10%
29. Si 28 es afirmativa: ¿Cuál es el criterio elegido?				

Fuente: Encuesta aplicada a una muestra de Cuentas Anuales Consolidadas.

manera que (Cóndor y López, 1998, p. 33) debe adoptarse un método de manera que los patrimonios netos de las sociedades no se vean alterados después de la anotación de las magnitudes relacionadas con el impuesto sobre sociedades, por esta razón, la información con respecto al reparto de la carga tributaria interesa especialmente a los accionistas minoritarios de sociedades que tributan de forma consolidada, que pueden verse perjudicados ante un reparto no proporcional.

La tabla 11 nos muestra el porcentaje de sociedades que informan sobre el criterio utilizado para distribuir el gasto por impuesto entre las sociedades del Grupo.

Como podemos apreciar de los resultados obtenidos, la información sobre el criterio de reparto del gasto por impuesto es casi inexistente en el periodo 91-93, en los dos casos en los que se facilita ésta información, el criterio elegido es el reparto de forma directamente proporcional a la cuota efectiva que correspondería a cada una de las empresas en el supuesto de que éstas tributasen de forma individual. En el periodo 98-99, las empresas que suministran alguna información sobre el criterio de reparto indican que el criterio elegido es el que se corresponde con la resolución del ICAC de 9 de octubre de 1997.

### 5.12. Información sobre impuestos satisfechos en el extranjero de naturaleza similar al impuesto sobre sociedades

La resolución del ICAC de 9 de octubre de 1997 establece la obligación de informar sobre los impuestos satisfechos en el extranjero de naturaleza similar al impuesto sobre beneficios.

En la tabla 12 reflejamos los Grupos que informan de los impuestos satisfechos en el extranjero, como es lógico, la información se refiere únicamente a los Grupos tipo B y C. Los Grupos tipo A, están formados únicamente por sociedades residentes en España.

**Tabla 12**  
**Información sobre impuestos en el extranjero**

	1991-1993		1998-1999	
	F/ ABSOL	F/ RELAT	F/ ABSOL	F/ RELAT
GRUPOS TIPO B y C:			130	
23. ¿Se consolidan por integración global sociedades dependientes que tributan en el extranjero?			94	70%
24. ¿Se informa sobre el impuesto de beneficios satisfecho en el extranjero?			16	17%

Fuente: Encuesta aplicada a una muestra de Cuentas Anuales Consolidadas.

Como podemos comprobar, dos de cada tres Grupos, consolidan por integración global sociedades que tributan en el extranjero, por el contrario, sólo uno de cada seis de los Grupos anteriores informa sobre los impuestos satisfechos en el extranjero.

### 5.13. Otras consideraciones

Algunos Grupos de sociedades tienen fecha de cierre distinta del 31 de diciembre, así, Cortefiel y el Corte Inglés cierran el 28 de febrero; Sos Arana el 31 de agosto; Azucarera Ebro el 30 de septiembre, etcétera. En estos casos cuando nos referimos al ejercicio 98, nos estamos refiriendo al ejercicio cerrado en 1998.

Fuerzas Eléctricas de Cataluña y Sevillana de Electricidad han sido absorbidas por Endesa. La primera es especialmente interesante porque es cabecera de un Grupo tipo A, en estos dos casos las cuentas analizadas en la segunda muestra son las cerradas en 1997 y 1998.

Hay Grupos que cambian de tributación consolidada a general y al contrario.

En las memorias hay explicaciones sorprendentes para justificar la falta de información, véase por ejemplo esta: *“No presentamos un estado contable de conciliación entre el resultado contable y la base imponible porque todo el Grupo no tributa de forma consolidada”*.

También hemos encontrado Grupos con facturación superior a 400.000 millones de pesetas que calculan el gasto por impuesto de este modo:

Base imponible x Tipo impositivo = Cuota íntegra;

Cuota íntegra – Deducciones = Gasto por impuesto

## 6. CONCLUSIONES

PRIMERA: No podemos afirmar que con el paso del tiempo haya mejorado sustancialmente la información suministrada por los Grupos de sociedades de la muestra analizada sobre su “Situación fiscal”. No obstante, la información suministrada no va a peor y mejora ligeramente en algunos aspectos.

SEGUNDA: Es una práctica habitual de los Grupos de sociedades incluir como parte integrante de la memoria consolidada una nota de información fiscal, que contiene un estado contable de conciliación entre el resultado contable y fiscal. En ningún caso, el contenido de esta nota sobrepasa los mínimos exigidos por el R.D. 1815/91 ó la resolución del ICAC de 9 de octubre de 1997. En el periodo 98-99 el cumplimiento llega al 100%.

TERCERA: Ninguno de los Grupos en los que coexisten la tributación individual y consolidada, elabora un estado contable de conciliación para cada modalidad de

tributación. A lo máximo que llegan algunos Grupos es a indicar la base imponible o el gasto por impuesto atribuible a cada modalidad de tributación.

CUARTA: Es una práctica habitual que en el estado contable de conciliación entre el resultado contable y fiscal existan como partidas de conciliación las diferencias permanentes, temporales y bases imponibles negativas de ejercicios anteriores que se compensan. Es poco frecuente (Sólo cuatro Grupos en el periodo 98-99) considerar separadamente como partida de conciliación las bases imponibles negativas del ejercicio en las sociedades que tributan de forma individual.

Sólo uno de cada dos Grupos, cumplen el requisito de desglosar las diferencias permanentes y temporales según procedan de las sociedades individuales o de la consolidación o tengan su origen en el ejercicio actual o en ejercicios anteriores. La información suministrada no ha mejorado con respecto al periodo 91-93.

QUINTA: Ningún Grupo de los clasificados como tipo A y menos de un tercio de los considerados como tipos B y C facilita información sobre el saldo y movimientos en el ejercicio de las cuentas sobre impuestos anticipados, diferidos y créditos por pérdidas a compensar. La información suministrada ha mejorado con respecto al periodo 91-93

SEXTA: Uno de cada cinco Grupos informa de la existencia o inexistencia de efectos impositivos excluidos por la aplicación del principio de prudencia y uno de cada seis indica la causa y el origen de los efectos impositivos excluidos. La información suministrada ha mejorado con respecto al periodo 91-93

SEPTIMA: Es práctica habitual en los Grupos tipo A suministrar información sobre bases imponibles negativas, en cambio sólo uno de cada dos de los Grupos tipo B ó C lo hace. La información suministrada ha mejorado con respecto al periodo 91-93.

OCTAVA: Mientras que en líneas generales dos de cada tres Grupos facilitan información sobre incentivos fiscales, solo la mitad de los anteriores, incluye información sobre los compromisos adquiridos por la aplicación de los mismos. La información suministrada ha mejorado con respecto a los incentivos fiscales pero continúa igual en relación con los compromisos adquiridos.

NOVENA: Aunque existen muchos Grupos que consolidan por integración global sociedades participadas que tributan en el extranjero, sólo uno de cada seis facilita información sobre los impuestos satisfechos en el extranjero.

DECIMA: Una minoría de Grupos que en pocos casos supera el 10 % facilita información:

- Desglosada en Balance de créditos y deudas fiscales.
- Desglosada en términos de efectos impositivos.
- Sobre el criterio para asignar el gasto por impuesto en la tributación consolidada.
- Sobre los beneficios fiscales de la tributación consolidada.



## 7. BIBLIOGRAFÍA

- ALVAREZ MELCÓN, S. (1989): *Análisis contable del régimen de declaración consolidada de los Grupos de Sociedades*, ICAC, Madrid.
- BLASCO BURRIEL, P. (1997): *Análisis de las Cuentas Anuales Consolidadas. Una Aproximación conceptual y empírica*, AECA, Madrid.
- BOLUFER NIETO, R.; CORONA ROMERO, E. y ORTEGA CARBALLO, E. (1996): Libro Homenaje al Profesor Saez Torrecilla, *Efecto impositivo en las Cuentas Anuales Consolidadas. Especial Incidencia del Régimen de Declaración Consolidada*, ICAC, Madrid.
- CEA GARCIA, J.L. (1988): *Principios contables y fiscalidad*, Monografía No.10, AECA, Madrid.
- CONDOR LÓPEZ; V y LÓPEZ GARCIA, A.M. (1998): "La contabilización del Impuesto de Sociedades de los grupos de empresas", *Partida Doble*, Febrero, 1998.
- y ——— (1997): "Régimen tributario de los Grupos de Sociedades", *Partida Doble*, Febrero.
- (1992): "Las normas para la formulación de las cuentas anuales consolidadas, Aspectos más relevantes", *Partida Doble*, Septiembre, p. 14.
- FINANCIAL ACCOUNTING STANDARD BOARD ( FASB) (1992): *Statement of Financial Accounting Standards (SFAS) No. 109*, "Accounting for Income Taxes", Párrafo No. 45.
- IIRY, Y (1980): The Dilemme in Contingencies and Forecast Reporting, *Journal of Accountancy*, November.
- INTERNATIONAL ACCOUNTING STANDARD COMMITTEE (IASC) (1996): "Norma internacional de contabilidad No. 12: Contabilidad del impuesto sobre beneficios" en GONZALO ANGULO, J.A. y TUA PEREDA, J. (1997): *Normas Internacionales de Contabilidad*, p. 316, IACUCE.
- LABATUT SERER G. (1992): *Contabilidad y Fiscalidad del Resultado Empresarial*, Instituto de Contabilidad y Auditoria de Cuentas, Madrid 1992.
- y LOPEZ GARCÍA, J. (1987): "El tratamiento contable de las pérdidas compensables en el marco del método del efecto impositivo", Comunicación presentada al IV Congreso de la Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas, Barcelona.
- MARTINEZ CHURRIQUE, J.L. (1985): "Contabilidad y contingencias empresariales", *Revista Española de Financiación y Contabilidad*, vol. XIV, No. 46, Enero – Abril.
- MONTERREY MAYORAL, J. (1987): "Contabilidad del impuesto sobre beneficios: una nueva perspectiva para el sistema contable español", *Revista Española de Financiación y Contabilidad*, No. 54, Septiembre – Diciembre.
- REQUENA TAPIA, M. (2.000): "Los efectos impositivos en los Grupos de Sociedades", *Partida Doble*, Febrero, p. 37.

**Anexo 1**  
**Grupos analizados del periodo 1991-1993 indicando importe neto de la cifra de negocios en 1992 (datos en millones de pesetas)**

DENOMINACIÓN DEL GRUPO	CIFRA DE NEGOCIOS
Repsol	1.691.180
Telefónica	1048.998
El Corte Ingles	950.000
Campsa	863.139
Iberdrola	792.957
Endesa	684.606
Tabacalera	650.514
Seat.	453.739
Iberdrola I	534.915
Fasa Renault	453.739
Cepsa	452.017
Iberdrola II	414.689
Pryca	397.000
Fomento de Construcciones y Contratas	364.251
Dragados y Construcciones	364.000
Fenosa	289.571
Centros Comerciales Continente	270.000
Sevillana de Electricidad	253.133
Fomento de Obras y Construcciones	237.850
Citroen Hispania	237.329
Cubiertas y mrov	230.000
Fuerzas Eléctricas de Cataluña	221.622
Petroleos del Norte	199.400
Ferrovial	183.450
Alcatel standard eléctrica	169.040
Agroman empresa constructora	161.764
Obras u construcciones oficiales (Ocisa)	160.411
Nissan motor ibérica	154.876
Uralita	134.211
Cristalería española	131.117
Ebro agrícolas de alimentación	124.568
Industrias de diseño textil (Inditex)	107.000
Fagor, sociedad cooperativa limitada	104.193
B.P. Oil España	103.552
Torras papel	102.059
Cooperativa farmacéutica (Cofares)	94.750
Altos Hornos de Vizcaya (AHV)	92.238
Industria española del aluminio Inespal	90.515
Sociedad General de Aguas de Barcelona	88.773

Gas Natural	86.096
Hoechst Ibérica	85.554
Tudor	74.074
Acerinox	72.375
Lain	63.602
Elosua	63.459
Amper	56.685
Eléctrica Reunidas de Zaragoza	54.616
Finanzauto	52.538
Zeta	52.452
Pescanova	51.279

### Anexo 2

**Grupos analizados del periodo 1998-1999 indicando importe neto de la cifra de negocios en 1998 (datos en millones de pesetas)**

DENOMINACIÓN DEL GRUPO	CIFRA DE NEGOCIOS
Repsol Y.P.F.	3.024.327
Telefónica	2.096.021
Endesa	1.137.498
Fasa Renault	1.024.327
Cepsa	868.148
Iberdrola	690.270
Continente	570.188
Dragados y Construcciones	530.287
Pryca	524.766
Aceralia	481.999
Gas Natural	446.442
Altadis	431.046
Acciona S.A.	409.366
A.C.S.	409.271
Unión Fenosa	308.806
Sevillana de Electricidad	261.967
Aguas de Barcelona	238.710
Acerinox	211.400
Fuerzas Eléctricas de Cataluña	201.759
Fomento de Construcciones y Contratas	197.350
Amadeus	196.919
Superdiplo	145.441
Uralita	142.132
Cristalería Española	135.646
Abengoa S.A	130.646

Agroman- Ferroviario	127.043
Campofrío	112.100
Lain	104.680
Azucarera Ebro	103.043
Sogecable	98.701
Prosegur	97.049
Koipe	91.554
Indra	84.845
Prisa	81.978
Hidroeléctrica del Cantábrico	81.835
Cortefiel	77.040
Eléctricas Reunidas de Zaragoza	73.893
Pescanova	71.561
Aldeasa	71.387
Zaldoya Otis	70.883
Asturiana de Zinc	65.596
Viscofan	60.484
Global Steel Wire	52.908
Portland Valderrivas	52.598
Vallehermoso	52.247
El Aguila S.A.	52.203
Cementos Portland	50.735
Tudor	43.622
Ercros	42.432
Energía e Industria Aragonesa	41.236
Amper	39.815
Tele Pizza	38.740
Bodegas y Bebidas	35.591
Puleva	34.297
La Seda de Barcelona	33.742
Uniland	30.961
N.H. Hoteles	30.365
Tubacex	27.047
Unipapel	25.876
Mecalux	23.756
Tavex Algodonera	20.205
Azcoyen	19.130
Vidrala	18.576
F.A.E.S.	18.148
Sos Arana Alimentación	16.081
Adolfo Domínguez	11.668
Sol Meliá	11.207