



Evolución de la Consolidación Fiscal en España

Junio 2012

Alumna: Cristina Rubio Escalada

Tutora: María Elena Fernández Rodríguez



Índice

1.	Introducción.....	2
2.	Antecedentes, normativa española y líneas de futuro.....	5
3.	Contabilidad Contable <i>versus</i> Contabilidad Fiscal.....	10
	3.1. Consolidación Contable.....	10
	3.2. Consolidación Fiscal.....	11
	3.3. Ventajas de la tributación en Régimen Consolidado.....	14
4.	Análisis práctico de la Consolidación Fiscal en España.....	17
	4.1. Evolución de las empresas que tributan en Régimen Consolidado.....	17
	4.2. Resultado Contable y Base Imponible	20
	4.3. Ajustes por Consolidación y Bases Imponibles Negativas.....	23
	4.4. Bonificaciones y Deducciones.....	25
	4.5. Tipo impositivo efectivo.....	28
5.	Conclusiones.....	33
6.	Referencias bibliográficas.....	35



1. Introducción

En el entorno económico actual, caracterizado por un creciente marco de globalización que se hace cada vez más complejo y exigente, han ido surgiendo soluciones contables que permiten elaborar unos estados financieros consolidados al servicio de la información proporcionada por los cada vez más numerosos conglomerados empresariales; y no solo como una mera operación agregada de cada empresa individual.

El presente trabajo pretende estudiar la figura de la fiscalidad consolidada en España a lo largo de los últimos años, para lo cual también es preciso contemplar la consolidación contable. Ahora bien, antes de profundizar en datos y valores hay una reflexión que debe de ser expuesta y considerada, nos referimos al origen y los motivos que hacen nacer esta contabilidad y fiscalidad agregada.

Uno de los factores que motivan el nacimiento de la contabilidad y fiscalidad consolidada viene dado por el surgimiento de múltiples entidades que actúan como un grupo supra-empresarial. En este contexto, el objeto informativo de sus estados financieros individuales puede verse desvirtuado. Esto ocurre porque las cuentas anuales de cada unidad empresarial por separado no muestran la imagen fiel completa de sus actividades, ya que omiten información relevante de su relación con las empresas que conforman el grupo.

A partir del momento en que una empresa mantiene operaciones económicas o financieras con otra empresa del grupo, tales operaciones constituyen realmente, tal como indica Cea García (1992), “*auto-transacciones*” económicas que, sin embargo, son ficticias desde la perspectiva de los recursos globales efectivamente manejados por el grupo. Se trata, por tanto, de recursos preexistentes en el grupo antes de producirse la transacción y que siguen permaneciendo en el mismo una vez concluida.

En este sentido, la elaboración de unas cuentas consolidadas permite agregar la pluralidad de cuentas individuales, una vez homogeneizadas y después de realizar

los ajustes y las eliminaciones necesarios para compensar los efectos de las operaciones intragrupo efectuadas a lo largo del mismo ejercicio económico, de modo que permitan mostrar una información patrimonial y económica del conjunto.

Este tratamiento no solo evitará presentar resultados ficticios debidos a las auto-transacciones sino que también permitirá prevenir situaciones que den lugar a intencionalidades perniciosas con el traspaso de beneficios o pérdidas de unas sociedades a otras, mediante la fijación de condiciones pactadas en beneficio de los intereses de unos accionistas y en perjuicio de otros, o en detrimento de la Hacienda Pública.

La información consolidada es un intento de mejorar las insuficiencias y limitaciones que plantean las cuentas individuales con el objeto final de obtener una visión globalizada de la situación económico-financiera del grupo, de forma que las cuentas consolidadas representen de forma fidedigna la situación de su actividad empresarial para el suministro de información relevante que satisfaga las necesidades de sus usuarios.

Cuando hablamos de contabilidad consolidada no debemos de obviar que la gran mayoría de las sociedades que consolidan son grupos empresariales con un tamaño, como mínimo, respetable y que pueden ejercer oficial o extraoficialmente ciertas presiones para favorecer la fiscalidad de sus propios conglomerados empresariales.

Al reflexionar sobre la historia de la consolidación en el mundo occidental, no debemos olvidar que hay partes interesadas y que estas partes mantienen y han mantenido históricamente un importante poder económico que es usado para favorecer sus intereses empresariales. Estamos hablando de Sociedades Holding, quienes por su tamaño y repercusión social son capaces de ejercer un poder de negociación con el que, normalmente, suelen conseguir ciertos tratos de favor.

Así pues, esta estructura empresarial conlleva la necesidad implícita de la creación de un marco fiscal concreto que se adapte a ella. Y es que toda nueva figura fiscal lleva aparejada una justificación políticamente correcta y un efecto

recaudatorio de interés, bien para el Estado bien para un grupo concreto que reduce su factura fiscal.

Además, existe otro factor que ha de ser tenido en consideración. Al adaptar la legislación fiscal a las exigencias del entorno, aquélla altera los comportamientos futuros de a quienes afecta o pueda afectar. De hecho, cada cambio fiscal no sólo implica la aparición de personas físicas y jurídicas que salen beneficiadas y perjudicadas sino que estas mismas personas, como todo agente racional, van a transformar su comportamiento futuro para reducir su tarifa fiscal en los años posteriores a la reforma con el objeto de maximizar su beneficio.

De cualquier modo, las posibilidades ofrecidas por la fiscalidad para estos grupos empresariales son muy ventajosas, tanto que pueden constituir un importante revulsivo para su competitividad. Pues, tal como se expone en este trabajo, la fiscalidad a la que les permite acogerse la normativa española les dota de capacidad para recortar sustancialmente su presión fiscal en el Impuesto sobre Sociedades (en adelante IS).

Evidentemente, estas condiciones fiscales ventajosas suponen un incentivo para que las empresas españolas, especialmente aquellas que tienen una dimensión más internacional, declaren sus beneficios en España y no en otros países, que igualmente plantean una fiscalidad más atractiva para los grupos de sociedades. Con ello se impulsa nuestro crecimiento económico y se ayuda a equilibrar la Balanza de Pagos Agregada del país.

Por todo lo expuesto, el presente trabajo pretende ofrecer al lector una visión global de algunas de las causas que han motivado el surgimiento de un régimen fiscal específico para los grupos de empresas, así como sus características principales y el efecto fiscal real en las sociedades españolas que optan por este método de tributación durante el período 2003-2009.



2. Antecedentes, normativa española y líneas de futuro

Ciertamente la contabilidad consolidada y, por ende, la fiscalidad consolidada constituyen una práctica relativamente novedosa en el medio empresarial español.

La presentación de los estados financieros consolidados tiene su origen en los Estados Unidos, al iniciarse el siglo XX. En cambio, en España tenemos que adentrarnos hasta mediados de siglo para encontrar algún indicio acerca de la consolidación.

La obligación definitiva y generalizada en España de presentar cuentas anuales consolidadas se estableció tras la reforma mercantil introducida por la Ley 19/1989, consecuencia de la necesidad de adaptar la normativa contable española a las Directivas Comunitarias. Estos cambios conllevaron la elaboración y aprobación del Plan General de Contabilidad (en adelante PGC) de 1990 para las cuentas anuales individuales, reguladas en la IV Directiva (Directiva 78/660/CEE). Este PGC, que empezó a aplicarse en 1991, constituyó la primera normativa contable obligatoria en nuestro país. A su vez, en materia de consolidación hubo que adaptarse a la VII Directiva (Directiva 83/349/CEE), para lo cual se promulgó el Real Decreto 1815/1991, a través del cual se aprobaron las Normas para Formulación de las Cuentas Anuales Consolidadas (en adelante NOFCAC).

Cabe señalar que la contabilidad empresarial española siempre dependió directamente de su fiscalidad pero, a partir de este momento, los ámbitos de la normativa contable y fiscal se diferencian y es la normativa fiscal del IS la que se apoya en la contable.

Con el propósito de continuar con la búsqueda de la armonización del ordenamiento español con el internacional, especialmente tras la cumbre de Lisboa del 2000 en la que se decidió normalizar la información financiera que emiten las empresas de acuerdo con las Normas Internacionales de Contabilidad / Normas Internacionales de Información Financiera (en adelante NIC/NIIF)¹, a través de la Ley 62/2003 se incorporó al derecho contable español las NIC/NIIF a

¹ Tras la cumbre de Lisboa se presentó la COM (359) final, donde se establecía la estrategia de la UE en materia de información financiera (Comisión Europea, 2000).

partir del año 2005 para las cuentas anuales consolidadas de los grupos cotizados, recogiendo además otros cambios importantes respecto al concepto de los grupos de sociedades.

Pero es en años posteriores, a raíz de la reforma mercantil de 2007 y de la influencia de las NIC/NIIF europeas cuando se adaptó y remodeló lo que es la actual normativa en materia de consolidación contable, recogida en el Real Decreto 1159/2010, de 17 de septiembre, por el que se han aprobado las NOFCAC. Además, si alguna de las sociedades del grupo ha emitido valores admitidos a cotización en algún mercado regulado de cualquier Estado miembro de la Unión Europea (en adelante UE) el grupo deberá aplicar las NIC/NIIF adoptadas por los Reglamentos de la UE. Especialmente, en materia de consolidación contable habrá que tener en consideración las siguientes normas emitidas por el International Accounting Standards Board (en adelante IASB):

NIC 27 “Estados financieros consolidados y separados”.

NIC 28 “Inversiones en asociadas”.

NIC 31 “Participaciones en negocios conjuntos”.

NIIF 3 “Combinaciones de negocios”.

Además, a partir del 1 de enero de 2013 habrá que aplicar nuevas normas, en concreto las NIIF 10 “Estados financieros consolidados”, NIIF 11 “Acuerdos conjuntos” y NIIF 12 “Información a revelar sobre participaciones en otras entidades”.

Entre tanto, la normativa fiscal para el IS se fue adaptando a todo este proceso con múltiples añadidos y cambios en su contenido. En el Cuadro 1 detallamos un breve resumen de la normativa a la que hacemos mención.

CUADRO 1
Resumen de la normativa sobre la consolidación fiscal.

Textos	Comentarios
· Ley de 10 de nov. de 1942	Antecedente más remoto de la tributación del resultado consolidado de las empresas.
· Decreto de 17 de julio de 1947	Establece la agrupación de sociedades como unidad económica.
· Decreto de 25 de nov. de 1971	Concreta determinados beneficios fiscales a la agrupación de algunas empresas.
· Ley 61/1978, de 27 de dic.	Impuesto sobre Sociedades.



· Orden de 13 de marzo de 1979	Normas para el cálculo de la base imponible consolidada.
· Orden de 15 de julio de 1982	Normas sobre la formulación de las cuentas de los grupos de empresas.
· Ley 43/1995, 27 de dic.	Norma que deroga la anterior Ley del IS. Plantea la obtención de la base imponible del impuesto a partir del resultado contable.
· Ley 10/1996, 18 de dic.	Incorpora correcciones a la doble imposición interna intragrupo y se incluyen nuevos incentivos fiscales a la internacionalización.
· Decreto 995/2001, 10 de sep.	Regula la aplicación de los regímenes especiales en materia de fusiones, escisiones y aportación de activos, entre otras.
· Ley 24/2001, 27 de dic.	Modifica el tratamiento de los beneficios extraordinarios y del régimen de consolidación fiscal.
· Decreto 252/2003, 28 de feb.	Regula, entre otros aspectos, las comunicaciones que deben realizar las empresas en régimen de consolidación.

Fuente: Elaboración propia a partir de Rodríguez Ondarza y Rubio Guerrero (1984) y de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria (en adelante AEAT).

Finalmente, son el Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades (en adelante, TRLIS), aprobado por el Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, y el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades (en adelante RIS), aprobado por el Real Decreto 1777/2004, de 30 de julio, los que albergan actualmente la normativa tributaria para los grupos de sociedades.

Por otro lado, es importante tener en cuenta que la fiscalidad es competencia de los gobiernos nacionales, no de la UE, quien se limita simplemente a vigilar estas decisiones para garantizar que sean justas para el conjunto de la UE. No obstante, esto permite que cada Estado miembro pueda establecer criterios y tipos impositivos divergentes entre ellos, provocando la aparición de problemas causados por la competencia legislativa que darán lugar a una gran pluralidad de cargas fiscales efectivas. Esto es, los Estados tienen potestad para establecer legislaciones tributarias más favorecedoras, como por ejemplo con tipos de gravamen ventajosos, con el propósito de atraer el capital de las sociedades o multinacionales y, por tanto, la riqueza económica a sus territorios.

Ahora bien, desde hace varias décadas las tendencias reformadoras del IS a nivel internacional se han caracterizado por una progresiva reducción tanto de los tipos nominales de gravamen como de los efectivos, así como por una paulatina ampliación de las bases imponibles con la intención de aproximar éstas al resultado contable mediante la eliminación de exenciones y beneficios fiscales logrando, de este modo, compensar la recaudación impositiva total en el ámbito de estos países inducida por la

disminución del tipo de gravamen. Este efecto es lo que Albi (2010) denomina “*la paradoja de la recaudación*”.

CUADRO 2
Tipos impositivos del IS en la Unión Europea (%)

	2000	2001	2002	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011
UE-27	31,9	30,7	29,3	28,3	27,0	25,5	25,3	24,5	23,6	23,5	23,3	23,1
UE-15	35,4	33,8	32,6	31,9	31,4	30,1	29,6	28,7	27,5	27,2	27,3	26,9
España	35,0	35,0	35,0	35,0	35,0	35,0	35,0	32,5	30,0	30,0	30,0	30,0

Fuente: Paredes Gómez (2012).

Como consecuencia de esta competencia, el promedio del tipo nominal de gravamen de la UE de los 27 ha pasado de un 31,9% en 2000 a un 25,5% en 2005 y alcanza un 23,1% en 2011, tal como se observa en el Cuadro 2.

A raíz de la pluralidad de regímenes fiscales nacionales existentes en el ámbito del IS en la UE, la interacción comercial y económica entre países se está viendo sustancialmente limitada por lo que, actualmente, con el propósito de lograr la plena realización de un mercado único y con la intención de mejorar las condiciones de neutralidad fiscal en el ámbito europeo, se ha trabajado en un enfoque común dirigido al establecimiento de una Base Imponible Común Consolidada del Impuesto sobre Sociedades (en adelante BICCCIS) (Comisión Europea, 2011). Esta propuesta busca la armonización fiscal en la determinación de la base imponible consolidada de todas y cada una de las empresas que formen parte de un grupo europeo, pero no afecta ni a la contabilidad financiera ni al establecimiento de tipos impositivos comunes.

La BICCCIS se ha planteado como un régimen fiscal de carácter optativo al nacional de aplicación a empresas de todos los tamaños (multinacionales, medianas y pequeñas empresas), que permite la compensación de bases imponibles transfronterizas y recoge determinadas ventajas fiscales enfocadas a fomentar las actividades de Investigación y Desarrollo.

La aplicación de un único conjunto de normas fiscales supondrá que los grupos de empresas tendrán que soportar cargas administrativas menos costosas, reducirá los costes de expansión y crecimiento empresarial intracomunitario y obligará a tratar con una única Administración Tributaria (ventanilla única) reduciendo, de este modo, los costes relacionados con las obligaciones en materia tributaria.



Por otra parte, y centrándonos más en el Estado español y en la tributación individual de las sociedades, resulta notable destacar las asimetrías existentes en nuestro sistema tributario a nivel territorial, que favorecen la fiscalidad de las empresas emplazadas en determinadas zonas geográficas mediante la aplicación de regímenes forales (Comunidad Autónoma del País Vasco y Navarra) y aquellas para las que se contemplan determinadas ventajas fiscales (Islas Canarias, Ceuta y Melilla) que, en definitiva, van a reducir su tipo impositivo efectivo. Este hecho constituye, desde el punto de vista del resto de Comunidades Autónomas, un importante perjuicio para su competitividad fiscal.

En esta misma línea, la normativa foral, en sus Conciertos y Convenios Económicos, también reconoce un régimen de consolidación fiscal foral concreto para los grupos fiscales de empresas sujetas a la tributación de esos territorios. Así pues, surge para estos casos una doble ventaja, la foral y la derivada de la consolidación fiscal.

3. Consolidación Contable *versus* Consolidación Fiscal

Una vez contemplada la evolución de la normativa en materia de consolidación, en este apartado expondremos resumidamente las características más destacadas de la consolidación a nivel contable y fiscal.

3.1. Consolidación Contable

Desde el punto de vista contable los grupos de sociedades están formados por una sociedad dominante y sus dependientes sobre las que ejerce o puede ejercer, directa o indirectamente, el control sobre ellas, cualquiera que sea su forma jurídica y con independencia de su domicilio social.

En general, se presume que una sociedad tiene control sobre otra cuando posee la mayoría de los derechos de voto o puede disponer de ellos. También cuando tiene la facultad de nombrar y destituir a la mayoría de miembros del órgano de administración. No obstante, pueden darse otras circunstancias en las que, a pesar de no poseer la mayoría de los derechos de voto, sí que existe control.

Así pues, toda sociedad dominante de un grupo, así como las dependientes de ésta que a su vez sean dominantes de un subgrupo, estarán obligadas a presentar cuentas consolidadas.

A efectos de la consolidación contable, según el ordenamiento español, se distinguen varios tipos de sociedades: sociedades dependientes, multigrupo y asociadas. Cada una de ellas tendrá un tratamiento contable consolidado específico, tal como se recoge en el Cuadro 3.

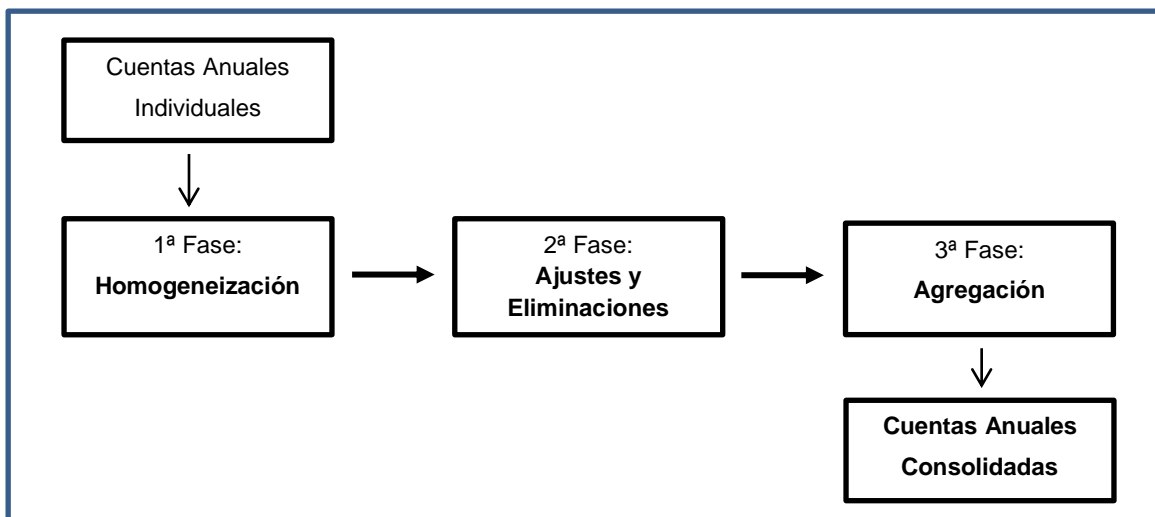
CUADRO 3
Métodos empleados en la consolidación contable.

1. Método de integración global	➔	Sociedades dependientes.
2. Método de integración proporcional	➔	Sociedades multigrupo.
3. Procedimiento de puesta en equivalencia	➔	Asociadas y, optativamente, sociedades multigrupo.

Fuente: Elaboración propia.

En este trabajo, dedicado a la consolidación fiscal, nos centramos en el método de integración global, pues es el único admisible fiscalmente. La elaboración de los estados financieros consolidados, mediante la aplicación de este método requiere un proceso constituido por tres fases, las cuales se resumen en el Cuadro 4.

CUADRO 4
Fases del proceso de consolidación.



Fuente: Martínez Arias y Fernández Rodríguez (2011).

3.2.Consolidación Fiscal

El Capítulo VII del Título VII del TRLIS regula el **Régimen de Consolidación Fiscal** como un tipo de régimen tributario especial. En él se definen algunos de los conceptos básicos para el desarrollo de este régimen.

➤ **Aspectos Generales.**

Primeramente, antes de entrar en más detalles, es imprescindible tener claro el concepto de grupo fiscal. El artículo 67 del TRLIS lo define como “*el conjunto de sociedades anónimas, limitadas y comanditarias por acciones, así como las entidades de crédito (...) residentes en territorio español formado por una sociedad dominante y todas las sociedades dependientes de ésta*”. A estos efectos:

- *Sociedad dominante* es aquella que reúne los siguientes requisitos:
 - a. Tener alguna de las formas jurídicas antes señaladas o bien poseer personalidad jurídica y estar sujeta y no exenta del IS.



- b. Ostentar una participación, directa o indirecta (a través de sociedades dependientes), al menos, del 75% del capital social de otra sociedad el primer día del período impositivo en que sea de aplicación este régimen de tributación, o el 70 % del capital social, si se trata de sociedades cuyas acciones estén admitidas a negociación en un mercado regulado y mantener dicha participación durante todo el periodo impositivo salvo disolución de la entidad participada.
 - c. No estar supeditada al régimen especial de las agrupaciones de interés económico, españolas y europeas, y de uniones temporales de empresas.
 - d. No ser dependiente de ninguna otra entidad residente en territorio español, que reúna los requisitos para ser dominante.
- *Sociedad dependiente* es aquella sobre la que la dominante posea una participación, directa o indirecta, de un 75% como mínimo de su capital social o de un 70% si cotiza en mercados regulados.

Como vemos, la condición de dominante y dependiente para el grupo fiscal difiere de la mencionada para la constitución del grupo contable.

El Régimen de Consolidación Fiscal de los grupos de sociedades tiene carácter voluntario, a diferencia de la obligatoriedad para la consolidación contable, y será de aplicación solo si todas las sociedades integrantes del grupo fiscal acuerdan su aplicación. Para que pueda ser ejercitada esta opción, la sociedad dominante debe comunicárselo a la Agencia Tributaria antes del inicio del periodo impositivo en que sea de aplicación este régimen. Dicha opción se mantendrá de forma indefinida hasta que el grupo decida renunciar a ella o hasta que el grupo deje de cumplir los requisitos necesarios para acogerse a este régimen.

El grupo fiscal tendrá la consideración de sujeto pasivo del impuesto y será la sociedad dominante la que asuma la representación del mismo ante cualquier obligación. Ahora bien, todas las sociedades del grupo, tanto la dominante como las dependientes, están sujetas a las obligaciones tributarias que se deriven del régimen individual de tributación. No obstante, será la dominante la encargada de satisfacer la deuda tributaria del conjunto, aunque todas ellas responderán solidariamente de la misma.

➤ **Determinación de la Base Imponible Consolidada.**

Al contrario de lo que pudiera parecer lógico, la base imponible consolidada no parte del resultado contable consolidado, sino que está constituida por la suma de las bases imponibles previas individuales de cada sociedad del grupo con las adiciones y eliminaciones que surjan en el propio proceso de la consolidación y una vez compensadas las Bases Imponibles Negativas (en adelante BIN).

En el Cuadro 5 se detallan algunas de las eliminaciones e incorporaciones más frecuentes.

CUADRO 5
Eliminaciones e incorporaciones habituales en el proceso de consolidación.

Eliminaciones	Incorporaciones
<ul style="list-style-type: none"> ▪ Servicios activados, existencias o inmovilizado. ▪ Ventas de inmovilizado. ▪ Transmisiones de activos financieros representativos de fondos propios. ▪ Provisiones de cartera. ▪ Dividendos. 	<ul style="list-style-type: none"> ▪ Resultados eliminados se incorporan cuando se realizan frente a terceros. ▪ Reconocimiento de las operaciones internas asociadas a una sociedad que deja de pertenecer al grupo.

Fuente: Elaboración propia.

Para establecer las bases imponibles previas, cada entidad del grupo debe determinar todas las discrepancias existentes entre su contabilidad y su fiscalidad, ya sean diferencias temporarias o permanentes.

No obstante, cabe señalar que, como consecuencia de la eliminación de resultados para la determinación de la base imponible consolidada, pueden aparecer nuevos activos y pasivos diferidos por diferencias temporarias, así como diferencias permanentes específicas de este régimen consolidado. Todos estos ajustes derivados del proceso de consolidación contable reciben el nombre de ajustes por consolidación.

➤ **Obligaciones de Información.**

Lo más probable es que el grupo contable y fiscal difieran y, en consecuencia, las cuentas anuales consoliadas a efectos contables no sean válidas con fines fiscales. Esto exige que la sociedad dominante deba formular otras cuentas anuales exclusivamente para cumplir la obligación impuesta por la regulación del IS.

Ahora bien, las cuentas anuales a efectos fiscales se caracterizan porque deben elaborarse exclusivamente aplicando el método de integración global a todas las sociedades del grupo y porque sus cuentas anuales no contienen la memoria. Además, dichos estados financieros se corresponderán a la fecha de cierre y periodo de la sociedad dominante.

➤ **Principales diferencias entre la consolidación fiscal y la mercantil.**

La consolidación fiscal y contable están íntimamente relacionadas, si bien existen diferencias entre ambas, tal como se recoge, a modo de resumen, en el Cuadro 6.

CUADRO 6
Diferencias entre la consolidación fiscal y contable.

Consolidación Contable	Consolidación Fiscal
Aplicación obligatoria	Aplicación voluntaria
Sociedad dominante: Control efectivo	Sociedad dominante: Control accionarial
Dominio Indirecto: Tanto de control	Dominio Indirecto: Tanto efectivo participado
Ajustes extracontables	Ajustes extracontables y por consolidación
Memoria e Informe de Gestión obligatorios	No se exige Memoria ni Informe de Gestión
Varios métodos de consolidación	Método de integración global

Fuente: Elaboración propia.

Paradójicamente, estas diferencias conducen en la práctica a situaciones en las que sociedades obligadas a consolidar sus cuentas según la legislación mercantil, no pueden optar por el régimen especial de consolidación fiscal dado que el concepto de grupo mercantil es mucho más amplio que el fiscal. Y, por el contrario, puede haber sociedades que cumplen los requisitos de consolidación fiscal, pero no están obligadas a presentar cuentas anuales consolidadas, normalmente a causa de su tamaño. En todo caso, lo más habitual es que existan grupos contables que no cumplan los requisitos para poder acogerse al régimen de tributación consolidada.

3.3. Ventajas de la tributación en Régimen Consolidado

Este régimen de tributación presenta fundamentalmente las siguientes ventajas fiscales:

- Diferimiento del cómputo de los beneficios por operaciones intragrupo. Como ya comentamos anteriormente, las operaciones intragrupo dan lugar a una serie de resultados ficticios por auto-transacciones que deben ser eliminados

para la obtención de las cuentas consolidadas, generando un diferimiento de ese resultado hasta que esas operaciones, bien se realicen frente a terceros, bien la sociedad con la que se generaron deje de pertenecer al grupo.

- Inmediata compensación de BIN. Podemos encontrar en este régimen tres posibles tipos de resultados fiscales negativos en función de quién y cuándo se hayan generado:
 - a. BIN generadas por el grupo fiscal. Aparecen cuando en un ejercicio surge una pérdida fiscal consolidada.
 - b. BIN generadas por alguna de las sociedades del grupo. Al sumar las bases imponibles individuales de cada entidad del grupo fiscal para obtener la base imponible consolidada, se podrá compensar la base negativa generada por alguna de ellas con las positivas de las restantes.
 - c. BIN pendientes de compensar por alguna de las sociedades del grupo cuando entran a formar parte del grupo fiscal. Podrán ser compensadas con la base consolidada del grupo con el límite de la base imponible generada por esa sociedad en cada periodo impositivo.

Por tanto, este régimen permite determinar un resultado fiscal neto dentro del grupo anticipando la compensación de BIN de unas sociedades con las positivas de otras. De este modo, disminuye la cuota fiscal consolidada y se logra un diferimiento del impuesto. De otra manera, podrían demorar su aplicación hasta un período de 18 años a partir del ejercicio 2012 (anteriormente eran 15 años).

- Aplicación de deducciones y bonificaciones en cuota. Estos incentivos fiscales, tales como la deducción por I+D, la reinversión de beneficios por enajenación de bienes de activo fijo o la bonificación por actividades exportadoras, realizadas por cualquiera de las sociedades del grupo se aplican sobre la cuota íntegra del grupo.

Al igual que ocurre con las BIN, también podrán atribuirse las deducciones y bonificaciones pendientes de alguna de las sociedades del grupo cuando entran a formar parte del grupo fiscal, con el límite que hubiera correspondido a dicha sociedad en régimen de tributación individual.

La ventaja que ello conlleva es que los límites a que estas deducciones están sometidas se calculan también globalmente. De este modo, es posible que las deducciones que hubieran quedado diferidas a nivel individual por insuficiencia de cuota, puedan aplicarse globalmente de modo inmediato.

Cobra especial relevancia en cuanto a su aplicación, la deducción por reinversión de beneficios extraordinarios por enajenación de inmovilizado en otros bienes semejantes, en un periodo comprendido entre el año anterior a la entrega del bien y los tres posteriores. En este caso, cualquiera de las sociedades del grupo puede realizar esta reinversión.

- Ausencia de retenciones por rendimientos de capital mobiliario. Mejora de la rentabilidad al estar exonerados de la obligación de aplicar retenciones e ingresos a cuenta respecto de los dividendos o participaciones en beneficios, intereses y demás rendimientos satisfechos entre sociedades que forman parte de un mismo grupo fiscal que tribute según el régimen de consolidación fiscal.
- Diferimiento en el cobro de dividendos. Los dividendos internos del grupo no se integran en la base imponible gravable.

Por tanto, este régimen permite a la dirección de las empresas del grupo tratar cada sociedad individual como una sección dentro de una única entidad, logrando con ello diversificar el riesgo y la independencia de su gestión. En definitiva, este régimen otorga importantes ventajas fiscales para aquellos grupos que decidan acogerse a él, aunque no hay que olvidar que esta decisión acarrea algunos inconvenientes que es preciso tener en cuenta a la hora de tomar la decisión acerca de a qué régimen resulta más conveniente acogerse. Entre ellos cabe mencionar los siguientes:

- Mayor complejidad administrativa y fiscal.
- No reconocimiento de pérdidas en operaciones intragrupo.
- Responsabilidad solidaria por parte de todas las sociedades del grupo por el pago del IS.
- La actuación de la Administración frente a cualquier sociedad del grupo supondrá la interrupción de la prescripción del IS.
- Declaración más compleja. A los ajustes habituales fruto de las diferencias entre contabilidad y fiscalidad habría que añadir los ajustes motivados por las eliminaciones e incorporaciones consecuencia del proceso de consolidación.

4. Análisis práctico de la Consolidación Fiscal en España

Una vez presentado el marco teórico de la consolidación fiscal en nuestro país, seguidamente haremos un análisis práctico a partir de los datos consolidados facilitados por la AEAT durante el periodo 2003 a 2009.

4.1. Evolución de las empresas que tributan en Régimen Consolidado

Antes de analizar el peso y la evolución de las empresas españolas que tributan en régimen consolidado, cabe resaltar que ya en el Consejo Europeo de Lisboa de marzo de 2000, y posteriormente ratificado en el celebrado en 2005, se planteó centrar los esfuerzos de la UE en fomentar una economía basada en el conocimiento, más competitiva y dinámica con el propósito de potenciar un crecimiento económico fuerte y duradero. Para ello se consideró imprescindible fomentar la creación de empresas.

Pero, sin duda, en un mundo cada vez más globalizado y competitivo, la dimensión y asociación de las empresas parece ser una variable estratégica para impulsar la economía. No hay que olvidar que a pesar de las constantes iniciativas políticas a favor de la creación de empresas y del auge que ha alcanzado la figura del emprendedor en estos últimos años, la gran mayoría de la nueva riqueza de un país viene dada por el crecimiento y la consolidación de las sociedades mercantiles.

Conforme a esta expectativa, la economía española se fue desarrollando y evolucionando, a niveles incluso por encima de muchos países de la UE, hasta finales del año 2008, inicio de la crisis económica mundial más importante vivida en este último siglo.

CUADRO 7
Evolución del número de empresas en España.

Número de Empresas	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009
Total Sociedades	1.044.117	1.119.635	1.202.637	1.296.060	1.413.095	1.421.543	1.419.070
Nº Soc. no consolidadas	1.035.632	1.109.820	1.190.572	1.280.473	1.396.964	1.400.292	1.393.107
Nº Soc. consolidadas	8.485	9.815	12.065	15.587	16.131	21.251	25.963
Nº de grupos	1.234	1.442	1.584	1.892	2.093	2.478	2.931
Nº Medio Soc. en cada grupo	6,88	6,81	7,62	8,24	7,71	8,58	8,86
% Soc. Consolidadas / Total Soc.	0,81%	0,88%	1,00%	1,20%	1,14%	1,49%	1,83%

Fuente: Elaboración propia a partir de la AEAT (2012).

Tal como se puede observar en el Cuadro 7, tanto el número de empresas existentes para el total de España, como el número de empresas que no consolidan fiscalmente y las que sí lo hacen, se han incrementado a lo largo del período 2003-2009, siendo estas últimas las que han experimentado un mayor crecimiento.

De hecho, desde 2003 a 2009 el incremento es cuantificable en 357.475 empresas entre las que presentan el IS según el modelo individual y 17.478 empresas entre las que lo presentan consolidado, un 34% y un 206% más si lo expresamos en términos porcentuales, respectivamente.

Como vemos, el incremento en el número de sociedades que presentan el impuesto conforme al régimen consolidado ha sido mucho más elevado al incremento experimentado entre las empresas no consolidadas, así como respecto al total agregado español.

En línea con lo anterior, no es de extrañar el sustancial aumento del número de grupos fiscales producido en este periodo de tiempo. En este caso estaríamos hablando de un incremento porcentual superior al 100%. Igualmente podemos observar como paulatinamente ha aumentado el número de empresas medias en cada grupo. A su vez, el peso de las sociedades que consolidan frente al total de las sociedades existentes ha ido ascendiendo de forma constate a lo largo del período estudiado.

Aun así, y pese a este ascenso progresivo, no debemos ignorar que hacemos referencia a un régimen especial que ha pasado de abarcar el 0,81% al 1,83% de las sociedades existentes, no siendo en absoluto un régimen que incluya a un número muy elevado de sociedades.

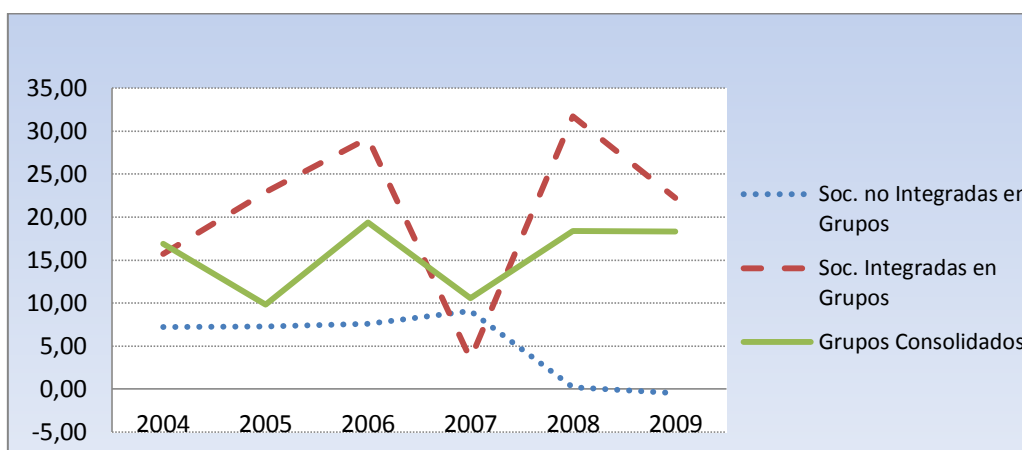
CUADRO 8
Variación interanual de las empresas españolas.

	Tasas de variación interanual (%)					
	2004	2005	2006	2007	2008	2009
Total Sociedades	7,20	7,40	7,80	9,00	0,60	-0,20
SOC. NO INTEGRADAS EN GRUPOS						
Nº Soc. no consolidadas	7,20	7,30	7,60	9,10	0,20	-0,50
GRUPOS CONSOLIDADOS						
Nº de Soc. consolidadas	15,70	22,90	29,20	3,50	31,70	22,20
Nº de grupos	16,90	9,80	19,40	10,60	18,40	18,30

Fuente: Elaboración propia a partir de la AEAT (2012).

En el Cuadro 8, al estudiar las tasas de variación interanual de los datos comprendidos en el Cuadro 7, podemos observar nuevamente como las empresas consolidadas aumentan en mayor proporción que las de aquellas que no están integradas en grupos. Además, para apreciar esta evolución más fácilmente se facilita el Gráfico 1.

GRÁFICO 1
% de Variación en el Número de Sociedades.



Fuente: Elaboración propia a partir de la AEAT (2012).

De acuerdo a los datos anteriormente expuestos, el número total de sociedades no integradas en grupos experimenta un ascenso regular de entre el 7% y el 9% entre los años 2004 y 2007. Sin embargo, en el año 2008, y como consecuencia de la ralentización económica, el número de sociedades no integradas en grupos apenas experimenta un leve incremento, aumentando aproximadamente en 3.500 nuevas empresas, lo que representa una tasa de variación del 0,20%.

El año 2009 se acentúa esta tendencia y se ve como se produce una destrucción neta en el número de empresas, reduciendo tanto el número total de sociedades como el número de empresas que no presentan declaración consolidada. En concreto, el número de sociedades que no consolidan fiscalmente es inferior al mismo valor del año 2007, dos períodos atrás.

Sin embargo, y como veremos a continuación, las tasas de incremento tanto en el número de empresas pertenecientes a grupos como del número de grupos consolidados es sustancialmente superior al presentado por el agregado español, en



torno a un 5-15% aproximadamente. Esta diferencia resulta más significativa, si cabe, si nos fijamos en los años correspondientes al inicio de la crisis económica.

Por otra parte, se observa claramente la disminución en el incremento del número de sociedades no consolidadas existentes desde casi un 8% aproximadamente hasta un valor próximo a cero, o incluso una tasa de variación negativa en el año 2009. Sin embargo, resulta muy significativo que al observar los datos de las sociedades que consolidan y las tasas de variación de los grupos existentes, esta tendencia no evoluciona en el mismo sentido.

Se observa que la tasa de variación de las sociedades integradas en grupos fiscales representa un aumento constante en el incremento del número de empresas, muy por encima de las que no forman grupo, con valores próximos al 20-30%, a excepción del año 2007 que cae al 3,50%.

Lógicamente, el número de grupos sigue una tendencia semejante a la del número de sociedades que contiene. No obstante, se aprecia que su volatilidad es mucho más reducida y que, a pesar del importante descenso de empresas experimentado entre 2008 y 2009, el incremento en el número de grupos se ha mantenido constante.

De hecho, las sociedades integradas en grupos fiscales, así como los propios grupos, muestran una importante resistencia ante circunstancias adversas en la economía, pues son las únicas que se mantienen en crecimiento. Y es que estas empresas gozan de una capacidad más desarrollada para enfrentarse a ellas, principalmente debido a su tamaño y potencial económico y financiero.

Esto nos da una idea de la gran relevancia que están tomando los grupos empresariales y, sobre todo, fiscales en el panorama español actual.

4.2. Resultado Contable y Base Imponible

Tanto en el Cuadro 9 como en el 10 se analiza la proporción del número de empresas que presentan Resultado Contable (en adelante RC) y Base Imponible (en adelante BI) positiva respecto al total de sociedades de cada tipo de agrupación objeto de valoración en este apartado.

◆ Evolución de la Consolidación Fiscal en España. ◆

CUADRO 9

Relación de cada tipo de Sociedad con RC positivo sobre el total de empresas españolas.

% de Soc. con RC>0	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009
Total Sociedades con RC>0	581.225	611.315	645.156	692.157	732.805	654.002	611.931
% sobre el Total de Sociedades	55,67%	54,60%	53,65%	53,40%	51,86%	46,01%	43,12%
Soc. no consolidadas con RC>0	575.992	605.042	637.674	683.644	723.680	643.647	598.919
% sobre el Total de Soc. no Consolidadas	55,62%	54,52%	53,56%	53,39%	51,80%	45,97%	42,99%
Grupos consolidados con RC>0	945	1.129	1.240	1.488	1.579	1.512	1.749
% sobre el Total de Grupos Consolidados	76,58%	78,29%	78,28%	78,65%	75,44%	61,02%	59,67%

Fuente: Elaboración propia a partir de la AEAT (2012).

Podemos apreciar como el peso de sociedades no consolidadas con RC positivo es prácticamente idéntico al que presenta el conjunto de sociedades españolas. Sin embargo, en el caso de los grupos consolidados no ocurre lo mismo, pues el porcentaje de grupos de sociedades con RC positivo resulta ser sustancialmente superior, en torno a un 20%.

En los dos últimos años se percibe una notable contracción en esta proporción para todos los colectivos de sociedades analizados. Esto se debe principalmente, tal como ya veníamos indicando, al surgimiento de una histórica crisis económica que ha conllevado no solo la reducción de los beneficios empresariales sino también a la desaparición de muchas de estas sociedades.

CUADRO 10

Relación de cada tipo de Sociedad con BI positiva sobre el total de empresas españolas.

% de Soc. con BI>0	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009
Total Sociedades con BI>0	463.429	489.118	516.131	553.136	588.063	512.838	459.016
% sobre el Total de Sociedades	44,38%	43,69%	42,92%	42,68%	41,62%	36,08%	32,35%
Soc. no consolidadas con BI>0	458.911	483.660	509.581	545.781	580.075	504.199	448.279
% sobre el Total de Soc. no Consolidadas	44,31%	43,58%	42,80%	42,62%	41,52%	36,01%	32,18%
Grupos consolidados con BI>0	824	1.009	1.079	1.318	1.381	1.284	1.379
% sobre el Total de Grupos Consolidados	66,77%	69,97%	68,12%	69,66%	65,98%	51,82%	47,05%

Fuente: Elaboración propia a partir de la AEAT (2012).

Según se muestra en el Cuadro 10, la tendencia observada para el RC se mantiene para la BI, aunque podemos distinguir varias discrepancias. Una de ellas sería que el

◆ Evolución de la Consolidación Fiscal en España. ◆

número de sociedades con RC positivo es en torno a un 10% superior a las empresas con una BI positiva. Esta diferencia se debe principalmente a las discrepancias existentes entre las normativas contable y fiscal a la hora de considerar lo que son ingresos y gastos. Por consiguiente, parece conveniente señalar que debido a estos ajustes no todas las empresas con resultados contables positivos presentan bases imponibles positivas, y viceversa.

Adicionalmente se aprecia que la disminución del peso de bases imponibles positivas para los grupos de sociedades es dos veces superior a la experimentada por el conjunto de sociedades. Y es que, anticipándonos al apartado siguiente, el efecto económico de una recesión a nivel empresarial supone la contracción de sus resultados e, incluso, la asunción de pérdidas.

Por consiguiente, los grupos consolidados, aprovechándose de las condiciones favorecedoras proporcionadas por su régimen fiscal especial, podrán compensar con mayor facilidad las pérdidas sufridas por algunas de las empresas del grupo con los beneficios obtenidos por otras.

CUADRO II

Importancia del RC positivo y de la BI positiva en los grupos consolidados.

R.C.> 0 (millones de euros)	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009
Grupos consolidados (GC)	945	1.129	1.240	1.488	1.579	1.512	1.749
Soc. no integradas en grupos (SNG)	575.992	605.042	637.674	683.644	723.680	643.647	598.919
%GC / SNG	0,16%	0,19%	0,19%	0,22%	0,22%	0,23%	0,29%
B.I.> 0 (millones de euros)	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009
Grupos consolidados (GC)	824	1.009	1.079	1.318	1.381	1.284	1.379
Soc. no integradas en grupos (SNG)	458.911	483.660	509.581	545.781	580.075	504.199	448.279
%GC / SNG	0,18%	0,21%	0,21%	0,24%	0,24%	0,25%	0,31%

Fuente: Elaboración propia a partir de la AEAT (2012).

Tal como se puede observar en el Cuadro 11, la participación relativa de los grupos consolidados respecto a las sociedades no integradas en grupos españoles es muy pequeña, no llegando a superar su participación en más de un 0,31% aunque se aprecia un progresivo incremento en dicha participación. Es decir, cada vez un mayor número de empresas que consolidan contablemente buscan cumplir los requisitos necesarios para consolidar fiscalmente, en tanto que aquellas empresas que ya lo hacían deciden acogerse al régimen consolidado a tenor de sus ventajas fiscales.



4.3. Ajustes por Consolidación y Bases Imponibles Negativas

En consolidación fiscal o tributación consolidada el cálculo del impuesto se realiza para la totalidad de sociedades que constituyen el grupo fiscal que, como ya se ha mencionado anteriormente, no tiene por qué coincidir con el grupo contable.

Así, la obtención de la BI consolidada puede acarrear la aparición de nuevos ajustes originados por las discrepancias existentes entre las operaciones de las sociedades del grupo fiscal y los realizados para formular las cuentas anuales consolidadas. Estos pueden originar nuevas diferencias temporarias y permanentes que, como ya se ha expuesto, se denominan ajustes por consolidación.

En el Cuadro 12 se reflejan los importes correspondientes a las bases imponibles resultantes, tanto para las sociedades no integradas en grupos como para los grupos consolidados, tras los ajustes extracontables fiscales, así como tras los ajustes por consolidación en el caso de los grupos consolidados.

CUADRO 12

Obtención y comparación de las BI Consolidadas y Sin Consolidar.

BI (millones de euros)	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009
SOC. NO INTEGRADAS EN GRUPOS							
Resultado contable positivo	67.321	74.683	89.234	112.945	110.806	78.071	87.194
Ajustes extracontables de naturaleza fiscal	2.758	5.954	3.981	6.546	6.946	-987	-20.658
BASE IMPONIBLE	70.079	80.637	93.215	119.491	117.752	77.084	66.536
GRUPOS CONSOLIDADOS							
Resultado contable positivo	45.907	55.659	75.264	96.697	107.213	104.086	94.882
Ajustes extracontables de naturaleza fiscal	-1.076	562	-2.803	14.109	-5.454	-13.870	-12.124
BI sin consolidar (previa)	44.831	56.222	72.460	110.806	101.759	90.216	82.758
Ajustes por consolidación	-19.674	-23.384	-33.986	-51.265	-41.997	-52.059	-42.378
BASE IMPONIBLE CONSOLIDADA	25.157	32.838	38.475	59.541	59.762	38.157	40.380
% Reducción en la BI por los ajustes por consolidación	43,88%	41,59%	46,90%	46,27%	41,27%	57,70%	51,21%
% BI consolidada / BI sin consolidar	35,90%	40,72%	41,28%	49,83%	50,75%	49,50%	60,69%

Fuente: Elaboración propia a partir de la AEAT (2012).

Si hacemos una simple comparativa entre los importes de las bases imponibles resultantes tras los ajustes fiscales y por consolidación, nos damos cuenta que el importe de esas bases imponibles para las empresas de grupos consolidados

resultan ser muy inferiores a las de las sociedades que optan por tributar en régimen individual. Esto se debe fundamentalmente al efecto directo experimentado en la BI por los ajustes por consolidación derivados del régimen en estudio.

La cuantía de los ajustes por consolidación, lejos de mantenerse o minorarse en el tiempo, ha ido aumentando progresivamente. No es de extrañar, dado que los grupos fiscales han tendido a ampliar el contenido de sociedades que forman parte del grupo, lo que implica que la interrelación empresarial entre ellas aumenta casi en la misma proporción y, por tanto, el número de ajustes por consolidación aumentará necesariamente.

En consecuencia, el resultado de aplicar este método supone una disminución de la BI a gravar por el IS correspondiente al período en estudio, nunca inferior al 41%, llegando incluso a reducir la base hasta en un 57,70% en el año 2008. Como consecuencia, los grupos fiscales llegan a presentar, en muchas ocasiones, casi la mitad de la base imponible declarada por las sociedades no consolidadas.

CUADRO 13

Valor de las BIN para el conjunto de empresas españolas y grupos consolidados.

Año 2009 (millones de euros)	Total Español			Grupos Consolidados		
	Total	R.C. > 0	B.I. > 0	Total	R.C. > 0	B.I. > 0
Número de empresas	1.419.070	611.931	459.016	25.963	13.012	10.737
Total compensaciones B.I.N	18.400	17.256	4.978	1.980	1.952	1.115
BASE IMPONIBLE	149.295	147.512	149.295	40.380	40.261	40.380
B.I.N compensadas por empresa	0,013	0,028	0,011	0,076	0,150	0,104

Fuente: Elaboración propia a partir de la AEAT (2012).

En el Cuadro 13 podemos observar la influencia que tiene la compensación de bases imponibles negativas, aunque exclusivamente para el ejercicio 2009, dado que la Agencia Tributaria no facilita esta información de consulta para otros años.

Así pues, si analizamos el peso de las BIN compensadas por las empresas, vemos que cada empresa consolidada compensa de media unos 76.000 €, casi un 83% más que el resto de sociedades españolas. Esto se debe a que las empresas consolidadas que optan por este régimen fiscal pueden compensar las BIN con las positivas entre

todas las sociedades del grupo y no solo con la suya propia permitiendo, de este modo, diferir su tributación en el tiempo.

Ahora bien, es necesario que tengamos en consideración que precisamente en los años de contracción económica (como lo fueron 2008 y 2009) las BIN tienden a acumularse, quedando pendientes de compensarse en años próximos, se supone que de mayor auge económico. Esto conlleva según la AEAT (2010), un “ajuste desfasado”, que actúa como un revulsivo en la vida financiera de la empresa tras superar momentos de inestabilidad económica, pues supondrá una reducción de su factura fiscal favoreciendo su liquidez y, por ende, su desarrollo empresarial futuro. Por el contrario, este ajuste distorsiona la senda de la recaudación prevista por la Hacienda Pública para esos años.

4.4. Bonificaciones y Deducciones

Al igual que en tributación individual, para calcular la cuota líquida del conjunto de sociedades del grupo fiscal es posible minorar la cuota íntegra consolidada por el importe de las Deducciones y Bonificaciones (en adelante DB) asociadas, en este caso, a todas las sociedades del grupo con las limitaciones expuestas en el apartado teórico.

CUADRO 14

Valor de las DB para el conjunto de empresas españolas y grupos consolidados.

DB (miles de euros)	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009
SOC. NO INTEGRADAS EN GRUPOS							
<i>Número de sociedades</i>	1.035.632	1.109.820	1.190.572	1.280.473	1.396.964	1.400.292	1.393.107
Importe de DB	3.565.000	4.410.000	4.905.000	7.447.000	6.228.000	4.313.000	4.103.000
DB / Nº Soc.	3,44	3,97	4,12	5,82	4,46	3,08	2,95
GRUPOS CONSOLIDADOS							
<i>Número de sociedades</i>	8.485	9.815	12.065	15.587	16.131	21.251	25.963
Importe de DB	2.935.000	3.888.000	4.718.000	8.064.000	8.684.000	5.909.000	6.002.000
DB / Nº Soc.	345,90	396,13	391,05	517,35	538,34	278,06	231,18

Fuente: Elaboración propia a partir de la AEAT (2012).

Los grupos consolidados resultan muy favorecidos en la comparativa que detallamos en el Cuadro 14, pues gracias a la posibilidad que ofrece la tributación consolidada de aplicar las DB de las sociedades a todo el grupo fiscal, el importe deducible por cada sociedad es notablemente superior.



Según se desprende del Cuadro 14, los grupos consolidados deducen un importe unas cien veces superior al de los grupos que tributan en régimen individual y, además, esta diferencia se mantiene durante todo el periodo 2003-2009. Ahora bien, nos gustaría destacar que éste no es el único motivo de la enorme cuantía que deducen estos grupos, aunque quizás sí que sea el más importante. De hecho, las sociedades pertenecientes a grupos consolidados se suelen caracterizar por ser de tamaño grande y, normalmente, se trata de empresas con potentes recursos económicos y con suficiente capacidad para poseer equipos profesionales muy desarrollados dedicados exclusivamente a la búsqueda del máximo aprovechamiento de estas ventajas fiscales.

CUADRO 15

Importancia de las DB sobre la Cuota Íntegra (CI)

DB s/ CI (millones de euros)	2005		2006		2007		2008		2009	
SOC. NO INTEGRADAS EN GRUPOS										
Cuota íntegra	27.890	%S/C.I.	35.211	%S/C.I.	31.278	%S/C.I.	19.810	%S/C.I.	15.619	%S/C.I.
Deducciones doble imposición	2.702	9,69%	4.287	12,18%	4.037	12,91%	2.984	15,06%	3.180	20,36%
Deducción plusvalías reinvertidas (DT 3ª 24/01)	1.090	3,91%	1.924	5,46%	939	3,00%	350	1,77%	177	1,13%
Deducciones Capítulo IV Título VI Ley 43/95	583	2,09%	606	1,72%	558	1,78%	436	2,20%	329	2,11%
Otras DB	530	1,90%	629	1,79%	694	2,22%	543	2,74%	417	2,67%
GRUPOS CONSOLIDADOS										
Cuota íntegra	13.455	%S/C.I.	20.827	%S/C.I.	19.337	%S/C.I.	11.426	%S/C.I.	12.097	%S/C.I.
Deducciones doble imposición	2.500	18,58%	3.875	18,61%	5.843	30,22%	3.592	31,44%	3.694	30,54%
Deducción plusvalías reinvertidas (DT 3ª 24/01)	1.149	8,54%	2.595	12,46%	1.305	6,75%	911	7,97%	562	4,65%
Deducciones Capítulo IV Título VI Ley 43/95	900	6,69%	1.105	5,31%	1.070	5,53%	905	7,92%	1.253	10,36%
Otras DB	168	1,25%	489	2,35%	467	2,42%	502	4,39%	492	4,07%

Fuente: Elaboración propia a partir de la AEAT (2012).

Llegado a este punto, la pregunta que cabe hacerse es si todas las deducciones afectan en la misma proporción al total de cuota obtenida, motivo por el cual se facilita el Cuadro 15, donde se muestra de forma esquemática la relación entre la cuota íntegra de las sociedades en estudio y las principales partidas que la minoran, esto es deducciones por doble imposición, deducciones por reinversión y el resto de deducciones y bonificaciones aplicables.²

² Por razones de espacio y porque consideramos que este hecho no altera el contenido del análisis, solo se presentan los datos de los ejercicios 2005 a 2009.

Existen cuatro aspectos que nos gustaría destacar a la vista de lo que se desprende del contenido del Cuadro 15:

- Primero: El efecto relativo de las deducciones y bonificaciones es muy superior en los grupos consolidados siendo, en la mayor parte de los casos, el doble que para las sociedades no integradas en grupos.
- Segundo: Progresivamente va ganando peso la deducción por doble imposición sobre el resto de deducciones, experimentando un crecimiento exponencial en ambos casos a partir del año 2006.

La importancia de esta deducción dentro de los grupos consolidados resulta muy destacable, no solo respecto al resto de sus deducciones y bonificaciones sino también en comparación con las sociedades no integradas en grupos. Esto se debe, entre otros motivos, a que los grupos fiscales suelen contener un amplio número de sociedades con las que consolidan y con las que mantienen fluidas relaciones comerciales o estratégicas en las que se generan abundantes casos de doble imposición.

Además, por lo general, los grupos fiscales suelen agrupar sociedades multinacionales con negocios extendidos por múltiples países originando con ello derecho a aplicar deducciones por doble imposición internacional.

Por otro lado, de estos datos podemos deducir, a raíz de que se trata de una de las pocas deducciones que se mantienen o crecen en importancia relativa, que son este tipo de empresas, las de gran tamaño, las que mejor resisten las épocas de escaso o nulo crecimiento económico.

- Tercero: El importe de las plusvalías reinvertidas es sustancialmente superior para el conjunto de grupos consolidados que para el total de sociedades no integradas en grupos.

Como ya vimos en el epígrafe 4.1 de este apartado, el número de sociedades contenidas en los grupos consolidados es muy inferior al número de sociedades que tributan en régimen individual. Esta circunstancia revela otra de las ventajas fundamentales del régimen consolidado, puesto que el montante bruto de deducciones practicadas por reinversión de los beneficios



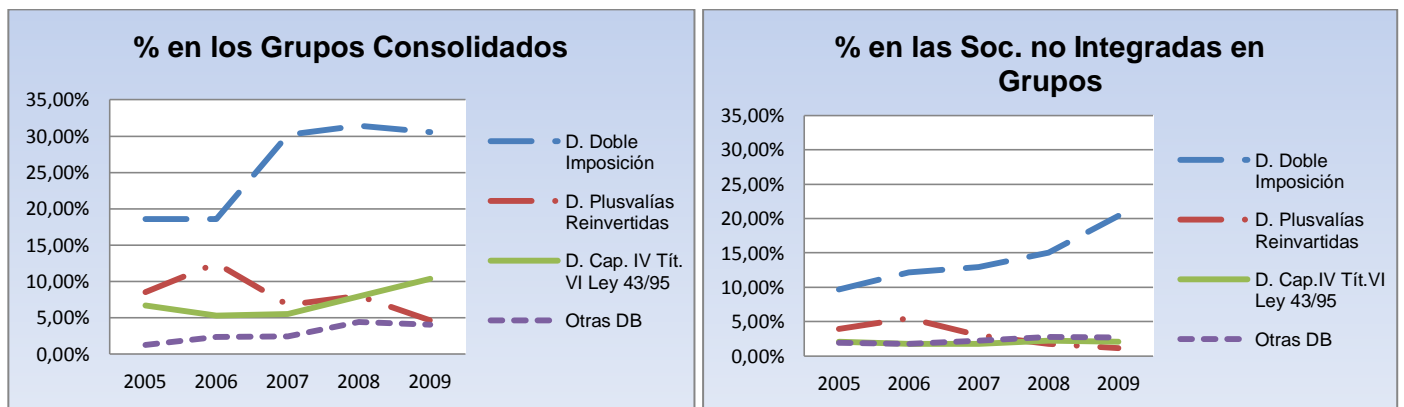
obtenidos por la enajenación de activos de los grupos consolidados supera al de las sociedades no integradas en grupos a pesar de su inferioridad en el número de empresas. Esto se debe a que el régimen consolidado permite que cualquier sociedad del grupo aplique la reinversión objeto de deducción, es decir, no limita la reinversión a la sociedad que la origina.

También se puede apreciar en este punto una sustancial retrocesión del peso de esta deducción frente al resto, principalmente motivado por el incipiente inicio de la crisis y la escasez de financiación del mercado, en muchas ocasiones necesaria para llevar a cabo dichas reinversiones.

- Cuarto: El efecto relativo de las bonificaciones sobre la cuota íntegra es prácticamente insignificante tanto para los grupos consolidados como para las sociedades no integradas en grupos.

Como resumen de lo comentado en párrafos anteriores se facilita el Gráfico 2, donde se ofrece una comparativa de los incentivos fiscales estudiados.

GRÁFICO 2
Relevancia de las DB sobre la CI.



Fuente: Elaboración propia a partir de la AEAT (2012).

4.5. Tipo Impositivo Efectivo

En este apartado pretendemos evaluar el efecto de las particularidades expuestas anteriormente sobre el tipo impositivo efectivo (en adelante TIE) soportado por las empresas que se acogen al régimen de consolidación.

El TIE es un indicador que nos permite cuantificar la carga derivada del IS y realizar su comparación entre las diferentes categorías de sociedades que detallaremos seguidamente. Ahora bien, para poder realizar este análisis necesitamos, previamente, conocer la forma de cuantificar el TIE para el IS. El TIE se define como el cociente cuyo numerador está compuesto por la cuantía de la cuota líquida (en adelante CL) y cuyo denominador es la BI del impuesto³:

$$\text{TIE} = \frac{\text{Cuota Líquida}}{\text{Base Imponible}}$$

A su vez, analizaremos el tipo impositivo íntegro (en adelante TII) promedio para el conjunto de sociedades no integradas en grupos y para los grupos consolidados, lo que nos permitirá extraer algunas de las características de estas sociedades. El TII se obtiene como el cociente de la CI y la BI:

$$\text{TII} = \frac{\text{Cuota Íntegra}}{\text{Base Imponible}}$$

CUADRO 16

Principales apartados del IS para las distintas categorías de sociedades.

Año 2009 (millones de euros)	Nº de empresas	BI	CI	CL	TII	TIE
TOTAL DECLARACIONES	1.396.038	106.917	27.717	17.612	25,90%	16,50%
Soc. no integradas en grupos	1.393.107	66.536	15.619	11.516	23,50%	17,30%
Grupos consolidados	2.931	40.380	12.097	6.095	30,00%	15,10%
TOTAL SIN CONSOLIDAR	1.419.070	149.295	40.425	26.642	27,10%	17,80%
Soc. no financieras	1.412.254	128.637	35.404	23.104	27,50%	18,00%
Grandes empresas	28.012	77.702	22.575	15.321	29,10%	19,70%
Empresas de reducida dimensión	1.201.600	20.359	5.257	4.318	25,80%	21,20%

Fuente: Elaboración propia a partir de la AEAT (2012)

Por su interés, en el Cuadro 16 se recogen algunos de los datos más destacados resultantes de la liquidación del IS, desglosándolos no solo por sociedades consolidadas y no consolidadas sino también, dentro de estas últimas, distinguiendo entre grandes y empresas de reducida dimensión (en adelante ERD). Solo se ofrece esta información para el año 2009 por ser la única disponible en la AEAT.

³ El mejor indicador de TIE sería el cociente entre la CL y el RC antes de impuestos; sin embargo, la falta de información detallada al respecto impide calcular esa tasa.

Hay que destacar que las ERD también gozan de una serie de incentivos fiscales especialmente reconocidos para ellas, recogidos en el Capítulo XII del TRLIS (libertad de amortización o amortización de elementos patrimoniales objeto de reinversión, entre otras) con el propósito de impulsar su inversión y favorecer su implantación y desarrollo.

En este sentido, la Ley del IS también les permite aplicar un tipo de gravamen ventajoso frente al resto de sociedades, que actualmente se sitúa en el 25% para los primeros 300.000 € de base imponible y en el 30% (tipo de gravamen general) para el resto. Esto hace que su TII sea más pequeño que el de las sociedades de mayor tamaño, en las cuales toda la base imponible queda sometida al tipo general. Pero a pesar de todos estos incentivos favorecedores, vemos en el Cuadro 16 que resultan ser las sociedades con mayor TIE de todas.

También podemos observar en el Cuadro 16 como el montante agregado de las bases imponibles que presentan los grupos consolidados frente al resto de empresas resulta ser bastante más reducido. Esto se debe principalmente, tal como señalábamos en apartados anteriores, al efecto reductor de los ajustes extracontables por consolidación y la compensación de las BIN. En términos porcentuales, constituyen aproximadamente un 16% del total de bases imponibles declaradas en el total consolidado y sin consolidar correspondiente al año 2009.

Así mismo, también resulta necesario resaltar la importante repercusión para los grupos consolidados de las DB, siendo el único caso en el que encontramos casi una reducción del 50% al comparar la CI con la CL.

En consecuencia, los ajustes por consolidación, las BIN y las DB practicadas conllevan una sustancial caída en el TIE de los grupos consolidados. De hecho, a pesar de ser el colectivo con mayor TII resulta ser el de menor gravamen definitivo, en concreto 2,70 puntos porcentuales inferior a la media de los restantes colectivos empresariales presentados.

Cabe resaltar que el TII nos trasmite que las sociedades pertenecientes a los grupos consolidados tributan prácticamente en su totalidad al tipo impositivo general, es decir, todas ellas son sociedades de gran tamaño, dado que su TII es del 30%. Por el contrario, las sociedades que no participan en grupos muestran un TII bastante más reducido (27,10%), lo que implica que parte de sus empresas integrantes son ERD.

Una vez visto el detalle del año 2009, en el Cuadro 17 se ofrecen tanto el TII como el TIE, distinguiendo entre sociedades no consolidadas y grupos consolidados, a lo largo de todo el intervalo de tiempo objeto de estudio.

CUADRO 17
Evolución de los tipos impositivos (TII y TIE).

% tipos impositivos	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009
SOC. NO INTEGRADAS EN GRUPOS							
TII	30,7	31,0	29,9	29,5	26,6	25,7	23,5
TIE	25,7	25,5	24,7	23,2	21,3	20,1	17,3
GRUPOS CONSOLIDADOS							
TII	35,0	34,2	35,0	35,0	32,4	29,9	30
TIE	23,3	22,3	22,7	21,4	17,8	14,5	15,1

Fuente: Elaboración propia a partir de la AEAT (2012).

Antes de entrar en el análisis del Cuadro 17, cabe hacer alusión a la tendencia internacional de los últimos años en la reducción de tipos nominales como medio de potenciar el crecimiento económico. Esta ha sido determinante en la evolución de los tipos impositivos nominales en España en los últimos años.

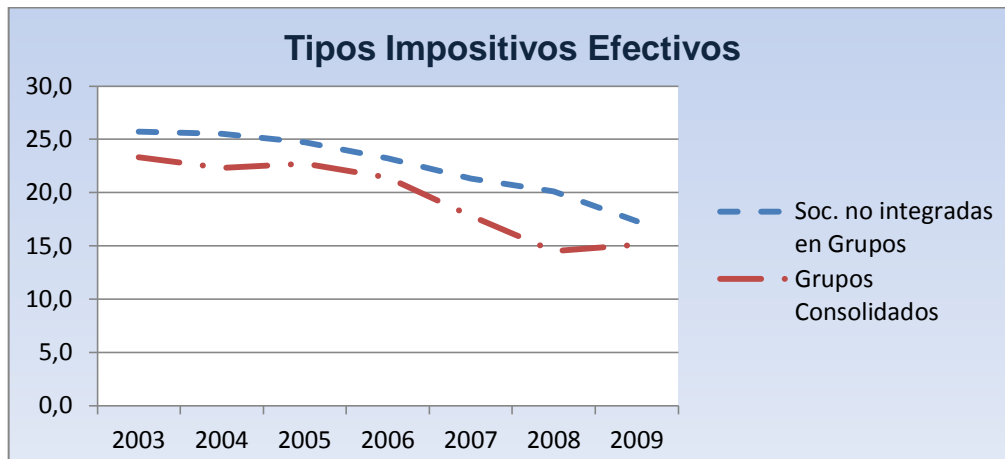
Una de las repercusiones producidas por la globalización económica ha sido el impulso experimentado por la competencia fiscal internacional. Con el propósito de estimular la inversión nacional y de adaptarse a este imperativo económico, nuestro país, al igual que el resto de países de la UE, ha ido recortando sus tipos impositivos con el propósito de atraer y mantener el capital de las empresas. Esta tendencia es aún más acusada en el caso de los grupos consolidados en términos efectivos.

En el año 2006, el gobierno español aprobó una reforma fiscal que supuso sustanciales cambios en la obtención del IS. Entre ellos se recogió una medida transitoria por la que se aprobó una progresiva reducción del tipo de gravamen general pasando del 35% en ese año al 32,5% en 2007 y al definitivo 30% a partir de 2008. No obstante, el tipo actual español todavía se aleja bastante del tipo impositivo medio aplicado por la UE de los 27 que apenas alcanza el 23% (Paredes Gómez, 2012).

Parece claro que dicha reforma fiscal afecta, por tanto, a nuestra etapa de estudio. En el periodo 2003-2009 podemos observar como el TII, tanto para las sociedades no integradas en grupos como para los grupos consolidados, disminuye conforme a la

medida transitoria que afectó al tipo impositivo para el IS sin producirse excesivas desviaciones respecto del tipo nominal.

GRÁFICO 3
Evolución de los Tipos Impositivos Efectivos.



Fuente: Elaboración propia a partir de la AEAT (2012).

En cambio, al fijarnos en la evolución del TIE, que muestra tanto el Cuadro 17 como el Gráfico 3, vemos que la reducción es muy importante, sobre todo, para los grupos consolidados. Y es que son estos quienes disfrutan de un gravamen efectivo más reducido, superior en la mayor parte de este periodo a 2,5 puntos porcentuales, es decir, las ventajas fiscales que contempla el régimen de consolidación fiscal hacen que las sociedades que optan por este régimen soporten una menor presión fiscal.

5. Conclusiones

Al realizar este trabajo nos planteamos como objetivo hacer que el lector, al concluir su lectura, obtuviese de una visión más cercana y clara del régimen fiscal consolidado de nuestro país.

Los inicios de la consolidación en España han sido lentos pero necesarios para alcanzar las exigencias armonizadoras europeas, cada vez más estrictas tras la firma del Tratado de Lisboa en el año 2000, y para integrarse en un mundo empresarial más globalizado y competitivo.

De nuestro estudio empírico nos parece importante destacar una serie de cuestiones que pasamos a desglosar a continuación:

- Los ajustes por consolidación permiten reducir hasta un 50% la BI de las sociedades que optan por la tributación consolidada.
- Las sociedades que forman parte de grupos consolidados anticipan la compensación de las BIN y la aplicación de las DB al poder realizarse, en ambos casos, sobre el conjunto de las sociedades integrantes del grupo. En este último caso, les permite deducirse cantidades hasta cien veces superiores al del resto de entidades no integradas en grupos.
- Las empresas acogidas al régimen fiscal consolidado disfrutan de una menor presión fiscal. Aunque los grupos consolidados parten de la media de TII más elevada del país, su TIE resulta ser sustancialmente el más pequeño, unos dos puntos porcentuales por debajo del soportado por las entidades no consolidadas.

Como hemos podido advertir a lo largo de este trabajo, el auge de los grupos consolidados en el periodo 2003-2009 ha sido muy importante, aún a pesar del comienzo de una situación económica adversa que ha supuesto la desaparición de numerosas empresas en España.

Esto es así porque las sociedades consolidadas optan por acogerse al régimen consolidado cada vez con mayor frecuencia, pues, innegablemente, las ventajas

que les reportan a nivel de ahorro en su tarifa fiscal son superiores a los costes en los que tienen que incurrir como consecuencia de la mayor complejidad de este régimen. Por tanto, dichas ventajas las facultan de unas cualidades únicas para competir en el mercado frente al resto de empresas.

No obstante, nos gustaría apuntar que, indirectamente, estos privilegios pueden constituir un freno a la competitividad global española al favorecer a los grupos empresariales frente a la pequeña y mediana empresa puesto que, a pesar de tener ventajas fiscales específicas para ellas, su TIE es el más elevado de entre todas las empresas españolas.

En definitiva, ante el gran potencial económico de estos conglomerados empresariales y la importancia de la normalización fiscal a nivel europeo, que pretende potenciar la plena realización del mercado común, las autoridades españolas deberán continuar impulsando el desarrollo e implantación de estas organizaciones con arreglo a las normas comunes dictadas por la UE.



6. Referencias bibliográficas

LEGISLACIÓN:

- Directiva 78/660/CEE, de 25 de julio de 1978, basada en la letra g) del apartado 3 del artículo 54 del Tratado y relativa a las cuentas anuales de determinadas formas de sociedad.
- Directiva 83/349/CEE, de 13 de junio de 1983, basada en la letra g) del apartado 3 del artículo 54 del Tratado, relativo a las cuentas consolidadas.
- Ley 19/1989, de 25 de julio, de Reforma Parcial y Adaptación Mercantil a las Directivas de la Comunidad Económica Europea en Materia de Sociedades.
- Ley 24/2001, de 27 de diciembre, de medidas fiscales, administrativas y del orden social.
- Ley 62/2003, de 30 de diciembre, de medidas fiscales, administrativas y del orden social.
- Real Decreto 1643/1990, de 20 de diciembre, por el que se aprueba el Plan General de Contabilidad.
- Real Decreto 995/2001, de 10 de septiembre, por el que se modifica el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades en materia de regímenes fiscales especiales.
- Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades.
- Real Decreto 1777/2004, de 30 de julio, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades.
- Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre, por el que se aprueba el Plan General de Contabilidad.



- Real Decreto 1159/2010, de 17 de septiembre, por el que se aprueban las Normas para la Formulación de Cuentas Anuales Consolidadas y se modifica el Plan General de Contabilidad aprobado por Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre, y el Plan General de Contabilidad de Pequeñas y Medianas Empresas, aprobado por Real Decreto 1515/2007, de 16 de noviembre.

BIBLIOGRAFÍA:

- AGENCIA ESTATAL DE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA, 2012: Estadísticas Tributarias, http://www.agenciatributaria.es/AEAT.internet/Inicio_es_ES/La_Agencia_Tributaria/Memorias_y_estadisticas_tributarias/Estadisticas_tributarias/Estadisticas_tributarias.shtml [consultado el 1 de mayo de 2012].
- AGENCIA ESTATAL DE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA, 2010: *Informe Anual de Recaudación Tributaria*. Impuesto sobre Sociedades, 45-55. Disponible en http://www.agenciatributaria.es/static_files/AEAT/Estudios/Estadisticas/Informes_Estadisticos/Informes_Anuales_de_Recaudacion_Tributaria/Ejercicio_2010/Impuesto_sobre_Sociedades.pdf [consultado el 7 de mayo de 2012].
- ALBI IBÁÑEZ, E., 2010. Impuesto sobre Sociedades: La investigación económica y los criterios para su reforma en España. *Instituto de Estudios Fiscales*, Doc. Nº13/10. Disponible en <http://www.ief.es/recursos/publicaciones.aspx> [consultado el 7 de mayo de 2012].
- ÁLVAREZ MELCÓN, S. y CORONA ROMERO, E., 2011. *Cuentas Anuales Consolidadas*. Madrid: Pirámide.
- BONED, J.L. y ANGLA, J.J., 2011. *Consolidación de estados financieros*. Barcelona: Profit.
- CEA GARCÍA, J.L., 1992. Algunas anotaciones sobre la imagen fiel y sobre el concepto de Cuentas Anuales Consolidadas de los Grupos de Sociedades, *Revista de Contabilidad y Tributación*, 108, 23-40.
- COMISIÓN EUROPEA, 2000. *La estrategia de la UE en materia de información financiera: El camino a seguir*, COM (2000) 359 final, Bruselas. Disponible en http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/site/es/com/2000/com2000_0359es01.pdf [consultado el 7 de mayo de 2012].



- COMISIÓN EUROPEA, 2011. *Propuesta de Directiva del Consejo relativa a una base imponible consolidada común del Impuesto sobre Sociedades*, 2011/0058 (CNS). Disponible en <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=COM:2011:0121:FIN:ES:PDF> [consultado el 7 de mayo de 2012].
- LORENZO GÓMEZ, J.D., ROJAS VÁZQUEZ, A. y RUIZ NAVARRO, J., 2008. Regional Entrepreneurial scorecard, *Cuadernos de Gestión*, 8(2), 29-46.
- MARTÍNEZ ARIAS, A. y FERNÁNDEZ RODRÍGUEZ, E., 2011. *Contabilidad de los impuestos empresariales*. Madrid: Consejo General de Colegios de Economistas de España REAF.
- INTERNATIONAL ACCOUNTING STANDARDS BOARD (IASB). *Normas Internacionales de Contabilidad / Normas Internacionales de Información Financiera (NIC/NIIF)*. Disponibles en <http://www.icac.meh.es/seccion.aspx?hid=3456> [consultado el 7 de mayo de 2012].
- PAREDES GÓMEZ, R., 2012. Reflexiones sobre la reforma del Impuesto sobre Sociedades en tiempos de crisis, *Crónica Tributaria*, 142, 95-112.
- RODRÍGUEZ ONDARZA, J.A. y RUBIO GUERRERO, J.J., 1984. Una Revisión del Régimen Fiscal de los Grupos de Sociedades, *Revista Española de Financiación y Contabilidad*, XIII (45), 525-558.
- SANZ GADEA, E., 2011. El Impuesto sobre Sociedades. ¿Un impuesto en crisis?, *Crónica Tributaria*, 141, 179-209.