

*Antonio Huertas Abolafia**

GRUPOS FISCALES

El artículo trata de dar una visión general de la estructura de los grupos fiscales, definiendo lo que son, qué régimen de consolidación fiscal se les aplica, así como sus obligaciones de información. A través de este estudio, nos adentraremos en sus posibles ventajas.

Palabras clave: grupos empresariales, impuesto sobre sociedades, base imponible, consolidación fiscal.

Clasificación JEL: H25, H32.

1. Concepto

El grupo de sociedades lo define el artículo 42 del Código de Comercio al decir: «...existe grupo cuando varias sociedades constituyan una unidad de decisión». En particular, se presumirá que existe unidad de decisión cuando una sociedad, que se calificará como dominante, sea socio de otra sociedad, que se calificará como dependiente y, entre otras situaciones, posea la mayoría de los derechos de voto.

El concepto de grupo fiscal no es más que una derivación de la definición anterior del código de Comercio: «...el conjunto de sociedades anónimas, limitadas y comanditarias por acciones residentes en territorio español formado por una sociedad dominante y el resto de sociedades dependientes de aquella y que tiene una tributación única del Impuesto sobre Sociedades».

La sociedad dominante es aquella que cumpla los requisitos siguientes:

Tener alguna de las formas jurídicas societarias o, en su defecto, tener personalidad jurídica y estar sujeta y no exenta al Impuesto sobre Sociedades (IS). Los establecimientos permanentes de entidades no residentes situados en territorio español podrán ser considerados sociedades dominan-

tes respecto de las sociedades cuyas participaciones estén afectas al mismo.

Que tenga una participación, directa o indirecta, al menos, del 75 por 100 del capital social de otra u otras sociedades el primer día del período impositivo en que sea de aplicación este régimen de tributación.

Que dicha participación se mantenga durante todo el período impositivo. El requisito de mantenimiento de la participación durante todo el período impositivo no será exigible en el supuesto de disolución de la entidad participada.

Que no sea dependiente de ninguna otra residente en territorio español, que reúna los requisitos para ser considerada como dominante.

Que no esté sometida al régimen especial de las agrupaciones de interés económico, españolas y europeas, y de uniones temporales de empresas.

Que, tratándose de establecimientos permanentes de entidades no residentes en territorio español, dichas entidades no sean dependientes de ninguna otra residente en territorio español que reúna los requisitos para ser considerada como dominante y residan en un país o territorio con el que España tenga suscrito un convenio para evitar la doble imposición internacional que contenga cláusula de intercambio de información. ▷

* Inspector de Hacienda del Estado.

2. Personalidad jurídica

Pese a carecer de personalidad jurídica, por tratarse de una unidad económica susceptible de imposición, el art. 65.1 del TRLIS ha calificado el grupo como sujeto pasivo del IS. No obstante respecto a los demás tributos, cada sociedad conserva su carácter de sujeto pasivo.

Una consecuencia de la formación del grupo es que todas las sociedades del grupo tienen una responsabilidad solidaria del pago de la deuda tributaria, pero respecto de las sanciones el sujeto infractor es la sociedad dominante.

3. Sociedades dependientes

Se entenderá por sociedad dependiente aquella sobre la que la sociedad dominante posea una participación del 75 por 100.

No podrán formar parte de los grupos fiscales las entidades en las que concurra alguna de las siguientes circunstancias:

Que estén exentas de este impuesto.

Que al cierre del período impositivo se encuentren en situación de concurso, o incursas en la situación patrimonial prevista en el artículo 260.1.4º del Texto Refundido de la Ley de Sociedades Anónimas, aprobado por el Real Decreto Legislativo 1564/1989, de 22 de diciembre (RCL 1989, 2737 y RCL 1990, 206), aun cuando no tuvieran la forma de sociedades anónimas, a menos que con anterioridad a la conclusión del ejercicio en el que se aprueban las cuentas anuales esta última situación hubiese sido superada.

Las sociedades dependientes que estén sujetas al Impuesto sobre Sociedades a un tipo de gravamen diferente al de la sociedad dominante.

Las sociedades dependientes cuya participación se alcance a través de otra sociedad que no reúna los requisitos establecidos para formar parte del grupo fiscal.

Las sociedades sobre las que se adquiriera una participación del 75 por 100 integrarán obligato-

riamente en el grupo fiscal con efecto del período impositivo siguiente. En el caso de sociedades de nueva creación la integración se producirá desde el momento de su constitución.

Cuando una sociedad tenga en otra sociedad al menos el 75 por 100 de su capital social y, a su vez, esta segunda se halle en la misma situación respecto a una tercera, y así sucesivamente, para calcular la participación indirecta de la primera sobre las demás sociedades, se multiplicarán, respectivamente, los porcentajes de participación en el capital social, de manera que el resultado de dichos productos deberá ser, al menos, el 75 por 100.

4. Aplicación del régimen de consolidación fiscal

El régimen de consolidación fiscal se aplicará cuando así lo acuerden todas y cada una de las sociedades que deban integrar el grupo fiscal. Está regulado en los arts. 64 a 82 TRLIS.

Los acuerdos por los que se constituyen en grupo deberán adoptarse por la junta de accionistas u órgano equivalente de no tener forma mercantil, en cualquier fecha del período impositivo inmediato anterior al que sea de aplicación el régimen de consolidación fiscal, y surtirán efectos cuando no hayan sido impugnados o no sean susceptibles de impugnación.

Las sociedades que en lo sucesivo se integren en el grupo fiscal deberán cumplir las obligaciones referidas a los acuerdos dentro de un plazo que finalizará el día en que concluya el primer período impositivo en el que deban tributar en el régimen de consolidación fiscal.

La falta de los acuerdos determinará la imposibilidad de aplicar el régimen de consolidación fiscal.

La falta de los acuerdos correspondientes a las sociedades que en lo sucesivo deban integrarse en el grupo fiscal constituirá infracción tributaria grave de la entidad dominante. La sanción consistirá ▷

en multa pecuniaria fija de 2.000 euros por el primer período impositivo en que se haya aplicado el régimen sin cumplir este requisito y de 4.000 euros por el segundo, y no impedirá la efectiva integración en el grupo de las sociedades afectadas, determinándose la imposibilidad de aplicar el régimen de consolidación fiscal, si en el plazo de dos años a partir del día en que concluya el primer período impositivo en que deban tributar en el régimen de consolidación fiscal, persistiera la falta de acuerdo a que se refiere este artículo.

La sanción impuesta se reducirá conforme a lo dispuesto en el apartado 3 del artículo 188 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

Ejercitada la opción, el grupo fiscal quedará vinculado a este régimen de forma indefinida durante los períodos impositivos siguientes, en tanto se cumplan los requisitos del artículo 67 y mientras no se renuncie a su aplicación a través de la correspondiente declaración censal, que deberá ejercitarse, en su caso, en el plazo de dos meses a contar desde la finalización del último período impositivo de su aplicación.

La sociedad dominante comunicará los acuerdos mencionados a la Administración tributaria con anterioridad al inicio del período impositivo en que sea de aplicación este régimen.

Asimismo, antes de la finalización de cada período impositivo, la sociedad dominante comunicará a la Administración tributaria la composición del grupo fiscal para dicho período, identificando las sociedades que se han integrando en él y las que han sido excluidas del grupo.

5. Base imponible

La base imponible del grupo fiscal se determinará sumando:

Las bases imponibles individuales correspondientes a todas y cada una de las sociedades integrantes del grupo fiscal, sin incluir en ellas la com-

pensación de las bases imponibles negativas individuales.

Las eliminaciones: para la determinación de la base imponible consolidada se practicarán la totalidad de las eliminaciones de resultados por operaciones internas efectuadas en el período impositivo.

Se entenderán por operaciones internas las realizadas entre sociedades del grupo fiscal en los períodos impositivos en que ambas formen parte de él y se aplique el régimen de consolidación fiscal.

No se eliminarán los dividendos incluidos en las bases imponibles individuales respecto de los cuales no hubiere procedido la deducción por doble imposición interna.

Las incorporaciones de las eliminaciones practicadas en ejercicios anteriores. Los resultados eliminados se incorporarán a la base imponible del grupo fiscal cuando se realicen frente a terceros.

La compensación de las bases imponibles negativas del grupo fiscal, cuando el importe de la suma de los párrafos anteriores resultase positiva, así como de las bases imponibles negativas referidas en el apartado 2 del artículo 74 de la Ley que permite compensar las bases imponibles negativas de cualquier sociedad pendientes en el momento de su integración en el grupo fiscal, pudiendo ser compensadas en la base imponible del grupo, con el límite de la base imponible individual de la propia sociedad.

Las eliminaciones y las incorporaciones se realizarán de acuerdo con los criterios establecidos en el artículo 46 del Código de Comercio y demás normas de desarrollo. Según ellas los activos, pasivos, ingresos y gastos de las sociedades del grupo se incorporarán en las cuentas anuales consolidadas aplicando el método de integración global. En particular, se realizará mediante la aplicación de las siguientes reglas:

1ª. Los valores contables de las participaciones en el capital de las sociedades dependientes que posea, directa o indirectamente, la sociedad dominante se compensarán, en la fecha de adquisición, con ▷

la parte proporcional que dichos valores representen en relación con el valor razonable de los activos adquiridos y pasivos asumidos, incluidas, en su caso, las provisiones en los términos que reglamentariamente se determinen.

Reglamentariamente se regulará el tratamiento contable en el caso de adquisiciones sucesivas de participaciones.

2ª. La diferencia positiva que subsista después de la compensación señalada se inscribirá en el balance consolidado en una partida especial, con denominación adecuada, que será comentada en la memoria, así como las modificaciones que haya sufrido con respecto al ejercicio anterior en caso de ser importantes. Esta diferencia se tratará conforme a lo establecido para el fondo de comercio en el artículo 39.4 de este Código.

Si la diferencia fuera negativa deberá llevarse directamente a la cuenta de pérdidas y ganancias consolidada.

3ª. Los elementos del activo y del pasivo de las sociedades del grupo se incorporarán al balance consolidado, previa aplicación de lo establecido en el artículo 45 del Código de Comercio, con las mismas valoraciones con que figuran en los respectivos balances de dichas sociedades, excepto cuando sea de aplicación la regla 1ª, en cuyo caso se incorporarán sobre la base del valor razonable de los activos adquiridos y pasivos asumidos, incluidas, en su caso, las provisiones en los términos que reglamentariamente se determinen, en la fecha de primera consolidación, una vez consideradas las amortizaciones y deterioros producidos desde dicha fecha.

4ª. Los ingresos y los gastos de las sociedades del grupo, se incorporarán a las cuentas anuales consolidadas, salvo en los casos en que aquéllas deban eliminarse conforme a lo previsto en la regla siguiente.

5ª. Deberán eliminarse generalmente los débitos y créditos entre sociedades comprendidas en la consolidación, los ingresos y los gastos relativos a las transacciones entre dichas sociedades, y los resultados generados a consecuencia de tales transacciones,

que no estén realizados frente a terceros. Sin perjuicio de las eliminaciones indicadas, deberán ser objeto, en su caso, de los ajustes procedentes las transferencias de resultados entre sociedades incluidas en la consolidación.

No tendrá la consideración de partida fiscalmente deducible de la base imponible del grupo fiscal la diferencia positiva entre el valor contable de las participaciones en el capital de las sociedades dependientes que posea, directa o indirectamente, la sociedad dominante.

6. Obligaciones de información

La sociedad dominante deberá formular, a efectos fiscales, el balance, la cuenta de pérdidas y ganancias, un estado que refleje los cambios en el patrimonio neto del ejercicio y un estado de flujos de efectivo consolidados, aplicando el método de integración global a todas las sociedades que integran el grupo fiscal.

Las cuentas anuales consolidadas se referirán a la misma fecha de cierre y período que las cuentas anuales de la sociedad dominante, debiendo las sociedades dependientes cerrar su ejercicio social en la fecha en que lo haga la sociedad dominante.

7. Pérdida del régimen de consolidación

El régimen de consolidación fiscal se perderá por las siguientes causas:

La concurrencia en alguna o algunas de las sociedades integrantes del grupo fiscal de alguna de las circunstancias que de acuerdo con lo establecido en la Ley General Tributaria determinan la aplicación del método de estimación indirecta.

El incumplimiento de las obligaciones de información.

Por la extinción del grupo, cuya extinción se produce cuando la sociedad dominante deje de serlo.

La pérdida del régimen de consolidación fiscal se producirá con efectos del período impositivo en ▷

que concurra alguna o algunas de las causas ya señaladas, debiendo las sociedades integrantes del grupo fiscal tributar por el régimen individual en dicho período.

Las eliminaciones pendientes de incorporación se integrarán en la base imponible del grupo fiscal correspondiente al último período impositivo en el que sea aplicable el régimen de consolidación fiscal.

Las sociedades que integren el grupo fiscal en el período impositivo en que se produzca la pérdida o extinción de este régimen:

Asumirán el derecho a la compensación de las bases imponibles negativas del grupo fiscal pendientes de compensar, en la proporción que hubieren contribuido a su formación. La compensación se realizará con las bases imponibles positivas que se determinen en régimen individual de tributación en los períodos impositivos que resten hasta completar el plazo establecido, esto es, 15 años.

Asumirán el derecho a la compensación pendiente de las deducciones de la cuota del grupo fiscal, en la proporción en que hayan contribuido a su formación.

Asumirán el derecho a la deducción de los pagos fraccionados que hubiese realizado el grupo fiscal, en la proporción en que hubiesen contribuido a ellos.

8. Conclusiones generales

Es un régimen voluntario. Una vez admitido, su aplicación es obligatoria a todas las sociedades

consolidables. Y tiene una vigencia indefinida. Se eliminan los resultados de las operaciones intergrupo, produciéndose un diferimiento del pago del impuesto. Ausencia de retenciones en la distribución de dividendos y demás rendimientos de Capital Mobiliario entre sociedades del grupo. Los resultados positivos o negativos de las distintas sociedades se compensan en el ejercicio al igual que las deducciones y bonificaciones, evitando que se pierdan los saldos no aplicados.

Las sociedades del grupo fiscal podrán aplicar la deducción por reinversión de beneficios extraordinarios, pudiendo efectuar la reinversión la propia sociedad que obtuvo el beneficio extraordinario, u otra perteneciente al grupo fiscal. La reinversión podrá materializarse en un elemento adquirido a otra sociedad del grupo fiscal a condición de que dicho elemento sea nuevo. Pero la deducción por reinversión de beneficios extraordinarios no procederá en el supuesto de transmisiones realizadas entre entidades del grupo fiscal.

Se entenderá por cuota íntegra del grupo fiscal la cuantía resultante de aplicar el tipo de gravamen de la sociedad dominante a la base imponible del grupo fiscal.

La cuota íntegra del grupo fiscal se minorará en el importe de las deducciones y bonificaciones previstas en la Ley. Las deducciones de cualquier sociedad pendientes de aplicación en el momento de su inclusión en el grupo fiscal podrán deducirse en la cuota íntegra del grupo fiscal con el límite que hubiere correspondido a dicha sociedad en el régimen individual de tributación.

ORDEN DE SUSCRIPCIÓN

Solicito la suscripción que se detalla a continuación:

PUBLICACIONES PERIÓDICAS	ESPAÑA	EXTRANJERO
	1 año	1 año
<input type="checkbox"/> Boletín Económico de Información Comercial Española. (24 números/año, monográficos e índice anual)	<input type="checkbox"/> 81,10 € (1)	<input type="checkbox"/> 106,20 €
<input type="checkbox"/> Información Comercial Española. Revista de Economía (6 números/año e índice anual)	<input type="checkbox"/> 62,60 € (1)	<input type="checkbox"/> 74,90 €
<input type="checkbox"/> Cuadernos Económicos de Información Comercial Española. (Número suelto)	<input type="checkbox"/> 15,00 € (1)	
Total		

(1) Más 4% de IVA. Excepto Canarias, Ceuta y Melilla.

DATOS

Nombre y apellidos
 Empresa
 Domicilio
 D.P. Población
 N.I.F.
 Teléf. Fax.
 Firma

FORMAS DE PAGO

Transferencia a la cuenta del Centro de Publicaciones del Ministerio de Industria, Turismo y Comercio. BBVA. Pº de la Castellana, 148. 28046 MADRID (ESPAÑA) CÓDIGO CUENTA CLIENTE: 0182-9091-52-0200000597

ORDEN DE PEDIDO

Título	Importe
Total	

Ejemplar suelto:

Boletín Económico de Información Comercial Española:
 España 4,70 € + I.V.A. Excepto Canarias, Ceuta y Melilla.
 Extranjero 8,00 € + I.V.A. (Según zona geográfica) (más 5,00 € de gastos de envío)
Información Comercial Española. Revista de Economía:
 España 12,40 € + I.V.A. Excepto Canarias, Ceuta y Melilla.
 Extranjero 13,60 € + I.V.A. (Según zona geográfica) (más 5,00 € de gastos de envío)
Cuadernos Económicos de Información Comercial Española.
 España 15,00 € + I.V.A. Excepto Canarias, Ceuta y Melilla.

DATOS

Nombre y apellidos
 Empresa
 Domicilio
 D.P. Población
 N.I.F.
 Teléf. Fax.

FORMAS DE PAGO

Transferencia a la cuenta del Centro de Publicaciones del Ministerio de Industria, Turismo y Comercio. BBVA. Pº de la Castellana, 148. 28046 MADRID (ESPAÑA) CÓDIGO CUENTA CLIENTE: 0182-9091-52-0200000597



MINISTERIO DE INDUSTRIA, TURISMO Y COMERCIO
 SUBSECRETARÍA
 DIVISIÓN DE INFORMACIÓN, DOCUMENTACIÓN Y PUBLICACIONES
 CENTRO DE PUBLICACIONES

Información y venta directa:

Paseo de la Castellana, 160. Vestíbulo. 28071 Madrid. Teléfono 91-349 49 68
 Paseo de la Castellana, 162. Vestíbulo. 28071 Madrid. Teléfono 91-349 36 47

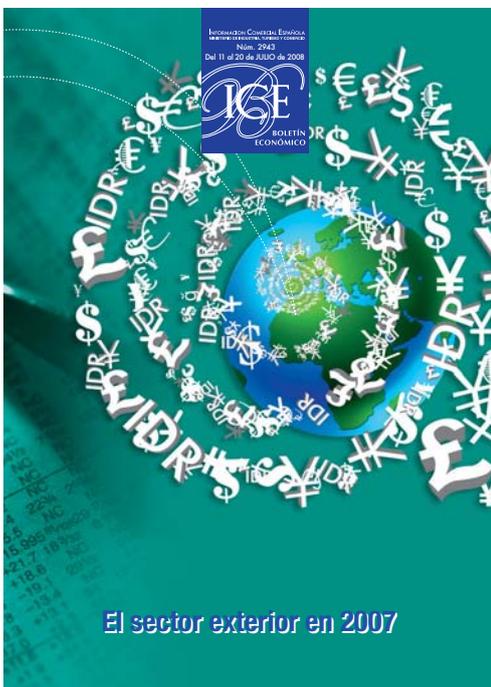
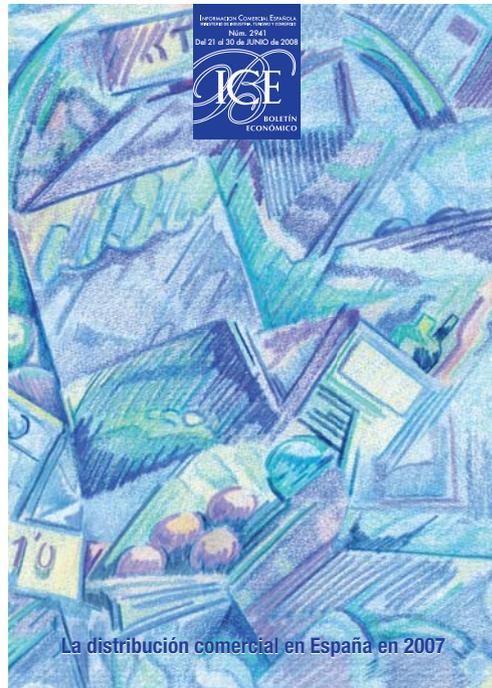
Suscripciones y ventas por correspondencia:

Paseo de la Castellana, 160. Planta 0. 28071 Madrid. Teléfono 91-349 51 29 Fax 91-349 44 85

Suscripciones a través de la página web del Ministerio de Industria, Turismo y Comercio:

<http://www.revistasice.com/RevistasICE/Suscripciones/pagFormulario.htm>

ÚLTIMOS MONOGRÁFICOS PUBLICADOS

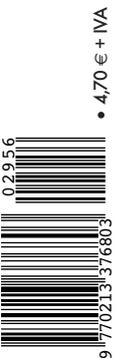


Información:
Ministerio de Industria, Turismo y Comercio
Paseo de la Castellana, 162-Vestíbulo
28071 Madrid
Teléf. 91 349 36 47

BOLETÍN ECONÓMICO

ICE

INFORMACION COMERCIAL
ESPAÑOLA



GOBIERNO
DE ESPAÑA

MINISTERIO
DE INDUSTRIA, TURISMO
Y COMERCIO

SECRETARÍA DE ESTADO
DE COMERCIO

SUBDIRECCIÓN GENERAL
DE ANÁLISIS, ESTRATEGIA
Y EVALUACIÓN