

MEMENTO PRÁCTICO
FRANCIS LEFEBVRE

Grupos
Consolidados

2010-2011

Fiscal-Contable

Actualizado a diciembre de 2009

Este libro ha sido realizado sobre la base
de respectivos estudios técnicos
cedidos a la Editorial por sus Autores

D. JOSÉ ANTONIO LÓPEZ-SANTACRUZ MONTES
Ingeniero Industrial

D^a FLORENTINA ROS AMORÓS
Licenciada en Ciencias Económicas y Empresariales

y

D. ENRIQUE ORTEGA CARBALLO
Licenciado en Ciencias Económicas y Empresariales

Nota de los autores.— Esta obra es fruto de las reflexiones estrictamente personales de los autores sobre los regímenes fiscal y contable de los Grupos de Sociedades.

El enfoque de la obra se ha pretendido eminentemente práctico, ilustrando la explicación de las normas legales con ejemplos y desarrollos contables que contribuyan a una mejor comprensión del análisis de estos regímenes. Los comentarios que se efectúan en este Memento constituyen la opinión personal de los autores, derivada del estudio de la normativa reguladora de la materia. Por ello, no pueden ser considerados doctrina oficial de la Administración tributaria o contable. Incluso, las contestaciones a consultas administrativas que complementan la obra —cuya fuente es la página web de la Dirección General de Tributos o, en su caso, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas en Internet— no son una réplica de tales consultas sino un resumen que trata de sintetizar el contenido de las mismas. Por tanto, los autores no aceptarán responsabilidades por las consecuencias ocasionadas a las personas o entidades que actúen o dejen de actuar como consecuencia de las opiniones, interpretaciones e informaciones contenidas en esta obra.

© EDICIONES FRANCIS LEFEBVRE, S. A.

Santiago de Compostela, 100. 28035 Madrid. Teléfono: 91 210 80 00. Fax: 91 210 80 01
www.efl.es

Precio: 109,20 € (4% IVA incluido)

ISBN: 978-84-92612-46-8

ISSN: 1695-7598

Depósito legal: M-52039-2009

Impreso en España

por Printing' 94

Puerto Rico, 3. 28016 Madrid

Cualquier forma de reproducción, distribución, comunicación pública o transformación de esta obra solo puede ser realizada con la autorización de sus titulares, salvo excepción prevista por la ley. Dirijase a CEDRO (Centro Español de Derechos Reprográficos, www.cedro.org) si necesita fotocopiar o escanear algún fragmento de esta obra.

Plan general

**Número
marginal**

PARTE 1ª. RÉGIMEN DE CONSOLIDACIÓN FISCAL

Capítulo I.	Grupos de sociedades	500
Capítulo II.	Régimen fiscal general de los grupos de sociedades	1000
Capítulo III.	Sujeto pasivo y responsable tributario	1150
Capítulo IV.	Grupo fiscal. Sociedad dominante y dependientes	1300
Capítulo V.	Modificación en la composición del grupo: inclusión y exclusión de sociedades	1700
Capítulo VI.	Determinación del dominio	1900
Capítulo VII.	Aplicación del régimen de consolidación fiscal	2100
Capítulo VIII.	Determinación de la base imponible del grupo fiscal	2300
Capítulo IX.	Efectos del régimen general del IS en la determinación de la base imponible del grupo fiscal	2700
Capítulo X.	Compensación de bases imponibles negativas	3300
Capítulo XI.	Período impositivo. Cuota íntegra	3500
Capítulo XII.	Deducciones y bonificaciones de la cuota íntegra del grupo fiscal	3650
Capítulo XIII.	Obligaciones de información	4200
Capítulo XIV.	Extinción del grupo. Pérdida del régimen de consolidación fiscal	4300
Capítulo XV.	Declaración y autoliquidación del grupo fiscal	4600
Capítulo XVI.	Pagos fraccionados y retenciones en los grupos fiscales	4800
Capítulo XVII.	Régimen de consolidación fiscal y otros regímenes especiales	4900
Capítulo XVIII.	País Vasco, Navarra y Canarias	5000
Capítulo XIX.	Procedimiento de inspección de los grupos fiscales	5300
Capítulo XX.	Operaciones de concentración de empresas en grupos fiscales	5500

	Número marginal
PARTE 2ª. CONTABILIDAD DE LA CONSOLIDACIÓN	
Capítulo XXI. Consideraciones generales.....	6500
Capítulo XXII. Método de integración global.....	7000
Capítulo XXIII. Método de integración proporcional.....	8500
Capítulo XXIV. Procedimiento de puesta en equivalencia.....	8600
Capítulo XXV. Cambio de método de consolidación.....	8700
Capítulo XXVI. Moneda extranjera y conversión de cuentas anuales a la moneda de presentación.....	9000
Capítulo XXVII. Efecto impositivo en cuentas anuales consolidadas.....	9300
Capítulo XXVIII. Cuentas anuales consolidadas.....	9600
Capítulo XXIX. Régimen transitorio en la aplicación de la normativa contable.....	9800
ANEXOS	10000

Principales abreviaturas

AEAT	Agencia Estatal de la Administración Tributaria
AN	Audiencia Nacional
aptdo.	Apartado
BE	Banco de España
BOE	Boletín Oficial del Estado
BOICAC	Boletín del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas
CCom	Código de Comercio
CDI	Convenio de Doble Imposición
CE	Comunidad Europea
CEE	Comunidad Económica Europea
CINIIF	Comité de Interpretaciones de las Normas Internacionales de Información Financiera
Circ	Circular
CNMV	Comisión Nacional del Mercado de Valores
CV	Consulta vinculante
DGT	Dirección General de Tributos
Dir	Directiva
DOUE	Diario Oficial de la Unión Europea
ETVE	Entidad de tenencia de valores extranjeros
IAS	International Accounting Standard (Normas Internacionales de Contabilidad)
IASB	International Accounting Standards Board (Consejo del IASC)
IASC	International Accounting Standards Committee (Comité de Normas Internacionales de Contabilidad)
ICAC	Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas
IS	Impuesto sobre Sociedades
L	Ley
LGT	Ley General Tributaria (L 58/2003)
LIS	Ley del Impuesto sobre Sociedades (RDLeg 4/2004)
LIRPF/04	Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (RDLeg 3/2004)
LMV	Ley de Mercado de Valores (L 24/1988)
LSA	Ley de Sociedades Anónimas (RDLeg 1564/1989)
LSRL	Ley de Sociedades de Responsabilidad Limitada (L 2/1995)
MC	Marco Conceptual (PGC)
NECA	Norma de Elaboración de Cuentas Anuales (PGC)
NIC	Normas Internacionales de Contabilidad
NIIF	Normas Internacionales de Información Financiera
NOFCAC	Normas para la Formulación de las Cuentas Anuales Consolidadas (RD 1815/1991)
NRV	Norma de Registro y Valoración (PGC)
OM	Orden Ministerial
p	párrafo
PGC/90	Plan General de Contabilidad (RD 1643/1990)
PGC	Plan General de Contabilidad (RD 1514/2007)
PGC PYMES	Plan General de Contabilidad de PYMES (RD 1515/2007)
RD	Real Decreto
RDL	Real-Decreto Ley
RDLeg	Real Decreto Legislativo
Rec	Recurso
Resol	Resolución
Rgto	Reglamento
RIS	Reglamento del Impuesto sobre Sociedades (RD 1777/2004)
SA	Sociedad Anónima
SIC	Standing Interpretations Committee (Comité de Interpretaciones de las Normas Internacionales de Contabilidad)
TEAC	Tribunal Económico-Administrativo Central

TS	Tribunal Supremo
TSJ	Tribunal Superior de Justicia
UE	Unión Europea

PARTE PRIMERA

**Régimen de
consolidación
fiscal**

CAPÍTULO I

Grupos de sociedades

SUMARIO

1.	Grupo mercantil	505
	Perímetro de consolidación mercantil	507
	Obligación de consolidar	515
2.	Grupo fiscal	520
	Composición del grupo fiscal	522
	Tributación de los grupos fiscales	525
3.	Diferencias entre el grupo consolidado mercantil y fiscal	540

500

Los grupos de sociedades están integrados por un conjunto de entidades que están relacionadas entre sí a través de **relaciones de dependencia societaria**, esto es, mediante la toma de participaciones de una sociedad en el capital de otras sociedades, de manera que, aun cuando todas ellas son jurídicamente independientes, sin embargo, desde un punto de vista empresarial actúan como una unidad económica como consecuencia de la influencia, control o dominio que aquella sociedad tiene sobre las demás.

502

Para los ejercicios que se inicien a partir de 1-1-2008, el concepto de grupo se extiende a todo conjunto de sociedades que constituya una unidad de control (CCom art.42 redacc L 16/2007)

La sociedad que posee el **control** sobre el resto de sociedades se denomina «dominante» y esas otras sociedades controladas por aquella se denominan «dependientes o dominadas».

Tanto la normativa mercantil como la fiscal recogen la existencia de los grupos de sociedades, la primera al establecer la obligación de formular **estados contables consolidados** porque la información contable individual de las sociedades que integran el grupo es claramente insuficiente para mostrar la realidad económico-financiera del mismo. Por su parte, desde el punto de vista fiscal, se permite tributar al grupo en el IS como un **único sujeto pasivo**, al objeto de que la tributación se ajuste a la capacidad económica del grupo.

1. Grupo mercantil

La normativa mercantil en materia de grupos de sociedades pretende, básicamente, que los grupos económicos formulen **información contable** que represente la imagen de la situación económica, financiera y patrimonial de la unidad económica y de actuación que el grupo representa; sin que se configure al grupo como un sujeto de derechos y obligaciones con personalidad jurídica propia.

505

La composición del grupo y obligaciones de carácter contable se regulan en el CCom art.42 a 49 y la formulación contable de las cuentas anuales consolidadas en el RD 1815/1991 (ver nº 6500 s.).

Perímetro de consolidación mercantil (CCom art.42 redacc L 16/2007) Al objeto de establecer la obligación legal de formulación de **cuentas anuales y el informe de gestión consolidados**, el Código de Comercio configura la composición del grupo como aquel integrado por una sociedad dominante y la sociedad o sociedades dependientes. Existe un grupo cuando varias sociedades constituyen una unidad de control.

507

Sociedad dominante Existe un grupo cuando una sociedad ostente o pueda ostentar, directa o indirectamente, el control de otra u otras. En particular, **se presume que existe control** cuando una sociedad, que se califica como dominante, se encuentre en relación con otra sociedad, que se califica como dependiente, en alguna de las siguientes situaciones:

509

- Posea la **mayoría de los derechos de voto**. Para el cómputo de los derechos de voto se añaden a los que directamente posea la sociedad dominante, los que correspondan a las sociedades dependientes o a través de personas que actúen en su propio nombre pero por cuenta de la entidad dominante o de otras dependientes o aquellos de los que disponga concertadamente con cualquier otra persona.

- Tenga la facultad de nombrar o de destituir a la mayoría de los **miembros del órgano de administración**.
- Pueda disponer, en virtud de **acuerdos** celebrados con otros socios, de la **mayoría** de los derechos de voto.
- Haya designado con sus votos a la mayoría de los miembros del órgano de administración, que desempeñen su cargo en el momento en que deban formularse las **cuentas consolidadas** y durante los dos ejercicios inmediatamente anteriores. Se presume esta circunstancia cuando la mayoría de los miembros del órgano de administración de la sociedad dominada sean miembros del órgano de administración o altos directivos de la sociedad dominante o de otra dominada por ésta. Este supuesto no da lugar a la consolidación si la sociedad cuyos administradores han sido nombrados, está vinculada a otra en alguno de los casos previstos en los dos primeros supuestos.

511

Sociedad dependiente Tiene esta condición aquella sociedad (d) que se encuentre respecto de la dominante (D) en alguno de los casos del n° 509, así como las sociedades dependientes por aquella (d) cualquiera que sea su forma jurídica y su domicilio social.

Se presume que también hay unidad de control, cuando la mayoría de los miembros del órgano de administración de la sociedad dependiente sean miembros del órgano de administración o altos directivos de la sociedad dominante o de otra dominada por esta. En dichos casos, cuando no pueda identificarse una sociedad dominante, esta condición recae en la sociedad que mayor activo tenga en la fecha de primera consolidación.

Además de las sociedades que integran el grupo, deben incluirse en la consolidación:

- **Sociedades multigrupo**: son aquellas que, sin tener la consideración de sociedades dependientes, son gestionadas por una o varias sociedades del grupo que participan en su capital social, conjuntamente con otras sociedades ajenas al grupo (n° 6675 s.).
- **Sociedades asociadas**: son aquellas sociedades ajenas al grupo, en las que alguna de las sociedades del grupo ejerce una influencia significativa en su gestión. Dicha influencia se presume cuando se participe, al menos, en el 20% de los derechos de voto (n° 6690 s.).

515

Obligación de consolidar La sociedad mercantil que tenga la consideración de dominante está obligada a formular las **cuentas anuales y el informe de gestión consolidados**, integradas por el balance, la cuenta de pérdidas y ganancias, un estado que refleje los cambios en el patrimonio neto del ejercicio, un estado de flujos de efectivo, la memoria y el informe de gestión (n° 9600 s.).

Esta obligación no exime a las sociedades que integran el grupo de formular sus propias cuentas anuales y el informe de gestión que les corresponda, de acuerdo con su regulación específica.

2. Grupo fiscal

520

La existencia de grupos económicos se contempla en el Impuesto sobre Sociedades (IS) recogiendo normas que tratan de evitar los efectos perniciosos que pueden derivarse de las relaciones económicas entre las sociedades que integran el grupo. Dichas normas, en unos casos, tratan de evitar desplazamientos de resultados de unas sociedades a otras (**precios de transferencia**) mediante operaciones intergrupo que tengan por objeto reducir la tributación de tales sociedades (**operaciones vinculadas**) y, en otros, eliminar **excesos de imposición** sobre las rentas procedentes de las participaciones que unas sociedades tienen en el capital de otras cuando se retribuyan en forma de dividendos (deducciones por doble imposición).

Además, se incorporó al IS la posibilidad de que tales grupos tributasen en dicho impuesto como un único sujeto pasivo (n° 1160), al objeto de que el IS gravase el beneficio imputable a la unidad económica que representa el grupo.

Es decir, se somete a tributación exclusivamente el **resultado obtenido por el grupo** en las operaciones realizadas con terceros, con lo cual se evitan los desplazamientos fiscales de beneficios y pérdidas entre empresas del grupo, ya que se eliminan los resultados procedentes de las operaciones internas. Igualmente, se elimina totalmente la **doble imposición económica** sobre los beneficios obtenidos por las sociedades que integran el grupo, puesto que los dividendos distribuidos entre las sociedades del mismo no se integran en la base imponible consolidada, sino que se eliminan al tiempo de determinar la base imponible del grupo.

522

Composición del grupo fiscal A efectos del IS se entiende como grupo fiscal el conjunto de sociedades anónimas, limitadas o comanditarias por acciones residentes en territorio español formado por una sociedad dominante y todas las sociedades dependientes de la misma, configurándose dicha dependencia cuando la dominante participe en el capital de las depen-

dientes, de forma directa o indirecta, en al menos el **75%** del capital social de estas últimas o del 70% si se trata de sociedades cuyas acciones estén admitidas a negociación en un mercado regulado (aplicable a los períodos iniciados a partir de 1-1-2010) (ver nº 1300 s.).

También son grupos fiscales los formados por un **establecimiento permanente** situado en territorio español, como dominante, y las sociedades dependientes cuyas participaciones estén afectas al mismo.

Tributación de los grupos fiscales En el IS los grupos de sociedades pueden tributar según:

- el régimen general (nº 527); o
- el régimen especial de consolidación fiscal (nº 535).

Régimen general En este caso, todas y cada una de las sociedades que integran el grupo tributan de forma independiente sin tener en cuenta la realidad económica del grupo. En definitiva, cada sociedad del grupo es sujeto pasivo del IS y tributa por la totalidad de las rentas obtenidas aun cuando alguna de las mismas proceda de la realización de operaciones con otras sociedades del grupo. No obstante, la LIS contiene **reglas particulares** que pueden influir en la determinación de la **base imponible** de esas sociedades por el hecho de que las mismas hayan tenido relaciones económicas con otras sociedades del mismo grupo. Dichas reglas son las siguientes:

- a)** Los elementos patrimoniales del **inmovilizado material** adquiridos a otras entidades del mismo grupo no se consideran como usados al efecto de poder amortizar los mismos de acuerdo con las reglas establecidas para aquellos que tengan dicha naturaleza (RIS art.2 redacc RD 1793/2008).
- b)** No son deducibles las dotaciones para la amortización de los elementos patrimoniales del **inmovilizado intangible** adquiridos a título oneroso a otras entidades del mismo grupo (derechos de traspaso y cualquier otro inmovilizado intangible), salvo que se pruebe que la amortización dotada corresponde a una depreciación irreversible de esos elementos (LIS art.11.4 redacc L 16/2007).
- c)** Igualmente, los **fondos de comercio** resultantes de operaciones onerosas realizadas entre sociedades que forman parte de un grupo, no son deducibles, sin perjuicio de que la pérdida por deterioro sea deducible siempre que se justifique la depreciación. Lo mismo ocurre con los intangibles de vida útil indefinida (**marcas**) objeto de transmisión entre sociedades de un mismo grupo.
- d)** No son deducibles las dotaciones para la cobertura del riesgo derivado de las posibles **insolvencias** de entidades del mismo grupo, con la única excepción de que el deudor haya sido declarado judicialmente insolvente (LIS art.12.2 redacc L 16/2007).
- e)** La Administración tributaria puede valorar, dentro del período de prescripción, por su valor normal de mercado, las **operaciones efectuadas entre sociedades de un mismo grupo** con independencia de que la valoración convenida entre las partes hubiera determinado, considerando el conjunto de las mismas, una tributación en España inferior o no a la que hubiera correspondido por la aplicación del valor de mercado o bien hubiera resultado o no un diferimiento en dicha tributación (LIS art.16 redacc L 16/2007).
- f)** Se exige el cumplimiento de requisitos específicos para la deducibilidad de **gastos** en concepto de contribuciones a actividades de investigación y desarrollo así como por servicios de apoyo a la gestión, que se hayan realizado entre sociedades de un mismo grupo (LIS art.16 redacc L 16/2007).
- g)** Se incorpora a la base imponible la **recuperación de valor** de los elementos patrimoniales que se hayan adquirido a otras sociedades del mismo grupo cuando en la sociedad transmitente se haya computado anteriormente una depreciación de ese mismo elemento o bien se haya generado una pérdida patrimonial en esa transmisión. El importe de la recuperación de valor a incorporar en la base imponible está limitado a la cuantía de dicha depreciación o pérdida (LIS art.19 redacc L 16/2007).
- h)** No se aplica la exención a la renta positiva obtenida en la **transmisión de participaciones** en entidades no residentes, cuando esa misma participación se hubiese adquirido a otra sociedad del mismo grupo y en esta última transmisión se hubiese generado una renta negativa que se hubiese integrado en la base imponible de la entidad transmitente (LIS art.21 redacc L 4/2008).

PRECISIONES **1)** Las anteriores reglas no se aplican exclusivamente a los grupos fiscales, sino que también se aplican a supuestos de **vinculación** entre sociedades, dado que existen otras relaciones de vinculación entre sociedades que no tienen necesariamente que formar un grupo fiscal.

2) El estudio detallado del **régimen fiscal general** de los grupos de sociedades se realiza en el nº 1000 s.

Régimen especial de consolidación fiscal Los grupos fiscales pueden optar de forma voluntaria por tributar de acuerdo con este régimen especial en el IS, siendo necesario para ello que las

525

527

529

535

juntas de accionistas de todas las sociedades que integran el grupo adopten el **acuerdo** de tributar en este régimen especial (nº 2105 s.).

El grupo asume la condición de sujeto pasivo del IS, es decir, está obligado a cumplir con las obligaciones formales y materiales que se deriven de la aplicación del régimen especial. No obstante, el cumplimiento de estas obligaciones lo asume la sociedad dominante del grupo al tener la representación del mismo, dada la ausencia de personalidad jurídica en el grupo (nº 1150 s.).

En definitiva, por este régimen fiscal se somete a tributación la unidad económica que el grupo representa.

537

Las **particularidades** de este régimen que pueden determinar una tributación global inferior a la que hubiese resultado de aplicar el régimen general, son las siguientes:

a) **Diferimiento en la tributación** de las rentas generadas en las operaciones realizadas entre las sociedades que integran el grupo. Este efecto tiene su origen en que dichas rentas son eliminadas al tiempo de determinar la base imponible del grupo fiscal, porque dicha base la integran las rentas procedentes exclusivamente de las operaciones realizadas con terceros ajenos al grupo (ver nº 2340 s.).

No obstante, las rentas eliminadas no quedan exentas, dado que se incorporan a la base imponible del grupo en el período impositivo en el que se entiendan realizadas frente a terceros, de acuerdo con las normas y criterios establecidos en el RD 1815/1991.

b) **Compensación** en el mismo período impositivo de las bases imponibles positivas obtenidas por sociedades del grupo con las **bases imponibles negativas** obtenidas por otras sociedades del mismo grupo fiscal (ver nº 3300 s.).

Esta otra particularidad del régimen especial también produce un efecto práctico de diferimiento en la tributación global del grupo en comparación con el régimen general, pues pueden compensarse las bases imponibles negativas en un período impositivo anterior a aquel en el que se generen bases imponibles positivas por la misma sociedad que obtuvo dichas bases negativas. Es más, dicha compensación es posible aun cuando la sociedad que ha generado las pérdidas no hubiese podido compensarlas en el futuro por no generar beneficios suficientes.

c) Aplicación de las **deducciones** en la cuota íntegra a nivel de grupo (ver nº 3650 s.). Esto es, los requisitos establecidos en la LIS para la aplicación de las deducciones se deben referir al grupo fiscal, lo cual significa que pueden aplicarse deducciones con tal que las condiciones exigidas se cumplan a nivel de grupo, aun cuando puedan incumplirse si se computan a nivel de la sociedad que realizó la actividad generadora de la deducción.

En definitiva, pueden manifestarse casos donde, deducciones que no podrían aplicarse a nivel individual en un período impositivo por insuficiencia de cuota íntegra, puedan aplicarse en el grupo fiscal en ese mismo período, dado que las deducciones reducen la cuota íntegra consolidada del grupo.

Igualmente, el efecto práctico de esta regla es que se produce un diferimiento en la tributación aplicando el régimen especial respecto de la que hubiera resultado de tributar el grupo según el régimen general.

d) **Exoneración de la obligación de retener** y de ingresar 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 (ver nº 4890).

Esta regla produce una ventaja derivada del efecto financiero asociado a la ausencia de retención, ya que en el régimen general puede existir la obligación de soportar retención, que no se recupera hasta el momento de efectuar la declaración del IS correspondiente al período impositivo en el que se han integrado los ingresos sometidos a retención.

PRECISIONES

El estudio detallado de los grupos fiscales y del régimen de **consolidación fiscal** se aborda en el nº 1150 s.

3. Diferencias entre el grupo consolidado mercantil y fiscal

540

El **perímetro** de consolidación fiscal es **independiente** del mercantil, siendo las diferencias más significativas las siguientes:

- La consolidación mercantil es **obligatoria** si se manifiestan las condiciones legales exigidas para ella (nº 507 s.). Sin embargo, la consolidación fiscal es **voluntaria** y, de optarse por la misma, su duración es indefinida mientras no se renuncie a la aplicación del régimen especial (nº 2102).
- La consolidación mercantil se configura en torno al **grado de control** (mayoría de los derechos de voto) que la sociedad dominante tiene sobre las dependientes. La consolidación fiscal se arti-

cula sobre el **grado de participación** en el capital que la dominante tiene, directa o indirectamente, en el capital de las dependientes (ver nº 1420 s.). Ello supone, necesariamente, que en la mayor parte de los casos el grupo fiscal sea un subconjunto del grupo mercantil.

Más diferencias entre ambos grupos se aprecian cuando la unidad de control se manifiesta de forma que una o varias sociedades se hallen bajo dirección única.

– La **homogeneización** de la consolidación mercantil no tiene efectos en la consolidación fiscal, dado que esta última supone una agregación de las bases imponibles individuales de las sociedades que integran el grupo (nº 2305 s.).

– La consolidación mercantil permite que los **ejercicios sociales** de las sociedades que integran el grupo no concluyan en la misma fecha que el de la dominante. La consolidación fiscal exige la coincidencia de ejercicios sociales, si bien su incumplimiento no supone causa de exclusión del grupo fiscal (nº 3508).

– Las **diferencias de primera consolidación**, tanto positivas como negativas, tienen influencia en el grupo mercantil. Dichas diferencias no tienen ninguna incidencia en la determinación de la base imponible del grupo fiscal (nº 2315 s.).

540

(sigue)

CAPÍTULO II

Régimen fiscal general de los grupos de sociedades

SUMARIO

Sujeto pasivo del Impuesto sobre Sociedades	1010
Operaciones internas	1014
Distribución de dividendos	1016
Depreciación de la participación	1018
Reinversión de beneficios extraordinarios	1025
Compensación de bases impositivas negativas	1035
Operaciones vinculadas	1040
Deducciones de la cuota íntegra	1048
Pagos a cuenta	1068

1000

Los grupos de sociedades se configuran en el **Impuesto sobre Sociedades** (IS) como aquellos que están formados por una sociedad dominante y todas sus dependientes en las que participa, al menos, en el 75% de sus capitales sociales, siempre que todas ellas tengan su residencia en territorio español. No obstante, para los períodos impositivos iniciados a partir de **1-1-2010**, se permite incluir en el grupo a sociedades sobre las que se tenga una participación de al menos el 70% de su capital siempre que sus acciones estén admitidas a negociación en un mercado regulado (LIS art.67 redacc L 11/2009).

1005

El régimen especial de **consolidación fiscal** en el IS (LIS título VII, capítulo VII, art.64 a 82) se configura como un régimen de **aplicación voluntaria**. Así, aun cuando se manifiesten las condiciones de dominio de una sociedad en otras que determine, de hecho, la existencia de una unidad económica, ello no supone la aplicación obligatoria del régimen fiscal, sino que todas las sociedades que integran el grupo conservan su autonomía fiscal en el Impuesto sobre Sociedades.

Sin embargo, de aplicarse este régimen especial, las sociedades que integran el grupo no tributan por el IS por el régimen individual de tributación, entendiéndose por tal el régimen que hubiera correspondido a cada sociedad de no haberse optado por la aplicación del régimen de consolidación fiscal.

Sujeto pasivo del Impuesto sobre Sociedades (LIS art.7 redacc L 4/2006) El grupo que no ha optado por el régimen fiscal especial no es sujeto pasivo del IS. La aplicación del **régimen general** del IS al grupo determina que todas y **cada una** de las sociedades que lo integran sean sujetos pasivos autónomos en el IS. El grupo sólo adquiere la cualidad o condición de sujeto pasivo en el supuesto de que se acuerde la tributación según el régimen especial de consolidación fiscal.

1010

En definitiva, las sociedades que forman el grupo están obligadas al cumplimiento de las **obligaciones formales y materiales** que se derivan de la aplicación del régimen general del IS, incluido el pago o, en su caso, devolución de la deuda tributaria resultante de la liquidación a practicar por dicho impuesto por cada una de las sociedades que integran el grupo.

Por el contrario, en los grupos de sociedades que tributen según el **régimen fiscal especial**, la condición de sujeto pasivo recae en el **grupo** de sociedades, aun cuando el mismo no tenga personalidad jurídica propia (nº 1160), sin perjuicio de que todas las sociedades que lo integren deban cumplir con todas las obligaciones formales y materiales derivadas del régimen individual de tributación, excepto por lo que se refiere al pago de la deuda tributaria, obligación que recae en la sociedad dominante del grupo como entidad representante del mismo ante la Administración tributaria.

Operaciones internas Tratándose de operaciones realizadas entre sociedades que integran el grupo en régimen de tributación individual, los resultados positivos y negativos derivados de las mismas formarán parte de sus estados contables individuales. En consecuencia, dado que la base imponible se determina a partir del resultado contable, aquellos resultados derivados de operaciones internas se integran en las **bases impositivas individuales** de las sociedades que los han generado. Por tanto, están sometidos a tributación por el IS en el mismo período impositivo en el que se han devengado.

1014

Por el contrario, la tributación del mismo grupo de sociedades de acuerdo con el **régimen fiscal especial** implica la **eliminación** de tales resultados a nivel de grupo, gravándose cuando se entiendan realizados frente a terceros de acuerdo con las normas generales sobre consolidación (RD 1815/1991, normativa vigente en tanto no sea derogada de forma expresa). En definitiva, la aplicación del régimen fiscal especial supone, entre otros efectos, un **diferimiento** en la tributación de las rentas derivadas de la realización de operaciones internas (ver nº 2340 s.).

1016

Distribución de dividendos Los dividendos distribuidos por una sociedad del grupo, percibidos por otra sociedad del mismo grupo, se integran en la **base imponible** de esta última, sin perjuicio de que pueda aplicar la deducción para evitar la doble imposición interna que corresponda. No obstante, cuando los dividendos procedan de forma inequívoca de beneficios existentes en el momento de la adquisición de la participación porque no se hayan generado beneficios después de la adquisición hasta el momento de la distribución de esos dividendos, los mismos no se integran en el resultado contable ni en la base imponible, sino que reducen el valor de la participación, sin perjuicio de que pueda aplicarse deducción por doble imposición a condición de que se pruebe que un importe equivalente al dividendo se ha integrado en la base imponible del socio anterior con ocasión de la transmisión de la participación sin derecho a aplicar deducción por doble imposición sobre la renta obtenida en la transmisión de la participación. Si fuese de aplicación el **régimen especial** de los grupos de sociedades, los dividendos distribuidos entre sociedades del grupo son objeto de **eliminación** en la determinación de la base imponible del grupo. En definitiva, en el ámbito de tributación de los grupos el método para evitar la doble imposición sobre dividendos es el de **exención**, mientras que en el régimen de tributación individual dicho método es el de **imputación** con deducción en la cuota íntegra. No obstante, uno y otro método producen iguales efectos, dado que sobre el dividendo percibido no se manifestará una tributación efectiva siempre que se cumplan las condiciones para que la deducción sea del 100% de la cuota correspondiente al dividendo integrado en la base imponible (LIS art.30.2). Cuando el dividendo no se integre en el resultado contable sino que tenga la consideración de recuperación de la inversión al reducir el valor de la misma, al no haber ingreso contable ni fiscal no habría que realizar ninguna eliminación, sin perjuicio de que pueda aplicarse la deducción por doble imposición en igualdad de condiciones que en el régimen de tributación individual. Tratándose de dividendos procedentes de participaciones en el capital de otras **sociedades no integradas en el grupo**, el régimen aplicable para evitar la doble imposición, tanto si el grupo tributa según el régimen individual o en el régimen especial de consolidación fiscal, es el de **integración en base imponible** con deducción en la cuota del importe que corresponda (nº 3665 s.), excepto que se cumplan las condiciones para que el dividendo percibido reduzca el valor de la participación. No obstante, en el régimen de consolidación fiscal el requisito de porcentaje de participación en la sociedad que distribuye dividendos se computa a nivel de grupo, a diferencia del régimen individual, en el que el requisito de porcentaje de participación se computa a nivel individual de la sociedad que percibe el dividendo.

1018

Depreciación de la participación En la hipótesis de que una sociedad del grupo genere **pérdidas** que hagan que el valor de la participación, según valores de los fondos propios de la sociedad participada, fuese inferior a su precio de adquisición, dicha participación se habrá depreciado, siempre que se tenga certeza de que en ejercicios posteriores no obtenga beneficios en cuantía superior a esas pérdidas. Por tanto, la sociedad que tiene esa participación podrá dotar contablemente la **pérdida por deterioro** por la depreciación que corresponda (LIS art.12.3 redacc L 11/2009). Dicho deterioro será deducible al determinar la base imponible, con el límite de la diferencia de valores de los fondos propios final e inicial de la sociedad participada correspondiente al ejercicio en el que se han generado dichas pérdidas. En caso de **transmisión** de dicha participación, en la determinación de la renta obtenida deberá tenerse en consideración el valor de la misma que se verá disminuido por la pérdida por deterioro que reduce su precio de adquisición. Si la sociedad participada generase posteriormente **beneficios** que determinen una recuperación de sus fondos propios —en el sentido de que el valor de los fondos propios imputable a aquella participación sea igual o superior al precio de adquisición de la misma—, dicha recuperación de valor implica que la pérdida por deterioro dotada en ejercicios anteriores deba incorporarse al resultado contable como ingreso y, por tanto, igualmente en la base imponible, si no se hubiese transmitido la participación. El tratamiento fiscal de la depreciación de la participación es indiferente a que la sociedad participada forme parte o no del grupo de sociedades.

1019

Se observa que en el **régimen general** del IS las pérdidas generadas por una sociedad no se compensan directamente con los beneficios del resto de sociedades que forman el grupo, sin perjuicio de que pueda producirse una compensación indirecta de las pérdidas a través de la dotación

de la pérdida por deterioro correspondiente a la depreciación de la participación en el capital de la sociedad que ha generado tales pérdidas.

Por el contrario, en el **régimen especial** de los grupos de sociedades –donde el grupo es un único sujeto pasivo en el IS (nº 1160), como reflejo de la unidad económica que subyace en el conjunto de sociedades que lo integran–, en la medida en que la base imponible del grupo se obtiene por agregación de las bases imponibles individuales de las sociedades que lo forman, aquella **pérdida por deterioro** debe ser objeto de **eliminación** al efecto de que las pérdidas obtenidas por alguna de las sociedades dependientes se integren una sola vez en la base imponible del grupo (nº 2560 s.). De lo contrario, en un mismo sujeto pasivo se estaría computando doblemente una misma pérdida: se computaría una vez la pérdida procedente de los resultados negativos de la sociedad participada y, por segunda vez, en el caso de que se admitiera la deducibilidad de la pérdida por deterioro que refleja dicha pérdida, dotada por la sociedad dominante.

La no consideración de la pérdida por deterioro dotada por la dominante del grupo o por otra sociedad del mismo que tenga la participación directa en el capital de la sociedad que obtenga las pérdidas, motivará que si esta última genera beneficios que hagan que se recupere el valor de aquella participación y, por tanto, revierta como ingreso contable el importe de la pérdida por deterioro dotada en ejercicios anteriores, dicho ingreso no deba tenerse en consideración a efectos del régimen de tributación especial de los grupos. De lo contrario, se estaría gravando doblemente el mismo beneficio; una vez por la integración de aquellos resultados positivos en la base imponible del grupo; una segunda vez, por medio del ingreso contabilizado que se corresponde con la recuperación del valor de la participación.

No obstante, tratándose de participaciones en el capital de otras **sociedades que no formen parte del grupo**, la obtención de pérdidas por estas sociedades que motive la depreciación de la participación en el capital de las mismas poseído por otras sociedades del grupo motivará la posibilidad de dotar la correspondiente pérdida por deterioro, la cual no sería objeto de eliminación y, por tanto, el régimen fiscal de tales pérdidas por deterioro será el mismo que el que corresponde según el régimen individual de tributación.

Cuando las pérdidas de la entidad participada **no motiven un deterioro contable de la participación**, aun cuando no se tenga que registrar ningún gasto contable por deterioro, si las sociedades dependientes forman parte del grupo en el sentido del PGC, igualmente la sociedad que tiene la participación puede reducir su base imponible mediante un ajuste negativo a su resultado contable en el importe positivo de los fondos propios iniciales y finales de la entidad dependiente que ha generado las pérdidas corregido en el importe de los gastos que no tienen la consideración de fiscalmente deducibles. Este tratamiento es indiferente a que el grupo tribute en régimen individual o en consolidación, con la particularidad de que si tributa en consolidación fiscal ese gasto fiscal integrado en la base imponible de la dominante debe eliminarse al objeto de que las mismas pérdidas obtenidas por una sociedad dependiente no se integren dos veces en la base imponible consolidada.

EJEMPLO La sociedad A tiene la totalidad del capital social de otras dos sociedades B y C. Las bases imponibles obtenidas por estas sociedades en los ejercicios n y n+1 son las siguientes:

Ejercicio	Sociedad A	Sociedad B	Sociedad C
n	1.000	(200)	500
n+1	1.200	200	400

Aun cuando la base imponible negativa de la sociedad B es de 200 en el ejercicio n suponemos que, sin embargo, la pérdida contable obtenida en ese mismo ejercicio asciende a 400 al corresponder un importe de 200 a gastos que no tienen la consideración de fiscalmente deducibles, importe por el cual la sociedad A dotó la correspondiente pérdida por deterioro. No obstante, el importe que tiene la consideración de gasto deducible asciende a 200 que se corresponde con las pérdidas de la sociedad B una vez depurados los gastos no deducibles que han contribuido a la formación de tales pérdidas. En el ejercicio siguiente, la sociedad B obtiene una base imponible positiva de igual importe a la del ejercicio anterior, de manera que la sociedad A revierte como ingreso la pérdida por deterioro en dicho ejercicio por importe de 400 aun cuando en la base imponible solamente se integre un importe de 200 coincidente con la cantidad deducida en el ejercicio anterior.

La tributación de las sociedades que forman ese grupo según que tributen por el régimen individual o bien por el régimen de consolidación fiscal será la siguiente:

a) Régimen individual de tributación:

	Ejercicio n	Ejercicio n+1
Sociedad A.....	300 (1.000 × 0,30)	360 (1.200 × 0,30)
Sociedad B.....	—	—
Sociedad C.....	150 (500 × 0,30)	120 (400 × 0,30)
Total	450	480

b) Régimen de consolidación fiscal:

	Ejercicio n	Ejercicio n+1
Grupo	450 = (1.000 + 200 – 200 + 500) × 0,30	480 = (1.200 – 200 + 200 + 400) × 0,30

La **tributación global** en los dos ejercicios es la misma (930) en ambos regímenes fiscales. Además, se observa que en el **régimen individual** no se manifiesta un diferimiento en la tributación: en el ejercicio n, la tributación es igual que en el régimen de consolidación como consecuencia de que es deducible, vía pérdida fiscal al margen del deterioro contable, un importe igual a la base imponible negativa de la sociedad participada por cuanto que en las pérdidas de la sociedad participada no se tienen en consideración los gastos fiscalmente no deducibles que han contribuido a la generación de esas pérdidas. Igualmente en el ejercicio siguiente, la tributación en régimen individual y consolidado es la misma por cuanto que en la base imponible de la sociedad dominante solamente se integra el importe deducible en el ejercicio anterior, aun cuando la reversión del deterioro exceda de ese importe, con independencia de que en el régimen de consolidación deba eliminarse en ambos ejercicios el gasto y el ingreso fiscal asociado a las pérdidas de la sociedad dependiente.

Este efecto es igual si el importe de la pérdida por deterioro contable es inferior a la cuantía de la base imponible negativa de la sociedad participada.

Por el contrario, en el caso de participaciones en el capital de otras entidades que no tengan la consideración de empresas del grupo, multigrupo o asociadas, la deducción de las pérdidas de las sociedades participadas por la sociedad dominante requiere el registro contable del gasto en concepto de deterioro de la participación, siendo ese deterioro gasto fiscalmente deducible aun cuando parte del mismo se corresponda con gastos de la sociedad participada que no tengan la consideración de fiscalmente deducibles.

1025

Reinversión de beneficios extraordinarios (L 43/1995 art.21; RD 537/1997 art.31 a 39; L 24/2001 disp.trans.3ª) Este régimen especial continúa vigente exclusivamente para aquellas rentas que se hubiesen acogido al mismo y se hubiesen generado en períodos impositivos iniciados antes de 1-1-2002.

Aunque el art.21 L 43/1995 fue **derogado** por la L 24/2001, con efectos para los períodos impositivos iniciados **a partir de 1-1-2002**, las rentas acogidas al régimen de reinversión de beneficios extraordinarios previsto en el mismo, según su redacción vigente hasta el 1-1-2002, se regulan por lo establecido en dicho precepto y sus normas de desarrollo (RD 537/1997 art.31 a 39), aun cuando la reinversión y demás requisitos se produzcan en períodos impositivos iniciados a partir de aquella fecha.

Así, la L 43/1995 art.21 permite que las rentas obtenidas en la transmisión onerosa de elementos del inmovilizado material, inmaterial o de participaciones de, al menos, el 5% del capital de otras entidades que se hubiesen tenido con un año o más de antigüedad a la fecha de la transmisión, **no** se integren en la **base imponible** del sujeto pasivo, siempre que se reinvierta la totalidad del importe obtenido en la transmisión en cualquiera de los citados elementos. Dicha renta se integrará en la base imponible de la entidad transmitente en períodos impositivos posteriores, con determinadas condiciones y requisitos.

Dado que en este caso son de aplicación las reglas generales del IS según el régimen individual de tributación, la aplicación del régimen de reinversión de beneficios extraordinarios no está condicionada a que la **transmisión** se realice a una **sociedad del grupo** o bien a otra sociedad ajena al mismo. Igualmente, por lo que se refiere a la materialización de la **reinversión**, el importe total obtenido en la transmisión del elemento que genera la renta objeto de diferimiento podrá reinvertirse en la adquisición de cualquier elemento válido a estos efectos, cualquiera que fuese la sociedad a la que se adquiere el mismo. En otros términos, es válida la reinversión tanto si se adquieren elementos a otras sociedades ajenas al grupo como a otras sociedades del mismo grupo económico.

1026

Por el contrario, siendo de aplicación el **régimen especial** de consolidación fiscal, las características más relevantes del régimen de reinversión de beneficios extraordinarios son las siguientes (ver nº 2935 s.):

- Este régimen solamente procede si la transmisión se realiza a una **sociedad ajena** al grupo. Por el contrario, si la transmisión tuviera lugar dentro del grupo –esto es, si la sociedad adquirente fuera otra sociedad del mismo grupo–, la renta obtenida no podría acogerse al régimen de diferimiento.
- La **reversión** debe materializarse en la adquisición de otro elemento perteneciente a una sociedad ajena al grupo, excepto que el bien adquirido fuese nuevo, en cuyo caso, la sociedad transmitente puede ser integrante del mismo grupo o bien ajena al mismo.
- En cuanto a la **sociedad** que puede **materializar** la reversión, cabe que sea tanto la propia sociedad que obtiene la plusvalía como cualquiera otra sociedad del mismo grupo, a diferencia del régimen general en donde la reversión solamente puede realizarse por la propia sociedad que obtiene la renta objeto de diferimiento.

EJEMPLO La sociedad A tiene la totalidad del capital social de otras dos sociedades B y C. La sociedad A transmite un elemento de su inmovilizado material obteniendo una renta en esta operación de 1.000. Dicho elemento se transmite:

- a) A una sociedad ajena al grupo.
- b) A una sociedad del mismo grupo.

La reversión se realiza dentro del plazo legalmente establecido, adquiriendo otro elemento del inmovilizado material:

- a) A una sociedad ajena al grupo.
- b) A otra sociedad del mismo grupo.

Suponiendo que este grupo tribute por el IS de acuerdo con el **régimen individual** de tributación, en cualquiera de todas estas situaciones podrá aplicarse el régimen de reversión de beneficios extraordinarios.

Por el contrario, si fuera de aplicación el **régimen especial** de consolidación fiscal, solamente sería válida la situación a), en la que la sociedad adquirente es ajena al grupo. En cuanto a la sociedad a la que se adquiere el elemento objeto de la reversión, solamente sería apto el caso a), en el que la sociedad transmitente es ajena al grupo, excepto que el elemento adquirido fuese nuevo, en cuyo caso, sería aceptado que perteneciese al mismo grupo la sociedad transmitente del elemento en el que se materializa la reversión.

1030

Compensación de bases imponibles negativas Dado que el grupo de sociedades tributa de acuerdo con el régimen de tributación individual, las bases imponibles negativas que hubiese obtenido cualquier sociedad integrante del grupo podrán ser compensadas únicamente por la **misma sociedad** que las haya generado, con las rentas positivas que ella misma obtenga en los períodos impositivos que concluyan dentro de los 15 años posteriores al de su generación.

A efectos de determinar el **importe** de las bases imponibles negativas, es indiferente que la sociedad haya realizado operaciones internas con otras sociedades del grupo en el mismo período impositivo, dado que las rentas obtenidas en tales operaciones **no** son objeto de **eliminación** al tiempo de determinar las bases imponibles individuales de las sociedades que han participado en dichas operaciones. Es asimismo indiferente que en dichas bases imponibles negativas se haya computado el gasto correspondiente a la depreciación de la participación tenida en otra sociedad del grupo como consecuencia de las pérdidas que, en su caso, esta última haya podido obtener en el mismo período impositivo.

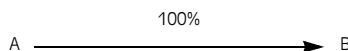
Por el contrario, según el **régimen especial** de consolidación fiscal, las bases imponibles negativas obtenidas por cualquier sociedad del grupo se podrán compensar en el mismo período impositivo con las bases imponibles positivas generadas por **cualquier otra sociedad** del mismo grupo y sólo si la base imponible del grupo resultase negativa, la misma se compensará con las rentas positivas que el grupo obtenga en los períodos impositivos que concluyan dentro de los 15 años posteriores al de su generación (ver nº 3300 s.).

Los grupos que tributan en el IS en **régimen individual** no tienen ninguna limitación en cuanto a la **composición de las rentas** que integran su base imponible. Esto es, toda sociedad del grupo, aun cuando su base imponible esté integrada por dividendos percibidos de otras entidades del mismo grupo en las que participa en su capital social, podrá compensar dicha base con bases imponibles negativas generadas por esa misma sociedad en períodos impositivos anteriores. Por el contrario, si el grupo tributase en régimen de consolidación fiscal, tales dividendos no se computarían a efectos de determinar la base imponible que puede ser compensada con bases imponibles negativas obtenidas por la misma sociedad en algún período impositivo anterior al de su integración en el grupo fiscal.

1035

1037

EJEMPLOS I. Sea un grupo de sociedades formado por dos sociedades A y B. La primera tiene la totalidad del capital de la segunda:



Periodo impositivo 1. La sociedad B obtiene una pérdida de (100) que motiva que la sociedad A dote una pérdida por deterioro por igual importe, siendo esas pérdidas fiscalmente deducibles en la sociedad A haya o no deterioro contable, teniendo esta última una base imponible positiva de 100. La liquidación que procede en cada una de ellas según el **régimen individual** es la siguiente:

	Sociedad A	Sociedad B
Base imponible	100	(100)
Cuota íntegra	30	—

Periodo impositivo 2. La sociedad B obtiene un beneficio de 100 que motiva que la sociedad A dote un ingreso por igual importe, como consecuencia de la recuperación de valor de su participación en aquella sociedad, ingreso que se integraría en todo caso en la base imponible de la sociedad A haya o no reversión contable del deterioro, teniendo la sociedad A una base imponible positiva de 200. La liquidación que procede en cada una de ellas según el **régimen individual** es la siguiente:

	Sociedad A	Sociedad B
Base imponible	200	100 – 100 = 0
Cuota íntegra	60	—

1038

II. Mismo ejemplo anterior con la diferencia de que el grupo tributa en **régimen de consolidación** fiscal. Periodo impositivo 1. A efectos de determinar la base imponible consolidada de este periodo, no se computaría en la base imponible de la sociedad A la **depreciación** de la participación tenida en la sociedad B, con lo que la liquidación que procedería sería la siguiente:

Base imponible consolidada: $100 + 100 - 100 = 100$

Cuota íntegra: 30

Periodo impositivo 2. A efectos de determinar la base imponible consolidada de este periodo, no se computaría en la base imponible de la sociedad A el **ingreso** correspondiente a la recuperación de la depreciación de la participación tenida en la sociedad B, con lo que la liquidación que procedería sería la siguiente:

Base imponible consolidada: $200 - 100 + 100 = 200$

Cuota íntegra: 60

Se observa que en este caso ambos regímenes producen la misma tributación efectiva, de forma que no habría ninguna diferencia haya o no deterioro contable de la participación, por cuanto que en todo caso es fiscalmente deducible el importe de las pérdidas de la sociedad dependiente aun cuando no haya deterioro contable mediante un ajuste negativo a su resultado contable.

1040

Operaciones vinculadas (LIS art.16 redacc L 16/2007) Las sociedades en las que se cumplen las condiciones de dominio y, por tanto, cumplen las condiciones para la existencia de un grupo (nº 1300 s.) –aun cuando dicho grupo tribute en el IS según el **régimen individual**–, estarán vinculadas entre sí, por cumplir uno de los requisitos legales a tal fin: que todas esas sociedades formen parte de un grupo, en el sentido del CCom art.42 (nº 507 s.).

En consecuencia, las operaciones realizadas **entre sociedades** de ese grupo se consideran vinculadas. Por tanto, cuando la valoración convenida entre las partes difiera del **valor normal de mercado**, aun cuando el valor convenido haya sido considerado entre las partes como el valor de mercado, la Administración tributaria podrá valorar estas operaciones según valores normales de mercado, con independencia de que la valoración pactada por las partes en la operación haya determinado o no en España una menor tributación o bien un diferimiento en dicha tributación, en comparación con la que hubiera resultado de aplicar valores de mercado.

1041

Por el contrario, si ese mismo grupo tributase de acuerdo con el **régimen especial** de consolidación fiscal, en la medida en que los resultados de las operaciones internas son objeto de **eliminación** en el periodo impositivo en el que se generan, para incorporarlos en un periodo impositivo posterior en el que se entiendan realizados a nivel de grupo (nº 1014), pudiera pensarse que el efecto de considerar inexistente la operación interna implica que en ningún caso serán de aplicación las reglas de las operaciones vinculadas.

Debe advertirse al respecto que la LIS no contiene ningún precepto en el que, de forma expresa, se excluyan de aplicación las reglas de las operaciones vinculadas a los grupos de sociedades. Por ello, al tener carácter supletorio las normas generales del IS en los regímenes tributarios especiales, las referidas reglas de vinculación se aplicarán en el régimen especial de consolidación

fiscal, si bien dichas reglas no tendrán en la mayor parte de los casos consecuencias prácticas, como resultado del mecanismo de las eliminaciones propio del régimen especial.

EJEMPLOS I. Una sociedad A tiene el 100% de participación en el capital de otra sociedad B. Las bases imponibles individuales de las mismas en el ejercicio (n) son de 6.000 y 5.000, respectivamente. Al final del ejercicio la sociedad A transmitió a la sociedad B por un valor de 2.000 un elemento de inmovilizado material, siendo 3.000 su valor normal de mercado, generándose en dicha transmisión una renta de 500. La sociedad B amortiza ese elemento de forma constante al porcentaje del 10%.

Si ese grupo tributase en el IS de acuerdo con el **régimen individual**, en esa operación se pone de manifiesto un claro **diferimiento** en la tributación conjunta de ambas sociedades: en el ejercicio (n) la sociedad A, según valores de mercado, debió declarar una base imponible de 7.000, resultado de incorporar a la base declarada un importe de 1.000, por la mayor renta obtenida en la transmisión. En definitiva, esta sociedad declara menos base imponible que la que hubiera resultado de aplicar a la operación su valor normal de mercado.

Por el contrario, la sociedad B estaría declarando, en caso de tener resultados positivos en todos sus ejercicios, una **base imponible mayor** en los períodos impositivos en los que se amortiza el elemento adquirido por un importe anual de 100 ($1.000 \times 0,1$). En tal caso, la Administración corregirá las liquidaciones presentadas por ambas sociedades, incrementando en 1.000 la base imponible declarada por la sociedad A en el período impositivo (n), resultado de valorar el elemento transmitido por 3.000 en lugar del precio convenido entre las partes de 2.000. Asimismo, valorará dicho elemento en la sociedad B también por 3.000, reduciendo la base imponible declarada en un importe de 100 en todos y cada uno de los períodos impositivos que se hayan declarado hasta el momento de la comprobación administrativa.

En los períodos impositivos posteriores será la propia sociedad B quien tenga que realizar ajustes negativos por importe de 100 al resultado contable para determinar su base imponible (LIS art.18). Esta fiscalidad es la que correspondería al ajuste primario.

En cuanto al ajuste secundario, la sociedad B ha obtenido una aportación a sus fondos propios por importe de 1.000, de forma que esta aportación no tiene efectos fiscales en la sociedad B al no suponer un ingreso el aumento de su patrimonio consecuencia de aportaciones realizadas por sus socios, mientras que en la sociedad A ese importe se considerará como mayor valor de su participación en la sociedad B.

II. Mismo ejemplo anterior, con la diferencia que este grupo tributa de acuerdo con el **régimen especial** de consolidación fiscal.

En tal caso, a efectos de determinar la base imponible del grupo en el período impositivo (n), se deberá eliminar la renta de 500 obtenida por la sociedad A en la transmisión del referido elemento de inmovilizado.

En los períodos impositivos posteriores en que la sociedad B lo amortiza, esta sociedad registrará un gasto contable en concepto de amortización por un importe de 200 ($2.000 \times 0,1$). Además, deberá incorporarse a la base imponible del grupo en todos y cada uno de los períodos en los que se amortiza la parte de la renta eliminada en el período (n) que se entiende producida en dichos períodos, esto es, un importe de 50 ($500 \times 0,1$), de acuerdo con las reglas generales de eliminación e incorporación de resultados en los grupos de sociedades.

En definitiva, el efecto neto en la base imponible del grupo correspondiente a todos y cada uno de los períodos impositivos en los que se amortiza el elemento es que se genera una **partida negativa** de 150 ($200 - 50$).

A este mismo resultado se llegaría en el supuesto de que la transmisión del inmovilizado se valore por su valor normal de mercado. En tal caso, el resultado obtenido en el período (n) sería de 1.500 ($500 + 1.000$) que sería igualmente objeto de eliminación a efectos de determinar la base imponible del grupo en ese período. Por otra parte, en todos y cada uno de los períodos impositivos en los que se amortiza dicho elemento debería incorporarse a la base imponible del grupo, imputable a la eliminación, un importe de 150 ($1.500 \times 0,1$) y, además, por la amortización del elemento, el gasto a integrar en la base imponible de dichos períodos sería de 300 ($3.000 \times 0,1$), dado que el elemento se valora por un importe de 3.000 que corresponde con su valor normal de mercado. En definitiva, el efecto neto a nivel de base imponible del grupo en todos esos períodos impositivos determinaría una partida negativa igualmente de 150 ($300 - 150$), coincidente con lo que acontece según el precio convenido entre las sociedades vinculadas, por lo que la Administración tributaria podría no corregir en este caso la valoración pactada en la transmisión del elemento del inmovilizado por cuanto de ello no se deriva una menor tributación ni un diferimiento de la misma, es decir, de la posible corrección de valor no se manifestaría ningún efecto dinerario ni para el grupo ni para la Administración.

III. Una sociedad A tiene el 100% de participación en el capital de otra sociedad B que tiene bases imponibles negativas pendientes de compensación por importe de 250. Las rentas positivas individuales de las mismas en el ejercicio (n) son de 500 y 200, respectivamente. En dicho ejercicio, la sociedad A transmitió por un valor de 300 un elemento de circulante a la sociedad B, siendo de 350 su valor normal de mercado, generándose en la transmisión una renta de 100. La sociedad B, en ese mismo ejercicio, transmite el elemento por su valor de mercado de 380. En el ejercicio siguiente (n+1) las sociedades obtienen rentas positivas por importe de 1.000 y 300, respectivamente.

1043

1044

1045