

TRABAJO EFECTUADO POR:

**VICENTE PÉREZ SÁNCHEZ**

*Inspector de Finanzas del Estado*

---

## *Sumario:*

---

- I. Introducción.
- II. Regulación de los grupos de sociedades en la Ley 43/1995.
  - 1. Sujeto pasivo.
  - 2. Definición del grupo de sociedades. Sociedad dominante. Sociedades dependientes.
  - 3. Aplicación del régimen de los grupos de sociedades (art. 84).
  - 4. Determinación de la base imponible consolidada.

5. Compensación de bases imponibles negativas.
6. Reinversión.
7. Período impositivo.
8. Cuota tributaria del grupo de sociedades.
9. Pérdida del régimen de los grupos de sociedades.
10. Declaración y autoliquidación del grupo de sociedades.

## I. INTRODUCCIÓN

El régimen tributario de los grupos consolidados ha estado tradicionalmente regulado por el Real Decreto-Ley 15/1977, de 25 de febrero, sobre medidas fiscales, financieras y de inversión pública, desarrollado por el Real Decreto 1414/1977, de 17 de junio, por el que se regula la tributación sobre el Beneficio Consolidado de los Grupos de Sociedades, y por otra serie dispersa de disposiciones, de diverso rango. Estas disposiciones adolecían de un defecto básico: el Real Decreto-Ley 15/1977 se dictó estando vigente el Texto Refundido del Impuesto de Sociedades, de 1967, que sería derogado a la entrada en vigor de la Ley 61/1978.

El Real Decreto 1414/1977 reglamentó el régimen de tributación sobre el beneficio consolidado y ha sido la disposición básica del régimen fiscal de declaración consolidada, aunque completado, en aspectos parciales, por una serie de disposiciones entre las que destaca la Ley 18/1982, de 26 de mayo, sobre régimen fiscal de agrupaciones y uniones temporales de empresas y de las sociedades de desarrollo industrial regional, que modificó el concepto de sociedad dominante.

El Real Decreto-Ley 15/1977 no se ocupó de las infracciones tributarias cometidas en el régimen de declaración consolidada. Sí lo hizo el Real Decreto 1414/1977, siendo ésta una materia que actualmente se regula en el artículo 77.3 c) de la Ley 25/1995, de 20 de julio, de modificación parcial de la Ley General Tributaria, que califica como sujeto infractor a la sociedad dominante. Asimismo, en el artículo 38.2 de la referida ley se establece la responsabilidad solidaria de las sociedades integrantes del grupo, por las infracciones cometidas en el régimen de declaración consolidada.

Los aspectos relativos a la inspección del grupo se contemplan en los artículos 24 y 72 del Real Decreto 939/1986, de 25 de abril, por el que se aprueba el Reglamento General de la Inspección de los Tributos. Por su parte, la comprobación inspectora del grupo de sociedades, dada su complejidad, se regula por la Circular de 19 de febrero de 1993, del Departamento de Inspección Financiera y Tributaria.

Sucesivas resoluciones fueron aprobando los modelos de declaración consolidada (modelo 220).

Éste es, a grandes rasgos, el panorama normativo del régimen tributario de los grupos de sociedades hasta la entrada en vigor de la nueva Ley del Impuesto sobre Sociedades que, en su disposición derogatoria única ha derogado, expresamente, los artículos que aún quedaban vigentes del Real Decreto-Ley 15/1977, de 25 de febrero: 3.º, 4.º, 5.º, 6.º, 7.º, 8.º, 9.º, 10, 11, 12, 13 y 14.

El Capítulo VII del Título VIII de la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, bajo la rúbrica de Régimen de los grupos de sociedades, dedica los artículos 78 a 96, ambos inclusive, a recoger las normas, tradicionalmente dispersas y anticuadas, que regulaban esta materia.

## II. REGULACIÓN DE LOS GRUPOS DE SOCIEDADES EN LA LEY 43/1995

### 1. Sujeto pasivo.

El artículo 79 de la ley otorga el carácter de sujeto pasivo al grupo de sociedades, como ya hiciera el artículo 1.º del Real Decreto 1414/1977, siendo la sociedad dominante quien ostenta la representación del mismo (dicho carácter ya se había reconocido por los arts. 24.4 y 72 del R.D. 939/1986, de 25 de abril).

Pero la novedad fundamental de este artículo 79 se encuentra en el apartado 4 cuando señala que «las actuaciones administrativas de comprobación o investigación realizadas frente a la sociedad dominante o frente a cualquier entidad del grupo de sociedades, con el conocimiento formal de la sociedad dominante, interrumpirán el plazo de prescripción del Impuesto sobre Sociedades que afecta al citado grupo de sociedades».

Recoge la ley, en este punto, el criterio sostenido por el Tribunal Económico-Administrativo Central, en su Resolución de 28 de diciembre de 1989, de que la actuación inspectora acerca del grupo de sociedades es única. De ahí que mientras se está actuando sobre cualquiera de las sociedades que lo integran, es como si se estuviese actuando sobre todas ellas. Eso sí, es requisito indispensable que dichas actuaciones se hagan con el conocimiento formal de la sociedad dominante dada su condición de representante del grupo (art. 79.2).

Esta interpretación lleva a considerar al grupo como un solo ente o «cuerpo único» de forma que cualquier intervención acerca de uno de sus miembros (sociedades dominante o dependientes) afecta a todo el «cuerpo» o grupo.

En materia de responsabilidad, el artículo 80 de la Ley 43/1995 dispone que: «Las sociedades del grupo responderán solidariamente del pago de la deuda tributaria, excluidas las sanciones».

El legislador ha seguido el precedente de los artículos 16, uno, del Real Decreto-Ley 15/1977 y 27 del Real Decreto 1414/1977, en materia de responsabilidad.

El artículo 38 de la Ley General Tributaria (en su redacción dada por la Ley 10/1985) declara la responsabilidad solidaria de las infracciones cometidas, en los supuestos de declaración consolidada, de todas las sociedades del grupo, pero en proporción (art. 39 de misma ley) a sus respectivas participaciones.

Dos novedades a destacar con la nueva legislación del impuesto respecto de la Ley General Tributaria:

- a) La responsabilidad solidaria es plena, conforme al esquema clásico de la solidaridad de deudores, ya que la misma no se limita en función de la participación de cada una de las sociedades que integran el grupo.
- b) No se extiende la responsabilidad solidaria a las sanciones, limitándose al resto de los componentes de la deuda tributaria.

## 2. Definición del grupo de sociedades. Sociedad dominante. Sociedades dependientes.

La disposición adicional tercera de la Ley 18/1982, dio un nuevo concepto de grupo respecto del inicialmente contenido en el Real Decreto-Ley 15/1977, al señalar que «a los efectos del régimen de declaración consolidada en el Impuesto sobre Sociedades se entiende por grupo de sociedades el conjunto de *sociedades anónimas* residentes en España formado por una sociedad dominante y todas las sociedades que sean dependientes de aquélla».

Es decir, el ámbito de la consolidación fiscal quedaba exclusivamente reducido a entidades residentes en España, con forma jurídica de sociedades anónimas.

Excepciones, a este principio general, fueron las siguientes:

- a) El Instituto Nacional de Industria y sus empresas participadas en virtud de la disposición adicional decimotercera de la Ley 46/1985, de 27 de diciembre (Presupuestos Generales del Estado para 1986).

La Sociedad Estatal de Participaciones Industriales en base a la disposición adicional tercera de la Ley 43/1995 así como sus empresas participadas mayoritariamente, tributarán necesariamente en el Impuesto sobre Sociedades según el régimen de los grupos de sociedades. Las inclusiones y exclusiones del grupo se producirán en el mismo ejercicio en que se adquiera o pierda la condición de socio mayoritario.

- b) Cajas de Ahorro, autorizadas a consolidar en virtud de la Ley 5/1990, de 29 de junio, sobre medidas en materia presupuestaria, financiera y tributaria.
- c) RENFE, en base al artículo 108 de la Ley 31/1991, de 30 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para 1992. A la fecha de hoy, RENFE no ha ejercitado dicha posibilidad de acogerse, con sus sociedades participadas, al régimen de tributación consolidada.
- d) Sociedades Cooperativas, en virtud del Real Decreto 1345/1992, de 6 de noviembre, por el que se dictan normas para la adaptación de las disposiciones que regulan la tributación sobre el beneficio consolidado. La posibilidad de que los grupos de sociedades cooperativas puedan tributar en régimen de declaración consolidada se recoge expresamente en la disposición final segunda de la Ley 43/1995.

La nueva Ley del Impuesto da un paso significativo a la hora de definir el grupo fiscal. Así, en su artículo 81 señala que:

«1. Se entenderá por grupo de sociedades el conjunto de sociedades anónimas, limitadas y comanditarias por acciones residentes en territorio español formado por una sociedad dominante y todas las sociedades dependientes de la misma.

También serán consideradas como sociedades dominantes aquellas entidades que tengan personalidad jurídica y estén sujetas y no exentas al Impuesto sobre Sociedades».

Contrasta el carácter eminentemente restrictivo de la normativa anterior, con la amplitud de miras con la que se aborda el tema en la nueva ley.

Se entiende por *sociedad dominante* la que cumpla además los siguientes requisitos:

- a) Que tenga participación directa o indirecta, *al menos*, del 90 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.

Como única excepción a este principio general, cabe reseñar que la Sociedad Estatal de Participaciones Industriales, como hemos visto, consolidará con las empresas en las que tenga participación mayoritaria, sin necesidad, pues, de que ésta alcance el 90 por 100.

- b) Que dicha participación se haya mantenido de modo ininterrumpido, al menos con un año de antelación al día citado en la letra anterior y se mantenga también durante todo el período impositivo.

La normativa vigente hasta la entrada en vigor de la Ley 43/1995 exigía el dominio, directo o indirecto, *de más* del 90 por 100 del capital social y su mantenimiento, de modo ininterrumpido, al menos, con dos años de antelación a la solicitud de la concesión del régimen de declaración consolidada.

- c) Que no sea dependiente de ninguna otra residente en territorio español. El legislador mantiene en este punto el carácter restrictivo que ya se recogía en el Real Decreto-Ley 15/1977 y que no admite discusión alguna para la sociedad dominante.
- d) Que no esté sometida al régimen de transparencia fiscal. Al ser ambas situaciones tributarias incompatibles prevalecerá la transparencia fiscal en el caso de concurrencia. Si la transparencia fiscal se presenta en la sociedad dominante, no cabe la consolidación fiscal.

*Sociedad dependiente*, será aquella sobre la que la sociedad dominante posea una participación de al menos el 90 por 100 del capital social y se mantenga ininterrumpidamente al menos con un año de antelación al primer día del período impositivo en que sea de aplicación el régimen de declaración consolidada.

Son requisitos de las sociedades dependientes:

- a) Que no gocen de exención en el Impuesto sobre Sociedades.
- b) Que al cierre del período impositivo no se encuentren en situación de suspensión de pagos o quiebra, o incursas en la situación patrimonial prevista en el número 4 del apartado 1 del artículo 260 del Texto Refundido de la Ley de Sociedades Anónimas.

Haciendo una importante salvedad:

«a menos que con anterioridad a la conclusión del ejercicio en el que se aprueban las cuentas anuales esta última situación hubiese sido superada.»

No opera como causa automática de exclusión (a diferencia del criterio sentado por la Dirección General de Tributos en Consulta de 21-9-1989) el hecho de que una sociedad se encuentre en la situación patrimonial descrita, sino que además, se precisa que no realice reintegro de capital a la conclusión del ejercicio al que se refiere el artículo 81.4 b) de la Ley del Impuesto.

- c) Que no tributen a un tipo de gravamen diferente al de la sociedad dominante.

Se viene, en este punto, a cubrir el vacío de la legislación anterior, en la que se planteaba el problema del tipo de gravamen aplicable en aquellos grupos de sociedades en que se integraban, ya como dominante, ya como dependientes, sociedades de hidrocarburos, sociedades de inversión mobiliaria... que tributaban a tipos diferentes del general del 35 por 100. El problema sólo podía resolverse, como así ha sido, mediante decisión expresa del legislador.

- d) Que no dependan de otra sociedad que no cumpla los requisitos previstos para formar parte del grupo de sociedades.
- e) Que estén dominadas en, al menos, el 90 por 100 del capital social y se mantenga dicho dominio durante un año (dos en la legislación anterior).
- f) Tratándose de sociedades transparentes, en base a la disposición transitoria vigésima segunda, el tipo de gravamen aplicable en cada uno de los tres primeros períodos impositivos en los que sea de aplicación la ley, será el cero, el 10 y el 20 por 100, respectivamente. Al haber tipos de gravamen diferentes al aplicable a la sociedad dominante (nunca puede ser sociedad transparente), estas sociedades dependientes no podrían consolidar en los ejercicios 1996, 1997 y 1998. Se incluirían en el grupo, en el ejercicio 1999, en el que ya tributarían al tipo general.

### 3. Aplicación del régimen de los grupos de sociedades (art. 84).

El artículo 6.º del Real Decreto 1414/1977 configuraba la concesión del régimen de declaración consolidada, como una facultad discrecional al señalar que: «... El Ministerio de Hacienda deberá conceder o denegar la aplicación de dicho régimen tributario al grupo de sociedades peticionario antes de que termine el ejercicio en que se haya solicitado».

Desaparece dicha «facultad discrecional» en la Ley 43/1995 ya que se aplicará el régimen de tributación consolidada cuando así lo acuerden todas y cada una de las sociedades que deban integrar el grupo, debiendo la dominante comunicar a la Administración los mencionados acuerdos con anterioridad al inicio del período impositivo en que sea de aplicación este régimen. La tributación en régimen de declaración consolidada sigue siendo voluntaria, ya que sólo se aplicará por acuerdo de las entidades interesadas eliminándose el expediente administrativo previo de concesión o denegación.

Ejercitada la opción, tendrá una vigencia de tres períodos impositivos consecutivos, pudiendo las sociedades integrantes del grupo acordar acogerse al mismo durante otros tres períodos impositivos (de prórroga) y así sucesivamente.



#### 4. Determinación de la base imponible consolidada.

El artículo 12 del Real Decreto 1414/1977 definía la base imponible consolidada como «la totalidad de renta o beneficio neto obtenido conjuntamente por todas las sociedades que forman el grupo consolidado». Esto es, por agregación de las diferentes partidas de ingresos computables y gastos deducibles de cada sociedad, eliminaciones y compensación de bases imponibles negativas individuales.

El artículo 85 de la Ley del Impuesto dispone que: la base imponible del grupo de sociedades se determinará sumando los siguientes conceptos:

- a) Las *bases imponibles* correspondientes a todas y cada una de las sociedades integrantes del grupo.
- b) Las *eliminaciones* (que luego regula en el art. 86) de resultados por operaciones internas efectuadas en el período impositivo.

El artículo 13 del Real Decreto 1414/1977, y la Orden de 13 de marzo de 1979 se ocupaban de las eliminaciones, por operaciones intergrupo con mayor amplitud, al enumerar como tales:

- 1.º Compras y ventas entre sociedades del grupo.
- 2.º Dividendos entre sociedades consolidables.
- 3.º Otros ingresos y gastos por operaciones y transacciones entre sociedades consolidables del grupo, no incluidas en los apartados 1.º y 2.º anteriores.
- 4.º Resultados intergrupo.

Asimismo (art. 86.3) se eliminarán los dividendos incluidos en las bases imponibles individuales respecto de los cuales hubiera procedido la deducción por doble imposición interna en función de lo previsto en el artículo 28.4 de la nueva ley.

De acuerdo con la Orden de 13 de marzo de 1979, por la que se dictaban normas para la determinación de la base imponible consolidada de los grupos de sociedades, «no serán objeto de eliminación los dividendos que provengan de resultados correspondientes a ejercicios anteriores a aquel en que la sociedad (que los reparte) empezó a tributar por el régimen de declaración consolidada». Lo que se trataba era conceder la eliminación al dividendo intergrupo que proviene de un beneficio que en su día formó parte del beneficio consolidado.

El elemento decisivo residía, pues, en la tributación en régimen de declaración consolidada en el ejercicio de generación del beneficio. La eliminación sólo afectaba al montante del beneficio intergrupo, toda vez que la parte del dividendo asignado a terceros ajenos al grupo de sociedades no será objeto de eliminación.

Hubiera sido deseable que la ley, de forma expresa, hubiera exigido la necesidad de que el dividendo, objeto de eliminación, proviniese de períodos en consolidación. No ha sido así, a pesar de las numerosas consultas que en este sentido fueron emitidas por la Dirección General de Tributos, aunque el tema está salvado por aplicación de la normativa contable al respecto.

Correlativamente, el artículo 146.4 de la ley dispone que: «No se practicará retención en... c) Los dividendos o participaciones en beneficios e intereses satisfechos entre sociedades que formen parte de un grupo que tribute en el régimen de los grupos de sociedades».

El artículo 11, dos del Real Decreto-Ley 15/1977, así como el artículo 33 del Real Decreto 1414/1977, desarrollados en este punto por la Orden Ministerial de 26 de marzo de 1980, establecieron la no obligación de practicar retención respecto de los rendimientos de capital mobiliario satisfechos entre sociedades del grupo consolidable, siempre y cuando se hubieran generado en períodos de consolidación, circunstancia esta que no se menciona en la ley vigente.

c) Las *incorporaciones* de las eliminaciones practicadas en los ejercicios anteriores.

De esta manera los resultados eliminados se incorporarán a la base imponible del grupo de sociedades cuando se realicen frente a terceros. Cuando una sociedad hubiera intervenido en alguna operación interna, bien como entidad compradora o vendedora, y posteriormente dejase de formar parte del grupo de sociedades, el resultado eliminado se incorporará a la base imponible del grupo correspondiente al período impositivo anterior a aquel en que tenga lugar su marcha.

## 5. Compensación de bases imponibles negativas.

La compensación de bases imponibles negativas en los grupos de sociedades en régimen de declaración consolidada se ajustará a las siguientes reglas:

a) Las bases imponibles consolidadas negativas del grupo de sociedades se compensan con bases imponibles consolidadas positivas del mismo en los siete ejercicios siguientes. Sólo el grupo, como sujeto pasivo del Impuesto sobre Sociedades, adquiere el derecho a la compensación.

- b) Las bases imponibles negativas de una sociedad, pendientes de compensar en el momento de su integración en el grupo de sociedades, podrán ser compensadas en la base imponible del mismo, pero con el límite de bases imponibles positivas de la sociedad que las generó (art. 88.2).
- c) En el supuesto de que existieran en el período impositivo en que se extinga el grupo de sociedades o se pierda el régimen de declaración consolidada, bases imponibles negativas del grupo de sociedades, el derecho a la compensación pendiente lo asumirán las sociedades que integran el grupo en el período impositivo en que tengan lugar estos hechos, y en la proporción que hubieren contribuido, durante la vigencia del régimen de tributación consolidada, a la formación de aquellas bases imponibles negativas [art. 95.1 c)].

La compensación ha de hacerse con las bases imponibles positivas que se determinen en régimen de tributación individual.

- d) El mismo criterio que el reseñado en el anterior apartado, se aplicará cuando alguna o algunas de las entidades que integran el grupo de sociedades dejen de pertenecer al mismo (art. 95.3).

Contrasta este criterio con la normativa anterior contenida en el artículo 17 c) del Real Decreto 1414/1977, toda vez que el grupo de sociedades es el sujeto pasivo del impuesto, las entidades que hubieran tenido bases imponibles negativas, cuando formaban parte del grupo y estuvieran pendientes de compensar, no podían hacerlo individualmente, si con posterioridad quedaban excluidas del mismo. Era el grupo quien adquiriría el derecho a compensar bases imponibles negativas de aquellas sociedades que pasaban a tributar en régimen individual.

## 6. Reinversión.

La normativa del Impuesto sobre Sociedades permitía que los incrementos de patrimonio que se generaban en la transmisión de elementos materiales de activo fijo de las empresas no se gravaran, a condición de que el importe total de la enajenación se reinvirtiera en bienes de análoga naturaleza y destino y se cumpliera, además, otra serie de requisitos.

Toda vez que las normas generales del impuesto son de aplicación a las entidades que integran el grupo de sociedades al objeto de determinar la base imponible consolidada, en particular, también lo fueron las normas relativas a la exención por reinversión.

Dado que ni el Real Decreto-Ley 15/1977, ni el Real Decreto 1414/1977 contenían criterios al respecto, fue doctrina administrativa recogida, entre otras, en Consulta de la Dirección General de Tributos de 3 de febrero de 1987, que para disfrutar de la exención por reinversión prevista en el

artículo 15.8 de la Ley 61/1978, habría de ser la misma sociedad que obtiene el incremento patrimonial quien asumiese la obligación de reinversión y no el grupo, como en principio parece lógico, dada su condición de sujeto pasivo.

La Ley 43/1995 sustituye la exención por reinversión, existente con anterioridad, por un sistema de diferimiento del gravamen durante un período de siete años, o bien durante el período de amortización de los bienes en los que se materialice la reinversión, a elección del sujeto pasivo.

En lo que respecta al régimen de tributación consolidada, el artículo 89 de la ley reconoce al grupo el derecho a la reinversión al señalar que «las sociedades del grupo podrán acogerse a la reinversión de beneficios extraordinarios pudiendo efectuar la reinversión la propia sociedad que obtuvo el beneficio extraordinario u otra perteneciente al grupo. La reinversión podrá materializarse en un elemento adquirido a otra sociedad del grupo a condición de que dicho elemento sea nuevo».

En este punto el legislador, con coherencia, da una solución acorde a la condición de sujeto pasivo del grupo, al permitir que la reinversión pueda efectuarse por cualquiera de las sociedades que lo integran y no sólo por quien generó el beneficio extraordinario.

## 7. Período impositivo.

El período impositivo del grupo de sociedades, artículo 90, coincide con el de la sociedad dominante. Idéntico criterio se recogía ya en el artículo 10 del Real Decreto 1414/1977.

Los problemas que el grupo de sociedades puede plantear, en relación al período impositivo se concretan en los siguiente términos:

### a) Inclusión de una entidad en el grupo de sociedades.

Dicha inclusión es obligatoria (art. 82.1) cuando la sociedad dominante logra el control, de al menos el 90 por 100 del capital social de una sociedad. Ahora bien, esta inclusión no perturba ni el período impositivo del grupo ni el de la sociedad que se incorpora al mismo, ya que la inclusión se produce con efecto del período impositivo siguiente, debiendo la sociedad dominante comunicar a la Administración Tributaria la identidad de dichas sociedades. Las de nueva creación se incluyen en el período en que se constituyen.

### b) Exclusión de una entidad del grupo de sociedades.

Las sociedades dependientes que pierdan tal condición (art. 82.2) quedarán excluidas del grupo con efecto del propio período impositivo en que se produzca tal circunstancia.

Dicha exclusión, se entiende, no afecta al período impositivo del grupo. El período impositivo de la sociedad excluida es el que le hubiera correspondido caso de tributar en régimen de declaración individual en el ejercicio en el que se realiza la separación.

c) Disolución del grupo de sociedades.

En el momento de la disolución se cierra el período impositivo para el mismo. Las sociedades del grupo pasan a tributar en régimen de declaración individual, abriéndose para todas ellas un nuevo período impositivo.

d) Cuando alguna de las sociedades dependientes concluyere un período impositivo de acuerdo con las normas reguladoras de la tributación en régimen individual (art. 90.2), dicha conclusión, lógicamente, no determinará la del grupo de sociedades.

## 8. Cuota tributaria del grupo de sociedades.

La cuota íntegra se determina aplicando el tipo de gravamen de la sociedad dominante (art. 91) a la base imponible del grupo de sociedades.

Ya vimos cómo el artículo 81 de la ley impedía formar parte del grupo de sociedades a aquellas entidades dependientes sujetas al impuesto a un tipo de gravamen diferente al de la sociedad dominante. De ahí que todas las sociedades que forman parte del grupo consolidado deben tributar a un mismo tipo y ése no es otro que el de la sociedad dominante.

Una vez determinada la cuota íntegra del grupo de sociedades, se minorará en el importe de las siguientes deducciones:

- Deducción por doble imposición de dividendos.
- Deducción por doble imposición internacional.
- Bonificaciones.
- Deducciones para incentivar la realización de determinadas actividades.

La aplicación de las deducciones a nivel del grupo de sociedades, se ajustará a las siguientes reglas:

- 1.<sup>a</sup> Los requisitos para disfrutar de las mencionadas deducciones y bonificaciones se refieren al grupo (art. 92.1 de la ley).

La disposición adicional uno del Real Decreto 1414/1977 en relación al apoyo fiscal a la inversión (antecedente de la deducción por inversiones) ordenaba que de la cuota consolidada, se dedujera «el resultado de sumar las cantidades que correspondan a cada una de las sociedades que tengan derecho al disfrute de la deducción».

Diferentes consultas emanadas, al respecto, de la Dirección General de Tributos señalaron que «la cantidad global a deducir por el grupo se obtendrá por adición de los resultados de aplicar en *cada sociedad* los porcentajes que correspondan según las distintas modalidades de inversión a las bases respectivas».

A mi juicio, esta doctrina administrativa no era acertada, toda vez que el importe con derecho a deducción debe determinarse para el grupo de sociedades (criterio que mantiene la Ley 43/1995) al ser éste el sujeto pasivo del impuesto.

- 2.<sup>a</sup> Las deducciones pendientes, en el momento de la inclusión de cualquier sociedad en el grupo, se minorarán en la cuota íntegra del mismo, con el límite que hubiese correspondido a aquélla en el régimen de tributación individual (art. 92.2).
- 3.<sup>a</sup> Las deducciones pendientes de aplicación cuando alguna o algunas de las sociedades que integren el grupo dejen de pertenecer al mismo, corresponderán a éstas en la proporción en que hayan contribuido a la formación del crédito (art. 95.3).

Por el contrario en base a la disposición adicional cuatro del Real Decreto 1414/1977, la Dirección General de Tributos en Consulta vinculante de 9 de mayo de 1985 y en otras posteriores mantuvo que los saldos pendientes serían deducibles por el grupo de sociedades, y no por las sociedades que los generaron, aun cuando dejasen de pertenecer al mismo.

- 4.<sup>a</sup> En el caso de pérdida o extinción de este régimen, las sociedades que integren el grupo, en el período impositivo en que se produzca alguno de estos supuestos, asumen el derecho a la compensación pendiente de las deducciones en la cuota del grupo de sociedades, en la proporción en que hubieran contribuido a la formación del mismo [art. 95.1 c)].

## 9. Pérdida del régimen de los grupos de sociedades.

Eran causas de pérdida del régimen de declaración consolidada, en el Real Decreto 1414/1977:

- a) Llevar la contabilidad sin sujeción a lo establecido por las disposiciones vigentes y a los principios y denominaciones del Plan General de Contabilidad.

- b) Ofrecer resistencia, excusa, negativa u obstrucción a la acción administrativa tendente a la comprobación de la declaración consolidada. Este comportamiento puede conllevar la aplicación del método de estimación indirecta de bases imponibles que es incompatible con la tributación consolidada.
- c) No presentar la declaración consolidada.

El artículo 94 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades recoge las causas que actualmente determinan la pérdida del régimen de los grupos de sociedades. Son las siguientes:

- a) La concurrencia de las circunstancias que, de acuerdo con lo establecido en la Ley General Tributaria determinan la aplicación del régimen de estimación indirecta en alguna(s) de las sociedades del grupo.
- b) El incumplimiento de la obligación de información recogida en el artículo 93 de la ley, relativa a la formulación, por la sociedad dominante, del balance y la cuenta de pérdidas y ganancias consolidada.

La concurrencia de las causas de pérdidas del régimen de declaración consolidada será apreciada, normalmente, por la Inspección de los Tributos. Se producirá con efectos del período impositivo en que se den alguna o algunas de las causas anteriormente señaladas y tiene como efecto principal que todas las sociedades del grupo pasan a tributar por el régimen individual en el Impuesto sobre Sociedades (art. 94.2).

## 10. Declaración y autoliquidación del grupo de sociedades.

- a) Obligaciones formales de las sociedades dependientes:
  - Presentar la declaración individual (modelo 200) del Impuesto sobre Sociedades. Esta declaración no motiva ingreso en el Tesoro Público.
- b) Obligaciones formales de la sociedad dominante:
  - 1.<sup>a</sup> Presentar declaración individual, que al igual que en el caso de las sociedades dependientes, no genera ingreso en el Tesoro.
  - 2.<sup>a</sup> Presentar la declaración del grupo de sociedades (modelo 220).

- 3.<sup>a</sup> Liquidar la deuda tributaria correspondiente al grupo.
- 4.<sup>a</sup> Ingresar la deuda tributaria, motivada por la declaración-autoliquidación del grupo, en el lugar, forma y plazos que determine el Ministerio de Economía y Hacienda.
- 5.<sup>a</sup> Idéntica obligación asume respecto del pago fraccionado.

La declaración consolidada deberá presentarse dentro del plazo correspondiente a la declaración en régimen individual de la sociedad dominante; esto es, en los 25 días naturales siguientes a los 6 meses posteriores a la conclusión del período impositivo (art. 142.1 de la ley), lo que resuelve el problema que al respecto planteó la normativa anterior.

En efecto, el Real Decreto 1414/1977, en su artículo 28, fijaba un plazo de 6 meses a partir del cierre del ejercicio social, para la presentación de la declaración consolidada debiendo adjuntar con la misma, fotocopias de las declaraciones independientes de cada una de las sociedades del grupo, lo que implicaba condicionar el plazo de presentación de estas declaraciones individuales (25 días naturales a partir de la aprobación de cuentas) al plazo de presentación de la declaración del grupo de sociedades (6 meses a partir del cierre del ejercicio social).