

TRIBUTACION

REGIMEN TRIBUTARIO DE LOS  
GRUPOS DE SOCIEDADES

N.º 209

Trabajo efectuado por:

---

**JOSE ANTONIO LOPEZ SANTACRUZ**

---

*Ingeniero Industrial. Inspector de Finanzas del Estado.  
Subdirector General Adjunto del Impuesto sobre las Personas  
Jurídicas del Ministerio de Economía y Hacienda.*

---

### ***Sumario:***

- I. Introducción.
- II. Sujeto pasivo.
- III. Concepto de Grupo Fiscal.
- IV. Determinación del grado de dominio.
- V. Solicitud del régimen de declaración consolidada.
- VI. Alteraciones en la composición del Grupo.
- VII. Base Imponible consolidada.
- VIII. Compensación de pérdidas.
- IX. Período impositivo.

...

...

- X. Cuota tributaria consolidada.
- XI. Disolución del Grupo.
- XII. Declaraciones anuales.
- XIII. Pérdida del Régimen de declaración consolidada.
- XIV. Impuesto sobre Beneficios.
- XV. Pagos a cuenta.
- XVI. Ventajas e inconvenientes.

<b>TRIBUTACION</b>	<b>REGIMEN TRIBUTARIO DE LOS GRUPOS DE SOCIEDADES</b>	<b>N.º 209</b>
--------------------	---	----------------

## I. INTRODUCCION

El artículo 42 del Código de Comercio, según la redacción dada por la Ley 19/1989, de 25 de julio, de reforma parcial y adaptación de la legislación mercantil a las Directivas de la Comunidad Económica Europea en materia de sociedades, establece la *obligación* a toda sociedad mercantil a formular las cuentas anuales y el informe de gestión consolidadas cuando, siendo socio de otra sociedad, ejerza sobre ésta un dominio o poder de decisión por cualquiera de las formas señaladas en dicho artículo.

¿Esta obligación de consolidación mercantil tiene alguna incidencia fiscal? Es decir, si los Grupos de sociedades obligadas a consolidar, lo están asimismo a efectos fiscales.

La respuesta a esta pregunta la encontramos en la Ley General Tributaria; en particular, su artículo 9 dispone la autonomía de las normas tributarias en nuestro ordenamiento jurídico, teniendo las demás normas un carácter supletorio; es decir, en todo aquello que la norma tributaria no regule expresamente, la norma mercantil está llamada a llenar ese vacío normativo.

El régimen tributario de los Grupos consolidados está regulado por el Real Decreto-Ley 15/1977, de 25 de febrero, desarrollado por el Real Decreto 1414/1977, de 17 de junio, y por la Ley 18/1982, de 26 de mayo, que modificó el concepto de sociedad dominante.

A estos efectos, el Grupo de sociedades está integrado por un conjunto de entidades relacionadas entre sí a través de una relación de dependencia, vía participación en el capital social, de manera que, aunque son jurídicamente independientes, sin embargo, desde un punto de vista económico, actúan y se comportan como una unidad económica, siendo este rasgo de unidad económica lo que motivó al legislador fiscal para considerar al Grupo de sociedades, aun careciendo de personalidad jurídica, como sujeto pasivo del Impuesto sobre Sociedades, por lo que las sociedades integrantes del mismo, aunque no pierden el carácter de sujeto pasivo de este impuesto, sin embargo no tributan por él, al objeto de evitar la doble imposición sobre los beneficios originados en las operaciones entre las empresas del Grupo de sociedades.

## II. SUJETO PASIVO

El artículo primero del Real Decreto 1414/1977 otorga el carácter de sujeto pasivo al Grupo de sociedades, conforme el artículo 33 de la Ley General Tributaria, es decir, el Grupo, aun careciendo de personalidad jurídica, constituye una clara manifestación de unidad económica susceptible de imposición.

El ámbito de aplicación del régimen de tributación consolidada afecta exclusivamente al Impuesto sobre Sociedades, tributando las sociedades del Grupo de forma independiente por los demás tributos de los que fueren sujetos pasivos.

## III. CONCEPTO DE GRUPO FISCAL

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 aquella».

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

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

- a) Que tenga el dominio, directo o indirecto, de más del 90 por 100 del capital social de otras u otras sociedades y que se mantenga tal dominio de modo ininterrumpido, al menos, desde dos años de antelación a la solicitud de la concesión del régimen de declaración consolidada (RDC).
- b) Que dicho dominio se mantenga durante todo el período impositivo.
- c) Que no sea dependiente de ninguna otra residente en España.
- d) Que no goce de exención ni bonificación subjetiva en el Impuesto sobre Sociedades.
- e) Que no se encuentre en situación de suspensión de pagos o quiebra, o incurra en el supuesto previsto en el artículo 260.1. 4 del TRLSA (Patrimonio neto inferior a la mitad de su capital social).

Las sociedades dependientes tienen, asimismo, que cumplir los requisitos señalados en la letras d) y e) anteriores.

Aunque el RDC es voluntario, esto es, la sociedad dominante puede optar por este régimen de tributación previa solicitud y concesión por el Ministerio de Economía y Hacienda, sin embargo, la composición del Grupo no puede estar a la voluntad de aquélla, es decir, todas las sociedades que cumplan los requisitos para ser consideradas como dependientes deberán obligatoriamente consolidar en el Grupo; el incumplimiento de esta obligación supondría la inaplicación del régimen.

En cuanto a los Grupos de sociedades integrados por sociedades domiciliadas en el País Vasco o Navarra y en territorio común, cuando sus operaciones superan el ámbito territorial de aquellos territorios; esto es, hay sociedades sujetas a tributación a la Administración del Estado o bien sujetas conjuntamente a ambas Administraciones, tanto el Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco como el Convenio Económico entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra, disponen que, en tales casos, el régimen de tributación consolidada de los Grupos de sociedades corresponde a la Administración del Estado.

En dichos Grupos de sociedades surge la duda de cuál es la influencia que pudiera tener en el régimen de consolidación la normativa vigente del Impuesto sobre Sociedades en las respectivas Diputaciones Forales, en el caso de que esta normativa fuere aplicable a alguna de las sociedades integrantes del Grupo.

Pues bien, la influencia es nula dado que, como dispone el Convenio y el Concierto, es competencia exclusiva del Estado el régimen de tributación consolidada, entendiéndose por régimen tributario, como así lo ha manifestado el Tribunal Supremo en diferentes sentencias, no sólo las normas de determinación de la base imponible consolidada, sino también todas aquellas referentes a la cuantificación de la deuda tributaria.

Por otro lado, el régimen de tributación consolidada es incompatible con el régimen de transparencia fiscal, como expresamente disponen los artículos 33 y 377 del Reglamento del Impuesto sobre Sociedades, prevaleciendo la transparencia fiscal en el caso de concurrencia de ambos regímenes de tributación, por tanto, si la transparencia fiscal se manifiesta en la sociedad dominante, no cabe consolidación fiscal; por el contrario, si una sociedad dependiente es transparente, ésta y aquéllas dependientes de la misma no podrán consolidar, sin perjuicio de que el resto de sociedades, de cumplirse los requisitos exigidos, puedan acceder a este régimen de tributación.

En el caso de que en la sociedad dominante se dieran los requisitos para ser considerada como sociedad de cartera y, en consecuencia, en un principio sometida a transparencia fiscal, es necesario hacer varias puntualizaciones.

En este sentido, si la dominante realiza una explotación económica y, además, participa en el capital social de otras sociedades, de manera que exista una relación entre las actividades desarrolladas por una y otras, aquella sociedad no se considera de cartera y, por tanto, no es transparente, como así dispone el artículo 362 del Reglamento del Impuesto sobre Sociedades. Sin embargo, este mismo artículo considera como transparentes a las denominadas sociedades holding, cuya finalidad u objeto principal es el control y participación en otras sociedades, aunque presten servicios de asesoramiento y apoyo a las sociedades participadas, por lo que aquellos Grupos han estado al margen de la consolidación fiscal.

No obstante, la nueva normativa del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, respecto del régimen de transparencia fiscal ha resuelto el problema para las holdings activas; así el artículo 12 del nuevo Reglamento del IRPF considera no computables como valores, a los efectos de las sociedades de cartera, aquellos que otorguen más del 50 por 100 de los derechos de voto en otras, siempre que la sociedad dominante dirija y gestione el conjunto de las actividades empresariales de las dependientes, mediante la correspondiente organización de medios personales y materiales.

#### IV. DETERMINACION DEL GRADO DE DOMINIO

La normativa de consolidación incluye dentro del Grupo a todas las sociedades dependientes que estén dominadas, directa o indirectamente, por la sociedad dominante en cuantía superior al 90 por 100 de sus capitales sociales.

En el supuesto de dominio indirecto, se han de cumplir los siguientes requisitos:

a) Cuando una sociedad dependiente es, a su vez, dominante de otra sociedad, de la cual posee más del 90 por 100 de su capital y, a su vez, esta tercera es dominante de una cuarta, y así sucesivamente, el grado de dominio indirecto se calcula multiplicando los tantos unitarios de participación en el capital social.

*Ejemplo:*

Si *A* posee el 98% de *B* y ésta el 91% de *C*, el grado de dominio de *A* sobre *C* será:

$$0,98 \times 0,91 = 0,89,$$

por lo que *C* no podrá consolidar, al no alcanzar el dominio (90%) necesario.

b) Si coexisten relaciones de dependencia directa e indirecta, para calcular la participación total de la sociedad dominante en otra dependiente, se sumarán los tantos unitarios de participación directa e indirecta, necesiándose que el resultado sea superior a 0,90.

*Ejemplo:*

Si A posee el 98% de B y el 15% de C y B posee el 85% de C, el grado de dominio de A sobre C será:

Directo.....	0,15
Indirecto (0,98 x 0,85).....	0,83
	-----
TOTAL....	0,98
	=====

Por tanto, en este caso C podría consolidar.

c) En la relación de dependencia indirecta se necesita que en todas las sociedades intermedias existan participaciones superiores al 90%, y además que todas ellas formen parte del Grupo de sociedades, es decir, deben reunir todos los requisitos exigidos por el régimen de tributación consolidada, por lo que, si en esta dominación indirecta alguna de las sociedades interpuestas no pudiera consolidar, el grado de dominio indirecto por esta rama no computaría para el cálculo del porcentaje de dominación requerido por la consolidación fiscal.

**V. SOLICITUD DEL REGIMEN DE DECLARACION CONSOLIDADA**

Este régimen de tributación es voluntario; la sociedad dominante, como representante del Grupo en todas las relaciones con la Hacienda Pública, podrá solicitar del Ministerio de Economía y Hacienda la aplicación del mismo.

La solicitud deberá presentarse dentro del plazo reglamentario establecido para la declaración del Impuesto sobre Sociedades, en el ejercicio económico anterior al que se pida la aplicación de este régimen. Así, por ejemplo, si se desea consolidar en el ejercicio 1993 y siguientes, la solicitud deberá formularse dentro de 1992, y concretamente, en el plazo de presentación de la declaración del Impuesto sobre Sociedades que se efectúe en 1992, declaración que será la correspondiente al ejercicio 1991.

Es necesario que las Juntas Generales de Accionistas de todas las sociedades obligadas a consolidar hayan adoptado válidamente el acuerdo de acogerse al RDC. El incumplimiento de este requisito por parte de alguna de ellas supondrá la pérdida de este régimen de tributación.

En cuanto a la duración de este régimen, el artículo 6 del Real Decreto 1414/1977 dispone que la concesión del régimen de declaración consolidada tendrá una duración de tres ejercicios, añadiendo dicho artículo que si el Grupo deseara continuar utilizando dicho régimen deberá solicitar la prórroga del mismo al presentar la declaración consolidada del tercer ejercicio de la concesión.

La citada disposición hace referencia a ejercicios, sin especificar si se trata de ejercicios sociales o fiscales; no obstante, dado que la prórroga debe solicitarse con la declaración del Impuesto sobre Sociedades del tercer ejercicio, se deduce que a efectos de la consolidación el término ejercicio equivale a período impositivo.

## VI. ALTERACIONES EN LA COMPOSICION DEL GRUPO

Una vez concedido el RDC, el Grupo no es estático; por el contrario, la composición del mismo puede alterarse como consecuencia de que la sociedad dominante adquiera el control necesario de nuevas sociedades, o bien, pierda el dominio sobre alguna de las sociedades integrantes del Grupo.

En cuanto al momento de la incorporación al Grupo de las nuevas sociedades, será obligatoria su inclusión en el ejercicio siguiente a aquel en el que se adquiere el dominio.

Por el contrario, la pérdida del dominio sobre una sociedad dependiente supone su salida del Grupo en el propio ejercicio en el que se produce dicha pérdida.

La composición inicial del Grupo se determina en función de las sociedades que al momento de la solicitud cumplan todos y cada uno de los requisitos exigidos para consolidar, silenciando la norma cuando se incorporan al Grupo aquellas sociedades que reúnan dichos requisitos con posterioridad a la solicitud, pero antes del inicio de aplicación de este régimen, o bien de las sociedades adquiridas en ese período de tiempo. En tales casos, es un criterio admitido por la Administración que dichas sociedades entren a formar parte del Grupo en el segundo ejercicio de aplicación del régimen de consolidación, dándolas el mismo trato que a las sociedades adquiridas en el primer ejercicio de consolidación.

En lo que respecta al requisito de que ninguna de las sociedades del Grupo debe estar en situación de pagos, quiebra o incurso en el supuesto del artículo 260.1 4 del TRLSA (por consecuencia de pérdidas dejen reducido el patrimonio a una cantidad inferior a la mitad del capi-

tal social), estas circunstancias deberán apreciarse al cierre del ejercicio, esto es, al momento del devengo del Impuesto sobre Sociedades, puesto que la remisión a la norma mercantil lo es puramente en su sentido patrimonial, con independencia de los efectos jurídicos que de tales situaciones se derivan en el Derecho Mercantil.

Por ello, las sociedades que siendo potencialmente consolidables estén incursas en alguna de las situaciones comentadas de desequilibrio patrimonial al cierre del ejercicio, han de excluirse del Grupo consolidado en el propio ejercicio, y hasta en tanto no se normalice su situación patrimonial, incorporándose nuevamente al grupo en el ejercicio en que se reestablezca el patrimonio, caso de cumplir todos los demás requisitos exigidos al efecto.

## VII. BASE IMPONIBLE CONSOLIDADA

Constituye la base imponible consolidada la totalidad de la renta obtenida conjuntamente por todas las sociedades que forman el Grupo consolidable.

La base imponible consolidada se obtiene por agregación de los ingresos computables y gastos deducibles de cada una de las sociedades integrantes del Grupo, calificadas según lo establecido en las normas del Impuesto sobre Sociedades. Efectuada esta agregación se realizan las eliminaciones por operaciones intergrupo que procedan, por:

- Compras y ventas entre sociedades del Grupo.
- Dividendos entre sociedades del Grupo.
- Otros ingresos y gastos por operaciones y transacciones entre sociedades del Grupo, diferentes de las anteriores.
- Resultados intergrupo.

Las eliminaciones tienen por objeto recoger exclusivamente los resultados obtenidos por el Grupo en sus operaciones con terceros; esto es, las operaciones realizadas entre sociedades del Grupo se consideran como no efectuadas, en tanto en cuanto el elemento objeto de la operación no se transmita a un tercero ajeno al Grupo.

La Orden de 13 de marzo de 1979, dicta las normas para realizar dichas eliminaciones, de acuerdo con las siguientes reglas:

a) Transmisión intergrupo de existencias.

El resultado, beneficio o pérdida, derivado de una operación de compraventa de existencias entre sociedades del Grupo no se considera realizado hasta el momento en que la adquirente de las existencias venda, a su vez, éstas a un tercero ajeno al Grupo.

Por tanto, las existencias finales que procedan de adquisiciones a otras empresas del Grupo deben valorarse al precio de adquisición primitivo, eliminándose el resultado incorporado a dichas existencias.

No obstante, no procede realizar eliminaciones cuando las existencias adquiridas se incorporan al proceso industrial de la sociedad compradora.

Dado que las eliminaciones persiguen valorar las existencias al coste de adquisición para el Grupo, si el valor de mercado al cierre del ejercicio de dichas existencias es inferior al precio de adquisición pactado entre las sociedades del Grupo, resultará que la adquirente podrá dotar una provisión por depreciación de existencias, provisión que deberá ser eliminada a efectos de la consolidación, en la medida en que el valor de mercado supere al coste de adquisición para el Grupo; en caso contrario, será admitida como gasto fiscal la parte de provisión que cubra el exceso entre el coste de adquisición para el Grupo y el valor de mercado.

b) Transmisión intergrupo de elementos del inmovilizado no depreciables.

El resultado, beneficio o pérdida, debe eliminarse de la base imponible consolidada cuando proceda de transacciones entre sociedades del Grupo que tengan por objeto elementos del activo inmovilizado no depreciable, diferiéndose hasta el ejercicio en que dicho activo se transmita a un tercero, integrándose en la base imponible consolidada en dicho ejercicio.

c) Transmisión intergrupo de elementos del inmovilizado depreciables.

La Orden de 13 de marzo de 1979 dispone al efecto que en las transmisiones de activos depreciables, el resultado intergrupo no se considera realizado hasta tanto dicho bien se enajene a terceros ajenos al Grupo, o sea objeto de amortización por la sociedad compradora integrante del Grupo. En este último caso, la cuantía del beneficio que se considera realizado por el Grupo estará representado por la diferencia que existe entre las cuotas de amortización anuales imputadas durante el período en que dicho bien se amortice, y las que deberían haberse aplicado si no hubiere existido beneficio intergrupo.

Este criterio equivale a considerar que el activo adquirido se va enajenando a terceros ajenos al Grupo de forma escalonada, a medida en que la amortización de dicho activo se incorpora como coste de los productos vendidos.

d) Dividendos intergrupo.

A efectos de determinar la base imponible consolidada, serán objeto de eliminación los dividendos distribuidos entre las sociedades del Grupo que correspondan a resultados generados en ejercicios en que tales sociedades tributaron en este régimen.

Por el contrario, no son objeto de eliminación los dividendos que provienen de resultados de ejercicios anteriores a la aplicación del régimen de declaración consolidada.

e) Incorporación de los resultados diferidos.

Cuando una sociedad hubiera intervenido en alguna transmisión de activos intergrupo, bien como entidad compradora o vendedora, y posteriormente dejara de formar parte del Grupo, el resultado diferido pendiente de integración en la base imponible consolidada se considerará realizado por el Grupo en el ejercicio en que tenga lugar la separación de aquella sociedad.

Sobre este punto la norma fiscal coincide con la norma contable regulada por el Real Decreto 1815/1991, de 20 de diciembre, por el que se aprueban las normas para la formulación de las cuentas anuales consolidadas; no obstante, desde una perspectiva fiscal, tal solución parece ventajosa para la sociedad transmitente del elemento cuando es ésta la que deja de formar parte del Grupo.

En efecto, es dicha sociedad la que generó el resultado que fue objeto de eliminación, por lo que en sus registros contables se debió considerar la eliminación a través de la cuenta de impuestos diferidos, que recoja la diferencia entre el impuesto efectivamente pagado y el devengado, que será mayor, caso de resultado positivo, al ser tenido éste en cuenta. Cuando esta sociedad deja el Grupo, la carga tributaria derivada de aquella eliminación es asumida por éste, es decir, por el resto de sociedades que quedan, lo cual supone un enriquecimiento de aquella sociedad en detrimento del resto de sociedades, por lo que una solución más equitativa conduciría a considerar que las sociedades que dejan de formar parte del Grupo deberían asumir la carga tributaria diferida resultante de la eliminación del resultado generado en las operaciones en las que esas sociedades hubiesen intervenido como transmitentes de los bienes o prestadoras de los servicios.

f) Establece la norma mercantil que los valores contables que la sociedad dominante tiene en el capital de las dependientes, se compensarán con la parte proporcional que dichos valores representen en relación a los capitales y reservas de esas sociedades dependientes, imputándose la diferencia a las partidas del balance o, en su defecto, al fondo de comercio, siendo, en todo caso, amortizable dicha diferencia.

Pues bien, a los efectos de calcular la base imponible consolidada no tiene la consideración de gasto deducible la amortización de la referida diferencia, pues en caso contrario sería tanto como admitir una revalorización contable sin coste fiscal alguno.

g) Exención por reinversión en los Grupos consolidados.

La normativa del Impuesto sobre Sociedades permite que los incrementos de patrimonio que se manifiesten en la transmisión de elementos materiales del activo fijo de las empresas no se graven, siempre que el importe total de la enajenación se reinvierta en bienes de análoga naturaleza y destino en un período no superior a dos años o no superior a cuatro, si durante el primero la sociedad presenta un plan de inversiones a la Administración e invierte durante los dos primeros al menos el 25 por ciento del total del incremento.

Teniendo en cuenta que las normas generales del Impuesto sobre Sociedades son aplicables a las sociedades integrantes de un Grupo consolidado al objeto de determinar la base imponible consolidada, en particular, lo son también las normas sobre exención por reinversión, siendo un criterio administrativo el que la sociedad que generó el incremento sea la que asuma la obligación de la reinversión, y no el Grupo, como parecería en principio más lógico, dado su condición de sujeto pasivo, postura que se fundamenta en el antecedente del Fondo de Previsión para Inversiones, sobre el cual el Real Decreto 1414/1977 mantenía que las condiciones y requisitos de dicho fondo debían cumplirse en cada una de las sociedades que lo había dotado, y por tanto, la materialización del fondo no podía trasladarse a otra sociedad del Grupo diferente a la que generó dicho fondo, criterio adoptado para las condiciones de exención por reinversión.

En el supuesto de que el incremento de patrimonio se haya generado en una transmisión entre sociedades del Grupo, la plusvalía generada es objeto de eliminación en el propio ejercicio en que se produce, integrándose en la base imponible consolidada cuando la sociedad adquirente transmita, a su vez, el activo material a un tercero o bien lo vaya amortizando, siendo en ese momento cuando dicho incremento de patrimonio gozaría de exención, siempre que la primera sociedad realice la reinversión en los plazos y condiciones establecidos con carácter general en los artículos 146 y siguientes del Reglamento del Impuesto sobre Sociedades.

## VIII. COMPENSACION DE PERDIDAS

La compensación de pérdidas en los Grupos de sociedades en régimen de declaración consolidada se ajusta a las siguientes reglas:

- a) Las bases imponibles, positivas o negativas, de las sociedades del Grupo se compensan entre sí para determinar la base imponible consolidada.
- b) Las bases imponibles consolidadas negativas sólo podrán ser compensadas con bases imponibles consolidadas positivas de los cinco ejercicios siguientes, por lo que sólo el Grupo como tal adquiere el derecho a la compensación.

Por ello, si una sociedad que teniendo pérdidas cuando formaba parte de un Grupo, con posterioridad queda excluida del mismo pasando a tributar en régimen individual, aquellas pérdidas no podrán compensarse en este nuevo régimen de tributación.

- c) Las bases imponibles negativas de cualquier sociedad del Grupo que se hubieren producido en ejercicios anteriores a aquel en que dicha sociedad tribute en RDC, sólo pueden ser compensadas con bases imponibles positivas de la propia sociedad, y hasta el límite de éstas.

## IX. PERIODO IMPOSITIVO

El artículo 10 del Real Decreto 1414/1977 dispone la obligación de que todas las sociedades del Grupo han de tener la misma fecha de cierre, es decir, igual período impositivo coincidente con el de la sociedad dominante. Por otro lado, el artículo primero dispone la obligación de consolidar a toda sociedad en la que no concurra ninguna causa de exclusión, no estando entre éstas, el cierre en fecha diferente al del resto de sociedades del Grupo, por lo que se plantean ciertas dudas en el caso de que en un Grupo existan sociedades con diferentes fechas de cierre de sus ejercicios sociales.

Si tal diversidad de fechas se manifiesta en el momento de la solicitud de la aplicación del régimen, ello implicará la denegación del mismo, salvo que se acrediten los acuerdos correspondientes de modificación de sus ejercicios para adaptarlo al de la sociedad dominante.

Cuando la falta de homogeneidad en los ejercicios sociales aparece en las sociedades sobre las que la sociedad dominante va logrando el control necesario para que consoliden en el Grupo, resulta necesariamente obligatoria la modificación de su ejercicio social, so pena de la pérdida para el Grupo de este régimen.

Por último, en aquellos casos en que alguna de las sociedades integrantes del Grupo, bien sea la dominante o alguna de las dependientes, cierre su ejercicio en fecha diferente a la de su ejercicio social, el caso más frecuente es como consecuencia de operaciones de fusión de sociedades, implicará que las restantes sociedades integrantes del Grupo deberán asimismo cerrar su ejercicio en la misma fecha, al objeto de que todas ellas tengan idéntico período impositivo.

## X. CUOTA TRIBUTARIA CONSOLIDADA

Esta se determina aplicando el tipo general de gravamen sobre la base imponible consolidada, para aplicar seguidamente las siguientes deducciones que procedan:

– *Deducción por doble imposición de dividendos.*

Se aplicará siempre que dicho dividendo no haya sido objeto de eliminación, determinándose el importe de la deducción de acuerdo con el resultado derivado de la declaración individual de las sociedades del Grupo que percibieron el dividendo.

– *Deducción por doble imposición internacional.*

Igualmente, se determina en función de la liquidación individual correspondiente a la sociedad que obtiene la renta gravada en el extranjero.

– *Bonificaciones.*

La bonificación correspondiente al Grupo es la suma de las bonificaciones que correspondan a cada una de las sociedades integrantes del mismo, con independencia de que la renta haya sido objeto o no de eliminación.

– *Deducción por inversiones.*

El importe de la deducción se cuantifica en la suma de las deducciones correspondientes a las inversiones realizadas por cada sociedad individualmente, aunque el límite de la deducción se gira sobre la cuota íntegra consolidada minorada en las deducciones anteriores.

– *Deducciones por creación de empleo.*

Se determina en función de la evolución conjunta de la plantilla a nivel de Grupo.

## XI. DISOLUCION DEL GRUPO

La disolución de un Grupo en régimen de declaración consolidada implica que los resultados diferidos que hubiese en ese momento pendientes de su integración en la base imponible consolidada, se computen en la base imponible de las sociedades que los generaron en su primera declaración en régimen individual.

Si el Grupo tuviese pendientes de aplicar deducciones por inversiones o creación de empleo en el momento de su disolución, tales deducciones son asumidas por las sociedades integrantes del Grupo en sus futuras declaraciones individuales, en proporción al importe de la inversión ponderada por el tipo correspondiente, o creación de empleo, realizada por cada una de las sociedades desde el ejercicio en que se generaron dichas deducciones.

Asimismo, las bases imponibles negativas pendientes de compensar por el Grupo, son asumidas por las sociedades integrantes del mismo en sus declaraciones individuales futuras, en proporción a las bases imponibles negativas obtenidas por cada una de ellas desde el ejercicio en que dichas bases imponibles negativas se generaron.

Pongamos algunos ejemplos aclaratorios:

A) *Deducciones pendientes de compensar:*

Ejercicio	Sociedades: Ded. inversión		Aplic. grupo	Pdte. grupo
	A	B		
1991	20	40	30	30
1992	40	10	–	50
				80

Suponiendo que 1993 fuera el ejercicio de pérdida del régimen de consolidación, la deducción por inversiones pendiente de aplicar en el grupo (80) debe repartirse entre las dos sociedades que lo forman.

La deducción pendiente correspondiente a 1991 (30) se repartirá en proporción a las deducciones aportadas por cada una de ellas, igualmente para 1992.

Sociedad	1991	1992	Total
A	$30 \times 20/60 = 10$	$50 \times 40/50 = 40$	50
B	$30 \times 40/60 = 20$	$50 \times 10/50 = 10$	30

Hay que tener en cuenta que el plazo para aplicar estas deducciones en las declaraciones individuales no comienza a partir del ejercicio en que se produce la disolución del Grupo, sino del propio ejercicio en que se realizó la inversión pendiente de aplicar.

B) *Compensación de bases imponibles negativas.*

Ejercicio	Bases imponibles			B.I. Grupo
	A	B	C	
1991	80	- 100	-	- 20
1992	- 60	- 40	50	- 50
				- 70

Si 1993 fuere asimismo el ejercicio de pérdida de este régimen, la base imponible negativa consolidada (70) se repartiría de la forma siguiente:

Sociedad	1991	1992	Total
A	-	$50 \times 60/100 = 30$	- 30
B	- 20	$50 \times 40/100 = 20$	- 40

Asimismo, el plazo de compensación de estas pérdidas por cada una de las sociedades en sus futuras declaraciones individuales, debe computarse desde el propio ejercicio en que se generaron las pérdidas objeto del reparto.

## **XII. DECLARACIONES ANUALES**

La sociedad dominante del Grupo, como representante del mismo, está obligada a presentar, dentro del plazo de los seis meses siguientes al cierre del ejercicio de que se trate, la declaración por el Impuesto sobre Sociedades y a ingresar la deuda tributaria que resulte.

Se observa que el plazo de declaración es independiente de las fechas de aprobación de las cuentas consolidadas como de las cuentas de las sociedades integrantes del Grupo.

Por tanto, dado que las sociedades integrantes del Grupo están sujetas al cumplimiento de todas las obligaciones del Impuesto sobre Sociedades, salvo el pago del mismo, deberán presentar la declaración por este impuesto de acuerdo con el régimen de tributación individual, dentro del plazo de los veinticinco días naturales siguientes a la fecha en que legalmente sean aprobadas las cuentas anuales, declaración que no comporta ingreso alguno. Independientemente, el plazo de presentación de la declaración consolidada y pago de la deuda tributaria finaliza, caso de ejercicios coincidentes con el año natural, el 30 de junio.

## **XIII. PERDIDA DEL REGIMEN DE DECLARACION CONSOLIDADA**

La pérdida del carácter de dominante por parte de la sociedad cabecera del Grupo, por incumplimiento de los requisitos contemplados en la disposición adicional tercera de la Ley 18/1982, implicará la pérdida de este régimen de tributación en el propio ejercicio en que se manifiesta tal circunstancia.

En particular, uno de esos requisitos es que la sociedad dominante no sea dependiente de ninguna otra residente en España, por lo que si en un ejercicio la dominante pasa a ser dependiente de otra sociedad ajena al Grupo, es decir, una sociedad anónima residente en España adquiere el dominio, directo o indirecto, del 90 por 100 del capital social de la que ostentaba el carácter de sociedad dominante, en tal caso, ¿cuál será su incidencia en la consolidación del Grupo?

Si la nueva sociedad dominante tuviere constituido con anterioridad un Grupo consolidado, la adquisición del Grupo primitivo supondrá que éste se integre en aquél en el ejercicio siguiente al de la toma de participación, de acuerdo con el artículo 2 del Real Decreto

1414/1977, es decir, en el propio ejercicio de la adquisición, el Grupo primitivo podrá tributar en consolidación, perdiendo este régimen en el ejercicio siguiente al estar subsumido en otro Grupo consolidado mayor.

En caso contrario, es decir, cuando la nueva sociedad dominante no tuviere constituido un Grupo consolidado, la Administración Tributaria ha interpretado en diferentes consultas que, como en el caso anterior, en el ejercicio en el que se adquiere la participación, el Grupo primitivo podrá tributar en consolidación, perdiendo este régimen a partir del ejercicio siguiente.

Con independencia de lo anterior, el Real Decreto 1414/1977 dispone expresamente, como causas de pérdida del régimen de declaración consolidada, las siguientes:

- a) No llevar las sociedades del Grupo la contabilidad de acuerdo con lo exigido por las disposiciones vigentes en materia contable.

Su razón de ser estriba en que la contabilidad es un instrumento imprescindible para la consolidación; si aquélla falta, difícilmente se podrán determinar los estados consolidados que reflejen la imagen de la unidad económica del Grupo.

- b) Que no presten la colaboración necesaria a los requerimientos de la Administración, no facilitando sin excusa, resistencia o negativa, los datos, informes, antecedentes y justificantes necesarios para la comprobación e inspección de la declaración consolidada.

Este comportamiento puede suponer la aplicación del método de estimación indirecta de bases imponibles, método que es incompatible con la tributación consolidada.

- c) No presentar la declaración consolidada. Es decir, un Grupo tributando en consolidación puede fácilmente salirse del mismo bastando solamente con no presentar la declaración del ejercicio en que se desee perder el régimen.

La pérdida del régimen de tributación consolidada supone que todas las sociedades del Grupo pasen a tributar por el régimen individual en el Impuesto sobre Sociedades, de manera que para acogerse de nuevo, en su caso, a la declaración consolidada será necesario la preceptiva solicitud y concesión, por parte de la Administración, de este régimen, de cumplirse todos los requisitos exigidos para la consolidación fiscal.

#### **XIV. IMPUESTO SOBRE BENEFICIOS**

El gasto por el Impuesto sobre Sociedades que debe lucir en la cuenta de *Pérdidas y ganancias* consolidada puede no coincidir con la cantidad a pagar por dicho impuesto. Esta discrepancia surgirá como consecuencia de diferencias de imputación temporal de ingresos y gastos entre la norma contable y fiscal, dando origen a impuestos anticipados o diferidos.

En ocasiones, tal diferencia tendrá como causa los distintos criterios entre la norma contable y fiscal, sobre el momento en el que se consideren realizados los resultados que fueron objeto de eliminación.

Como regla general, en cuanto a las existencias, la norma contable entiende como realizado el resultado cuando se enajenan a terceros las mercaderías adquiridas o los productos de los que formen parte las materias primas adquiridas, criterio que también comparte la norma fiscal, salvo que las existencias se utilicen como materia prima en la fabricación de otros productos, en cuyo caso, se entiende realizado el resultado cuando las existencias se incorporan al proceso productivo; en tal caso la norma fiscal anticipa la incorporación del resultado, positivo o negativo, apareciendo las cuentas de impuestos anticipados o diferidos, respectivamente.

Asimismo, tales diferencias aparecen, respecto del inmovilizado, cuando la amortización de éste se incorpore como coste de un activo, por cuanto la norma fiscal considera realizado el resultado a medida que se amortiza el inmovilizado, mientras que la norma contable lo difiere siempre al momento de la enajenación del activo al que se ha incorporado como coste aquella amortización.

#### **XV. PAGOS A CUENTA**

El Grupo consolidado, como sujeto pasivo que es del Impuesto sobre Sociedades, está obligado a realizar asimismo los pagos a cuenta, siendo la base de cada pago a cuenta la cuota a ingresar que resultó en el último ejercicio cerrado y vencido su plazo de declaración, al tiempo de efectuar el correspondiente pago a cuenta.

Si en el ejercicio base de cálculo del pago a cuenta no fue de aplicación el régimen de declaración consolidada, el pago a cuenta del Grupo se determinará por la suma de los pagos a cuenta correspondientes a todas las sociedades integrantes del mismo que hubiere resultado por el régimen de tributación individual.

En el caso de que la composición del Grupo se hubiere alterado respecto del ejercicio base del pago a cuenta, el importe de éste se aumentará o disminuirá por las cantidades que por pago a cuenta hubieren correspondido a las sociedades incorporadas o excluidas, consideradas aisladamente.

## XVI. VENTAJAS E INCONVENIENTES

Entre las *ventajas* más significativas del régimen de declaración consolidada están:

- Debido al carácter de unidad económica de los Grupos de sociedades, las operaciones realizadas en el seno del mismo deben ser objeto de eliminación, puesto que sólo se recogerán las operaciones efectuadas con terceros; ello significa que los resultados generados en dichas operaciones se eliminan en ese ejercicio, diferiéndolos a aquel en que el elemento sea enajenado a un tercero, incorporándose a la base imponible consolidada en dicho ejercicio.

La eliminación de las operaciones intergrupo implica en la práctica que no sean de aplicación las reglas de valoración de las operaciones entre sociedades vinculadas.

- Compensación, entre sí, de las bases imponibles positivas y negativas de las sociedades del Grupo.
- La distribución de beneficios entre sociedades del Grupo es objeto de eliminación.
- Los rendimientos de capital mobiliario satisfechos entre sociedades del Grupo no están sometidos a retención, siempre que suponga un ingreso, para una, y para la otra sociedad, un gasto.
- Las deducciones en cuenta (inversiones, creación de empleo) que no puedan ser consumidas por la sociedad que generó el derecho a la deducción, pueden ser disfrutadas a nivel de Grupo.

Entre los *inconvenientes* están:

- Necesidad de una mayor infraestructura administrativo-contable, aunque tal inconveniente ha desaparecido, desde el momento en que todos los Grupos que pueden consolidar fiscalmente están obligados por la norma mercantil a consolidar a efectos contables.
- La destrucción de empleo en alguna de las sociedades del Grupo repercute en las demás, a efectos de la deducción por creación de empleo.
- Aquellos Grupos mercantiles en donde el Grupo fiscal es un subgrupo del primero, el régimen de declaración consolidada requiere llevar una doble consolidación, contable y fiscal, lo cual puede que no sea atractivo en Grupos cuyas sociedades tengan todas ellas beneficios, no repartan dividendos y no realicen operaciones entre ellas.