

Régimen de consolidación fiscal

En el Impuesto sobre Sociedades, este régimen voluntario considera a un grupo de sociedades como un único sujeto pasivo, en razón del resultado conjunto obtenido por todas las sociedades que lo integran

Los grupos de sociedades tributan en el Impuesto sobre Sociedades mediante un régimen fiscal específico. Este régimen consiste en considerar al grupo como un único sujeto pasivo del Impuesto, en razón del resultado conjunto obtenido por todas las sociedades que lo integran. La aplicación de este régimen es **voluntaria**, es el propio grupo quién decide tributar en consolidación fiscal, sin que para ello necesite un reconocimiento previo de la Administración.

1. CONCEPTO DE GRUPO FISCAL

1.1. Delimitación general

A efectos del régimen de declaración consolidada en el Impuesto sobre Sociedades, se entiende por **grupo fiscal**, el conjunto de sociedades anónimas, limitadas y comanditarias por acciones residentes en España, formado por una sociedad dominante y todas las sociedades que sean dependientes de aquella; asimismo, podrán ser consideradas como sociedades dominantes aquellas entidades con personalidad jurídica y que estén sujetas y no exentas al Impuesto sobre Sociedades.

1.2 Causas que impiden formar parte de un grupo fiscal

No podrán formar parte de los grupos de sociedades, las entidades en que concurren las siguientes circunstancias:

1. Gocen de exención por este Impuesto.
2. Al cierre del ejercicio se encuentren en situación de **concurso**, o incursos en la situación patrimonial prevista en el Art. 363 de la Ley de Sociedades de Capital, de **disolución como consecuencia** de que las **pérdidas** reduzcan el patrimonio a menos de la mitad de su capital social, aún cuando no tuvieran la forma de sociedades anónimas, a menos que con anterioridad a la conclusión del ejercicio en el que se aprueban las cuentas anuales esta última situación hubiese sido superada.
3. Las sociedades dependientes que estén sujetas a un tipo de gravamen diferente al de la sociedad dominante.

4. Las sociedades dependientes que su participación se alcanza a través de otra sociedad que no cumple los requisitos.

1.3. Concepto de sociedad dominante

Se entiende por sociedad dominante aquella que cumpla los siguientes requisitos:

1. **Posea dominio directo o indirecto de al menos el 75%** del capital social, de otra u otras sociedades, el primer día del período impositivo en que sea de aplicación este régimen, o de al menos, el **70%** si se trata de sociedades cuyas acciones están admitidas a **cotización en un mercado regulado**.
2. Que dicha participación se mantenga **durante todo el período impositivo**.
3. Que no sea dependiente de ninguna otra residente en España.
4. Que no esté sometida al régimen de Agrupaciones de Interés Económico ni al régimen de las Uniones Temporales de Empresas.

Puede tener la consideración de dominante una empresa de reducida dimensión siempre que el volumen global de las operaciones de todas las sociedades del grupo sea inferior a 8 millones de euros.

2. DIFERENCIAS ENTRE GRUPO MERCANTIL Y FISCAL

Como habremos observado, dentro de la delimitación de grupo, encontramos diferencias fundamentales entre la definición de grupo a efectos mercantiles y a efectos fiscales:

1. La legislación fiscal define a la sociedad dominante como aquella que posee al menos el 75% del capital social de otra sociedad, mientras que la legislación mercantil atiende al control efectivo (mayoría derechos de votos...).
2. Por otro lado, también es diferente el cómputo del **dominio indirecto**, puesto que mercantilmente si una sociedad A domina a otra sociedad B, el porcentaje de dominio

de A sobre C es el que tenga la sociedad B sobre la C. Por el contrario, fiscalmente se multiplican los tantos de dominio; es decir, si A tiene un 80% de B, y B tiene un 50% de C, mercantilmente A tiene un porcentaje de dominio sobre C a efectos mercantiles, del 50%, y fiscalmente será el 40% (el 80% del 50%).

3. La legislación fiscal excluye sociedades que en la legislación mercantil se contemplan.

Es de destacar que estas diferencias de criterio conducen, en la práctica, a la existencia de sociedades que deben presentar cuentas anuales consolidadas, según los preceptos de la legislación mercantil, pero que no pueden optar por el régimen de tributación consolidada. Por el contrario, también puede darse el caso de que existan sociedades que pueden acogerse al régimen de tributación consolidada, pero por su volumen, no estarían obligadas a presentar Cuentas Anuales Consolidadas.

3. REQUISITOS FORMALES PARA LA APLICACIÓN DEL RÉGIMEN

El régimen de consolidación fiscal se aplica cuando todas las sociedades que deban integrar el grupo acuerden tributar en este régimen especial, si alguna no lo hiciera, no sería posible aplicarlo. Estos **acuerdos** deberán adoptarse por **la junta general de accionistas** o por cualquier otro órgano equivalente.

Los **acuerdos** han de ser tomados en **cualquier fecha dentro del período impositivo inmediato anterior** al que sea de aplicación este régimen de tributación, surtiendo efectos en la medida en que no hayan sido impugnados o no sean susceptibles de impugnación.

La sociedad dominante está obligada a **comunicar dichos acuerdos a la Administración Tributaria** con anterioridad al inicio del período impositivo en que sea de aplicación el régimen, esto es, dentro del mismo período impositivo en que se hayan adoptado los acuerdos.

3.1. Aplicación y renuncia del régimen

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

3.2. Alteraciones en la composición del grupo fiscal

La dinámica de los grupos fiscales puede originar con frecuencia que las sociedades que los integran varíen una vez adoptado el régimen de consolidación fiscal. Nos podríamos encontrar con dos situaciones:

3.2.1. *Inclusión:* la **incorporación** de nuevas sociedades al régimen especial **es obligatorio** a partir del **ejercicio siguiente** a aquel en que la entidad sea dominada en al menos el **75%** de su capital, siempre que se cumplan los restantes requisitos. Como excepción, las sociedades de nueva creación se incluirán en el mismo ejercicio en que se adquiere la participación de al menos el 75% de su capital.

3.2.2. *Exclusión:* cuando una entidad deja de reunir alguna de las condiciones requeridas para pertenecer al grupo, se **excluye** de él en el **mismo ejercicio** en que se produce tal cir-

DEH ONLINE.E.S > DIRECCIÓN ELECTRÓNICA HABILITADA ONLINE
Pioneros y especialistas en notificaciones electrónicas

Vigilancia y envío de notificaciones electrónicas

Solución completa y personalizada para asesorías

Envío de las notificaciones a sus clientes por email certificado y sms.
Y a la asesoría por correo electrónico.

DEH ONLINE.E.S >

Pioneros y especialistas

Servicio de vigilancia y envío de notificaciones electrónicas

Única empresa que asume la responsabilidad, aceptando el apoderamiento de las A.A.P.P.

cunstancia. Si se produjeran **variaciones en la composición del grupo fiscal**, la sociedad dominante **deberá comunicarlo** a la Agencia Tributaria en el primer pago fraccionado al que afecte la nueva composición, en el **anexo del modelo 222**, identificando las sociedades que se han integrado en él y las que han sido excluidas.

4. DETERMINACIÓN DE LA BASE IMPONIBLE DEL GRUPO FISCAL

Se clasifican en gran medida las normas para determinar la base imponible consolidada, sistematizándose su definición que **consiste en la suma** de:

- a) Las bases imponibles individuales correspondientes a todas y cada una de las sociedades integrantes del grupo fiscal, sin incluir en ellas la compensación de las bases imponibles negativas individuales.
- b) Eliminaciones.
- c) Las incorporaciones.
- d) La compensación de las bases imponibles generadas por el grupo fiscal cuando el importe de la suma de las letras anteriores resulte positivo.
- e) Las bases imponibles negativas de cualquier sociedad del grupo pendiente de compensar en el momento de su integración en el grupo, con el límite de la base imponible individual de la propia sociedad; únicamente a estos efectos se excluirán de la base imponible de la sociedad los dividendos que tengan derecho a la deducción para evitar la doble imposición interna del 100%.

Para ello se aplicará el **método de integración global** a todas las sociedades que integren el grupo.

Las eliminaciones y las incorporaciones se realizarán de acuerdo con los criterios establecidos en el Real Decreto 1159/2010, de 17 de septiembre, por el que se aprueban las normas para la formulación de las Cuentas Anuales consolidadas.

Se practicará la incorporación de la eliminación de la corrección de valor de la participación de las sociedades del grupo fiscal cuando las mismas dejen de formar parte del grupo fiscal y asuman el derecho a la compensación de la base imponible negativa correspondiente a la pérdida que determinó la corrección de

valor. No se incorporará la reversión de las correcciones de valor practicadas en períodos impositivos en los que la entidad participada no formó parte del grupo fiscal.

4.1. Dividendos entre sociedades del grupo fiscal

Tienen la consideración de dividendos internos aquellos que hayan sido registrados como ingresos del ejercicio de una sociedad del grupo y hayan sido distribuidos por otra del mismo grupo.

Los **dividendos internos se eliminan** y, por tanto, no tributan, cuando tanto la sociedad que los distribuye como la que los percibe forman parte del mismo grupo en el período en que se devengue el ingreso correspondiente al dividendo, aún cuando el beneficio con cargo al cual se distribuye se haya generado en un período en el que la sociedad que lo reparte no formase parte del grupo.

No se eliminan aquellos dividendos incluidos en las bases imponibles individuales de las sociedades del grupo respecto de los cuales no procede la deducción por doble imposición interna.

Los dividendos internos **no están sujetos a retención** por parte de la sociedad pagadora de estos, siempre que sean objeto de eliminación al determinar la base imponible del grupo fiscal.

5. DEDUCCIONES POR INVERSIÓN

Las deducciones para incentivar la realización de determinadas actividades se cuantifican a nivel de grupo, por lo que el **derecho a deducción generado** por una sociedad durante el período en que está integrada en el grupo **pertenece a este**. El cálculo de la deducción para el grupo se realiza según las normas comunes del impuesto, respetando en todo caso los límites establecidos.

La nueva Ley deja claro que las **deducciones generadas** por la sociedad a partir de que consolide, se aplican sobre la cuota íntegra del grupo, por lo que la deducción por dividendos generada por una compañía que tenga pérdidas podrá ser aplicada por el grupo.

Las deducciones pendientes de las sociedades que se incorporan al grupo estarán limitadas a

las que le hubieran correspondido en régimen individual. Las deducciones del grupo pendientes se transmiten a las sociedades que salen del grupo en la proporción en que hayan sido generadas por estas, aún cuando el grupo no se disuelva.

5.1. Deducción por reinversión de beneficios extraordinarios

Las sociedades del grupo fiscal podrán aplicar la deducción por reinversión de beneficios extraordinarios, pudiendo efectuar la reinversión la propia sociedad que obtuvo el beneficio extraordinario, u otra perteneciente al grupo fiscal. La reinversión podrá materializarse en un elemento adquirido a otra sociedad del grupo fiscal a condición de que dicho elemento sea nuevo.

La deducción por reinversión de beneficios extraordinarios no procederá en el supuesto de transmisiones realizadas entre entidades del grupo fiscal.

6. PERÍODO IMPOSITIVO

El **período impositivo** del grupo coincidirá con el de la sociedad dominante. Cuando alguna de las sociedades dependientes concluyese su período impositivo anteriormente por imperativo legal, esto no determinará la conclusión del período impositivo del grupo.

7. DECLARACIÓN DEL IMPUESTO DE SOCIEDADES

El grupo fiscal está obligado a presentar declaración por el impuesto y a practicar la autoliquidación e ingreso, si procede, de la deuda tributaria. Estas obligaciones deben ser cumplimentadas por la sociedad dominante. Además, cada una de las sociedades del grupo, incluida la dominante, ha de presentar declaración del impuesto en régimen independiente, sin que tales declaraciones supongan realizar ingreso o solicitar devolución.

La **declaración del Impuesto del grupo** debe presentarse dentro del plazo que corresponda a la declaración individual de la dominante, esto es, en los **veinticinco días siguientes a los seis meses** posteriores a la conclusión del ejercicio. Se exige informar en la declaración, además de las eliminaciones e incorporaciones realizadas en el ejercicio,

de las eliminaciones practicadas en ejercicios anteriores pendientes de incorporación posterior.

8. PAGOS FRACCIONADOS

La **sociedad dominante** está **obligada** a efectuar los **pagos fraccionados**, en los mismos plazos y cuantías que las sociedades que tributan en régimen común. La **presentación** –que se hará de forma **telemática** (modelo 222)– será **obligatoria** aunque no resulte cantidad a ingresar.

Si el grupo realiza el pago fraccionado a través de la **1ª Modalidad (Art. 45.2 Real Decreto legislativo 4/2004)**, se toma como **base** del pago fraccionado la **cuota íntegra minorada** en las deducciones, bonificaciones, retenciones e ingresos a cuenta, correspondiente al **último ejercicio** cerrado del grupo cuyo plazo reglamentario estuviese vencido el día 1 del mes correspondiente, siempre que dicho ejercicio haya sido de duración anual.

Si el día primero del mes en que deba realizarse el pago fraccionado estuviese transcurriendo **el primer ejercicio de aplicación del régimen especial**, o, siendo el segundo, no se dieran las circunstancias que permitan la existencia de un ejercicio base para el cálculo del pago fraccionado, el grupo **ingresará la suma de los pagos fraccionados correspondientes a las sociedades integrantes del mismo consideradas aisladamente**.

Si se producen **modificaciones** en la composición del grupo en el ejercicio en curso, respecto del que se toma como base del pago fraccionado, **por incorporación o exclusión** de sociedades, la cuota a ingresar debe ser **modificada, aumentando o disminuyendo en la cuantía del pago fraccionado** que les correspondería a estas sociedades, aisladamente consideradas.

Cuando se produzcan **variaciones en la composición del grupo fiscal** en el primer pago fraccionado al que afecte la nueva composición, la sociedad dominante **lo comunicará** en el anexo del **modelo 222**, identificando las sociedades que se han integrado en él y las que han sido excluidas.

La declaración del Impuesto del grupo debe presentarse dentro del plazo que corresponda a la declaración individual de la dominante, esto es, en los veinticinco días siguientes a los seis meses posteriores a la conclusión del ejercicio