

Ventajas del Régimen Especial de Consolidación Fiscal

La [Ley 27/2014 del Impuesto sobre Sociedades \(LIS\)](#), introdujo importantes cambios en materia del régimen de consolidación bajo el cual, pueden tributar determinados grupos de sociedades, constituyéndose en "grupo fiscal". Es importante analizar la situación del grupo fiscal y determinar los efectos que estos cambios tienen en cada caso concreto, pues de ello puede depender la conveniencia de la continuidad en el régimen de consolidación o no. El interés de este régimen está precisamente en la compensación de las bases imponibles negativas (pérdidas) del grupo fiscal procedentes de períodos anteriores y en otras ventajas que vamos a ver a continuación.

El régimen de consolidación fiscal regulado en la Ley y Reglamento del nuevo Impuesto sobre Sociedades (IS), es uno de los regímenes especiales al que tienen acceso de forma voluntaria (se trata de un régimen opcional) los grupos fiscales, es decir, los grupos de entidades que cumplan los requisitos establecidos. La aplicación de este régimen especial implica la ausencia de tributación en el régimen individual del IS de las entidades incluidas en el grupo.

¿Cuál es su principal ventaja?

El régimen de consolidación fiscal supone que las distintas sociedades que lo integran se consideren a efectos del Impuesto sobre Sociedades **como un sujeto pasivo único**, tributando el grupo por la suma de bases imponibles de todas las sociedades que lo integran, permitiendo **compensar de forma automática los beneficios y pérdidas** obtenidas por las distintas sociedades del grupo.

Definición de grupo de empresas o grupos fiscales]

Para que un grupo de empresas pueda acogerse al régimen de consolidación fiscal es preciso que exista una empresa dominante y otras dependientes participadas directa o indirectamente en al menos un 75% (un 70% en caso de empresas cotizadas). Además, hasta 2014 se debían cumplir estos dos requisitos:

La sociedad dominante debía ser una sociedad establecida en España y que perteneciese al grupo fiscal.

No podían formar parte del grupo las sociedades dependientes cuya participación indirecta por parte de la sociedad dominante se alcanzaba a través de sociedades intermedias que no estaban dentro del grupo (ya fuese por ser extranjeras, por estar en concurso o por darse algún otro requisito que se lo impidiese).

Novedades en el régimen de consolidación fiscal]

Desde el 01-01-2015 con la **nueva Ley del Impuesto sobre Sociedades (LIS)** estos dos requisitos se han flexibilizado. Si su empresa forma parte de un grupo fiscal o se plantea constituir uno, es posible que deba incluir sociedades que, con la Ley anterior, no hubiesen formado parte del grupo.

Con la reforma fiscal se ha modificado sustancialmente la **composición de los grupos fiscales**, ampliando el número de sociedades que pueden acceder a este régimen, ya que hasta el ejercicio 2014 solo se podía formar un grupo de consolidación fiscal si existía una sociedad matriz dominante española; pero **a partir del ejercicio 2015 la reforma fiscal ha ampliado el perímetro de los grupos fiscales**, permitiendo que puedan formar un grupo de consolidación fiscal aquellas sociedades que estén participadas, directa o indirectamente, en al menos el 75% por el mismo socio no residente en España.

También se podrán integrar en grupos fiscales existentes sociedades españolas que hasta la fecha no podían formar parte del grupo, bien por depender directamente de una sociedad no residente o bien porque la sociedad española alcanzaba la participación indirecta para poder consolidar fiscalmente a través de una sociedad no residente.

Además, la entidad dominante del grupo no puede ser residente en un país calificado como paraíso fiscal y debe poseer, asimismo, la mayoría de los derechos de voto de las sociedades dependientes.

Requisitos]

La delimitación del grupo fiscal presupone el cumplimiento por todas las entidades que lo forman, además de unos requisitos específicos según se trate de la dominante o de las dependientes, de unos **requisitos comunes básicos**, que son los siguientes:

ser sociedades anónimas, limitadas o comanditarias por acciones, residentes en territorio español;

- ser residentes en territorio español;
- no estar exentas del IS;
- no haber sido declarada al cierre del ejercicio en situación de concurso, o incursas en el supuesto de desequilibrio patrimonial por pérdidas que reduzcan su patrimonio neto a menos de la mitad del capital social, salvo que se supere esta situación en el ejercicio en que se aprueben las cuentas;
- tributar al mismo tipo de gravamen, coincidente con el de la representante (con excepciones para las entidades de crédito).
- tener el mismo ejercicio social que el de la representante;
- no pueden formar parte de un grupo las entidades que hayan optado por aplicar el régimen fiscal especial de las SOCIMI.

Sociedades dependientes]

Tienen la consideración de dependientes las que están dominadas por la dominante en al menos el 75% de sus capitales sociales y con efectos para períodos impositivos iniciados a partir del 1-1-2015 la mayoría de los derechos de voto desde el primer día del período impositivo en el que sea de aplicación el régimen de consolidación, y dicho dominio se mantenga durante dicho período. El porcentaje es del 70% del capital si están admitidas a negociación en un mercado regulado o si la participación es indirecta a través de entidades dependientes admitidas a negociación en mercados regulados.

En todo caso, el dominio, que puede ser ejercido directa o indirectamente, se determina exclusivamente por la participación en el capital que proporcionalmente corresponda, sin que sea utilizable ningún otro criterio, como poder de decisión, vinculación, etc.

Nuevo perímetro]

Sociedad dominante. En primer lugar, desde 2015 ya no es obligatorio ni que la sociedad dominante esté establecida en España, ni que forme parte del grupo fiscal. Por ejemplo:

Dos sociedades españolas dependen de una matriz francesa al 100%. Pues bien, ambas podrán formar un grupo fiscal. La matriz no podrá formar parte del grupo (por ser residente en Francia), pero las dos filiales, aun sin participar una en la otra, sí podrán formarlo. Su empresa (sociedad A) tiene una filial al 100% (sociedad B) con la que tributa en régimen de consolidación. Si depende al 100% de una matriz situada en Francia que, a su vez, participa en otra sociedad española (sociedad C) en al menos el 75%, a partir de ahora el grupo fiscal español estará formado por A, B y C.

Representante. La sociedad no residente no formará parte del grupo español. Sin embargo, su consideración como dominante determinará que empresas que antes no podían formar parte de grupos españoles ahora sí puedan hacerlo. En estos casos, la sociedad no residente deberá señalar qué empresa del grupo español se constituirá como representante frente a Hacienda.

Sociedades intermedias. Por otro lado, desde 2015 la posición dominante en una sociedad también se podrá alcanzar a través de una sociedad intermedia que no pueda formar parte del grupo fiscal. Así, por ejemplo, si su empresa participa en el 100% de una sociedad argentina que a su vez es la socia única de otra sociedad española Z, su empresa podrá formar grupo con dicha sociedad Z.

¿Cómo se aplica el régimen?]

Aunque la aplicación de este régimen es voluntaria, una vez acordado este extremo es suficiente que así lo acuerden todas y cada una de las entidades del grupo fiscal, cuestión que afectaría también las de nueva incorporación. Los acuerdos, cuya ausencia determina la imposibilidad de aplicar el régimen de consolidación fiscal:

deben adoptarse por el consejo de administración (para períodos impositivos iniciados antes del 1-1-2015, por la junta general de accionistas), o cualquier otro órgano equivalente si la entidad no tiene forma mercantil;

han de ser tomados en cualquier fecha dentro del período impositivo inmediato anterior al que sea de aplicación este régimen de tributación. En períodos impositivos iniciados antes del 1-1-2015 se indicaba que surtían efectos en la medida en que no hubieran sido impugnados o no fueran susceptibles de impugnación.

Estos mismos requisitos deben ser cumplidos por las nuevas entidades que se vayan incorporando en años sucesivos.

La representante está obligada a la comunicación de dichos acuerdos a la Delegación de la AEAT correspondiente a su domicilio fiscal, o bien a la Delegación Central de Grandes Contribuyentes o a las Dependencias Regionales de Inspección, a la que esté adscrita, 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.

La **comunicación** debe contener los datos siguientes:

identificación de todas las entidades que integran el grupo; los establecimientos permanentes que tengan la condición de dominante deben identificar también a la entidad no residente a la que pertenecen;

copia de los acuerdos por los que las entidades que forman el grupo han optado por tributar por el régimen de consolidación; detalle del porcentaje de participación y derechos de voto que la dominante ostenta sobre todas y cada una de las dependientes integrantes del grupo, indicando si la participación es directa o indirecta, así como la fecha de adquisición de esas participaciones; manifestación de que se cumplen todos los requisitos para formar grupo fiscal, tanto respecto de la dominante como de todas las entidades dependientes.

Igualmente la representante está obligada a comunicar a la Administración tributaria las variaciones en la composición del grupo fiscal, debiendo identificar las entidades que se han integrado en el grupo y las que han sido excluidas del mismo, lo cual se realiza en la declaración del primer pago fraccionado al que afecte la nueva composición, sin que sea necesario adjuntar los correspondientes acuerdos de inclusión en el grupo fiscal.

¿Y si la nueva sociedad no acepta su inclusión en el grupo de consolidación fiscal?]

La falta de inclusión de alguna sociedad en el grupo fiscal, comporta situaciones de responsabilidad que pueden manifestarse en el régimen de consolidación fiscal, y estas situaciones de responsabilidad derivan tanto del pago de la deuda tributaria del propio grupo, contribuyente del IS, como de las infracciones tributarias cometidas en la aplicación de este régimen tributario.

En el régimen de declaración consolidada la sociedad dominante es el sujeto infractor aunque en este régimen el contribuyente sea el grupo de sociedades y no su sociedad dominante. No obstante, para los períodos impositivos iniciados desde el 1-1-2015, si la dominante no es residente en territorio español, el sujeto infractor debe ser la entidad residente representante del grupo fiscal.

La normativa del IS dispone que las sociedades del grupo responden solidariamente del pago de la deuda tributaria, excluidas las sanciones. En todo caso, la derivación de responsabilidad por las sanciones sólo alcanza a aquellas sociedades del grupo en las que concurra culpabilidad en la realización del acto ilícito sancionable.

¿Sale beneficioso actuar en Grupo o de forma individual?]

La base imponible del grupo consolidado no se determina a partir del resultado contable consolidado del grupo, sino de las bases imponibles de las entidades que lo integran, determinadas según el régimen de tributación individual.

A partir de aquí, la base imponible del grupo **se calcula sumando** los siguientes conceptos:

Las **bases imponibles individuales** correspondientes a todas y cada una de las entidades integrantes del grupo fiscal teniendo en cuenta, sin incluir la compensación de bases imponibles negativas individuales generadas en ejercicios en los que se tributó por el régimen de consolidación, ya que las mismas habrán sido compensadas por el grupo con bases imponibles positivas de otras entidades del mismo en el período en el que se obtuvieron.

Las **eliminaciones que procedan.**

Las **incorporaciones de las eliminaciones** practicadas en ejercicios anteriores.

La **reducción correspondiente a la reserva de capitalización**, con la particularidad de que la misma se determina a nivel de grupo, aunque la dotación de la reserva la puede realizar cualquiera de las entidades que integran el grupo.

Los **gastos no deducidos en ejercicios anteriores por dotaciones** de determinados deterioros de créditos y provisiones que han generado activos por impuesto diferido se deducen en el período impositivo que corresponda de acuerdo con los criterios de imputación específicos establecidos, con el límite del 70% (60% en el período impositivo 2016) del importe positivo que resulte de la agregación de todos los conceptos establecidos en las letras anteriores.

La compensación de las bases imponibles negativas del grupo fiscal procedentes de períodos anteriores, cuando el importe de la suma de las letras anteriores (la renta del grupo fiscal) sea positiva, así como de las bases imponibles negativas pendientes de compensar por las entidades en el momento de su inclusión en el grupo.

Asimismo se deben tener en cuenta determinadas reglas especiales aplicables en la incorporación de entidades dependientes al grupo

fiscal.

El interés de este régimen está precisamente en lo descrito en el anterior apartado f) ya que las futuras pérdidas de unas sociedades se compensarán de forma automática con los beneficios de las otras, y su desembolso inmediato por el Impuesto sobre Sociedades será inferior. Sin embargo, debe tenerse presente que esta compensación automática sólo se produce cuando las pérdidas se generan estando ya vigente el régimen de consolidación fiscal. Así, si una compañía tiene pérdidas pendientes de compensar y después se incorpora a un grupo fiscal, dichas pérdidas sólo podrán compensarse, dentro del grupo, con los beneficios que ella misma haya generado.

Por tanto, el régimen de consolidación fiscal, podría ser una buena alternativa, que merece la pensar estudiar en cada caso y descubrir las ventajas que hemos descrito, así como otras, en especial:

- Todas las empresas de un mismo grupo tributarían como si se tratase de una sola, compensando pérdidas de unas con beneficios de otras, sin necesidad de esperar a que las sociedades que han generado pérdidas obtengan beneficios, propiciado por tanto un ahorro financiero importante.
- Se dejaría de estar obligado a retener en operaciones entre las empresas que forman parte del grupo, siendo este tipo de operaciones cada vez más numerosas y comunes, tales como reparto de dividendos, préstamos entre empresas del grupo, arrendamientos, etc.).
- Se deduce la carga financiera de entidades del grupo contra el resultado del grupo o eliminando los resultados de operaciones intragrupo.
- La obligación de documentar las operaciones vinculadas que existe entre empresas de un grupo desaparece cuando se opta por el régimen de consolidación fiscal.