

RÉGIMEN DE CONSOLIDACIÓN FISCAL

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 de 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 sus sociedades dependientes de la misma.

Asimismo, podrán ser consideradas como sociedades dominantes aquellas otras entidades con personalidad jurídica y que estén sujetas y no exentas al Impuesto sobre Sociedades.

En los períodos impositivos iniciados a partir del 1 de enero de 2015, es posible que la **dominante no** tenga la **residencia en territorio español**. En este sentido, si una entidad no residente tiene participaciones en entidades residentes en territorio español que cumplan las condiciones para ser consideradas dependientes, dicho grupo puede aplicar el régimen especial de consolidación, con la particularidad de que el grupo fiscal lo integrarían las entidades dependientes que tengan su residencia en territorio español. En este caso, la dominante no residente designará como representante del grupo a una de las entidades dependientes situadas en territorio español. No obstante, para que esa entidad no residente tenga la condición de dominante es necesario el cumplimiento de los siguientes requisitos: tener personalidad jurídica; no ser residente en un país o territorio calificado como paraíso fiscal; y estar sujeta y no exenta a un impuesto idéntico o análogo 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. No sean residentes en territorio español.
2. Gocen de exención por este Impuesto.
3. 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** 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.
4. Las sociedades dependientes que estén sujetas a un tipo de gravamen diferente al de la sociedad dominante o, en su caso, representante.

5. Las sociedades dependientes cuyo ejercicio social, determinado por imperativo legal, no pueda adaptarse al de la entidad dominante o, en su caso, representante.

Con efectos para los períodos impositivos iniciados a partir del 01/01/2015, pueden formar parte de los grupos de sociedades las **entidades dependientes cuya participación se alcance a través de otra sociedad que no reúna los requisitos** establecidos para formar parte del grupo de sociedades. En consecuencia, para que una sociedad dominada indirectamente por la dominante pueda formar parte del grupo, no es necesario que todas las sociedades interpuestas a través de las cuales se alcanza la participación requerida para consolidar, formen igualmente parte del grupo.

1.3. CONCEPTO DE SOCIEDAD DOMINANTE

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

1. **Posea dominio directo o indirecto de al menos el 75% del capital social**, de otra u otras sociedades, así como, la **mayoría de los derechos de voto**⁽¹⁾ de las mismas, 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**, directa o indirectamente, **de ninguna otra sociedad residente o no** en territorio español, que reúna los requisitos para ser considerada dominante. Tratándose de establecimientos permanentes de entidades no residentes en territorio español, dichas entidades no sean dependientes, directa o indirectamente, de ninguna otra que reúna los requisitos para ser considerada como dominante y no residan en un territorio o país calificado como paraíso fiscal
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 10 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⁾ El requisito de la mayoría de los derechos de votos se exige para los períodos iniciados a partir del 01/01/2015. Para su cómputo, la LIS se remite a la regulación establecida en las normas para formular las cuentas anuales consolidadas, según las cuales:

- se añaden a los que directamente tenga la dominante, los que correspondan a las entidades dependientes de esta o que posea a través de otras personas que actúen en nombre propio pero por cuenta de alguna entidad del grupo y aquellos de los que disponga concertadamente con cualquier otra persona;
- el número de votos que corresponda a la dominante, en relación con las entidades dependientes indirectamente de ella, es el que corresponda a la entidad dependiente que posea directamente los derechos de voto sobre ellas o a las personas que actúen por cuenta de o concertadamente con alguna entidad del grupo.

1. Aunque como novedad para 2015, la legislación fiscal incluya como requisito para ser considerada sociedad dominante el poseer la **mayoría de los derechos de votos**, además de, al menos, el 75% del capital social, la legislación mercantil atiende a un control efectivo más amplio (tenga facultad de nombrar o destituir a la mayoría de los miembros del órgano de administración,...).
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 el **Consejo de Administración u órgano equivalente⁽²⁾** en **cualquier fecha dentro de período impositivo inmediato anterior** al que sea de aplicación este régimen de tributación.

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

⁽²⁾ Novedad introducida por la Ley 27/2014, del IS. Con anterioridad al 01/01/2015, el acuerdo debía ser tomado por la junta general de accionistas o por cualquier otro órgano equivalente.

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 aquél 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 circunstancia.

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 de las eliminaciones practicadas en ejercicios anteriores.
- d) La reducción correspondiente a la reserva de capitalización.
- e) 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 específico establecidos, con el límite del 60% para los períodos impositivos iniciados dentro del año 2016 del importe positivo que resulte de la agregación de todos los conceptos establecidos en las letras anteriores.
- f) La compensación de las bases imponibles negativas pendientes del grupo fiscal cuando el importe de la suma de las letras anteriores resulte positiva, así como de las bases imponibles negativas de cualquier sociedad pendientes de compensar en el momento de su integración en el grupo fiscal.

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.

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.

4.2. RETENCIONES E INGRESOS A CUENTA ENTRE SOCIEDADES DEL GRUPO FISCAL

Cuando entre las sociedades de un grupo que haya optado por tributar en consolidación se satisfacen **rendimientos sometidos a retención o a ingreso a cuenta del IS**, se produce una situación en la que tanto el pagador como el perceptor son un mismo sujeto pasivo a efectos del IS, de modo que no se practicará retención o ingreso a cuenta sobre los **dividendos, intereses o rendimientos procedentes del arrendamiento** que se satisfagan entre sociedades que formen parte de un grupo fiscal.

5. 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.

6. 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 (modelo 220)** 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.

7. 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⁽³⁾. 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. 40.2 Ley 27/2014), 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**⁽⁴⁾ 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.

⁽³⁾ Ver desarrollo completo en el punto 5, Pág. 187 del Manual de Cierre de Cuentas 2016.

⁽⁴⁾ Novedad introducida por la Ley 2/2011, de 4 de marzo.