

# DOCUMENTOS DE TRABAJO

## 2/2017

Discrepancias entre la legislación contable y fiscal española en la delimitación del grupo de Sociedades

ESTEFANÍA LÓPEZ LLOPIS

Universidad de Alicante



## ÍNDICE

1. INTRODUCCIÓN
2. EL GRUPO FISCAL EN LA LEY ESPAÑOLA DEL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES
3. EL GRUPO CONTABLE EN ESPAÑA
4. EFECTOS DERIVADOS DE LA DIFERENCIA CONCEPTUAL ENTRE GRUPO CONTABLE Y FISCAL
5. CONCLUSIONES

Bibliografía

## 1. INTRODUCCIÓN

Nada nuevo se descubre al afirmar que el estudio del fenómeno de los grupos de empresas presenta un carácter multidisciplinar. Prueba de ello es que, tradicionalmente, las áreas de conocimiento que han abordado su problemática han sido diversas, destacando el Derecho Mercantil, el Derecho Financiero y Tributario y el Derecho Laboral. Pese a la creciente preocupación de dichos sectores por ofrecer una regulación adecuada a las particularidades de los grupos como nueva forma de organización empresarial, lo cierto es que, a día de hoy, el ordenamiento jurídico español todavía carece de un concepto normativo válido para todos ellos.

La coexistencia de diferentes definiciones de grupo, sin embargo, no parece responder a una distinta concepción del fenómeno en las diferentes ramas del ordenamiento vinculadas al estudio de la empresa como unidad económica. Centrando nuestra atención en el ámbito del Derecho Mercantil y del Derecho Tributario, la totalidad de los autores y organismos que, tanto a nivel nacional como internacional, han abordado la temática referida a los grupos de empresas ha tendido a justificar la necesidad de diseñar una normativa fiscal y contable específicamente aplicable a tales entes sobre la base de lo que podría ser calificado como *principio de unidad económica*.

Este principio se concreta en la posibilidad de concebir al grupo como ente unitario que, aun integrado por diversos sujetos con personalidad jurídica propia, actúa en el tráfico económico como si de una sola empresa se tratara. A su vez, esta circunstancia encuentra su justificación en el hecho de que, si bien el grupo carece de una estructura organizativa propia que le permita actuar jurídicamente como una sola persona, existe una voluntad decisoria única, ejercida por la sociedad dominante, que define el interés grupal y condiciona la actuación en el mercado de todas las entidades que lo conforman.

En el caso español, la construcción del concepto de grupo a la luz del principio de unidad económica no ha evitado que las normas mercantiles y fiscales hayan tendido a delimitar el perímetro de consolidación en cada uno de estos ámbitos sobre la base de criterios y requisitos sustancialmente diferentes. Este hecho, no obstante, puede resultar razonable si tomamos en consideración la distinta finalidad perseguida por el Derecho contable y el Derecho tributario en este contexto<sup>1</sup>. Mientras que el objetivo perseguido con la consolidación contable es que las cuentas anuales muestren la imagen fiel del patrimonio, la situación financiera y los resultados del grupo como unidad, además de cualquier otra información económica relevante, el Derecho Tributario se caracteriza, en términos generales, por su propósito recaudatorio<sup>2</sup>. Así, pese a que la finalidad

---

<sup>1</sup> Según lo dispuesto por NAVARRO FAURE, A. (2007): "Parece existir unanimidad en la doctrina mercantilista en cuanto a que el objeto del Derecho mercantil son las normas jurídico-privadas relativas a los empresarios y a los actos que surgen en el desarrollo de su actividad económica [...]. Es evidente también que el Derecho tributario regula las consecuencias fiscales de las relaciones jurídicas en las que interviene el empresario, así como el gravamen del beneficio empresarial que se pretende con el ejercicio de esta actividad económica. Un mismo objeto, la empresa, pero regulado por diferentes normas, integradas en dos disciplinas que responden a finalidades diferentes y que se rigen por principios jurídicos propios." (*El Derecho tributario ante el nuevo Derecho contable*, Madrid: La Ley, p. 17.)

<sup>2</sup> En este mismo sentido, *vid.* LOZANO ARAGÜÉS, R. (1994): "El grupo de sociedades. Perspectiva fiscal y contable", *Derecho de los negocios*, núm. 45, p. 24.

del régimen de consolidación fiscal radica igualmente en someter a gravamen la renta obtenida por el grupo como unidad económica, el propósito de maximizar la recaudación impositiva se ha traducido en un perímetro de consolidación más reducido que el propio del ámbito mercantil.

En la práctica, las disparidades existentes en nuestro ordenamiento jurídico entre los conceptos mercantil y fiscal de grupo generan numerosos problemas. Ello es así en la medida en que, como señala Navarro Faure, A. (2007), la identidad de la parcela regulada plantea interrelaciones entre el Derecho tributario y el Derecho mercantil en general. Por lo que respecta al tratamiento de los grupos de empresas, esta interrelación se muestra todavía más evidente en relación con el Derecho contable, ya que el articulado del régimen de tributación consolidada efectúa numerosas remisiones a la normativa sobre consolidación de cuentas anuales. En muchas ocasiones, sin embargo, las diferencias en la definición de grupo determinan la imposibilidad de trasladar al plano tributario los ajustes de consolidación practicados a efectos contables y, por tanto, la necesidad de calcular unos nuevos ajustes, sobre la base de la misma norma que aquéllos, pero susceptibles de aplicación en el plano fiscal. Desde nuestro punto de vista, la existencia de un obstáculo de tal magnitud debería llevarnos a considerar la pertinencia de atenerse a un criterio de proporcionalidad en virtud del cual las diferencias en la definición de grupo contable y de grupo fiscal quedasen limitadas a un número reducido de supuestos, que, además, estuvieran debidamente justificados.

## 2. EL GRUPO FISCAL EN LA LEY ESPAÑOLA DEL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES

En la actualidad, la definición de grupo fiscal se encuentra recogida en el artículo 58 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades (en adelante, LIS). De acuerdo con lo dispuesto en este precepto: “Se entenderá por grupo fiscal el conjunto de entidades residentes en territorio español que cumplan los requisitos establecidos en este artículo y tengan la forma de sociedad anónima, de responsabilidad limitada y comanditaria por acciones [...]”. A fecha de hoy, por tanto, la definición de grupo vigente en el plano tributario se articula en torno a tres elementos fundamentales: la necesaria existencia de una relación de dominio entre las sociedades del grupo, la forma jurídica adoptada por éstas y la residencia en territorio español.

Por lo que atañe a la relación de dominio, y si bien el artículo 58.1 LIS ya permite intuir la necesidad de que las sociedades que integran el grupo se encuentren ligadas entre sí por una relación de este tipo, es el artículo 58.2.b) el que se ocupa de concretar las características básicas de la misma. En este sentido, dispone el citado precepto que se entenderá por entidad dominante aquella que, entre otros requisitos, tenga una participación mínima, directa o indirecta, del 75 por ciento del capital social<sup>3</sup> y, además, “posea la mayoría de los derechos de voto de otra u otras entidades que tengan la consideración de dependientes el primer día del periodo impositivo en que sea de aplicación este régimen de tributación”.

En cuanto a la forma jurídica, la norma fiscal exige que todas las sociedades del grupo revistan forma de sociedad anónima, sociedad de responsabilidad limitada o sociedad comanditaria por

---

<sup>3</sup> En el caso de las sociedades cotizadas, el artículo 58.2.b) LIS prevé la reducción de este porcentaje de participación al 70%.

acciones. A continuación, sin embargo, el artículo 58.2.a) viene a quebrantar esta regla al permitir que la sociedad dominante adopte una forma jurídica distinta a las señaladas, siempre y cuando se trate de una entidad con personalidad jurídica propia, sujeta y no exenta al Impuesto sobre Sociedades.

Por lo que se refiere, en última instancia, al requisito de residencia, el artículo 58.1 LIS reclama que todas las entidades del grupo se encuentren domiciliadas en territorio español. Al igual que sucede con la exigencia relativa a la forma jurídica, no obstante, la propia ley del impuesto introduce una excepción a esta exigencia al prever la posibilidad de que el grupo se encuentre dominado por una entidad no residente en España. Concretamente, el artículo 58.1, segundo párrafo, de la Ley 27/2014 prevé la consolidación de grupos fiscales constituidos únicamente por sociedades dependientes residentes en aquellos casos en los que “una entidad no residente en territorio español ni residente en un país o territorio calificado como paraíso fiscal, con personalidad jurídica y sujeta y no exenta a un Impuesto idéntico o análogo al Impuesto sobre Sociedades español tenga la consideración de entidad dominante”. Tal y como se desprende del tenor literal de la norma, el hecho de que se admita la consolidación de un grupo dominado por una sociedad residente en otro Estado en modo alguno determinará la inclusión en el consolidado de esta última, ya que el régimen español de consolidación fiscal se configura como un régimen puramente nacional. Por ello podría decirse que la novedad introducida en este ámbito por la Ley 27/2014 se traduce en la posible aplicación del régimen de tributación consolidada por parte de grupos *descabezados*.

También a título de excepción con respecto a la regla general de residencia, la ley del impuesto contempla la posibilidad de que consoliden fiscalmente, ya sea en calidad de dominantes o de entidades dependientes, los establecimientos permanentes de sociedades no residentes en España. Esta circunstancia presenta carácter de excepción en la medida en que, por su propia naturaleza, los establecimientos permanentes carecen de personalidad jurídica propia y, por tanto, comparten la personalidad jurídica de la sociedad en la que se integran. En caso de no habilitarse expresamente la posibilidad de que los establecimientos permanentes puedan acceder al régimen de consolidación, la falta de residencia en España de la sociedad matriz justificaría la imposibilidad de que tanto el establecimiento como la propia entidad no residente pudieran adquirir la condición de dominantes de un grupo o formar parte de él en condición de entidades dependientes<sup>4</sup>.

Además de las exigencias anteriores, para que una sociedad pueda ejercer como dominante de un grupo fiscal es necesario que se cumplan una serie de condiciones adicionales previstas en el artículo 58.2. Como aspectos más importantes, dicho precepto reclama que la participación exigida en el capital social de las dependientes, así como la mayoría de los derechos de voto, se mantengan durante todo el periodo impositivo, y, además, que la entidad titular de esta participación no sea dependiente, directa o indirectamente, de alguna otra que reúna los requisitos para ser considerada dominante. Desde nuestro punto de vista, parece claro que lo que el legis-

---

<sup>4</sup> En particular, el artículo 58.2.a) reconoce que los establecimientos permanentes de entidades no residentes podrán ser considerados dominantes si cumplen todas las condiciones exigidas para ello, mientras que el artículo 58.3 contempla la posibilidad de que adquieran la condición de dependientes del grupo.

lador pretende poner de manifiesto con la incorporación de este último requisito a la LIS es que, a diferencia de lo que sucede en el plano contable, en el ámbito fiscal no se admite la consolidación de los subgrupos que pudieran existir.

Finalmente, conviene hacer referencia en este punto al contenido del artículo 58.4 LIS, en el cual se enumeran una serie de circunstancias cuya concurrencia determinará la imposibilidad de formar parte del grupo. En concreto, no podrán formar parte de los grupos fiscales las entidades que incurran en alguna de las siguientes situaciones:

a) *Que no sean residentes en territorio español.*

En la medida en que el artículo 58.1 ya alude a la residencia en territorio español como uno de los elementos sobre los que se articula la definición de grupo fiscal, esta causa de exclusión no constituye ninguna novedad.

b) *Que estén exentas de este Impuesto.*

De acuerdo con el contenido del artículo 58.4.a) LIS, el grupo fiscal únicamente puede estar constituido por sociedades sujetas y no exentas del Impuesto sobre Sociedades. Conforme a la tesis generalmente aceptada, las entidades a las que hace referencia este precepto son todas las contempladas de forma expresa en el artículo 9 LIS, ocupado de regular los supuestos de exención total y parcial en este ámbito<sup>5</sup>.

c) *Que al cierre del periodo impositivo haya sido declarada en situación de concurso y durante los periodos impositivos en que surta efectos esa declaración.*

El concurso de acreedores puede ser definido, a grandes rasgos, “como la situación de insolvencia de cualquier deudor, ya sea persona natural o jurídica, declarada judicialmente a solicitud del propio deudor o de algún acreedor”<sup>6</sup>. Dispone expresamente, a este respecto, el artículo 2.2 de

---

<sup>5</sup> Según lo dispuesto en el artículo 9 LIS: “1. Estarán totalmente exentos del impuesto: a) El Estado, las comunidades autónomas y las entidades locales. b) Los organismos autónomos del Estado y entidades de derecho público de análogo carácter de las comunidades autónomas y de las entidades locales. c) El Banco de España, los Fondos de garantía de depósitos y los Fondos de garantía de inversiones. d) Las entidades públicas encargadas de la gestión de la Seguridad Social. e) El Instituto de España y las Reales Academias oficiales integradas en aquél y las instituciones de las comunidades autónomas con lengua oficial propia que tengan fines análogos a los de la Real Academia Española. f) Los restantes organismos públicos mencionados en las disposiciones adicionales novena y décima, apartado 1, de la Ley 6/1997, de 14 de abril, de Organización y Funcionamiento de la Administración General del Estado, así como las entidades de derecho público de análogo carácter de las comunidades autónomas y de las entidades locales. 2. Estarán parcialmente exentas del impuesto, en los términos previstos en el título II de la Ley 49/2002, de 23 de diciembre, de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo, las entidades e instituciones sin ánimo de lucro a las que sea de aplicación dicho título. 3. Estarán parcialmente exentos del impuesto [...]: a) Las entidades e instituciones sin ánimo de lucro no incluidas en apartado anterior. b) Las uniones, federaciones y confederaciones de cooperativas. c) Los colegios profesionales, las asociaciones empresariales, las cámaras oficiales y los sindicatos de trabajadores. d) Los fondos de promoción de empleo [...]. e) Las mutuas de accidentes de trabajo y enfermedades profesionales de la Seguridad Social que cumplan los requisitos establecidos por su normativa reguladora. f) La entidad de derecho público Puertos del Estado y las Autoridades Portuarias.”

<sup>6</sup> ORTI GISBERT, V. (2011): “Aproximación al concurso de acreedores”, *Extoikos*, núm. 2, p. 82.

la Ley 22/2003, de 9 de julio, Concursal, que “se encuentra en estado de insolvencia el deudor que no puede cumplir regularmente sus obligaciones exigibles”.

El propio artículo 58.4.b) LIS indica que la comprobación de este requisito habrá de realizarse “al cierre del periodo impositivo”, de modo que, al parecer, la regla general en este ámbito es que una determinada entidad quedará excluida del grupo tan sólo en el supuesto de que el último día del periodo impositivo haya sido declarada por el juez en situación de concurso. Por el contrario, si una entidad se hubiese visto afectada por esta causa de exclusión a lo largo del periodo pero la hubiera superado antes de su finalización, dado que la fecha de valoración del requisito es el último día del periodo impositivo, el mismo se entendería cumplido, y, por ende, la entidad de que se trate podría permanecer en el grupo.

d) *Que al cierre del periodo impositivo se encuentre en la situación patrimonial prevista en el artículo 363.1.e) del Real Decreto Legislativo 1/2010, de 2 de julio, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley de Sociedades de Capital (en adelante, LSC).*

Concretamente, establece el artículo 363.1.e) LSC que: “La sociedad de capital deberá disolverse: [...] e) Por pérdidas que dejen reducido el patrimonio neto a una cantidad inferior a la mitad del capital social, a no ser que éste se aumente o se reduzca en la medida suficiente, y siempre que no sea procedente solicitar la declaración de concurso.”

Los criterios relativos a la comprobación de que este requisito se cumple serán los mismos que se aplican en el supuesto de que la sociedad se encuentre en situación de concurso. Además, y por expresa disposición de la norma, esta circunstancia quedará sin efecto en caso de que, con anterioridad a la conclusión del ejercicio en el que se aprueban las cuentas anuales, la situación de desequilibrio patrimonial hubiese sido superada. Habida cuenta de que, en el marco de nuestro ordenamiento jurídico, la aprobación de las cuentas anuales tendrá lugar dentro de los seis primeros meses del ejercicio siguiente a aquél en el que éstas se cierran<sup>7</sup>, una sociedad no quedará excluida del grupo porque el último día del periodo impositivo en curso se encuentre en esta situación de desequilibrio patrimonial, sino porque mantenga dicha situación durante todo el periodo impositivo siguiente. Si tal situación fuera superada antes de la finalización de dicho periodo, del contenido del artículo 58.4.d) parece desprenderse que la sociedad habrá de considerarse incluida en el consolidado del periodo impositivo anterior. Por tanto, las rentas generadas por dicha sociedad durante ese periodo deberán tenerse en cuenta a efectos de determinar la base imponible del grupo.

Desde mi punto de vista, no obstante, esta previsión normativa puede plantear ciertas dudas en relación con la forma en que debe ser aplicada si, llegado el momento de calcular la base imponible del periodo impositivo anterior<sup>8</sup>, una de las sociedades del grupo se encontrara incurso en

---

<sup>7</sup> Según lo dispuesto en el artículo 164.1 LSC: “La junta general ordinaria, previamente convocada al efecto, se reunirá necesariamente dentro de los seis primeros meses de cada ejercicio, para, en su caso, aprobar [...] las cuentas del ejercicio anterior y resolver sobre la aplicación del resultado.”

<sup>8</sup> Por lo que respecta a la declaración del impuesto, dispone el segundo párrafo del artículo 124.1 LIS que “la declaración se presentará en el plazo de los 25 días naturales siguientes a los seis meses posteriores a la conclusión del

situación de desequilibrio patrimonial por pérdidas. Ello es así en la medida en que, a mi parecer, se plantean dos alternativas posibles. La primera radica en actuar de acuerdo con la situación existente en la fecha en que se procede a calcular dicha magnitud; la segunda, en actuar según lo esperado, de tal suerte que la base imponible individual de la sociedad afectada por esta causa de exclusión sólo se tomará en consideración si se tuviera previsto superar la situación de desequilibrio antes de la finalización del periodo impositivo en que deben presentarse las cuentas anuales del grupo.

En caso de optar por la primera de las alternativas planteadas, el hecho de que una de las sociedades del grupo se encuentre incurso en situación de desequilibrio patrimonial por pérdidas en el momento de presentar la declaración del IS determinará la no inclusión de la misma en el consolidado. Si, transcurrido el plazo para presentar dicha declaración ante la Administración tributaria, la sociedad en cuestión consiguiese superar la situación de desequilibrio, surge la duda de cómo debería repercutir dicha circunstancia sobre la base imponible del grupo, ya calculada. En la medida en que la LIS confiere a la sociedad afectada el plazo de un año, a contar desde la fecha de devengo del impuesto, para reponerse de la situación de desequilibrio, lo lógico sería que la base imponible obtenida por esta entidad a lo largo del periodo impositivo anterior se tuviera en cuenta a efectos de determinar la base imponible consolidada. Sin embargo, dado que la referida magnitud ya habrá sido calculada en la fecha en que se supera el desequilibrio y, además, el plazo para presentar la declaración del impuesto ya habrá vencido, parece que lo procedente sería regularizar la situación a través de las declaraciones complementarias pertinentes.

De optar por la segunda de las alternativas propuestas, la consideración de la base individual de la sociedad afectada por la situación de desequilibrio a la hora de calcular la base imponible del grupo correspondiente al periodo impositivo anterior se hará depender de la evolución prevista de dicha situación a lo largo del ejercicio siguiente. Así, en caso de esperar que esta situación revierta antes de la conclusión del referido ejercicio, lo razonable sería incluir a la sociedad afectada en el consolidado y proceder a la regularización de la situación tributaria del grupo si, transcurrida la fecha indicada, la situación de desequilibrio patrimonial no hubiese desaparecido. Por el contrario, si se esperase que la sociedad incurso en situación de desequilibrio patrimonial continuara encontrándose en estas circunstancias al cierre del ejercicio en que deben presentarse las cuentas del grupo, lo procedente sería no incluirla en el consolidado del periodo impositivo anterior y regularizar la situación tributaria del grupo si, finalmente, la entidad lograra reponerse de la situación.

Efectuando una comparación entre las dos alternativas señaladas, considero que la segunda de ellas se configura como una opción más razonable y coherente con la regulación ofrecida por la norma en relación con otros aspectos del régimen individual de tributación. Pese a que el supuesto de hecho analizado no tiene naturaleza de beneficio fiscal en el sentido estricto del término, el hecho de que se trate de una circunstancia cuya no concurrencia justificará la posibi-

---

periodo impositivo". Dado que, en el ámbito español, lo más habitual es que el periodo impositivo de la entidad coincida con el año natural, la aplicación de este precepto determinará la obligación de presentar la declaración del IS en el plazo del 1 al 25 de julio del año siguiente a aquél al que se refiere la declaración que se presenta.

lidad de aplicar los beneficios derivados del régimen de consolidación determina, a mi juicio, la posibilidad de trasladar a este punto el criterio seguido por el legislador en ciertos artículos de la ley del IS, en los que se permite la aplicación de un beneficio fiscal que únicamente se consolidará previo cumplimiento de ciertos requisitos. En la práctica, ello equivale a la aplicación provisional del beneficio fiscal en aquellos casos en los que se espere dar cumplimiento a las condiciones exigidas por la ley y, de acuerdo con lo previsto en el artículo 125.3 LIS, a la posterior regularización de la situación tributaria de la sociedad si se incumpliera alguna de tales condiciones<sup>9</sup>. Trasladada al supuesto que nos ocupa, esta regulación normativa se traduciría en la pertinencia de actuar según la evolución esperada de la situación de desequilibrio patrimonial por pérdidas en la que se encuentra una de las sociedades del grupo.

e) *Las entidades dependientes que estén sujetas al Impuesto sobre Sociedades a un tipo de gravamen diferente al de la entidad representante del grupo fiscal [...].*

A título de ejemplo, si la sociedad dominante fuese una entidad sujeta al tipo general del impuesto (25 % a partir de 2016), y de ella dependieran una sociedad A que tributase también al tipo general y una sociedad de inversión inmobiliaria que cumpliera los requisitos previstos en el artículo 29.4 LIS para tributar al tipo del 1%, existiría un grupo fiscal integrado por la sociedad dominante y la entidad dependiente A. La sociedad de inversión inmobiliaria, por su parte, se encontraría incurso en causa de exclusión y, en consecuencia, no podría formar parte del grupo.

f) *Las entidades dependientes cuyo ejercicio social, determinado por imperativo legal, no pueda adaptarse al de la entidad representante<sup>10</sup>.*

En el ámbito español, la causa de exclusión prevista en el artículo 58.4.f) sería aplicable, por ejemplo, a las sociedades aseguradoras, ya que, según lo establecido en el Real Decreto Legislativo 6/2004, de 29 de octubre, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley de ordenación y supervisión de los seguros privados, su ejercicio social coincidirá en todo caso con el año natural. Según parece desprenderse del contenido de este precepto, si el ejercicio social de la entidad

---

<sup>9</sup> Concretamente, dispone el citado precepto que: “El derecho a la aplicación de [...] cualquier incentivo fiscal en la base imponible o en la cuota íntegra estará condicionado al cumplimiento de los requisitos exigidos en la normativa aplicable. Salvo que específicamente se establezca otra cosa, cuando con posterioridad a la aplicación de [...] incentivo fiscal se produzca la pérdida del derecho a disfrutar de éste, el contribuyente deberá ingresar junto con la cuota del periodo impositivo en que tenga lugar el incumplimiento de los requisitos o condiciones la cuota íntegra o cantidad deducida correspondiente a la exención, deducción o incentivo aplicado en periodos anteriores, además de los intereses de demora.”

<sup>10</sup> El artículo 56 LIS establece que: “Tendrá la consideración de entidad representante del grupo fiscal la entidad dominante cuando sea residente en territorio español, o aquella entidad del grupo fiscal que este designe cuando no exista ninguna entidad residente en territorio español que cumpla los requisitos para tener la condición de dominante.” De acuerdo con esta previsión normativa, en aquellos supuestos en los que el grupo fiscal, dominado por una entidad no residente, se encuentre constituido únicamente por dependientes, la encargada de representar al grupo será una de estas últimas. Esta circunstancia justifica la posibilidad de que la representación del grupo fiscal sea asumida por una sociedad que no cumple los requisitos necesarios para adquirir la condición de dominante. De aquí que numerosos artículos del régimen de consolidación (entre ellos, el que ahora analizamos), hagan uso del término entidad representante del grupo en lugar del de sociedad dominante. A lo largo del presente trabajo emplearemos los términos *entidad dominante* y *entidad representante* indistintamente.

dominante fuese distinto al año natural por no ser ésta una sociedad aseguradora, las sociedades aseguradoras no podrían formar parte del grupo fiscal. Otras tipologías de sociedades que se verían afectadas por esta disposición normativa serían, asimismo, las entidades de capital-riesgo, las entidades de crédito y las sociedades anónimas deportivas.

### 3. EL GRUPO CONTABLE EN ESPAÑA

Conforme a lo dispuesto en el artículo 42.1 del Código de Comercio de 1885 (en adelante, CCom), “existe grupo cuando una sociedad ostente o pueda ostentar, directa o indirectamente, el control de otra u otras”<sup>11</sup>. Establece, asimismo, el artículo 42.3 del mismo texto normativo que “la sociedad obligada a formular las cuentas anuales consolidadas deberá incluir en ellas, a las sociedades integrantes del grupo en los términos establecidos en el apartado 1 [...], así como a cualquier empresa dominada por éstas, cualquiera que sea su forma jurídica y con independencia de su domicilio social”. Del contenido de estos preceptos se desprenden, a mi juicio, dos cuestiones fundamentales. Por un lado, que el núcleo de la definición mercantil de grupo de sociedades viene constituido por el concepto de *control*, ejercido por la sociedad dominante sobre la entidad dependiente. Por otro, que, desde el punto de vista de la configuración del grupo, y a diferencia de lo que sucede en el plano fiscal, resultan irrelevantes tanto la forma jurídica como la residencia de las entidades que forman parte del mismo. Esta circunstancia podría dar lugar a conjuntos de sociedades que conforman grupo desde la perspectiva contable, pero que no reúnen las condiciones necesarias para acogerse al régimen de tributación consolidada.

Por lo que respecta al concepto de control, es posible encontrar una definición amplia del mismo tanto en el Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre, por el que se aprueba el Plan General de Contabilidad (en adelante, PGC 2007), como en el Real Decreto 1159/2010, de 17 de septiembre, por el que se aprueban las Normas para la Formulación de Cuentas Anuales Consolidadas (en adelante, RD 1159/2010). Concretamente, dispone la Norma de Registro y Valoración 19.<sup>a</sup> del PGC 2007, así como el artículo 1.3 del RD 1159/2010, que “control es el poder de dirigir las políticas financiera y de explotación de un negocio con la finalidad de obtener beneficios económicos de sus actividades”.

La definición anterior es concretada por el CCom mediante el establecimiento de una serie de presunciones, a través de las cuales se pretende “identificar aquellas situaciones que tienen como común denominador el hecho de que una sociedad gobierna las decisiones de la otra”<sup>12</sup>. En este sentido, señala el artículo 42.1 que: “En particular, se presumirá que existe control cuando una sociedad, que se calificará como dominante, se encuentre en relación con otra sociedad, que se calificará como dependiente, en alguna de las siguientes situaciones: a) Posea la

---

<sup>11</sup> Una definición de grupo acorde con la establecida en el CCom es la ofrecida por el artículo 1 del Real Decreto 1159/2010, en virtud del cual: “1. El grupo de sociedades, a los únicos efectos de la consolidación de cuentas, está formado por la sociedad dominante y todas las sociedades dependientes. 2. Sociedad dominante es aquella que ejerza o pueda ejercer, directa o indirectamente, el control sobre otra u otras, que se calificarán como dependientes o dominadas, cualquiera que sea su forma jurídica y con independencia de su domicilio social.”

<sup>12</sup> LÓPEZ ALBERTS, H. (1999): *Consolidación contable e introducción a sus aspectos fiscales*. Madrid: CISS, p. 24.

mayoría de los derechos de voto. b) Tenga la facultad de nombrar o destituir a la mayoría de los miembros del órgano de administración. c) Pueda disponer, en virtud de acuerdos celebrados con terceros, de la mayoría de los derechos de voto. d) Haya designado con sus votos a la mayoría de los miembros del órgano de administración, que desempeñen su cargo en el momento en que deban formularse las cuentas consolidadas y durante los dos ejercicios inmediatamente anteriores. [...]”<sup>13</sup>. Como podemos comprobar, las presunciones establecidas en la norma mercantil se caracterizan por ser del tipo *iuris et de iure*, es decir, no admiten prueba en contrario<sup>14</sup>, de modo que la mera concurrencia de alguno de los supuestos indicados determinará la existencia de control y, con ello, de un grupo constituido por una sociedad dominante y una serie de sociedades dependientes.

Al margen de poder determinar la existencia de control mediante la aplicación de los criterios anteriores, el RD 1159/2010 prevé, en su artículo 2.2, un segundo grupo de circunstancias “de las cuales se deriva control por parte de una sociedad aun cuando ésta posea la mitad o menos de los derechos de voto, incluso cuando apenas posea o no posea participación alguna en el capital de otras sociedades o empresas, o cuando no se haya explicitado el poder de dirección, como en el caso de las denominadas entidades de propósito especial. Al valorar si dichas entidades forman parte del grupo se tomarán en consideración, entre otros elementos, la participación del grupo en los riesgos y beneficios de la entidad, así como su capacidad para participar en las decisiones de explotación y financieras de la misma”<sup>15</sup>. Por lo que se refiere a las denominadas entidades de propósito especial, Serra Salvador, V. M. (2011) las define como “entidades creadas para alcanzar un objetivo concreto y perfectamente definido de antemano (por ejemplo, para llevar a cabo un arrendamiento, actividades de investigación y desarrollo o la titulización de un activo financiero) y que pueden tener diferentes formas jurídicas: sociedades de capital, fideicomisos o asociaciones entre entidades, o bien ser una figura sin forma jurídica de sociedad, pero en la que los creadores o patrocinadores de la misma retienen el control de la EPE incluso aun cuando posean una parte pequeña e incluso no posean capital de la EPE”<sup>16</sup>.

---

<sup>13</sup> Este listado de presunciones es reproducido en el artículo 2.1 del RD 1159/2010.

<sup>14</sup> En esta misma línea se pronuncian BANEGAS OCHOVO, R. y SANTOS PEÑALVER, J. F. (1993) cuando señalan que se trata de presunciones “*iuris et de iure*, es decir, sin admitir prueba en contra, puesto que el legislador considera que, cuando se dan las presunciones que él regula, existe un grupo que debe cumplimentar las cuentas consolidadas, independientemente de que de hecho exista o no tal grupo”. (“Hacia una necesaria coordinación de las normas mercantiles y fiscales respecto a la concepción de los grupos de sociedades”, *Técnica Contable*, núm. 532, p. 291.)

<sup>15</sup> Continúa señalando el precepto indicado que: “Las siguientes circunstancias, entre otras, podrían determinar la existencia de control: a) Las actividades de la entidad se dirigen en nombre y de acuerdo con las necesidades de la sociedad, de forma tal que ésta obtiene beneficios u otras ventajas de las operaciones de aquélla. b) La sociedad tiene un poder de decisión en la entidad, o se han predefinido sus actuaciones de tal manera que le permite obtener la mayoría de los beneficios u otras ventajas de las actividades de la entidad. c) La sociedad tiene el derecho a obtener la mayoría de los beneficios de la entidad y, por lo tanto, está expuesta a la mayor parte de los riesgos derivados de sus actividades. d) La sociedad, con el fin de disfrutar de los beneficios económicos de las actividades de la entidad, retiene para sí, de forma sustancial, la mayor parte de los riesgos residuales o de propiedad relacionados con la misma o con sus activos. Si una vez analizadas las citadas circunstancias existen dudas sobre la existencia del control sobre este tipo de entidades, éstas deberán ser incluidas en las cuentas anuales consolidadas.”

<sup>16</sup> SERRA SALVADOR, V. M. (2011): *Consolidación contable de grupos empresariales*, Madrid: Pirámide, p. 32.

Llegados a este punto, parece evidente que una de las diferencias fundamentales entre las nociones de grupo mercantil y fiscal radica en la trascendencia que, en cada uno de estos ámbitos, se atribuye al concepto de control. Así, mientras que esta noción se articula como núcleo central sobre el que se construye la definición mercantil de grupo, dicho elemento carece de relevancia en el ámbito tributario si se considera aisladamente. A este respecto conviene recordar que un requisito fundamental para la existencia de grupo fiscal es que la sociedad dominante posea, directa o indirectamente, un porcentaje de participación igual o superior al 75 % en el capital social de la dependiente, además de la mayoría de los derechos de voto. La norma mercantil, por el contrario, se limita a exigir la mera relación de control entre la sociedad dominante y las entidades dominadas, admitiendo, además, el carácter directo o indirecto del mismo. “Ello supone, necesariamente, que en la mayor parte de los casos el grupo fiscal sea un subconjunto del grupo mercantil.”<sup>17</sup>

En opinión de García-Rozado González, B. (2008), el hecho de que la LIS haya optado por un criterio más objetivo para la delimitación del perímetro del grupo tiene por objeto: “Dar seguridad jurídica en su configuración. Se establece, por tanto, un requisito de participación, basado, no tanto en la existencia de un control sobre las sociedades participadas, sino en un porcentaje de participación jurídica suficientemente alto como para que se pueda asimilar el grupo fiscal como un único ente. [...] Lo que significa que el perímetro de consolidación fiscal es mucho más estrecho que el correspondiente a la consolidación mercantil.”<sup>18</sup> En este mismo sentido, sostiene López Alberts, H. (2003) que: “La definición mercantil persigue realmente vincular el concepto de grupo al de un conjunto de sociedades que actúan como una sola empresa regida por un único centro de decisiones económico-financieras. El sistema acogido por la Ley del Impuesto sobre Sociedades está fundamentado en buena medida en modelos superados de consolidación contable lo cual, unido al elevado nivel de participación exigido para que exista relación de dominancia de una entidad por otra [...] resulta en una definición de grupo fiscal excesivamente exigente.”<sup>19</sup>

Centrándonos en el listado de presunciones ofrecido por el CCom y por el RD 1159/2010, resulta destacable el hecho de que, mientras la norma fiscal reclama que el dominio se ejerza mediante vínculos de naturaleza financiera, es decir, a través de una participación efectiva en el capital social de la dependiente, la norma contable admite el dominio ejercido mediante vínculos de naturaleza contractual y personal<sup>20</sup>. Así, por ejemplo, se contempla la inclusión en las cuentas consolidadas de

<sup>17</sup> LÓPEZ-SANTACRUZ MONTES, J. A.; ROS AMORÓS, F., y ORTEGA CARBALLO, E. (2013): *Memento práctico. Grupos consolidados, 2012-2013*. Madrid: Francis Lefebvre, p. 16.

<sup>18</sup> GARCÍA-ROZADO GONZÁLEZ, B. (2008): “Régimen especial de consolidación fiscal”, en *Guía del Impuesto sobre Sociedades*, Madrid: CISS, pp. 875-876.

<sup>19</sup> LÓPEZ ALBERTS, H. (2003): *Consolidación contable y fiscal de los grupos de sociedades*. Barcelona: CISS.

<sup>20</sup> Así se establecía en el preámbulo de la Orden de 15 de julio de 1982, cuya norma Tercera disponía que: “La definición del grupo se apoya en dos notas sustanciales: Dominio de una sociedad sobre otra u otras Sociedades y gestión de todas ellas con dirección única. Estas notas condicionan el hecho de que sociedades jurídicamente autónomas actúen como una unidad económica. El dominio y, por tanto, la dirección única se consiguen por vínculos de naturaleza financiera (participación en el capital) o de naturaleza jurídica (contratos) o de tipo personal. La dirección única puede ejercitarse directa o indirectamente, siendo compatible con la gestión descentralizada.” En el ámbito fiscal, por el contrario, sostiene LOZANO ARAGÜÉS, R. (1994) que: “El vínculo que aglutina al conjunto de sociedades y permite su tratamiento unitario a través de la figura del grupo es únicamente financiero, es decir, requiere la participación en el capital de las sociedades

la información relativa a las entidades de propósito especial, que jamás podrían formar parte de un grupo de consolidación fiscal. De nuevo, al no admitir la LIS más formas de dominio que la derivada de la participación efectiva en el capital de la entidad dependiente, algunas de las presunciones establecidas por el CCom y el RD 1159/2010 permitirían sustentar la existencia de un grupo desde la perspectiva mercantil, pero nunca darían lugar a una relación de dominio-dependencia en el plano fiscal [tal es el caso de las recogidas en las letras b) y c) del art. 42.1 CCom].

Otro aspecto relevante es que, si bien la ley del impuesto reclama una participación efectiva de la dominante en el capital social de la dependiente, la norma mercantil admite que el control exigido para la existencia del grupo pueda ser potencial. Al respecto de esta cuestión, señalan Martín Rodríguez, J. G., y Aguilera Medialdea, J. J. (2013) que: “Se tomará en consideración la existencia de derechos de voto potenciales derivados de instrumentos financieros que sean en ese momento ejercitables o convertibles, incluyendo los derechos de voto potenciales poseídos por cualquier persona ajena al grupo. En relación a los votos potenciales se analizarán sin tener en cuenta ni la intención de la dirección de ejercerlos o convertirlos ni la capacidad financiera para llevarlo a cabo, es decir, la mera tenencia. [...] La consecuencia de las circunstancias anteriores es que si una sociedad, recurriendo a la amenaza de ejercer o convertir los derechos potenciales, es capaz de lograr que se cumplan sus exigencias, tendrá potestad para dirigir las acciones de otras que resultarían afectadas por un cambio en los derechos de voto.”<sup>21</sup>

En relación con la forma jurídica de las sociedades del grupo, del tenor literal del artículo 42.4 CCom parece desprenderse que la misma es irrelevante. A juicio de López Alberts, H., no obstante: “La sociedad dominante de un grupo ha de ser necesariamente una sociedad mercantil, esto es, una sociedad que goce de tal carácter ya sea por razón de su forma jurídica, o por la naturaleza mercantil de su objeto social. Por el contrario, las sociedades dependientes pueden tener tanto carácter mercantil como no mercantil.”<sup>22</sup> Esta tesis resulta razonable si tomamos en consideración que, para que una entidad pueda ejercer control sobre otra u otras, es indispensable que la misma tenga personalidad jurídica. Tal circunstancia excluiría la posibilidad de que una sociedad no mercantil pudiera adquirir la condición de dominante de un grupo consolidado.

Desde el punto de vista de la residencia, el hecho de que se admita la participación en el grupo, y consiguiente inclusión en el consolidado, de dependientes residentes en territorio extranjero encuentra un respaldo adicional si consideramos la existencia de una regulación específica, contenida en la Sección Primera del Capítulo V del RD 1159/2010, para la conversión de cuentas anuales en moneda extranjera, que resultará procedente, de acuerdo con el artículo 61 de dicho texto normativo, cuando en el grupo participen sociedades “cuya moneda funcional sea distinta del euro”. De este modo, mientras que la residencia en España de la sociedad dominante determinará la obligación de formular cuentas anuales consolidadas conforme a la normativa española (por lo que sí es necesario que al menos la entidad dominante tenga su residencia en territorio

---

dependientes. No se admite, pues, la vinculación como consecuencia de identidad de consejeros en los órganos de administración, ni el logro de una política empresarial común por medio de acuerdos entre varias empresas, o sea, vínculos personales o contractuales respectivamente.”(“El grupo de sociedades. Perspectiva fiscal y contable”, ob. cit., p. 17.)

<sup>21</sup> MARTÍN RODRÍGUEZ, J. G., y AGUILERA MEDIALDEA, J. J. (2011): *Manual de consolidación contable y fiscal*, Valencia: CISS, p. 85.

<sup>22</sup> LÓPEZ ALBERTS, H. (2003): *Consolidación contable y fiscal de los grupos de sociedades*, ob. cit., p. 56.

español), la residencia de las sociedades dependientes resulta del todo indiferente. A mi entender, dado que el concepto de residencia es un concepto de naturaleza eminentemente fiscal, es lógico que no sea utilizado, ni en consecuencia exigido, para la delimitación del perímetro de consolidación en el plano mercantil. Además, es coherente con la distinta finalidad perseguida en cada una de estas ramas del ordenamiento: el respeto del principio de imagen fiel en el caso del Derecho mercantil y el incremento de la recaudación en el caso del Derecho tributario.

Conviene hacer alusión, por otro lado, al concepto de sociedad dominante. Tal y como antes indicábamos, para que una sociedad pueda adquirir la condición de dominante de un grupo contable no se exigen más requisitos que el control, real o potencial, directo o indirecto, sobre la entidad dependiente. A diferencia de lo que sucede en el marco fiscal, no se requiere la posesión de un determinado porcentaje de participación en el capital de la dependiente en un concreto momento del tiempo, ni el mantenimiento de dicha participación durante todo el ejercicio. Para el supuesto de las sociedades dependientes, la única exigencia establecida por la normativa mercantil es que la entidad en cuestión esté sometida al control de la sociedad dominante. De aquí que, en el seno de los grupos mercantiles, puedan tener cabida, en condición de dependientes, ciertas entidades que jamás podrían formar parte de un grupo fiscal.

Éste es también el caso de las sociedades multigrupo y asociadas, que, si bien mantienen ciertas relaciones con el grupo, ni siquiera forman parte del mismo<sup>23</sup>. Pese a ello, la información relativa a las mismas deberá ser incluida en las cuentas consolidadas por expresa disposición del legislador. Concretamente, el artículo 4.1 del RD 1159/2010 define las sociedades multigrupo como “aquellas sociedades, no incluidas como sociedades dependientes, que son gestionadas por una o varias sociedades del grupo con otra u otras personas ajenas al mismo, ejerciendo el control conjunto”. Se entenderá que existe control conjunto sobre otra sociedad, prosigue el precepto, “cuando, además de participar en el capital, existe un acuerdo estatutario o contractual en virtud del cual las decisiones estratégicas, tanto financieras como de explotación, relativas a la actividad requieran el consentimiento unánime de todos los que ejercen el control conjunto de la sociedad”. Por su parte, las sociedades asociadas son definidas en el artículo 5 del mismo texto normativo como: “1. [...] aquéllas en las que alguna o varias sociedades del grupo ejerzan una influencia significativa en su gestión. 2. Existe influencia significativa en la gestión de otra sociedad, cuando se cumplan los dos requisitos siguientes: a) Una o varias sociedades del grupo participen en la sociedad. b) Se tenga el poder de intervenir en las decisiones de política financiera y de explotación de la participada, sin llegar a tener el control, ni el control conjunto de la misma. 3. Se presumirá, salvo prueba en contrario, que existe influencia significativa cuando una o varias sociedades del grupo posean, al menos, el 20 por 100 de los derechos de voto de una sociedad que no pertenezca al grupo.” Como puede advertirse, las sociedades multigrupo y asociadas constituyen dos figuras societarias totalmente desconocidas para el legislador fiscal.

Otra diferencia notable entre las definiciones mercantil y fiscal de grupo tiene su origen en el artículo 2.1 del RD 1159/2010, conforme al cual: “Las Normas para la Formulación de Cuentas

---

<sup>23</sup> De aquí la previsión establecida en el artículo 42.3 CCom, en virtud de la cual: “La sociedad obligada a formular las cuentas anuales consolidadas deberá incluir en ellas, a las sociedades integrantes del grupo [...], así como a cualquier empresa dominada por éstas, cualquiera que sea su forma jurídica y con independencia de su domicilio social.”

Anuales Consolidadas serán de aplicación obligatoria a los siguientes sujetos: a) Los grupos de sociedades, incluidos los subgrupos, cuya sociedad dominante sea una sociedad española. [...] La obligación de que los subgrupos que pudieran existir dentro del grupo principal estén igualmente obligados a la preparación de estados financieros consolidados choca frontalmente con el requisito exigido en el artículo 58.2 LIS, según el cual una entidad no podrá adquirir la condición de dominante cuando se encuentre sometida a otra que reúna las condiciones necesarias para ser calificada como tal. Habida cuenta de que, por la propia naturaleza del fenómeno, la entidad dominante de un subgrupo siempre se encontrará sometida a la sociedad dominante de un grupo superior, la aplicación de esta exigencia se traduce, en la práctica, en la imposibilidad de que un conjunto de sociedades integradas dentro de un grupo más grande pueda disfrutar de las ventajas asociadas al régimen de tributación consolidada.

A mi juicio, es probable que la diferencia de trato conferida a los subgrupos en las dos esferas consideradas venga justificada por la diferente finalidad perseguida en cada una de ellas. En este sentido, disponía la Orden emitida por el Ministerio español de Hacienda, el día de 15 de julio de 1982, sobre formación de las cuentas de los grupos de Sociedades, que “al subgrupo le faltan notas sustanciales para definirlo como unidad económica”. No obstante, tal noción: “Debe admitirse a los efectos de la consolidación. El conocimiento de datos indicadores del nivel de penetración en nuestra economía de los grupos extranjeros (volumen de inversiones, cifra de negocios, beneficios etcétera) así lo impone, ya que únicamente mediante la consolidación de las Sociedades que forman el subgrupo será posible disponer, con la depuración debida, de la información necesaria para ello.” En el caso del régimen fiscal, por el contrario, señala Lozano Aragüés, R. (1994) que “la existencia de subgrupos dentro de un grupo carece de relevancia a efectos fiscales”<sup>24</sup>.

En relación con los métodos para la determinación del dominio, tanto en el plano fiscal como en el ámbito mercantil es posible distinguir supuestos de dominio directo e indirecto, dominio triangular, y dominio circular, recíproco o complejo. En los términos señalados, sin embargo, una diferencia relevante entre ambos sectores del ordenamiento jurídico es que, si bien a la LIS le interesa principalmente el denominado tanto de participación, al que deberá sumarse la mayoría de los derechos de voto en la sociedad dependiente, la norma contable centra toda su atención en este último elemento (tanto de control). Tal y como se desprende del artículo 42 CCom, el control de la sociedad dominante sobre la dependiente existirá cuando el porcentaje de derechos de voto sea superior al 50%, o bien cuando, siendo inferior, concorra alguna de las presunciones establecidas en dicho precepto. Se tendrán en cuenta, además de los derechos de voto reales que posea la sociedad dominante directamente, los derechos “que correspondan a las sociedades dependientes de ésta o que posea a través de otras personas que actúen en nombre propio pero por cuenta de alguna sociedad del grupo y aquellos de los que disponga concertadamente con cualquier otra persona” (art. 3.1 del RD 1159/2010). Asimismo, “se tomará en consideración la existencia de derechos de voto potenciales derivados de instrumentos financieros que sean en ese momento ejercitables o convertibles, incluyendo los derechos de voto potenciales poseídos por cualquier persona ajena al grupo” (art. 3.3).

---

<sup>24</sup> LOZANO ARAGÜÉS, R. (1994): “El grupo de sociedades. Perspectiva fiscal y contable”, ob. cit., p. 17.

Todas las diferencias entre la definición mercantil y fiscal del concepto de grupo señaladas hasta el momento fueron acertadamente sintetizadas por Álvarez Melcón, S. (2003) en el siguiente cuadro explicativo<sup>25</sup>:

CONCEPTO	CUENTAS ANUALES CONSOLIDADAS	GRUPO FISCAL
Sociedades que forman el grupo.	Dominante, dependientes, asociadas y multigrupo.	Dominante y dependientes. Las sociedades asociadas y multigrupo están excluidas del régimen de consolidación fiscal.
Nacionalidad de la sociedad dominante.	Española.	Española.
Nacionalidades de las sociedades del grupo.	No existe restricción.	Residentes en territorio español. <sup>26</sup>
Tipos de sociedades que pueden ser dominantes del grupo.	Sociedades mercantiles o no.	Sociedades anónimas, limitadas y comanditarias por acciones o en su defecto tener personalidad jurídica y estar sujetas y no exentas al Impuesto sobre Sociedades. También en ciertos casos pueden ser establecimientos permanentes españoles de entidades no residentes.
Aspectos en que la dominante concreta su dominio sobre las dependientes.	Cualquiera de las siguientes: <ul style="list-style-type: none"> <li>- Mayoría de los derechos de voto.</li> <li>- Facultad para nombrar o destituir la mayoría de los miembros del órgano de administración.</li> <li>- Pueda disponer de acuerdos con otros socios de la mayoría de los derechos de voto.</li> <li>- Haya nombrado con su voto la mayoría de los miembros del órgano de administración que desempeñan a su cargo en el momento en que deban formularse las cuentas consolidadas y durante los dos ejercicios inmediatos anteriores.</li> </ul>	[...] La dominante deberá tener una participación directa o indirecta, al menos del 75 por 100 del capital social de la dependiente, el primer día del periodo impositivo en que sea de aplicación el régimen de tributación consolidada. Dicha participación deberá mantenerse durante todo el periodo impositivo. <sup>27</sup>

<sup>25</sup> ÁLVAREZ MELCÓN, S. (2003): "Régimen de consolidación fiscal en el Impuesto sobre Sociedades", en RUBIO GUERRERO, J. J. (dir.): *Manual del Impuesto sobre Sociedades*, Madrid: Instituto de Estudios Fiscales, p. 852.

<sup>26</sup> Conviene matizar que, si bien la Ley 27/2014 permite la consolidación de grupos cuya entidad dominante no tenga su residencia en territorio español, las únicas sociedades que podrán disfrutar de las ventajas asociadas al régimen de consolidación fiscal serán las dependientes domiciliadas en España. Aunque la existencia de una entidad que reúna las condiciones para asumir el papel de dominante resulta fundamental para que el régimen de tributación consolidada pueda aplicarse en este caso, dicha entidad no quedará incluida dentro del perímetro de consolidación. Asimismo, es preciso tomar en consideración la novedosa posibilidad de que los establecimientos permanentes de sociedades no residentes puedan adquirir la condición de dependientes del grupo.

<sup>27</sup> Tras la entrada en vigor de la Ley 27/2014, a esta exigencia se añade la posesión, por parte de la entidad dominante, de la mayoría de los derechos de voto de la sociedad dependiente.

Al margen de estas diferencias de tipo conceptual, los regímenes de consolidación contable y fiscal presentan también otro tipo de divergencias que pueden generar dificultades para su aplicación práctica. Entre ellas, y por indicar alguna de las más representativas, encontramos la voluntariedad del régimen de consolidación fiscal, que únicamente resultará de aplicación cuando así lo acuerden todas las entidades que conforman el grupo, frente a la obligatoriedad del régimen de consolidación contable para todas aquellas sociedades en las que no concurra alguna de las causas de dispensa previstas en el artículo 43 CCom. En la medida en que un grupo de empresas que reúna las condiciones necesarias para consolidar fiscalmente se encuentre eximido de la obligación de consolidar sus cuentas como consecuencia de la aplicación de alguna causa de dispensa<sup>28</sup>, la situación que se plantea no supondrá problema alguno en el supuesto de que dicho grupo decida tributar en el IS conforme al régimen individual. Por el contrario, si se optase por la aplicación del régimen de tributación consolidada, se daría la circunstancia, un tanto anómala, de que, si bien el referido grupo no consolida a efectos contables, los criterios a seguir para la práctica de las eliminaciones e incorporaciones pertinentes, y, en definitiva, para la determinación de la base imponible del grupo, serían los previstos en el RD 1159/2010 para la formulación de las cuentas anuales consolidadas.

#### 4. EFECTOS DERIVADOS DE LA DIFERENCIA CONCEPTUAL ENTRE GRUPO CONTABLE Y FISCAL

Obviamente, la existencia de importantes diferencias entre los regímenes de consolidación contable y fiscal genera grandes problemas. De un lado, el hecho de que el grupo de sociedades sea definido de forma distinta provocará situaciones en las que un grupo contable no tenga la consideración de grupo fiscal. También puede darse el caso de que un determinado grupo que consolida contable y fiscalmente tenga una composición distinta según cuál sea el plano considerado. Asimismo, debemos tener presente que no todas las sociedades pertenecientes a un grupo mercantil están obligadas a consolidar, ya que la norma contable establece una serie de causas de dispensa. De aquí que, como señala López Alberts, H. (2003): “La Administración Tributaria se podría encontrar con grupos fiscales que no consolidan cuentas o que las consolidan conjuntamente con otras entidades que no forman parte del grupo fiscal pero sí del grupo mercantil más amplio que lo engloba [...]. Tales hechos dificultan, sin lugar a dudas, las actuaciones comprobatorias de la Administración tributaria, pues la información contable puede resultar de escaso valor.”<sup>29</sup>

A nuestro entender, las diferencias conceptuales entre las nociones de grupo mercantil y grupo fiscal no tendrían mayor relevancia si la ley española del Impuesto sobre Sociedades no se remi-

---

<sup>28</sup> Una vez establecida la obligación de consolidar en el artículo 42 CCom y en el artículo 6 del RD 1159/2010, prevé la normativa contable tres causas de dispensa de dicha obligación: la dispensa por razón del tamaño del grupo [artículos 43.1.ª CCom y 7.1.a) del RD], dispensa de la dominante de un subgrupo [arts. 43.2.ª CCom y 7.1.b) del RD], y dispensa por participaciones sin interés significativo para la imagen fiel [art. 7.1.c) del RD de 2010].

<sup>29</sup> Por esta razón alude el citado autor a la necesidad de que el grupo fiscal cuente “con sus propias cuentas consolidadas que, si bien se preparan de acuerdo en lo dispuesto a la normativa mercantil-contable reguladora de la materia, atenderán a la específica composición de éste y con independencia de que las cuentas consolidadas confeccionadas, en su caso, a los efectos mercantiles incluyan/excluyan entidades que no/sí formarán parte del grupo fiscal” (*Consolidación contable e introducción a sus aspectos fiscales*, ob. cit., pp. 951-952).

tiera a la normativa contable en materia de eliminaciones e incorporaciones. Conviene señalar, a este respecto, que, conforme a lo dispuesto en el artículo 62.1 LIS, la base imponible del grupo fiscal se determinará sumando, entre otros elementos, las bases imponibles individuales de todas las entidades del grupo, las eliminaciones y las incorporaciones de las eliminaciones practicadas en periodos impositivos anteriores. A su vez, señala el artículo 64 del mismo texto normativo que “las eliminaciones se realizarán de acuerdo con los criterios establecidos en las Normas para la Formulación de Cuentas Anuales Consolidadas, aprobadas por el Real Decreto 1159/2010, de 17 de septiembre, siempre que afecten a las bases imponibles individuales [...]”. Finalmente, dispone el artículo 65 que “los resultados eliminados se incorporarán a la base imponible del grupo fiscal cuando así se establezca en las Normas para la Formulación de Cuentas Anuales Consolidadas [...]”.

*A priori*, la lectura de los artículos transcritos podría conducirnos a una conclusión equivocada sobre la complejidad asociada al proceso de determinación de la base imponible del grupo. Dado que el concepto de grupo contable es mucho más extenso que el concepto de grupo fiscal, podría pensarse que, en lo referente a las eliminaciones e incorporaciones de resultados internos, tan sólo resulta necesario trasladar al plano fiscal los ajustes que se hayan realizado para la formulación de las cuentas consolidadas. Esta conclusión parte de la premisa de que, al margen de otras especialidades que pudieran ser de aplicación, la composición del grupo es la misma en las dos esferas consideradas. En consonancia con la tesis de López Alberts, H. (2003), no obstante, la realidad dista mucho de ser así en ciertos supuestos. En este sentido, las diferencias existentes entre contabilidad y fiscalidad en relación con los criterios observados para la delimitación del perímetro de consolidación posibilitan la existencia de grupos que, habiendo optado por tributar conforme a las disposiciones propias del régimen de consolidación, no están obligados a confeccionar cuentas consolidadas por concurrir una causa de dispensa. Además, la aplicación de estas normas podría dar lugar a supuestos en los que un grupo obligado a consolidar contablemente realiza la consolidación fiscal sin incluir a ciertas sociedades que sí forman parte del grupo mercantil. Tal es el caso, a título de ejemplo, de las sociedades que no tienen su residencia en territorio español, o de las entidades que no revisten alguna de las formas jurídicas apropiadas para consolidar fiscalmente. Como es lógico, la diferente configuración del grupo en estos supuestos impide la traslación directa al plano tributario de los ajustes de consolidación practicados, en su caso, en el ámbito contable.

Al hilo del razonamiento anterior, López Alberts, H. (2003) alude al problema que suscita el hecho de que las cuentas anuales consolidadas estén referidas a un grupo, el mercantil, cuya composición no siempre coincidirá con la del grupo fiscal. A este respecto, señala el citado autor: “La información mercantil consolidada resultará en muchos casos, cuando menos, confusa a los efectos de preparar la base imponible consolidada y los demás elementos determinantes de la deuda tributaria a cargo del grupo. Por la misma razón, a la Administración la información mercantil consolidada le puede resultar de escasa utilidad para el desarrollo de sus actuaciones comprobatorias.”<sup>30</sup>

---

<sup>30</sup> LÓPEZ ALBERTS, H. (2003): *Consolidación contable y fiscal de los grupos de sociedades*, ob. cit., p. 129.

En nuestra opinión, la escasa utilidad de las cuentas consolidadas para la aplicación de las disposiciones propias del régimen de consolidación fiscal es precisamente la causa que justifica la obligación de la dominante del grupo de confeccionar lo que se ha venido a conocer como *cuentas fiscales consolidadas*. Dicha obligación se encuentra recogida de forma expresa en el vigente artículo 72 LIS, conforme al cual “la entidad representante del grupo fiscal deberá formular, a efectos fiscales, el balance, la cuenta de pérdidas y ganancias, un estado que refleje los cambios en el patrimonio neto del ejercicio y un estado de flujos de efectivo consolidados [...]”. De acuerdo con la tesis defendida por López Alberts, H. (2003), estos documentos “se prepararán de acuerdo a lo dispuesto en la normativa mercantil-contable reguladora de la materia”, pero atenderán a la “específica composición del grupo fiscal”<sup>31</sup>.

Dado que la aplicación de criterios sustancialmente distintos justificará que, en la mayoría de los casos, la configuración del grupo mercantil y del grupo fiscal no sea la misma, la obtención y preparación de la documentación citada supondrá habitualmente un esfuerzo adicional y, por lo tanto, una nueva carga para el grupo que decide acogerse al régimen de tributación consolidada<sup>32</sup>. Esta circunstancia resulta todavía más gravosa si tomamos en consideración que, conforme a lo establecido en el artículo 73. 1 LIS, el incumplimiento de esta obligación de información por parte del grupo traerá consigo la pérdida del régimen especial de consolidación fiscal.

## 5. CONCLUSIONES

Un análisis de las diferencias existentes entre las definiciones de grupo actualmente aplicables en los planos mercantil y fiscal pone de manifiesto que, a pesar de los avances realizados, tales disparidades continúan generando problemas que fácilmente podrían evitarse si la aplicación de normas diferenciadas se limitase a aquellos supuestos en los que ello resultase verdaderamente necesario.

En consonancia con la opinión de Lozano Aragüés, S. (1994), entendemos que la existencia de las disparidades observadas encuentra su razón de ser en la distinta finalidad perseguida por cada una de estas ramas del ordenamiento jurídico. A esta circunstancia se suma el hecho de que, en el ámbito de la Unión Europea, la competencia en materia de fiscalidad directa sigue siendo, a día de hoy, competencia de los Estados miembros, de modo que, siempre y cuando se respeten los principios y pilares básicos del Derecho comunitario, cada uno de ellos puede configurar los regímenes fiscales aplicables en su territorio de la forma que considere más oportuna. Por el contrario, todas las normativas nacionales sobre consolidación contable (entre ellas, la española) han tenido que adaptarse a las exigencias de las Directivas comunitarias en esta materia<sup>33</sup>.

---

<sup>31</sup> LÓPEZ ALBERTS, H. (2003): *Consolidación contable y fiscal de los grupos de sociedades*, ob. cit., p. 129.

<sup>32</sup> Vid. RUIZ QUINTANILLA, J.; PERDIGUERO LEJONAGOITIA, I., y MORENO VILLARUBIA, L. (2013): “Régimen de Consolidación Fiscal”, en SANFRUTOS GAMBÍN, E. (dir.): *Impuesto sobre Sociedades. Regímenes especiales y especialidades territoriales. Disposiciones adicionales y finales (Tomo III)*, Navarra: Aranzadi, p. 457.

<sup>33</sup> Nos referimos, concretamente, a la ya derogada Séptima Directiva 83/349/CEE del Consejo, de 13 de junio de 1983, basada en la letra g) del apartado 3 del artículo 54 del Tratado, relativa a las cuentas consolidadas, y a la vigente Directiva 2013/34/UE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 26 de junio de 2013, sobre los estados financieros

Desde nuestro punto de vista, no obstante, la persecución de objetivos distintos no debería obstaculizar la armonización del tratamiento que, en cada uno de los ámbitos considerados, reciben los grupos de sociedades, máxime teniendo en cuenta la estrecha interrelación existente entre contabilidad y fiscalidad<sup>34</sup>. Así pues, el establecimiento de unas definiciones y unos puntos de partida comunes resulta del todo necesario para lograr una aproximación entre ambos planos y, con ello, la superación, o cuando menos la atenuación, de las trabas y dificultades que la aplicación simultánea de los regímenes de consolidación contable y fiscal conllevan en la actualidad para los grupos de empresas.

Si bien somos conscientes de que la ausencia de un objetivo común reduce significativamente las posibilidades de diseñar un régimen de grupos armonizado, una mayor aproximación en el plano conceptual es posible y necesaria. Consideramos, en este sentido, que la alternativa más apropiada para el diseño de un régimen de grupos comúnmente aplicable en los planos mercantil y fiscal requiere la aplicación de un principio de proporcionalidad, en virtud del cual las diferencias en la delimitación del perímetro de consolidación queden reducidas a aquellos supuestos en los que la diferente finalidad perseguida por la norma realmente exija conferir al grupo un trato distinto según la esfera del ordenamiento jurídico en la que nos encontramos trabajando.

---

anuales, los estados financieros consolidados y de otros informes afines de ciertos tipos de empresas, por la que se modifica la Directiva 2006/43/CE del Parlamento Europeo y del Consejo y se derogan las Directivas 78/660/CEE y 83/349/CEE del Consejo.

<sup>34</sup> En un sentido similar, *vid.* LOZANO ARAGÜÉS, R. (1994): “El grupo de sociedades. Perspectiva fiscal y contable”, *ob. cit.*, página 24.

### Bibliografía

- BANEGAS OCHOVO, R., y SANTOS PEÑALVER, J. F.: “Hacia una necesaria coordinación de las normas mercantiles y fiscales respecto a la concepción de los grupos de sociedades”, *Técnica Contable*, núm. 532, 1993, páginas 289-298.
- BONED TORRES, J. L., y ANGLA JIMÉNEZ, J. J.: *Consolidación de estados financieros*, Barcelona: Profit Editorial, 2011.
- FRANCH FLUXÀ, J.: *Reforma y armonización de la fiscalidad de los grupos societarios europeos*, Barcelona: Bosch, 2009.
- GARCÍA-ROZADO FERNÁNDEZ, B.: “Régimen especial de consolidación fiscal”, *Guía del Impuesto sobre Sociedades*, Madrid: CISS, 2008.
- MARTÍN RODRÍGUEZ, J. G., y AGUILERA MEDIALDEA, J. J.: *Manual de consolidación contable y fiscal*, Valencia: CISS, 2013.
- NAVARRO FAURE, A.: *El Derecho Tributario ante el nuevo Derecho Contable*, Madrid: La Ley, 2007.
- LIZANDA CUEVAS, J. M., y CABEDO TONEU, M.: *Consolidación contable y fiscal*, Madrid: Centro de Estudios Financieros, 2012.
- LÓPEZ ALBERTS, H.: *Los grupos de sociedades. Régimen tributario y cuentas fiscales consolidadas*, Bilbao: CISS, 2000.
- LÓPEZ ALBERTS, H.: *Consolidación contable y fiscal de los grupos de sociedades*, Bilbao: CISS, 2003.
- LÓPEZ-SANTACRUZ MONTES, J. A.; ROS AMORÓS, F., y ORTEGA CARBALLO, E.: *Memento práctico. Grupos consolidados, 2012-2013*, Madrid: Francis Lefebvre, 2013.
- LOZANO ARAGÜÉS, R.: “El grupo de sociedades. Perspectiva fiscal y contable”, *Derecho de los negocios*, número 45, 1994, pp. 15-24.
- ORTI GISBERT, V.: “Aproximación al concurso de acreedores”, *Extoikos*, núm. 2, 2011, pp. 81-84.
- RUIZ BLÁZQUEZ, P.: “La consolidación contable y la consolidación fiscal”, *Carta Tributaria. Monografías*, 20/2006.
- RUIZ QUINTANILLA, J.; PERDIGUERO LEJONAGOITIA, I., y MORENO VILLARUBIA, L.: “Régimen de Consolidación Fiscal”, en SANFRUTOS GAMBÍN, E. (dir.): *Impuesto sobre Sociedades. Regímenes especiales y especialidades territoriales. Disposiciones adicionales y finales* (Tomo III), Navarra: Aranzadi, 2013, pp. 239-524.
- SERRA SALVADOR, V. M.: *Consolidación contable de grupos empresariales*, Madrid: Pirámide, 2011.