Real Academia de Legislación
y Jurisprudencia de Murcia

EL RÉGIMEN ESPECIAL DE CONSOLIDACIÓN FISCAL EN LA IMPOSICIÓN SOBRE GRUPOS DE SOCIEDADES

Discurso leído el día 29 de abril de 2021
en el acto de recepción como Académico de Número por el

EXCMO. SR. D. JAVIER LOZANO BERMEJO

y contestación del

EXCMO. SR. D. BARTOLOMÉ NIETO GARCÍA

MURCIA, 2021

Región de Murcia

EL RÉGIMEN ESPECIAL DE CONSOLIDACIÓN FISCAL EN LA IMPOSICIÓN SOBRE GRUPOS DE SOCIEDADES

Discurso leído el día 29 de abril de 2021 en el acto de recepción como Académico de Número de la Real Academia de Legislación y Jurisprudencia de la Región de Murcia por el

EXCMO. SR. D. JAVIER LOZANO BERMEJO

y contestación del

EXCMO. SR. D. BARTOLOMÉ NIETO GARCÍA

MURCIA
2021

ISBN: 978-84-09-11454-2
Depósito Legal: MU-305-2021
Imprime: 42lineas-42lineasdigital@gmail.com
Impreso en España - Printed in Spain

SUMARIO

PALABRAS PREVIAS....9

I. CONSIDERACIONES INTRODUCTORIAS....13
1. La extensión de funciones en los Ordenamientos jurídicos....15
2. La organización, estructuración y configuración de los Grupos de Sociedades....18

II. LA DELIMITACIÓN MERCANTIL DEL GRUPO DE SOCIEDADES A EFECTOS DE SUS ESTADOS CONTABLES....20
1. La delimitación contable del grupo de sociedades por el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas....21

III. RÉGIMEN ESPECIAL DE CONSOLIDACIÓN FISCAL....27
1. Perímetro subjetivo del Grupo Fiscal....30
2. La evolución del perímetro subjetivo de los grupos fiscales (Asuntos SCA Group Holding BV (asunto C-39/13) y MSA International Holding BV y MSA Nederland B.V. (asunto C-41/13) y (Asunto GDF Suez Energía España SLU vs Estado español)....33
3. Inclusión y exclusión del Grupo Fiscal (Asunto Inaer Aviation International S.A. vs AEAT)....36
4. Los sistemas de cómputo del dominio. La participación indirecta....38
5. Aplicación del régimen de consolidación fiscal....39
6. Extinción y novación del Grupo Fiscal....42

IV. LA DETERMINACIÓN DE LA BASE IMPONIBLE DEL GRUPO FISCAL....44
1. Reglas especiales para la determinación de las bases imponibles individuales de las sociedades integrantes del Grupo Fiscal....46
2. Deducción improcedente de gastos financieros intragrupo (Asunto Guterman AG, Guterman Holding S.L y Guterman S.A.U. vs. AEAT)....49
3. Deducción improcedente de penalizaciones por cancelación anticipada de préstamos intragrupo (Asunto Sabic Innovativa Plastic España CSPA vs. AEAT)....52
4. Estimación de motivos económicos válidos y de la deducibilidad de la amortización del fondo de comercio financiero (Asunto Dorna Sports S.L. vs AEAT)....55
5. Deducción improcedente fondo de comercio resultante de fusión impropia (Asunto Acrismatic vs AEAT)....57
6. Deducción de fondo de comercio financiero generado en adquisición realizada con anterioridad (Asunto Abertis Infraestructuras vs AEAT)....58
7. Cálculo de la depreciación de las participaciones cuando la sociedad articipada es la sociedad dominante de un Grupo consolidado (Asunto Banco de Sabadell vs AEAT)....59
8. Deducción de fondo de comercio de fusión generado en ejercicio prescrito. (Asunto Adecco Iberia S.A.U. vs AEAT)....61

V. BASES IMPONIBLES NEGATIVAS....64
1. Libertad de establecimiento y "desgravación de grupos" (Asunto Mark & Spencer vs AEAT)....65
2. Libertad de establecimiento y régimen de "unidad fiscal" (Asuntos SCA Group Holding B.V. y MSA International Holding B.V vs Hacienda de los Paises Bajos)....68
3. Inadmisión de la deducción de perdidas de un Establecimiento permanente situado en un estado diferente al de la sociedad principal. El régimen de "Tributación conjunta internacional" (Asunto A/Bevola vs Hacienda de Dinamarca)....70

VI. ELIMINACIONES DE RESULTADOS POR OPERACIONES INTRAGRUPO....72
1. Inadmisión de las eliminaciones por dividendos en los supuestos de improcedencia de la deducción por doble imposición (Asunto Aceites del Sur S.L vs AEAT)....74
2. Las eliminaciones de resultados por operaciones intragrupo solo son relevantes a efectos del Régimen especial de consolidación fiscal (Asunto Lumbier de Inversiones vs Cámara de Comercio Industria y Navegación de Barcelona)....76

VII. REGLAS ESPECIALES PARA LA INCORPORACIÓN DE ENTIDADES AL GRUPO FISCAL....78

VIII. PERIODO IMPOSITIVO....81

IX. TIPO DE GRAVAMEN DEL GRUPO FISCAL....82

X. CUOTA INTEGRA DEL GRUPO FISCAL....83
1. Los ajustes fiscales sobre la Cuenta de Pérdidas y Ganancias....83
2. La deducción del fondo de comercio financiero y los obstáculos fiscales a las combinaciones de negocios transfronterizas (Asunto Mapfre S.A. vs AEAT)....84

XI. DECLARACIÓN Y AUTOLIQUIDACIÓN DEL GRUPO FISCAL....86

XII. DEDUCCIONES Y BONIFICACIONES DEL GRUPO FISCAL....87
1. Deducciones por gastos de patrocinio en actividades de especial interés publico (Asunto Aceites del Sur S.L vs AEAT)....87
2. Deducciones por doble imposición de dividendos de fuente extranjera (Asunto Mediavideo S.A. vs AEAT)....90

XIII. OBLIGACIONES DE INFORMACIÓN....92

XIV. CAUSAS DETERMINANTES DE LA PÉRDIDA DEL RÉGIMEN DE CONSOLIDACIÓN FISCAL....93
1. Efectos fiscales de la pérdida de consolidación fiscal....94
2. Efectos civiles y mercantiles de la pérdida del régimen de consolidación fiscal....97

3. Las responsabilidades tributarias derivados de la aplicación del régimen de consolidación fiscal....99
4. Las responsabilidades penales derivadas de la aplicación del régimen de consolidación fiscal....99

XV. LAS REESTRUCTURACIONES SOCIETARIAS DE LOS GRUPOS DE SOCIEDADES....101
1. Efectos fiscales de las modificaciones estructurales sobre Grupos en Consolidación fiscal....102
2. Las modalidades de escisión en Grupos en Consolidación fiscal....106
3. Supuestos de fusión interna entre las sociedades integrantes del Grupo fiscal (Asunto Acrismatic S.L. vs AEAT)....107
4. Supuestos de reestructuración societaria de Grupo multinacional con reasignación de deuda y creación de holding en España (Asunto TI Group Auto Motive Systems Spain Holding S.L vs AEAT)....108

XVI. CONCLUSIONES....110
1. Organización vs desorganización....110
2. Directivas de la Unión Europea vs "soft law"....110
3. Ventajas del régimen especial de consolidación....111
4. Controles multilaterales....112
5. Solución de diferencias y formación de doctrina....112

ADENDA....113

CONTESTACIÓN DEL EXCMO. SR. D. BARTOLOMÉ NIETO GARCÍA....119

PALABRAS PREVIAS

Excelentísimo Sr. Presidente de la Academia de Legislación y Jurisprudencia de Murcia.
Excelentísimas Sras y Sres Académicos.
Queridas amigas y amigos.

Mis primeras palabras, son de agradecimiento a la Academia de Legislación y Jurisprudencia de la Región de Murcia, por acogerme como Académico de número. Es para mí, un motivo de íntima satisfacción personal y de orgullo profesional, que comparto con todos Ustedes.

Excelentísimo Señor Presidente, ninguno de los dos, podíamos imaginar hace años, cuando compartíamos inquietudes de calificación jurídica, sobre la multipropiedad, el timesharing o la fiscalidad de los establecimientos permanentes de entidades no residentes, que volveríamos a reunirnos para examinar, y debatir, sobre normas y orden jurídico. Querido Juan, muchas gracias, por volver a ofrecerme un asiento junto a ti.

Es preceptivo, en el acto que nos reúne, dedicar un recuerdo al académico que nos precedió y cuya medalla nos une a su carrera profesional y muy especialmente a honrar su sucesión.

Han transcurrido treinta años desde el ingreso en esta Academia de la persona a quien sucedo, el Excelentisimo Sr. D. Juan Viñas Cebrián, también Inspector de Hacienda, que desempeñó la Jefatura de los Servicios de Inspección en la Delegación de Hacienda en Murcia durante un largo periodo de tiempo, y que yo recuerdo como un periodo de libertad y respeto a la calificación de los actuarios, de aplicación equitativa de las normas y de eficaz combinación de los recursos humanos del entonces singular y complejo Cuerpo de Inspectores de Hacienda del Estado, integrado, por licenciados en Derecho, en Económicas y Empresariales e Ingenieros Industriales al servicio de la Hacienda Pública.

Es natural obligación el agradecer a todos los Académicos su generosidad en mi propuesta de ingreso y muy especialmente al académico de número D. Ángel Sánchez González, Abogado del Estado, por la dedicación que tuvo en mi etapa como opositor al Cuerpo de Inspectores Financieros y Tributarios y al también académico D. Bartolomé Nieto García por su generosa y cuidada contestación a mi discurso de ingreso en esta Academia.

Terminaré mis agradecimientos académicos recordando en este acto a mi bisabuelo materno, al doctor en medicina D. Francisco Giménez Pérez de Tudela, académico de número de la Real Academia de Medicina y Cirugía, quien ingresó el 17 de diciembre de 1899, con un brillante discurso que versó sobre "La Difteria"/ y a quien se refiere D. Pedro Díaz Cassou, en su libro sobre Literatura Panocha.

También quiero dedicar un cariñoso recuerdo a mi abuela Carolina, a mis padres, José María y María del Carmen, a mis hermanos y primos, por hacerme vivir una infancia feliz.

Para finalizar quiero agradecer a Mamisa, mi esposa, la persona con la que he compartido toda mi vida, el haber formado una gran familia, y a mis hijos Javier, Carlos, Mamisa y Cristina, por saber vivir con entrega, amor, valentía y esfuerzo diario.

Muchas gracias.

I. CONSIDERACIONES INTRODUCTORIAS

Los Estatutos de la Real Academia de Legislación y Jurisprudencia de Murcia aprobados por el Real Decreto 1836/1980, de 30 de junio[1], establecen en su artículo 1º, que "*se constituye una Corporación científica, para la investigación y estudio de la aplicación práctica del Derecho, en sus diferentes disciplinas*", el propósito de este discurso de ingreso en la Real Academia, es precisamente el de contribuir a la difusión y conocimiento del Régimen especial de consolidación fiscal en el Impuesto sobre Sociedades, complementando la regulación actualmente existente,[2] con las resoluciones judiciales nacionales y comunitarias dictadas para la solución de diferencias.

En el desarrollo de mi ejercicio profesional como Inspector de Hacienda del Estado y como Profesor asociado de las Facultades de Derecho y Ciencias Económicas y Empresariales de la Universidad de Murcia e igualmente como Profesor asociado en las Facultades Universitarias de Derecho, Ciencias Económicas y Empresariales y Turismo de la Universidad Católica San Antonio, he encontrado muchos y variados temas de interés jurídico y económico, merecedores de su estudio y análisis, pero considero que el de mayor relevancia e interés, tanto para los grupos de sociedades, como para la

1 La Real Academia de Legislación y Jurisprudencia de Murcia fue creada por el Real Decreto 1836/1980 de 30 de junio y aprobados sus estatutos por acuerdo del Consejo de ministros, de conformidad con el dictamen del Instituto de España.

2 En la actualidad, la regulación del régimen especial de consolidación fiscal, se contiene en el Capítulo VI de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades, que dedica sólo veintiún artículos (art 55-75, ambos inclusive) a la regulación especial de la imposición sobre el beneficio obtenido por los grandes grupos de sociedades mercantiles.

Administracion tributaria, ha sido el relativo a la tributación sobre la renta de los grupos de sociedades nacionales y multinacionales, así como a los estímulos e incentivos fiscales que se contienen en la normativa reguladora del Impuesto sobre Sociedades, en atención a su condición de Grupo, materias a las que me he dedicado durante un amplio periodo de tiempo de mi ejercicio profesional.

El reconocimiento de la subjetividad jurídica de los grupos de sociedades no ha ido acompañada de un tratamiento semejante en otras ramas del ordenamiento jurídico interno español, ni siquiera en el ámbito del derecho de la Unión Europea, lo que ha contribuido a permitir una cierta desregulación, que ha sido aprovechada en el contexto de grupos multinacionales para la deslocalización de las rentas en perjuicio de las Haciendas públicas nacionales.

En el ámbito del derecho tributario si existe un reconocimiento de la subjetividad tributaria de los grupos de sociedades tanto en el Impuesto sobre Sociedades como en el Impuesto sobre el Valor Añadido.

Mi interés sobre la fiscalidad de los grupos de sociedades viene motivada por cuanto que las especialidades del régimen de consolidación fiscal en el Impuesto sobre sociedades, como las que se contienen en el régimen especial de grupos en el Impuesto sobre el Valor Añadido tienen un efecto positivo no sólo en el Impuesto sobre Sociedades y en el Impuesto sobre el Valor Añadido, sino también en la realización de procesos de concentración, escision o diversificación empresarial, que hoy resultan necesarios en todos los ámbitos de la actividad económica.

En la actualidad no sólo los sectores de servicios financieros, seguros, transporte sino también los de alimentación, asistencia sanitaria, distribución, existe una especial vocación y propensión hacia las modificaciones estructurales, bien se trate de procesos de concentración, como consecuencia de necesidades internas de dimensión, como de la globalización o internacionalización de la sociedad, como de la segregación o división como consecuencia inherente a la incertidumbre que acompaña a los momentos económicos que vivimos.

En España el número de grupos de sociedades acogidas al régimen de consolidación fiscal es 5.700.

En la Region de Murcia el número de grupos de sociedades acogidas al régimen de consolidación fiscal es de 107.

1. La extensión de funciones en los Ordenamientos jurídicos

Tradicionalmente los Estados han venido reservando a los distintos ordenamientos jurídicos funciones esenciales, como son la estructura constitucional y administrativa del Estado y las funciones tutelares de las relaciones entre los ciudadanos. Sus manifestaciones más evidentes han sido las relativas a la regulación de configuración del Estado y de las relaciones civiles, mercantiles, laborales, administrativas y de orden penal.

De forma más reciente algunos Estados han decidido intervenir activamente en la dinamización de las relaciones económicas, configurando instrumentos y estructuras normativas, favorecedoras de relaciones nacionales e internacionales, en procesos económicos de generación de valor.

Una clara muestra de la actividad de impulso de los Ordenamientos jurídicos a la actividad económica, la encontramos, entre otros supuestos, en la regulación de las sociedades holding que realizó el Gran Ducado de Luxemburgo.

El Gran Ducado Luxemburgo el 31 de julio de 1929 reguló y habilitó la creación de sociedades holding o de cartera, para la tenencia y administración de valores de sociedades mercantiles, luxemburguesas o extranjeras, a las que asoció importantes beneficios fiscales como la exención de los dividendos y de las plusvalías resultantes de las operaciones de compraventa de carteras de valores, facilitando la formación de capital, su inversión y desinversión en cualesquiera mercados, con un régimen fiscal privilegiado.

La Comisión Europea puso fin al régimen fiscal de las sociedades "Holding 29" por considerar que era incompatible con el Mercado Común.

En el periodo comprendido entre 1996 y el año 2010, numerosas compañías españolas han acudido al instrumento asociativo de las Sociedades Holding 29 Luxemburguesas, bien para organizar los grupos de sociedades conforme a estructuras societarias idóneas para acometer procesos diferenciados de negocios, captación de recursos financieros, inversiones y desinversiones, o bien para lograr procesos de reestructuración empresarial de ámbito supranacional,

En España, la regulación mercantil de los grupos de sociedades y de las sociedades Holding es relativamente reciente y de alcance muy limitado.

El actual Texto Refundido de las Sociedades de Capital, aprobado por el Real Decreto Legislativo 1/2010 de 2 de julio, dedica en su capítulo IV, un solo artículo, el 18 para referirse a los Grupos de sociedades mediante su remisión al Código de Comercio. El tenor literal del mencionado artículo es el siguiente:

"A los efectos de esta ley, se considerará que existe grupo de sociedades cuando concurra alguno de los casos establecidos en el artículo 42 del Código de Comercio, y será sociedad dominante la que ostente o pueda ostentar, directa o indirectamente, el control de otra u otras."

Las funciones de estímulo económico para incentivar procesos de generación de valor, a través de grupos de sociedades, se han recogido en las disposiciones reguladoras de la imposición sobre la renta de sociedades.

Los estímulos fiscales generales, en ocasiones se han orientado hacia la inversión en activos fijos materiales nuevos, la reinversión de beneficios empresariales, la investigación y el desarrollo de nuevos procedimientos industriales, la creación de empleo, mediante un conjunto de medidas incentivadoras de acciones societarias individuales.

El impulso jurídico a los grupos de sociedades se ha limitado en el ámbito tributario al reconocimiento de las estructuras societarias horizontales o verticales organizadas en torno a una sociedad matriz y al establecimiento de un régimen especial de tributación en el Impuesto sobre la renta de sociedades, basado en la consolidación fiscal.

El propósito de este discurso de ingreso en la Real Academia de legislación y jurisprudencia es precisamente el favorecer el conocimiento de las disposiciones fiscales reguladoras de los grupos fiscales y muy especialmente de las ventajas asociadas al régimen especial de consolidación fiscal, reclamando la oportunidad de establecer las disposiciones generales que favorezcan un marco normativo que regule de modo más completo la actividad de los grupos de sociedades.

La complejidad de los grupos de sociedades, ha sido puesta de manifestó por los profesores D. Luis Fernandez de la Gándara y D. Alfonso Luis Calvo Caravaca en su obra "Libertad de establecimiento y Derecho de Sociedades en la Comunidad Económica Europea", quienes destacan la existencia de una notable complejidad, fruto de su extrema diversidad organizativa y estructural, cuestionando las ventajas inherentes a la elaboración de un Derecho propio de grupos de sociedades, como sucede en el Derecho alemán y en menor medida en el brasileño, o por el contrario que los grupos de hecho como los contractuales se rijan por el Derecho tradicional de las sociedades.[3]

En el ámbito de la fiscalidad comunitaria existe una propuesta de Directiva del Consejo relativa a una base imponible consolidada común del impuesto sobre sociedades.[4]

3 Vid El Capítulo IV *"El Derecho de los Grupos de Sociedades en la C.E.E."* de la obra de D. Luis Fernández de la Gándara y D. Alfonso Luis Calvo Caravaca de su obra "*Libertad de establecimiento y Derecho de Sociedades en la Comunidad Económica Europea*.(Editorial Tecnos 1988)

4 El 16 de marzo de 2011 la Comisión Europea presentó una propuesta de Directiva para el establecimiento de una base imponible consolidada común del Impuesto de Sociedades (BICCIS), que facilite la actividad societaria transfronteriza así como la libertad de establecimiento, el comercio y la inversión. Los debates mantenidos en el Consejo, desde 2011 han revelado la conveniencia de trabajar en el logro de un enfoque gradual, por lo que la Comisión en su plan de acción de junio de 2015, abogó por aplicar una "segunda fase" del enfoque gradual, en la que se establezcan las condiciones de pertenencia al grupo, las reorganizaciones empresariales, las particularidades de las reestructuraciones de los grupos transfronterizos y en particular el tratamiento de las perdidas y plusvalías no realizadas.

Nuestro discurso de ingreso en la Real Academia de Legislación y Jurisprudencia de Murcia tiene por tanto como objetivos fundamentales los siguientes:

a) Exponer las singularidades que presenta el régimen especial de consolidación fiscal en el ámbito del Impuesto sobre sociedades.

b) Referir las sentencias y resoluciones judiciales dictadas por los Tribunales de Justicia en España y por el Tribunal de Justicia de Luxemburgo, en relación con los asuntos más significativos del régimen especial de consolidación fiscal en España, el régimen de tributación conjunta internacional en Dinamarca, el régimen de desgravación de grupos en el Reino Unido, el régimen de unidad fiscal en los Países Bajos y su compatibilidad o no, con la libertad de establecimiento.

c) Exponer las conclusiones que pueden extraerse tanto de la configuración y funcionamiento del régimen de consolidación fiscal, como de la imperiosa necesidad de procurar en sede de la Unión Europea, una armonización de la imposición sobre sociedades en general, y sobre grupos de sociedades en particular.

2. La organización, estructuración y configuración de los Grupos de Sociedades

Si la génesis del contrato de sociedad y de las personas jurídicas o morales se encuentra en la incapacidad e insuficiencia del individuo para acometer proyectos de especial amplitud geográfica, financiera, temporal, el origen de los grupos de sociedades se encuentra en combinación de las necesidades de especialización, de diversificación, de los objetos sociales y la unión para la captación de recursos financieros propios y de terceros, así como la consolidación de resultados.

La fórmula o propuesta de reparto, es decir el mecanismo de ponderación utilizado para el reparto de la base imponible consolidada entre los Estados miembros correspondientes. La nueva propuesta relativa a las BICCIS contendrá la fijación de un objetivo de gravamen de rentas en la jurisdicción fiscal donde se crea el valor, normas para evitar la erosión de bases imponibles y el traslado de beneficios BEPS, asimetrías hibridas que afectan a terceros países , así como una Directiva relativa a la resolución de litigios.

En el ámbito tributario la organización, estructuración y configuración de los grupos de sociedades, adquiere un especial interés por las razones que expresamos a continuación.

La regulación actual en la imposición sobre sociedades, facilita a los grupos de sociedades nacionales o internacionales, bajo determinadas condiciones que se explicaran a continuación, evitar la doble imposición. Así la distribución de dividendos de las sociedades operativas dependientes en favor de la sociedad holding, se realiza sin que se produzca una doble imposición sobre los mismos, y la desinversión o transmisión de participaciones sociales realizada por la sociedad dominante, evita nuevamente mediante el mecanismo de la exención una doble imposición sucesiva.

En coherencia con lo expuesto y para evitar la doble imposición o imposición en cascada en los grupos de sociedades, se ofrece la posibilidad de consolidar las bases imponibles individuales de las sociedades integrantes del grupo, siendo la sociedad dominante o sociedad holding la sociedad obligada al Impuesto sobre Sociedades.

La configuración de los grupos de sociedades, puede adoptar una muy variada tipología cuyos esquemas societarios más representativos podrían ser los siguientes:

a) Estructura radial, en el que la sociedad dominante se sitúa en el centro de una serie de radios o vectores inmateriales por los que se ejerce las funciones de dirección.

b) Estructuras piramidales en las que la sociedad dominante se sitúa en el vértice de una pirámide formada por sociedades directamente dependientes de ella, sociedades filiales y que a su vez son accionistas mayoritarias de sociedades dependientes en distintos niveles, sociedades subfiliales de distinto nivel.

c) Estructuras complejas en las que las sociedades filiales dependientes poseen a su vez participaciones circulares sobre el capital de las sociedades dominantes.

II. LA DELIMITACIÓN MERCANTIL DEL GRUPO DE SOCIEDADES A EFECTOS DE SUS ESTADOS CONTABLES

Con carácter previo al tratamiento del régimen especial de consolidación fiscal para los grupos de sociedades, nos referiremos a las significativas diferencias en la delimitación conceptual de los grupos de sociedades en el ámbito mercantil.

El Código de comercio establece en su Título III, como expresión del derecho contable, las disposiciones relativas a la contabilidad de los empresarios, regulando junto a los libros de llevanza obligatoria, las normas para la formulación de las cuentas anuales y las especialidades relativas a la presentación de las cuentas de los grupos de sociedades.

Es el artículo 42 del Código de Comercio, el que ofrece los elementos esenciales para la delimitación del grupo de sociedades,[5] siendo elementos definidores de la existencia de grupo societario los siguientes:

5 *Artículo 42 del Código de Comercio "Toda sociedad mercantil estará obligada a formular las cuentas anuales y el informe de gestión consolidados en la forma prevista en esta sección. En aquellos grupos en que no pueda identificarse una sociedad dominante, esta obligación recaerá en la sociedad de mayor activo en la fecha de primera consolidación.*

Existe un grupo cuando varias sociedades constituyan una unidad de decisión. En particular, se presumirá que existe unidad de decisión cuando una sociedad que se calificará como dominante, sea socio de otra sociedad, que se calificará como dependiente, y se encuentre en relación con esta en alguna de las siguientes situaciones:

a) Posea la mayoría de los derechos de voto.

b) Tenga la facultad de nombrar o de destituir a la mayoría de los miembros del órgano de administración.

c) Pueda disponer, en virtud de acuerdos celebrados con otros socios, de la mayoría de los derechos de voto.

d) Haya designado exclusivamente 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. En este supuesto no dará lugar a la consolidación si la sociedad cuyos administradores han sido nombrados, está vinculada a otra en alguno de los caos previstos en las dos primeras letras de este apartado.

A estos efectos, a los derechos de voto de la entidad dominante se añadirán los que posea a través de personas que actúen en su propio nombre pero por cuenta de la entidad dominante o de otras dependientes, o aquellos de los que disponga concertadamente con cualquier otra persona.

2. Se presumirá igualmente que existe unidad de decisión cuando, por cualesquiera otros métodos, una o varias sociedades se hallen bajo dirección única. En particular, cuando la mayoría de los miembros del órgano de administración de la sociedad dominada sean miembros del órgano de administración o altos directivos de la sociedad dominante o de otra dominada por esta."

a) La existencia de *unidad de decisión,* respecto a todas las sociedades integrantes del grupo societario.

b) La presunción de *unidad de decisión,* se articula en base a dos elementos nucleares, la participación de la sociedad dominante en el capital social de la sociedad o sociedades dependientes, bien de forma directa o de modo indirecto y la disposición de la mayoría de los derechos de voto, de suerte, que pueda nombrar o destituir a la mayoría de los miembros del órgano de administración, bien con sus propios votos por tener la mayoría de los derechos de voto, o bien concertando su voluntad mediante acuerdos con otros socios, que le permitan obtener la mayoría de los derechos.

c) Adicionalmente a lo expuesto se presume que existe la *unidad de decisión* cuando una o varias sociedades se encuentren bajo una dirección única, lo que puede suceder cuando la mayoría de los miembros del órgano de administración o altos directivos sean comunes a las sociedades del grupo.

1. La delimitación contable del grupo de sociedades por el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas

La parquedad de la normativa mercantil en relación a la definición y regulación de los grupos de sociedades, ha sido corregida y amplificada por el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, si bien, debemos señalar desde este momento que no existe coincidencia entre el perímetro mercantil, contable y fiscal de los grupos de sociedades.

El Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas en el ejercicio de su función de normalización contable y de contestación a las consultas sobre la correcta aplicación del Derecho Contable, ha precisado supuestos que extienden, a los efectos previstos en el artículo 42 del Código de Comercio, la configuración de los grupos de sociedades, en este sentido procedemos a exponer sus contestaciones a las consultas más representativas formuladas y, que examinamos a continuación:

En primer lugar nos referimos a la contestación a la Consulta nº 1, relativa a la calificación de empresas del grupo a efectos del artículo 42 del Código de Comercio, que se contiene en el Boletín oficial del Instituto de Contabilidad y auditoría de cuentas **nº 83/2010**.

En esta contestación el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, con base en la Norma 15ª "Partes Vinculadas" para la elaboración de las Cuentas Anuales, y norma 11 del Plan General de Contabilidad de Pequeña y Mediana Empresa, pone de relieve las asimetrías en la definición del grupo mercantil y contable[6] en base a los siguientes criterios:

a) El regulado por el Código de Comercio en su artículo 42, que califica como *"grupo de subordinación"* caracterizado por constituir una *unidad de decisión* e integrado por una sociedad dominante y otra u otras sociedades dependientes, que están subordinadas a la primera.

b) El regulado por la Ley de Sociedades de Capital en su artículo 260 del texto refundido (TRLSC) aprobado por el Real Decreto Legislativo 1/2010, de 2 de julio, y en la Norma para la elaboración de las cuentas Anuales Consolidadas, *como "grupo de coordinación"* integrado por empresas controladas por una o

6 El Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, afirma que "*La relación de subordinación a que se refiere el artículo 42 del Código de Comercio es la consecuencia de que una sociedad posea la mayoría de los derechos de voto, o de la facultad de nombrar o haber designado a la mayoría de los miembros del órgano de administración, circunstancia que también requiere, con carácter general, gozar de los derechos de voto.*

Sin embargo, no es menos cierto que el artículo 42 del Código de Comercio contempla la posibilidad de que el control se puede ejercer sin participación, configurándose a partir de esta conclusión, una nueva tipología de sociedades dependientes, las denominadas "entidades de propósito especial", para cuya identificación uno de los aspectos más relevantes a considerar será la participación de una sociedad en los riesgos y beneficios de otra."

" 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.>

varias personas físicas o jurídicas que actúan conjuntamente, bajo dirección única o por acuerdos o clausulas estatutarias.

De lo expuesto, se evidencia que si las sociedades no están vinculadas por una relación de control de una sobre otra en los términos indicados, no tendrán la calificación de "empresas del grupo" de acuerdo con el artículo 42 del Código de Comercio, sin perjuicio de que sí pudieran tenerla de acuerdo con la definición de "empresa del grupo" a los efectos del Plan General de Contabilidad, cuando las sociedades estén controladas por cualquier medio por una o varias personas físicas o jurídicas, que actúen conjuntamente o se hallen bajo dirección única por acuerdos o cláusulas estatutarias.

"En estos casos, al amparo de lo dispuesto en la indicación Decimotercera del artículo 260 del TRLSC, la sociedad de mayor activo del conjunto de sociedades domiciliadas en España, sometidas a una misma unidad de decisión, deberá incluir una descripción de las citadas sociedades, señalando el motivo por el que se encuentran bajo una misma unidad de decisión, e informará sobre el importe agregado de los activos, pasivos, patrimonio neto, cifra de negocios y resultado del conjunto de las citadas sociedades."

En segundo lugar nos referimos a los criterios que se contienen en el Boletín oficial del Instituto de Contabilidad y auditoría de cuentas **nº 92/2012** en contestación a la Consulta nº 4[7], relativa a la calificación sobre la existencia de grupo societario, en el supuesto de sociedades participadas por personas físicas vinculadas por una relación de parentesco. La contestación invoca de una parte la definición de grupo de sociedades acogida por las normas internacionales de contabilidad, excluyente de la obligación de consolidar a los denominados "grupos de coordinación", integrados por empresas sometidas a una misma unidad de decisión, cuando esta careciese de la forma societaria mercantil y de

7 Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas. BOICAC 92/DICIEMBRE 2012. Sociedades pertenecientes a un Grupo "familiar". Grupo de sociedades del artículo 42 del Código de Comercio. Grupo de sociedades NECA 13ª. Sobre si determinadas sociedades participadas mayoritariamente por personas físicas vinculadas por una relación de parentesco, constituyen un grupo de sociedades de los previstos en el artículo 42 del Código de Comercio.

otra, la norma para la elaboración de las cuentas anuales (NECA) 13º del Plan General de Contabilidad aprobado por el Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre, cuando cita, junto al supuesto descrito por el artículo 42 del Código de Comercio, el supuesto, de que las empresas estén controladas por cualquier medio por una o varias personas físicas o jurídicas que actúen conjuntamente o se halle bajo dirección única por acuerdos o clausulas estatutarias.

El denominado grupo "familiar" surge pues, como una extensión o ampliación del concepto legal, cuyo fundamento se encuentra en la existencia de una actuación conjunta.

De este modo, el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas viene a amplificar[8] la extensión del grupo de sociedades, en base a las disposiciones contenidas en el Real Decreto 1514/2007, estableciendo la presunción de la existencia de grupo "ampliado" en los supuestos de "grupos familiares" caracterizados por:

a) Existencia de una misma unidad de decisión, emanada de un *núcleo familiar.*

b) Coincidencia de las personas que ejercen las funciones atribuidas al órgano de administración o las funciones directivas.

c) Inexistencia de intereses contrapuestos entre las sociedades del grupo familiar.

En tercer lugar y a modo de resumen, el Instituto de Contabilidad y auditoría de cuentas en su Boletín, **nº 115/2018** en contestación a la Consulta nº 5[9], hace un expositivo de detalle precisando los siguientes conceptos:

8 Concluye el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas fijando su opinión fundada *"Es decir, las sociedades integradas en lo que podríamos denominar un grupo "familiar", como regla general, constituyen grupos sometidos a la misma unidad de decisión, que pueden reconocerse a la vista de la coincidencia de las personas que componen los órganos de administración de las empresas, y de las propias relaciones económicas cruzadas que la unidad de decisión teje entre las sociedades titulares de los activos y pasivos que "administran" directa o indirectamente las personas que la conforman, como por ejemplo, mediante el otorgamiento de asistencia financiera mutua o la presencia de estas sociedades en las sucesivas etapas de un determinado proceso productivo."*

9 Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, Consulta nº 5, BOICAC 115/Septiembre 2018. Sociedades del Grupo en el sentido del artículo 42 del Código de Comercia. Calificación de los acuerdos entre los socios, NECA 13ª

a) **Grupo de subordinación,** configurado legalmente en el primer párrafo del artículo 42 del Código de Comercio, cuando una sociedad ostenta o puede ostentar, directa o indirectamente, el control de otra o de otras, fijando los supuestos en los que se presume el control.

b) **Grupo de coordinación,** definido reglamentariamente en la Norma 13ª para la elaboración de las cuentas anuales consolidadas, cuando una o varias sociedades están controladas por cualquier medio por una o varias personas físicas que actúan conjuntamente en base a una dirección única, acuerdos o pactos de socios.

La delimitación positiva se complementa con otra negativa, son supuestos excluyentes de la existencia de grupo societario en los siguientes:

a) Aquellos en los que la sociedad dominante de un grupo pierde el control como consecuencia de acuerdos o pactos parasociales, respecto de la dirección de las políticas financieras o de explotación de la sociedad o sociedades participadas, quedando limitada su actividad a la toma de decisiones sobre aspectos formales o administrativos.

b) Supuestos en los que otras sociedades puedan ejercer el control en virtud de acuerdos con otros socios.

c) Supuestos de ejercicio de control, sin participación accionarial.

Como conclusión, el Instituto ha reiterado en la contestación a numerosas consultas que "*la calificación de un conjunto de empresas como grupo del artículo 42 del Código de Comercio, requiere analizar los elementos indiciarios que puedan llevar a concluir que una sociedad controla a otra sociedad o empresa, y que a tal efecto sería preciso disponer y enjuiciar todos los antecedentes y circunstancias del correspondiente caso. Además es necesario advertir que si esta tarea no culmina con la identificación de un grupo de subordinación, pero las sociedades están sometidas por otros medios a un control común, la conclusión que debe arrojar el análisis es que todas ellas forman parte de un grupo de coordinación.*"

Una vez expuestas las delimitaciones conceptuales de los grupos de sociedades, desde la doble perspectiva mercantil y contable, podemos afirmar que la delimitación conceptual de los grupos de sociedades, a efectos de consolidación fiscal, resulta más restrictiva, como se expondrá a continuación.

III. RÉGIMEN ESPECIAL DE CONSOLIDACIÓN FISCAL

La Ley 27/2014, de 27 de diciembre, reguladora del Impuesto sobre Sociedades, establece en su Título VII la definición y reglas de aplicación de los regímenes especiales del mismo, en función bien de la naturaleza de los contribuyentes afectados, de la naturaleza de los hechos, actos u operaciones de que se trate.

La nota común más significativa de los regímenes especiales del Impuesto sobre Sociedades, es la de gozar de prelación y preferencia en su aplicación, respecto a la regulación prevista por el régimen general del impuesto, cuyas disposiciones reguladoras tienen carácter supletorio respecto de las disposiciones de los regímenes especiales.

El Capítulo VI "*Régimen de Consolidación fiscal*" del Título VII "*Regímenes tributarios especiales*" regula el Régimen especial de consolidación fiscal, como un régimen opcional para los grupos de sociedades.

La mayor especialidad del régimen, reside en el hecho de que las sociedades integradas en un Grupo fiscal acogido al régimen especial de consolidación fiscal, no tributan por el Impuesto sobre sociedades de modo individual, sino que por el contrario integran y consolidan su tributación por el Impuesto sobre Sociedades en el grupo al que pertenecen.

Es el grupo fiscal el que tiene la consideración de contribuyente a efectos del Impuesto sobre Sociedades y la sociedad dominante del mismo la que resulta obligada al cumplimiento de las obligaciones tributarias materiales y formales por el régimen especial de consolidación fiscal, siempre que la sociedad dominante tenga su domicilio fiscal en territorio español. En el supuesto de que la sociedad dominante tenga su domicilio fiscal fuera del territorio español, deberá designar ante la Hacienda Pública española a una entidad dependiente, como representante del grupo fiscal en territorio español.

Las entidades dependientes del grupo fiscal, están sometidas a las obligaciones formales del Impuesto sobre Sociedades, sin asumir la obligación del pago de la cuota individual por el Impuesto sobre Sociedades o el derecho a la devolución individual por dicho impuesto, por cuanto esta obligación de pago o derecho a la devolución, corresponde de forma exclusiva y excluyente a la sociedad dominante.

No obstante lo anterior, todas las sociedades son responsables solidarias, respecto de las deudas tributarias por el Impuesto sobre Sociedades correspondientes al Grupo fiscal, excluidas las sanciones.

La dicción legal del artículo 57 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, excluye a las sociedades integrantes del grupo fiscal de la responsabilidad solidaria respecto de las sanciones por el Impuesto sobre Sociedades y ello se justifica plenamente por el hecho de que difícilmente pueda atribuirse sanción alguna, sin la concurrencia del elemento intencional, respecto de aquellas sociedades, que por estar acogidas al régimen especial de consolidación fiscal, no estén obligados por la Ley al pago de la deuda tributaria título de contribuyente individual, ni han tenido ningún protagonismo en la redacción y cumplimentación de la declaración consolidada por el Impuesto sobre Sociedades.

En consecuencia con el reconocimiento de la subjetividad tributaria en el Impuesto sobre Sociedades, los grupos de sociedades acogidos al régimen especial de consolidación fiscal responden frente a la Hacienda Pública tanto respecto de la cuota consolidada por el Impuesto sobre Sociedades, como respecto de las sanciones que en su caso se les pudiesen imponer por incumplimientos tributarios respecto el mencionado impuesto.

Este reconocimiento de la subjetividad tributaria de los grupos acogidos a régimen de consolidación fiscal, no se extiende a necesariamente a otros impuestos o exacciones.

Así, sucedía en relación con el recurso Cameral exigible por las Cámaras de Comercio Industria y Navegación a las sociedades mercantiles, en función de la cuota que les correspondiese por el Impuesto sobre Sociedades.

La Sala 3º de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Valencia, se ha pronunciado con fecha 2 de enero de 2019, en sentencia nº 13/2019[10], en el recurso contencioso administrativo interpuesto por la Cámara de Comercio Industria y Navegación de Valencia y como demando el Tribunal Económico Administrativo Regional de Valencia.

El Tribunal Económico Administrativo Regional de Valencia en el asunto entre Bancaja Habitat S.L. antes Actura S.L.U. y la Cámara de Comercio Industria y Navegación de Valencia,[11] dictó resolución en la que se pronunció en el sentido de que el Recurso cameral permanente en los supuestos de sociedades en régimen de consolidación fiscal debe ser exigido al grupo fiscal.

La Cámara de Comercio Industria y Navegación de Valencia recurrió la mencionada resolución por considerar que los obligados al pago del recurso cameral, son las empresas miembros de un grupo consolidado y no el grupo consolidado.

La Sala 3º de lo Contencioso del Tribunal Superior de Justicia de Valencia estimó el recurso interpuesto por la Cámara de Comercio Industria y Navegación de Valencia frente a la resolución del Tribunal Económico Administrativo Regional de Valencia por considerar que el recurso Cameral, es exigible a cada una de las sociedades individuales que integran el Grupo Fiscal.

10 Sentencia de 2 de enero de 2019, nº 13/2019 de la Sección 3, del Tribunal Superior de Justicia de Valencia. Sala de lo Contencioso-Administrativo. Id. Cendoj 46250330032019100010

11 Resolución de 27 de junio de 2012 del Tribunal Económico Administrativo Regional de Valencia. Nº Reclamación 46/08892/2006

Como claro precedente jurisprudencial, citamos la sentencia dictada por el Tribunal Supremo con fecha 2 de junio de 2005[12], en la que anuló la liquidación practicada por el Recurso cameral permanente al Grupo Consolidado Bancaja por considerar que las obligadas al pago del recurso Cameral eran las sociedades individuales.

De lo expuesto, resulta manifiesto que el pago del recurso cameral permanente corresponde individualmente a cada una de las sociedades integrantes del Grupo fiscal y en ello en razón, de que como se ha señalado anteriormente, el régimen especial de consolidación fiscal, limita sus efectos respecto del Impuesto sobre sociedades, no resultando aplicable a la exacción del Recurso Cameral atribuido a las Cámaras de Comercio, Industria y Navegación.

1. Perímetro subjetivo del Grupo Fiscal

Como se ha expuesto anteriormente, la delimitación conceptual de los grupos de sociedades a efectos mercantiles y contables, no son coincidentes, ni concordantes entre sí, ni con la delimitación conceptual del grupo fiscal.

La definición del perímetro subjetivo del Grupo Fiscal se realiza en la Ley del Impuesto sobre Sociedades, con una doble formulación, positiva y negativa.

En su formulación positiva, el Grupo Fiscal se considera integrado por entidades residentes en territorio español, bien sean sociedades mercantiles en sus distintas modalidades, anónimas, de responsabilidad limitada y comanditaria por acciones, o entidades de crédito integradas en un Sistema Institucional de Protección (SIP)

En su formulación negativa, el Grupo Fiscal no se considera integrado por entidades no residentes en territorio español, ni por establecimientos

12 Sentencia de 2 de junio de 2005, del Tribunal Supremo.

permanentes residentes en España, cuando sean dependientes de entidades no residentes en España.

Las entidades integradas en un Grupo Fiscal pueden tener el carácter de entidad dominante o dependiente.

Se considera como entidad dominante aquella entidad que cumpla los requisitos previstos en el artículo 58, apartado 2 y Disposición Transitoria 25ª de la Ley 27/2014 de 27 de noviembre, reguladora del Impuesto sobre Sociedades,[13] y que en síntesis implica el tener personalidad jurídica, estar sometida al Impuesto sobre Sociedades y tener una participación directa o indirecta del 75 % en el capital social de las sociedades participadas, salvo que se trate de sociedades cotizadas en mercados regulados, en cuyo supuesto, resulta suficiente una participación directa o indirecta, igual o superior al 70% del capital social de las entidades dependientes.

Se definen por la Ley del Impuesto sobre Sociedades como entidades dependientes aquellas entidades que siendo residentes en territorio español, se encuentren participadas en su capital social, por la entidad dominante, en un porcentaje igual o superior al 75% de su capital social o del 70% en el supuesto de que se trate de entidades cuyas participaciones sociales se encuentren admitidas a negociación en un mercado regulado, o bien se trate

13 Son sociedades dominantes, las siguientes:

a) *Que sea residente en España, tenga personalidad jurídica y esté sujeta y no exenta por el Impuesto sobre Sociedades español.*

b) Que no sea residente en España, tenga personalidad jurídica esté sujeta y no exenta por un Impuesto análogo al Impuesto sobre Sociedades español y no sea residente en un país o paraíso fiscal.

c) Que sea un establecimiento permanente de entidad no residente, situado en territorio español, siempre que la sociedad no residente, no este situada en un país o paraíso fiscal.

d) Que posea una participación directa o indirecta del capital social, igual o superior al 75 % y se posean la mayoría de los derechos de voto de otra u otras sociedades que se calificaran como entidades dependientes.

e) Que tanto la participación accionarial como los derechos de voto se mantengan durante todo el periodo impositivo.

f) Que la sociedad dominante no sea dependiente, de forma directa o indirecta de ninguna otra que reúna los requisitos para ser considerada como dominante.

g) Que no esté sometida en el Impuesto sobre Sociedades a los regímenes especiales de Agrupaciones de Interés Económico, españolas y europeas, uniones temporales de empresas o regímenes análogos.

h) Que en el supuesto de que se trate de establecimientos permanentes de entidades no residentes, dichas entidades no sean dependientes, directa o indirectamente, de ninguna otra sociedad que reúna los requisitos para ser considerada como entidad dominante y no residan en país calificado como paraíso fiscal.

de participaciones indirectas, a través de entidades participadas cuyas acciones estén admitidas a cotización en mercados regulados.

También se consideran como entidades dependientes de un grupo fiscal, a los establecimientos permanentes situados en España, de entidades no residentes.

Igualmente se considerarán como entidades dependientes a las entidades de crédito integradas en un Sistema Institucional de Protección (S.I.P.), a condición de que la entidad central del Sistema, forme parte del grupo fiscal y que la mutualización o puesta en común de los resultados de las entidades integrantes del S.I.P. sea del 100% y que el compromiso mutuo de solvencia y liquidez entre dichas entidades alcance el 100% de los recursos propios computables de cada una de ellas.

Se considerarán también entidades dependientes, a las fundaciones bancarias, siempre que no tengan la condición de entidad dominante del grupo fiscal.

La delimitación negativa del perímetro de la consolidación fiscal se cierra en el apartado 4 del artículo 58 de la Ley del Impuesto al disponer de forma preceptiva que, no podrán formar parte de los grupos fiscales las entidades en las que concurra alguna de las siguientes circunstancias:

a) Entidades que no sean residentes en territorio español.

b) Entidades exentas por el Impuesto sobre Sociedades.

c) Entidades en situación concursal desde el momento en que esta se produzca y mientras se encuentren en tal situación.

d) Que se encuentren en la situación de desbalance prevista en el artículo 363.1 del Texto refundido de la Ley de Sociedades de Capital.

e) Las sociedades dependientes que se esté sometidas a un tipo impositivo de gravamen por el Impuesto sobre Sociedades diferente al de la sociedad

dominante del grupo fiscal. Salvo que conforme a lo previsto en el apartado 5 del precitado artículo se trate de entidades de crédito, dominantes o dependientes.

f) Las sociedades dependientes cuyo cierre de ejercicio social, no pueda ser adaptado al de la sociedad dominante.

2. La evolución del perímetro subjetivo de los grupos fiscales fiscales (Asuntos SCA Group Holding BV (asunto C-39/13) y MSA International Holding BV y MSA Nederland B.V. (asunto C-41/13) y (Asunto GDF Suez Energía España SLU vs Estado español)

La definición del perímetro subjetivo de los grupos fiscales susceptibles de acogimiento al régimen especial de consolidación fiscal, ha experimentado en España una modificación acorde con los criterios prevalentes en el ámbito de la Unión Europea, consistentes en permitir y favorecer el acogimiento al régimen de consolidación fiscal a los grupos societarios, con independencia del domicilio social y fiscal de la sociedad dominante[14].

Las ideas que subyacen a la extensión del régimen de consolidación fiscal, respecto a grupos societarios participados y dominados por sociedades no residentes, se encuentran tanto en garantizar la libertad de establecimiento de las sociedades dominantes en cualquier país de la Unión Europea, como en no establecer un obstáculo a las reestructuraciones societarias, cuando a consecuencia de una fusión transnacional pueda resultar que el domicilio de la sociedad dominante se sitúe en un Estado de la Unión Europea, diferente al de las sociedades absorbidas.

La sentencia de la Sala Segunda del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 12 de junio de 2014[15,] dictada en los asuntos acumulados C-39/13

14 Disposición Transitoria 25ª de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre del Impuesto sobre Sociedades " *No se extinguirá el grupo fiscal cuando la entidad dominante del mismo, en periodos iniciados con anterioridad a 1 de enero de 2015, se convierta en dependiente de una entidad no residente en territorio español*".

15 Sentencia del Tribunal de Justicia (Sala Segunda) de 12 de junio de 2014 (Inspecteur van de Belastingdienst/Noord/kantoor Groningen y otros, contra SCA Group Holding BV (asunto C-39/13) y MSA

y C-41/13, referida al régimen legal de consolidación fiscal de los Países Bajos, declara que la normativa holandesa era contraria al Derecho Comunitario.

El régimen legal de consolidación fiscal aplicable en los Países Bajos, excluía del régimen a aquellos grupos societarios en los que la sociedad dominante, no tuviese su domicilio fiscal en dicho territorio y ello aun cuando si fuesen residentes en los Países Bajos el resto de las sociedades participadas.

En España la anterior definición del Grupo fiscal, que se contenía en el artículo 67 del Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, por el que se aprobó el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, también contenía la exigencia legal de que el conjunto de las sociedades integrantes del Grupo Fiscal, fuesen todas ellas residentes en territorio español.

Al igual que en el régimen legal de consolidación fiscal aplicable en los Países Bajos, se consideraba que si la entidad dominante tenía su domicilio fiscal fuera del territorio español, esta circunstancia, impedía el acogimiento al régimen especial de consolidación fiscal.

El Tribunal Supremo en su Sentencia de fecha 11-6-2018 dictada en el asunto GDF SUEZ ENERGIA ESPAÑA se ha pronunciado a través de la Sección 5 de la Sala de lo Contencioso.[16]

La cuestión planteada se centraba en reclamar la responsabilidad del Estado Español por su regulación del régimen de consolidación fiscal del grupo de sociedades, por cuanto que durante los ejercicios 2008 y 2009, la normativa española del Impuesto sobre Sociedades no permitía aplicar el régimen de consolidación fiscal a las sociedades del grupo que no contaran con una sociedad dominante común residente en España.

International Holding BV y MSA Nederland B.V. (asunto C-41/13) ECLI:EU:C:2014:1758.

16 Sentencia del Tribunal Supremo. Sala de lo Contencioso Administrativo de fecha 11 de junio de 2018, nº 961/2018. Id Cendoj 28079130052018100261 (GDF Suez Energia España SLU vs Estado español).

Este hecho determinó la imposibilidad de consolidar sus resultados contables y bases imponibles, sin posibilidad de realizar compensación de los resultados positivos y negativos generados en el desarrollo de la actividad por las distintas sociedades del grupo, debiendo hacerse la declaración individual para cada sociedad a excepción de aquellas en las que concurría aquella condición.

Considerando la recurrente que la normativa de España sobre el régimen de consolidación fiscal, similar a la de los Países Bajos, adolecía del mismo vicio de vulnerar el Derecho de la Unión y que por consiguiente, debía considerarse también contraria al mismo. De ahí que se concluya por la defensa de la recurrente que, como quiera que en las declaraciones de los años 2008 y 2009 no pudo realizar el grupo de sociedades las declaraciones del Impuesto por el régimen de consolidación, ni pudo realizar las compensaciones de bases negativas como bases imponibles de consolidación, se reclaman en concepto de responsabilidad del Estado Español por incumplimiento de la normativa comunitaria.

En base a ello se suplica en la demanda que se declara la responsabilidad del Estado Español por vulneración del Derecho de la Unión Europea y se fije una indemnización a la recurrente, por los daños y perjuicios ocasionados, por importe de 2.048.104,94€.

El Tribunal Supremo ha desestimado íntegramente el recurso, por considerar prescrita la responsabilidad exigida[17].

17 El Tribunal Supremo en su Sentencia de fecha 11-6-2018 dictada en el asunto GDF SUEZ ENERGIA ESPAÑA dispone que "*No nos es dable, en nuestro sistema de impugnación de actos administrativos --tributarios-- hacer una a modo de declaración de oficio de vulneración del Derecho de la Unión, ni del derecho nacional, incluida la Constitución, sino que para hacer esa declaración debe ser en el seno de una procedimiento tramitado conforme a nuestra propia normativa, lo que no es el caso de autos en que se adelanta la consecuencia -- exigencia de responsabilidad-- al acto generador --declaración de confrontación con el Derecho de la Unión- por lo que la pretensión debe rechazarse, y ello sin perjuicio de que, como ya se ha dicho, en la misma argumentación de la demanda, la pretensión estaría prescrita porque su fundamentación es contradictoria al partir de una sentencia, la de 2014, que no hace sino reiterar lo que ya para Francia se había declarado por el Tribunal en el año 2008.*

Señalemos finalmente que no se vulnera con la solución expuesta el antes mencionado principio de efectividad al que está condicionada la regulación interna de reclamación de indemnización. Nuestro Derecho ofrece fórmulas plenamente garantistas para el resarcimiento en el ámbito tributario, como es la institución de la revolución de ingresos indebidos, al que

En base a lo expuesto, podemos concluir afirmando la idoneidad del régimen especial de consolidación fiscal, para la tributación de los grupos de sociedades por los impuestos que gravan el beneficio empresarial, al ajustar el gravamen a la capacidad económica del grupo de sociedades, sin que se produzca un efecto de desimposición para la Hacienda Pública.

3. Inclusión y exclusión del Grupo Fiscal (Asunto Inaer Aviation International S.A. vs AEAT)

El régimen especial de consolidación fiscal, se configura en el artículo 59 de la Ley como un régimen de carácter voluntario, siendo precisa la adopción de los correspondientes acuerdos de los Órganos de representación de las sociedades integrantes del Grupo, en los que conste la voluntad expresa de sometimiento al régimen especial previsto en el Capítulo VI del Título VII de la Ley del Impuesto sobre Sociedades.

No obstante el carácter voluntario del régimen de consolidación fiscal, una vez adoptados los correspondientes acuerdos de acogimiento al régimen especial de consolidación fiscal, se integraran obligatoriamente en el grupo fiscal, todas las sociedades que sean participadas, directa o indirectamente por la sociedad dominante, en los porcentajes legalmente establecidos, siempre que se cumplan el resto de los requisitos señalados por la Ley.

En sentido opuesto y correlativo, quedaran excluidas del grupo fiscal, las sociedades dependientes que pierdan tal condición, con efecto del periodo propio en que se produzca tal circunstancia.

En relación con la causa de exclusión del Grupo fiscal, consistente en la concurrencia en alguna de las sociedades del grupo, de la situación patrimonial

pudo y debió acogerse la recurrente --las resoluciones económico administrativa antes mencionadas dejan claro ejemplo de esa efectividad-- y no pretender accionar su pretensión de manera indefinida aprovechando una declaración realizada para otra normativa diferente que, además, ya se había declarado en relación con otra normativa nacional en plazos anteriores, como es el caso de autos.

La conclusión de lo expuesto es que debe considerarse que la responsabilidad exigida se encontraba prescrita y debe ser desestimada la pretensión."

prevista en el artículo 363 1.e) del Texto Refundido de la Ley de sociedades de Capital, aprobado por el Real Decreto Legislativo 1/2010, de 2 de julio, se ha pronunciado la Sección 2 de la Sala de lo Contencioso, del Tribunal Supremo en su Sentencia de fecha 07-5-2018, numero de recurso 319/2015, en el asunto INAER AVIATION INTERNATIONAL S.A. vs TRIBUNAL ECONOMICO ADMINISTRATIVO CENTRAL.[18]

La recurrente plantea al Tribunal Supremo dos cuestiones:

a) Calificación de la situación de desequilibrio patrimonial y plazo de restitución.

b) Competencia de la Administración para valorar la situación patrimonial de la entidad.

En el fondo de ambas cuestiones, lo que se discute es que la exclusión de la recurrente del Grupo de Consolidación Fiscal nº 156/06 del que INAER AVIATION GROUP, S.L., es la sociedad dominante, lleva asociada la consecuencia de que la sociedad excluida de tributar en el régimen de consolidación fiscal, está obligada a tributar por el Impuesto sobre Sociedades en régimen de tributación individual y además de que el Grupo de consolidación fiscal nº 156/06 estaría obligada a eliminar de sus resultados consolidados las bases imponibles negativas procedentes de la sociedad excluida.

La norma determina que no podrán formar parte de los grupos fiscales las entidades que *al cierre del período impositivo se encuentren en situación de concurso, o incursas en la situación patrimonial prevista en el artículo 260.1.4.º*, y precisamente, la Administración ha acreditado que la recurrente se encontraba incursa en la situación patrimonial prevista en el artículo 260.1.4.º, y que, además, a 31 de diciembre de 2009, la situación persistía.[19]

18 Audiencia Nacional. Sala de lo Contencioso Administrativo. Sentencia de fecha 7 de mayor de 2015, nº 319/2015 dictada en el procedimiento entre Inaer Aviation Group S.L y la Administración del Estado.

19 El Tribunal Supremo en su Sentencia de fecha 07-5-2018 establece lo siguiente:

"La interpretación que sostenemos se justifica en los siguientes razonamientos:

1.- En primer lugar, el legislador del Impuesto sobre Sociedades no exige que se haya acordado la disolución de la entidad, y con ella la apertura de la fase de liquidación, sino simplemente que exista el susodicho desequilibrio patrimonial al cierre del ejercicio. En este sentido, si el legislador hubiera querido anudar la exclusión del grupo fiscal al hecho de que se hubiera iniciado

El fallo del Tribunal Supremo, desestima el recurso interpuesto y confirma la Resolución impugnada, por considerar probada, la existencia de una situación de desequilibrio patrimonial, mantenida al cierre del ejercicio fiscal.

4. Los sistemas de cómputo del dominio. La participación indirecta

Uno de los presupuestos facticos habilitantes para el acogimiento al régimen de consolidación fiscal, se encuentra en la tenencia de una participación accionarial de la sociedad dominante o representante del grupo fiscal, sobre las sociedades participadas o dependientes, con carácter general, que supere el porcentaje legalmente establecidos del 75% del capital social de la entidad participada, o del 70% en el supuesto de que se trate de entidades que coticen en un mercado organizado.

Para el cómputo del grado de participación de la sociedad dominante sobre las entidades dependientes, se tomaran en consideración tanto las participaciones directas, como las indirectas. Sumándose a estos efectos los porcentajes de participación directa e indirecta.

El cálculo de las participaciones directas se realiza mediante el cómputo del grado de la participación de la sociedad dominante o representante del grupo fiscal en las sociedades participadas.

A estos efectos no distingue la Ley si la participación en el el capital social debe recaer sobre el capital ordinario o sobre el capital representado por acciones o participaciones privilegiadas.

---

la liquidación de la entidad lo habría establecido expresamente.

2.- La exclusión del grupo fiscal opera también cuando resulta aplicable, aunque la entidad en situación de desequilibrio patrimonial "no tenga la forma de sociedad anónima".

3.- La norma fiscal contiene una regulación autónoma y distinta de la mercantil tanto en lo que se refiere al momento en que debe apreciarse si concurre la situación de desequilibrio, como al establecimiento de un plazo a favor de la entidad para que pueda superar el citado desequilibrio y no verse así excluida del grupo fiscal.

Efectivamente, resulta del expediente administrativo que, de los 6.323.170,97 euros de pérdidas generadas en 2009, sólo 749.720,01 euros se corresponden con las pérdidas generadas a partir de la aportación de los créditos al patrimonio del obligado tributario. En consecuencia, el resto de las pérdidas se generaron con anterioridad a ese momento, de lo que resulta que, con anterioridad a 31/12/2009, la situación patrimonial negativa puesta de manifiesto - ya el 31/12/2008 - no se había superado."

El cálculo de las participaciones indirectas o mediatas, se realiza mediante el cómputo del porcentaje de participación que la sociedad dominante pueda tener sobre sociedades dependientes, a través de sociedades intermedias, tenedoras de participaciones directas en las sociedades dependientes.

En el supuesto de relaciones societarias en las que existan participaciones reciprocas, participaciones circulares o complejas, o participaciones en los fondos propios, deberá justificarse con datos objetivos que el grado de participación de la sociedad dominante sobre el capital social de las dependientes es igual o superior al 75% o al 70%, según se trate de relaciones de participación societaria ordinarias, o participación en sociedades cotizadas en mercados organizados.

Dispone la Ley reguladora del Impuesto sobre Sociedades que para determinar los derechos de voto, se aplicará lo establecido en el artículo 3 de las Normas para la Formulación de las Cuentas Anuales Consolidadas, conforme a lo previsto en el Real Decreto 1159/2010 de 17 de septiembre.

5. Aplicación del régimen de consolidación fiscal

Dispone el artículo 61 de la Ley 27/2014, que para que un grupo de sociedades, pueda acogerse al Régimen especial de consolidación fiscal, es imprescindible el acuerdo expreso de todas las sociedades que deban integrar el grupo fiscal.

Los acuerdos sociales habrán de ser adoptados por el Consejo de Administración u órgano equivalente en cualquier día del ejercicio anterior a aquel en el que se pretenda su eficacia. Este hecho suele motivar, que bajo determinadas condiciones, las sociedades que desean acogerse al régimen especial de un modo inmediato, acudan al recurso de adoptar acuerdos de modificación estatutaria, para anticipar la fecha de cierre del ejercicio económico y fiscal y concluir sus periodos impositivos, en fecha próxima a la adopción de los acuerdos de acogimiento al régimen especial, logrando de este momo la anticipación en la aplicación del régimen especial.

Una vez adoptados los correspondientes acuerdos de acogimiento al régimen especial de consolidación fiscal, todas las entidades participadas, directa o indirectamente, por la sociedad dominante, se integraran obligatoriamente en el grupo fiscal, siempre que reúnan el resto de requisitos y condiciones legalmente establecidos para su integración en un grupo fiscal y acogimiento al régimen especial de consolidación fiscal.

La "*vis atractiva*" del régimen se manifiesta en el hecho de que una vez constituido el grupo fiscal, sucesivamente se irán incorporando de forma obligatoria todas las sociedades que cumpliendo los requisitos y condiciones legalmente fijados, se encuentren participadas en su capital social, por la sociedad dominante en los porcentajes de participación legalmente establecidos.

No obstante lo anterior, dado que el régimen de consolidación fiscal, está legalmente configurado como un régimen de carácter voluntario, la falta de los correspondientes acuerdos de los órganos de representación de las sociedades que cumplan los requisitos para su integración determinará la imposibilidad de acogimiento al mismo.

En el supuesto de que un grupo válidamente constituido y acogido al régimen especial de consolidación fiscal, adquiera participaciones en sociedades dependientes, en grado suficiente para su incorporación inmediata al grupo fiscal, la falta de los correspondientes acuerdos de acogimiento al régimen de consolidación fiscal, será calificada y sancionada como infracción tributaria grave de la entidad dominante.

La vinculación al régimen especial de consolidación fiscal se produce con vocación de permanencia, así la Ley reguladora del Impuesto establece que "*Ejercitada la opción, el grupo fiscal quedará vinculado a este régimen de forma indefinida durante los periodos impositivos siguientes, en tanto se cumplan los requisitos del articulo 58 y mientras no se renuncie a su aplicación, a través de la correspondiente declaración censal que deberá ejercitarse en el plazo de 2 meses a contar desde la finalización del último periodo impositivo de su aplicación*".

En sentido inverso, cuando una o varias de las sociedades dependientes pierdan alguno de los requisitos o condiciones fijados por la Ley, se producirá la exclusión del Grupo Fiscal, con efectos del propio ejercicio fiscal en el que se produzca esa circunstancia.

La entidad dominante del grupo fiscal, en tanto que entidad representante de todas las sociedades integradas en su perímetro, resulta obligada a comunicar a la Administración tributaria:

a) Los acuerdos sociales de opción por el régimen de consolidación fiscal, una vez adoptados y con anterioridad al ejercicio en que se pretendan hacer surtir sus efectos.

b) Las entidades dominantes no residentes en España, están obligadas a comunicar la identificación completa de la entidad dependiente, que designan como representante del Grupo fiscal en España.

c) Las entidades dominantes están obligadas igualmente a comunicar las variaciones que se produzcan en la composición del grupo fiscal, identificando de forma completa y precisa a todas las sociedades que se han integrado en el grupo fiscal, o que por el contrario han sido excluidas del mismo.

El Real Decreto 634/2015, de 10 de julio, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades, regula de forma precisa y detallada las obligaciones de información de los grupos de sociedades acogidos al régimen especial de consolidación fiscal, señalando como elementos y circunstancias de comunicación obligatoria:

- La identificación completa de las entidades que integran el grupo fiscal, incluyendo a las sociedades dominantes no residentes en España y a las sociedades no residentes que operen en España a través de establecimientos permanentes situados en este territorio.
- Copia de los acuerdos adoptados para el ejercicio de la opción por el régimen especial de consolidación fiscal y en el supuesto de que la entidad dominante

no sea residente en España, documento en el que se designe a la entidad representante en España.

▪Porcentajes de participación directa e indirecta existentes entre las sociedades integrantes del grupo fiscal.

6. Extinción y novación del Grupo Fiscal

Conforme a lo previsto en el apartado 6 del artículo 58 de la Ley 27/2014, del Impuesto sobre Sociedades, la extinción del grupo fiscal se producirá necesariamente cuando la entidad dominante del grupo, deje de tener tal carácter, salvo que se trate de una entidad dominante con domicilio fiscal fuera de España, a condición de que se cumplan el resto de requisitos para que las entidades dependientes puedan continuar siendo consideradas como integradas en un grupo fiscal, salvo que se integren en otro grupo fiscal.

Gracias a esta redacción del artículo 58 de la Ley del Impuesto sobre sociedades, se extiende y amplifica la definición del grupo fiscal, por cuanto que junto a los denominados "grupos verticales" formados por sociedades residentes en España que mantienen entre si relaciones societarias, a través de determinados porcentajes de su capital social, se reconoce la existencia de los denominados "grupos horizontales", formados por sociedades residentes en España, que se encuentran participadas por una sociedad no residente en España, a condición de que esta última, designe a una entidad residente como entidad dominante o representante de un grupo fiscal en España.

Esta amplificación en la extensión de los grupos fiscales, permite numerosas situaciones de novación o cambio estructural, sin pérdida del régimen de consolidación fiscal. Como supuestos de posible modificación, reconocemos las siguientes:

a) Cambio de grupo vertical a grupo horizontal, lo que puede suceder bien como consecuencia del cambio de domicilio social y fiscal de la sociedad dominante, que pase de estar situado en territorio español a situarse fuera de

España, o bien como consecuencia de una toma de posición accionarial igual o superior al 75% de una entidad no sociedad no residente en España, sobre la sociedad residente en España que ostentaba la condición de sociedad cabeza del Grupo fiscal en España. En esta situación, no se produce la extinción del Grupo fiscal, pero puede sucederse un cambio en la entidad representante, en la medida en que así se designe por la nueva sociedad matriz extranjera.

b) Integracion de un grupo fiscal preexistente en otro grupo fiscal ya constituido, que permanece sin mantener la entidad representante y constituyendo grupo horizontal.

c) Extinción de grupos verticales, en nuevo grupo horizontal.

d) Cambio de grupo horizontal a grupo vertical, como consecuencia de que la sociedad dominante pase de ser una entidad domiciliada fuera de España, a ser una entidad con domicilio en territorio español y no se rija por la normativa foral.

e) Cambio de matriz extranjera, manteniendo el grupo horizontal.

f) Cambio de la entidad representante del grupo horizontal.

IV. LA DETERMINACIÓN DE LA BASE IMPONIBLE DEL GRUPO FISCAL

En el régimen especial de consolidación fiscal, la determinación de la base imponible se realiza mediante un procedimiento diferente al legalmente previsto para el régimen común del Impuesto sobre Sociedades.

En una primera aproximación diferencial destacaremos que, en tanto que en el régimen común del Impuesto sobre Sociedades, la determinación de la base imponible se realiza a partir del resultado contable y los ajustes fiscales al mismo[20], en el régimen especial de consolidación fiscal, la determinación de la base imponible del grupo de sociedades se realiza al margen del resultado contable consolidado, mediante la suma algebraica de las bases imponibles individuales corregida mediante las eliminaciones, incorporaciones de resultados intragrupo y el resto de ajustes referidos al grupo fiscal.[21]

---

20 El artículo 10 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, de Impuesto sobre Sociedades establece lo siguiente: "*1. La base imponible estará constituida por el importe de la renta obtenida en el período impositivo minorada por la compensación de bases imponibles negativas de períodos impositivos anteriores.*

2. La base imponible se determinará por el método de estimación directa, por el de estimación objetiva cuando esta Ley determine su aplicación y, subsidiariamente, por el de estimación indirecta, de conformidad con lo dispuesto en la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

3. En el método de estimación directa, la base imponible se calculará, corrigiendo, mediante la aplicación de los preceptos establecidos en esta Ley, el resultado contable determinado de acuerdo con las normas previstas en el Código de Comercio, en las demás leyes relativas a dicha determinación y en las disposiciones que se dicten en desarrollo de las citadas normas.

4. En el método de estimación objetiva la base imponible se podrá determinar total o parcialmente mediante la aplicación de los signos, índices o módulos a los sectores de actividad que determine esta Ley."

21 El artículo 62 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades, dispone. *Determinación de la base imponible del grupo fiscal.*

1. La base imponible del grupo fiscal se determinará sumando:

a) Las bases imponibles individuales correspondientes a todas y cada una de las entidades integrantes del grupo fiscal, teniendo en cuenta las especialidades contenidas en el artículo 63 de esta Ley. No obstante, los requisitos o calificaciones establecidos tanto en la normativa contable para la determinación del resultado contable, como en esta Ley para la aplicación de cualquier tipo de ajustes a aquel, en los términos establecidos en el apartado 3 del artículo 10 de esta Ley, se referirán al grupo fiscal.

b) Las eliminaciones.

c) Las incorporaciones de las eliminaciones practicadas en períodos impositivos anteriores, cuando corresponda de acuerdo con el artículo 65 de esta Ley.

d) Las cantidades correspondientes a la reserva de capitalización prevista en el artículo 25 de esta Ley, que se referirá al grupo fiscal. No obstante, la dotación de la reserva se realizará por cualquiera de las entidades del grupo.

e) Las dotaciones a que se refiere el apartado 12 del artículo 11 de esta Ley, referidas al grupo fiscal, con el límite

De la lectura de ambos textos resultan evidenciadas las siguientes diferencias relativas a la determinación de la base imponible del Impuesto sobre Sociedades.

a) La base imponible en el régimen especial de consolidación fiscal se cuantifica mediante la suma algebraica de las bases imponibles individuales de las sociedades integrantes del grupo fiscal, en tanto que la base imponible en el régimen general del Impuesto sobre sociedades resulta del resultado contable del ejercicio, convertido a magnitud fiscalmente relevante, mediante la realización de ajustes fiscales, positivos o negativos sobre el resultado contable.

b) La base imponible en el régimen especial de consolidación fiscal prevé la aplicación de eliminaciones de resultados por operaciones intragrupo, la reversión de las eliminaciones mediante la práctica de incorporaciones a los resultados del grupo fiscal, en los términos previstos en las Normas para la Formulación de Cuentas Anuales Consolidadas, en tanto que la base imponible individual en el régimen general del Impuesto sobre Sociedades no contempla eliminaciones o incorporaciones de resultados de otras entidades ajenas al obtenido por la propia sociedad individual, en el periodo impositivo.

c) La base imponible en el régimen especial de consolidación fiscal prevé la compensación de las bases imponibles negativas del ejercicio actual, generadas por cualesquiera de las sociedades integrantes del grupo fiscal. De este modo las bases imponibles negativas de cualquiera de las sociedades integrantes del grupo fiscal, pueden ser compensadas con las bases imponibles positivas del resto de sociedades integrantes del grupo.

---

del 70 por ciento del importe positivo de la agregación de los conceptos señalados en las letras anteriores.

f) La compensación de las bases imponibles negativas del grupo fiscal, cuando el importe de la suma de los párrafos anteriores resultase positiva, así como de las bases imponibles negativas referidas en la letra e) del artículo 67 de esta Ley.

Las cantidades correspondientes a la reserva de nivelación prevista en el artículo 105 de esta Ley minorarán o incrementarán, según proceda, la base imponible del grupo fiscal. La dotación de la citada reserva la podrá realizar cualquier entidad del grupo fiscal.

2. El importe de las rentas negativas derivadas de la transmisión de la participación de una entidad del grupo fiscal que deje de formar parte del mismo se minorará por la parte de aquel que se corresponda con bases imponibles negativas generadas dentro del grupo fiscal por la entidad transmitida y que hayan sido compensadas en el mismo."

La base imponible individual en el régimen general del Impuesto sobre Sociedades no contempla la posibilidad de compensar bases imponibles negativas de otras sociedades distintas a la propia entidad y esta, sólo puede compensar bases imponibles negativas de ejercicios anteriores.

d) La base imponible en el régimen de consolidación fiscal no prevé la aplicación del régimen de estimación objetiva de bases imponibles, quedando esta posibilidad reservada con carácter supletorio para el régimen general del Impuesto.

De lo expuesto, puede concluirse que la determinación de la base imponible del Grupo en consolidación fiscal es sin ninguna duda el núcleo esencial del régimen de consolidación por cuanto es el que permite la integración actual de bases imponibles individuales, rentas positivas y negativas de las sociedades que forman el grupo, obliga a la práctica de eliminaciones de resultados por determinadas operaciones internas o intragrupo, en tanto que estas operaciones no se proyecten hacia el exterior del grupo fiscal y obliga a revertir el importe de las eliminaciones de resultados por operaciones intragrupo, cuando las operaciones se proyectan fuera del perímetro subjetivo del grupo fiscal.

La conclusión es evidente, los grupos de sociedades acogidos al régimen de consolidación fiscal, ajustan su tributación por el impuesto sobre sociedades al beneficio consolidado del grupo.

1. Reglas especiales para la determinación de las bases imponibles individuales de las sociedades integrantes del Grupo Fiscal

Las disposiciones contenidas en el artículo 63 de la Ley reguladora del Impuesto sobre sociedades, refieren un conjunto de reglas especiales, que han de ser respetadas y observadas por las sociedades que forman parte del grupo en consolidación fiscal, en la cuantificación de sus bases imponibles individuales.

Las reglas especiales para la determinación de la base imponible individual, de obligada aplicación para las sociedades integradas en un grupo fiscal en consolidación son las siguientes:

a) Las limitaciones establecidas en el artículo 16 de la Ley respecto a la deducibilidad de los gastos financieros, no se aplicarán en la determinación de la base imponible individual de cada una de las sociedades que integran el grupo, sino que por el contrario, se aplicaran en la determinación de la base imponible del grupo de sociedades en consolidación, permitiendo de este modo la flexibilización de los limites individuales a la deducibilidad de los gastos financieros, como consecuencia del reconocimiento de la subjetividad tributaria del grupo fiscal, quien aplicara el limite respecto a la deducibilidad de los gastos financieros, en función del beneficio operativo del grupo fiscal y no en función de los beneficios operativos de cada una de las entidades en él integradas.

b) Las bases imponibles individuales, no incluirán la reserva de capitalización a la que se refiere el artículo 25 de la Ley.

c) No se incluirán en las bases imponibles individuales las dotaciones por deterioros de créditos u otros activos derivados de posibles insolvencias de los deudores no vinculados con el contribuyente, no adeudados por entidades de derecho público y cuya deducibilidad no se produzca por aplicación de lo previsto en el artículo 13.1.a) de esta Ley, ni las dotaciones o aportaciones a sistemas de previsión social y en su caso prejubilación, a las que se refiere el apartado 12 del artículo 11 de la Ley reguladora del Impuesto sobre Sociedades.

d) Las bases imponibles individuales no podrán compensar las bases imponibles negativas generadas por la sociedad en periodos impositivos anteriores, en los que la sociedad tributaba no integrada en un régimen de consolidación fiscal, por no estar integrada en un grupo de sociedades.

e) La determinación de las bases imponibles individuales, no incluirá la reserva de nivelación prevista en el artículo 105 de esta Ley.

Como conclusiones que podemos extraer de las reglas previstas para la determinación de la base imponible del grupo en consolidación fiscal, son las siguientes:

Primera. El reconocimiento a la subjetividad tributaria del grupo fiscal en el régimen de consolidación fiscal es completo. Al grupo fiscal se atribuyen las obligaciones materiales y formales derivadas de la Imposición sobre la renta de Sociedades y muy especialmente se atribuye al grupo la base imponible de todas las sociedades integradas en el grupo y la deuda tributaria o el crédito fiscal resultante.

Segunda. La base imponible del grupo en consolidación fiscal se determina de forma directa e inmediata a partir de la suma algebraica de las bases imponibles individuales de las sociedades que lo integran.

Tercera. Las bases imponibles negativas del grupo fiscal serán objeto de compensación con las bases imponibles positivas del mismo.

Cuarta. Las bases imponibles negativas individuales de las sociedades integradas en el grupo fiscal, se compensaran con las bases positivas del resto de las sociedades integradas y si ello no fuese posible, se compensaran en el futuro, como bases imponibles negativas del grupo fiscal en la determinación de la base imponible de este.

No se incluirán en la base imponible individual la compensación de bases imponibles negativas que hubieran sido generadas por la entidad en régimen individual.

Quinta. La determinación de las bases imponibles individuales de las sociedades integradas en el grupo en consolidación fiscal, esta sometida a unas reglas especiales, conforme a las cuales, no son objeto de computo en su determinación, los limites relativos a la deducibilidad de los gastos financieros, la reserva de capitalización, las dotaciones por deterioro de créditos, las dotaciones a sistemas de previsión y prejubilación, las dotaciones a la reserva de nivelación.

2. Deducción improcedente de gastos financieros intragrupo. (Asunto Guterman AG, Guterman Holding S.L y Guterman S.A.U. vs. AEAT)

Una de las cuestiones que mayores disfunciones ha introducido en la fiscalidad de los grupos de sociedades, ha sido la deducibilidad de los gastos financieros intragrupo, cuando estos han sido generados como consecuencia de la realización de modificaciones estructurales, cuyo único objetivo, o cuyo objetivo principal es la erosión de las bases imponibles de las sociedades operativas, mediante gastos financieros generados como consecuencia de operaciones de financiación, en las que la sociedad prestamista, suele pertenecer al mismo grupo fiscal y tener su residencia fiscal bien en un país de baja tributación por el impuesto sobre sociedades, o bien que las cantidades percibidas en concepto de intereses, sean objeto de una reducida tributación.

En relación con este tema, resulta especialmente clarificadora la sentencia de la Sala de lo Contencioso de la Audiencia Nacional, de fecha 27-09-2018 dictada en el recurso 381/2016, siendo ponente de la misma el magistrado D. Jesús María Calderón González.[22]

Los hechos enjuiciados fueron los siguientes:

Gutermann AG sociedad residente en Alemania, era la sociedad dominante del Holding formado por las sociedades dependientes Guterman INC, sociedad residente en los Estados Unidos de América, Gutermann Poligal Mexicana S.A. de CV, sociedad residente en México y por las sociedades residentes en España Gutermann Holding S.L. y Guterman S.A.U, ambas sociedades tributaban en el régimen especial de consolidación fiscal en España, siendo la primera la sociedad dominante y la segunda la sociedad dependiente.

Con motivo de una reestructuración societaria del grupo societario se realizaron las siguientes operaciones societarias:

22 Audiencia Nacional. Sala de lo contencioso administrativo. Sentencia de fecha 27-09-2018 dictada en el recurso 381/2016, Id Cendoj 28079230022018100420.

La Sociedad española Guterman Holding S.A. otorgó el dia 3 de diciembre de 2003 escritura de ampliación de capital, suscrita en su totalidad por la sociedad residente en Alemania Guterman A.G., quien desembolsó la mencionada ampliación de capital mediante la aportación del 100% de los títulos de la norteamericana Guterman INC y el 99,20% de la mexicana Gutermann Poligal Mexicana S.A. de CV.

El dia 11 de diciembre de 2003 la Sociedad Guterman Holding S.A., adquirió el 99,72% de las acciones de Guterman S.A.U. mediante una operación de compra aplazada que devengaba intereses a favor de la vendedora Guterman A.G.

Las declaraciones presentadas por el Impuesto sobre Sociedades por las sociedades residentes en España, en el régimen especial de consolidación fiscal, incluían una partida negativa de singular cuantía, consistente en los intereses satisfechos por Guterman Holding S.A. a Guterman A.G.

De lo expuesto, pueden extraerse las siguientes observaciones y conclusiones:

a) Las operaciones societarias realizadas, operaron dos efectos evidentes. De una parte se sustituyó la sociedad matriz del holding, que hasta la fecha era la sociedad alemana Guterman A.G. por la sociedad española Guterman Holding S.L. que pasaba a ser la entidad tenedora de las participaciones de todas las sociedades del grupo. De otra parte, se cargaron en las cuentas de la sociedad española Guterman Holding S.L. la carga financiera correspondiente a los intereses devengados como consecuencia de la adquisición aplazada realizada a la anterior sociedad dominante del grupo Guterman A.G.

b) La Administración tributaria regularizó las operaciones societarias realizadas por considerar que procedía la calificación de fraude de ley, toda vez que la simple reconfiguración estructural del grupo societario, generaba unos intereses a cargo de la sociedad española y a favor de la sociedad alemana y por cuanto "*No resulta creíble que el obligado tributario perciba dividendos de sus participadas y que, en vez de amortizar un crédito con la sociedad matriz, proceda a su distribución a esta misma sociedad*."

Por ello, "*considerando que el régimen de "**consolidación fiscal**" tiene como finalidad básica evitar la duplicidad fiscal sobre unos mismos rendimientos pero nunca lograr la anulación o disminución de las bases imponibles positivas obtenidas por una entidad en el marco de su actividad empresarial, el acuerdo concluye que, "el conjunto de actos y negocios ejecutados o dirigidos por el grupo Güttermann (la interposición de la entidad Güttermann Holding S.L, las adquisiciones, a crédito, por aquella sociedad a la matriz alemana Güttermann AG, de acciones de Güttermann SAU) constituyen un artificio realizado con la única finalidad probada de eludir o minorar la tributación de los beneficios obtenidos por la entidad Güttermann SAU, al conseguir con el régimen de declaración consolidada una disminución abusiva de las Bases Imponibles, contraviniendo la normativa del Impuesto sobre Sociedades que regula el hecho imponible y la determinación de la base imponible y vulnerando el espíritu del régimen especial de tributación de **consolidación fiscal**";*

c) El Tribunal en la sentencia que comentamos, desestima el recurso interpuesto por Guterman Holding S.L. por apreciar la inexistencia de motivos económicos válidos y la existencia de fraude de ley en base a los siguientes fundamentos:

- *Que el conjunto de operaciones realizadas no generan ampliación de mercado, ni la creación de valor, así como inversiones nuevas en España, nos encontramos ante un simple cambio de titularidad formal sin modificación de la situación de dominio que antes y después de las operaciones ejerce la matriz alemana del grupo. Las relaciones de dependencia y control del Grupo no han variado.*

- *La sociedad holding (dominante del grupo) carece de activos empresariales -bienes resultantes, sucesos pasados e idóneos para reportarle en el futuro beneficios económicos- y los gastos en los que incurre básicamente son los gastos por intereses de los créditos de las sociedades del grupo y los gastos de mantenimiento de la sociedad como persona jurídica, en particular los gastos de personal que ya soportaba Güterman SAU, la entidad española de carácter operativo.*

- *Todas las operaciones realizadas se han llevado a cabo dentro del Grupo sin intervención de terceros, pues tras la creación de la holding, esta adquiere la matriz, la casi totalidad de la sociedad operativa en España, todo ello con fondos de la propia matriz del Grupo, generando así importantes gastos financieros.*

▪ *El régimen de consolidación fiscal juega un papel determinante en todo lo acontecido, al permitir que los gastos financieros en que incurre la recurrente se puedan compensar simultáneamente por la entidad operativa. Si no existiera ese régimen las bases imponibles negativas de la actora, que no tiene prácticamente ingresos se habrían perdido y sin la creación de la holding española y la colocación de Güterman SAU, dependiendo directamente de ella ese efecto fiscal no se habría conseguido.*

Y a pesar del apreciable esfuerzo argumental de la demanda, no *se aprecia un motivo económico valido en la operativa enjuiciada y si en cambio un "rodeo".para buscar artificiosamente la aplicación de las normas relativas a la consolidación fiscal y a la reducción de intereses, con vulneración de la carga fiscal que corresponda a la entidad operativa. Es decir, Guterman no tributa por la base imponible que le corresponde. Existe, por tanto, en todo lo actuado una única motivación fiscal, asi además lo ha acreditado la Administración, obtener unos gastos deducibles en una sociedad que, al consolidar con otra entidad, compensa los beneficios obtenidos por esta última, resultando una minusvaloración injustificada en la base del Grupo".*

3. Deducción improcedente de penalizaciones por cancelación anticipada de préstamos intragrupo. (Asunto Sabic Innovativa Plastic España CSPA vs. AEAT)

Otra de las disfunciones observadas en la fiscalidad de los grupos de sociedades, ha sido la deducción de cantidades por el concepto de penalizaciones, como consecuencia de cancelaciones anticipadas de préstamos intragrupo, cuando estas cancelaciones anticipadas, han sido consecuencia de acuerdos adoptados en el seno de modificaciones estructurales o desinversiones a través de participaciones en el capital social.

En relación con esta cuestión resulta especialmente ilustrativa la Sentencia de fecha 16-04-2018 de la Audiencia Nacional, dictada en el recurso nº 158/2015 promovido por SABIC INNOVATIVA PLASTIC ESPAÑA CSPA, antes GE PLASTIC de España Sociedad comanditaria por acciones.[23]

23 Audiencia Nacional. Sentencia de fecha 16-04-2018, número de recurso 158/2015, Id Cendoj 28079230022018100202.

Una de las cuestiones objeto del recurso se centraba en el debate sobre la deducibilidad fiscal de las penalizaciones derivadas de la cancelaciones anticipadas de préstamos intragrupo.

La síntesis de los hechos fue la siguiente:

El grupo multinacional General Electric comandado por la sociedad americana General Electric Company celebró un acuerdo para la venta al Grupo Sabic de todas las empresas integrantes de la división mundial del negocio de plásticos, al que pertenecía la empresa española General Electric Plastics de España.

La operación de venta fue precedida por una serie de operaciones intragrupo, a fin de que la filial española, objeto de la transacción, se desprendiese de toda la cartera de sociedades, por ella participadas, cuya actividad era ajena al negocio de plásticos y además, que antes de su venta, General Electric Plastics de España, cancelase todos los prestamos que adeudaba a otras sociedades integrantes del grupo multinacional General Electric.

La primera parte de la operación se realizó mediante una venta por General Electric Plastics de España S.L. a su matriz General Electric International (BENELUX) de todas las participaciones sociales de su titularidad, correspondientes a cuya actividad era ajena al negocio de plásticos.

El pago de esta operación se realizó del siguiente modo:

Asunción por la compradora de la posición deudora que su filial en España, tenía con General Electric Holding Luxemburg por su pasivo intragrupo.

Cancelación de otros pasivos de General Electric Plastics de España S.L.

Estas operaciones de cancelación anticipada de préstamos intragrupo se encuadraban dentro de una operación más amplia, en cuya virtud el Grupo

GE acordó con el Grupo SABIC la venta de toda la división mundial de plásticos, siendo una de las cláusulas de su acuerdo, el que a la fecha de cierre no existan obligaciones económicas entre las sociedades filiales objeto de la compraventa y la sociedad matriz. Se trataba en definitiva de que las sociedades que iban a ser vendidas no dispusieran de caja en el momento de la venta ni mantuvieran deudas intragrupo, lo que se conoce en el mercado como "libres de deuda y caja". El acuerdo de venta de la matriz del grupo GE implicaba que necesariamente habían de cancelarse todos los créditos intragrupo.

El hecho fiscalmente relevante fue la exigencia de importantes penalizaciones económicas como consecuencia de la cancelación anticipada de determinadas operaciones de crédito intragrupo.

El debate se centró en la deducibilidad fiscal como gasto deducible de las penalizaciones impuestas por la cancelación anticipada del pasivo operativo.

En todos los prestamos examinados, existía una clausula de *prepayment,* conforme a la cual, junto al derecho a la cancelación anticipada de los prestamos operativos, *desviándose del plan de amortización acordado*, existían previsiones para alcanzar entre las partes del contrato liquidaciones razonables para el supuesto de amortizaciones anticipadas.

Las notas que determinaron la regularización de las cancelaciones anticipadas y muy especialmente de la consideración como gasto fiscalmente deducible por el Impuesto sobre Sociedades de las penalizaciones por cancelación anticipada fueron las siguientes:

La falta de voluntad de la sociedad filial española y de especial protagonismo de la sociedad, en la adopción de un acuerdo, que fue adoptado por la sociedad matriz del Grupo Vendedor con el Grupo Comprador. Toda la voluntad y protagonismo de la decisión de la cancelación de los pasivos intragrupo recaían sobre la sociedad matriz y no sobre la sociedad española, que permaneció pasiva respecto la adopción de estos acuerdos...

No existió voluntariedad, la decisión fue tomada por la matriz. Lo que implica que no existía una obligación legal o contractual de la entidad recurrente al pago de las cláusulas penales y, por lo tanto, no pueden ser consideradas como gasto. En este sentido, nuestro precedente contenido en la ***SAN (2ª) de 21 de mayo de 2009 (Rec. 416/2005)*** *donde razonamos que analizada la operación en su conjunto se pone de manifiesto "más allá de toda duda razonable, que la citada operación fue impuesta a la demandante por la matriz del grupo, que la actora no obtuvo beneficio alguno –al contrario de lo sucedido con la titular de las acciones adquiridas–, y que se vulneró el principio de libre concurrencia en los términos acordados por las resoluciones recurridas". Sentencia que, por lo demás, fue confirmada por la* ***STS de 18 de julio de 2012 (Rec. 3779/2009)***.

El interés real en la cancelación del pasivo intragrupo fue del propio grupo General Electric, quien realiza una compensación de un crédito frente a la matriz, con la cancelación del préstamo. Realmente no existió pago estricto sensu, sino una novación extintiva de obligaciones por compensación.

De este modo se evitó la deducción como gasto deducible, en el Impuesto sobre Sociedades devengado en España, de las penalizaciones por cancelación anticipada de préstamos operativos intragrupo.

4. Estimación de motivos económicos válidos y de la deducibilidad de la amortización del fondo de comercio financiero (Asunto Dorna Sports S.L. vs AEAT)

Junto a los temas anteriormente enunciados como actuaciones generadoras de disfunciones en la tributación de grupos de sociedades en régimen especial de consolidación fiscal, citamos a continuación un supuesto de deducción de la amortización de un fondo de comercio financiero, puesto de manifiesto como consecuencia de una reestructuración societaria.

En la Sentencia dictada con fecha 30 de noviembre de 2018 por la Audiencia Nacional en el Recurso nº 311/2016 interpuesto por Dorna Sports

S.L.[24] en el que se discutia la deduciblidad fiscal de un fondo de comercio financiero evidenciado en una reestructuración societaria, subsiguiente a unas operaciones de "Management Buy out" y "Leverage buy out".

De los hechos sometidos al enjuiciamiento del Tribunal resulta lo siguiente:

CVC Capital Partners fue obligada por motivos de competencia, a instancias de la Union Europea a desprenderse de su participación en Dorna Sports S.L.

CVC Capital Partners encarga a sus administradores y directivos la búsqueda y selección de un nuevo inversor que, adquiera el 100% de sus participaciones en Dorna Sports S.L. (MBO).

Bridgepoint Europe fue la entidad seleccionada para la adquisición de las participaciones sociales representativas del capital social de Dorna Sports S.L.

Para articular la operación de compraventa (LBO) Bridgepoint Europe adquirió una sociedad instrumental de nueva creación, con el objetivo de que esta lograse un préstamo sindicado, con garantía de los contratos del campeonato mundial de motociclismo, titularidad de Dorna Sports S.L. que permitiese satisfacer el precio total de la compraventa a CVC Capital Partners, cancelar prestamos anteriores y evitar cualquier riesgo de asistencia financiera, al ofrecerse en garantía de los préstamos, activos inmateriales de una sociedad diferente a la adquirida.

Con posterioridad a la compra de las participaciones sociales, se acordó una fusión entre Bridgepoint Europe, la sociedad instrumental y Dorna Sports S.L. resultando un fondo de comercio financiero cuya deducibilidad fiscal fue corregida por la Administracion Tributaria.

24 Sentencia. Audiencia Nacional de fecha 30 de noviembre de 2018, dictada en el recurso Recurso nº 311/2016 interpuesto por Dorna Sports S.L. Cendoj 28079230022018100528.

La Sentencia que comentamos, consideró ajustada a Derecho la deducibilidad del Fondo de Comercio Financiero, por considerar que la fusión de las sociedades, respondía a motivos económicos válidos, al apreciar que el motivo generador de la operación fue económico y no fiscal.

5. Deducción improcedente fondo de comercio resultante de fusión impropia (Asunto Acrismatic vs AEAT)

Con análoga configuración al supuesto enunciado en el anterior apartado, citamos a continuación un supuesto de deducción improcedente de un fondo de comercio financiero generado en una anterior reestructuración societaria.

Con fecha 31 de octubre de 2018 la Sala tercera de lo contencioso administrativo del Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana dictó sentencia en el recurso interpuesto por Acrismatic S.L.[25]

El recurso planteado por Acrismatic S.L. frente a la regularización practicada por el Impuesto sobre Sociedades de los ejercicios 2008, 2009 y 2010 se centra en la aplicación del Régimen especial de fusiones, escisiones y aportaciones de ramas de actividad previsto en el Capitulo VIII titulo VII del Real Decreto Legislativo 4/2004, en la reestructuración societaria operada por sociedades dependientes del Grupo Fiscal, consistente en una Fusión Impropia, al poseer una de las sociedades dependientes el 100% del capital social de las otras entidades fusionadas.

La sociedad absorbente contabilizó un fondo de comercio proveniente de las entidades absorbidas, que dedujo en la base imponible de sus declaraciones por el Impuesto sobre Sociedades de los años 2008, 2009 y 2010.

La regularización practicada por la administración tributaria consistió en negar la deducción de la base imponible de las dotaciones a la amortización del fondo de comercio resultante de la fusión por las siguientes razones:

25 Tribunal Superior de Justicia de Valencia. Sala de lo contencioso. Sentencia de 31 de diciembre de 2018, dictada en el recurso numero 519/2015, interpuesto por Grupo Acrismati S.L. .Cendoj 6250330032018101157.

a) En el supuesto de participaciones sociales adquiridas a personas físicas, la deducción de la dotación por amortización del fondo de comercio resultante de la fusión, exige que se pruebe que la ganancia patrimonial obtenida por la persona física, se integró en la base imponible del IRPF, lo que no se pudo acreditar en los hechos recurridos por cuanto que las ganancias patrimoniales obtenidas por los socios, solo tributaron parcialmente por cuanto que se acogieron a los coeficientes de abatimiento previstos en la normativa reguladora del IRPF. (Disposición transitoria novena de la Ley 35 /2006).

b) Respecto de las participaciones sociales adquiridas a sociedades la diferencia entre el precio de adquisición de la participación y los fondos propios ha de imputarse a los bienes y derechos adquiridos, aplicando el método de integración global, establecido en el artículo 40 del Código de Comercio y la parte de aquella diferencia que no hubiese sido imputada será fiscalmente deducible con el límite anual máximo de la veinteava parte de su importe.

En la Sentencia se acoge la doctrina fijada por el Tribunal Supremo en su sentencia de 10 de julio de 2013, en el sentido de que el sistema tributario en su conjunto, exige la previa valoración y consiguiente tributación previa del fondo de comercio para hacer posible su amortización, desde la perspectiva del Derecho interno. Si esto no sucediese se produciría una situación indeseable de 'no imposición' en las transmisiones internas, que no sería asumible.

6. Deducción de fondo de comercio financiero generado en adquisición realizada con anterioridad (Asunto Abertis Infraestructuras vs AEAT)

Junto a los supuestos anteriormente enunciados de deducción improcedente de fondos de comercio financieros generados como consecuencia de la realización simultanea de una reestructuración societaria, también se ha examinado la deducción procedente de la amortización de fondos de comercio financieros generados con anterioridad a realización de una nueva reestructuración societaria.

La Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional, dictó con fecha 15 de febrero de 2019, sentencia en la que se estimaba el recurso nº 578/2014[26] interpuesto por Abertis Infraestructuras S.A. del derecho a la deducción del fondo de comercio financiero en adquisiciones realizadas con anterioridad al 21 de diciembre de 2007, fecha en la que se publicó en el Diario Oficial de la Union Europea la incoación del correspondiente expediente por la Comision Europea.

Abertis Infraestructuras S.A. adquirió las participaciones en el capital social de Sanef una empresa con domicilio fiscal en la Unión Europea y dicha adquisición generó un fondo de comercio financiero cuya amortización resultaba fiscalmente deducible, al amparo de lo dispuesto en el artículo 12.5 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades.

En atención al principio de confianza legítima, la Decisión estimo que procedía mantener el beneficio fiscal de la amortización del fondo de comercio financiero, cuando se tratase de adquisiciones de entidades residentes en la Union Europea que se hubiesen producido con anterioridad a la fecha de incoación del expediente en el Diario Oficial de la Unión Europea, hecho que tuvo lugar el 21 de diciembre de 2007.

La sentencia estima el recurso y la pretensión instada.

7. Cálculo de la depreciación de las participaciones cuando la sociedad participada es la sociedad dominante de un Grupo consolidado (Asunto Banco de Sabadell vs AEAT)

Otro de los temas suscitados en el régimen especial de consolidación fiscal es el relativo a la depreciación de títulos valores cuando se trata de una entidad dominante en régimen especial de consolidación fiscal. La cuestión objeto de debate se centra en determinar si se debe computar el patrimonio neto

26 Audiencia Nacional. Sala de lo Contencioso-Administrativo. Sentencia de 15 de febrero de 2019 dictada en el recurso 578/2014, interpuesto por Abertis Infraestructuras S.A.. Id. Cendoj 28079230022019100049.

individual de la sociedad dominante o por el contrario debe considerarse el patrimonio consolidado del grupo fiscal.

Con fecha 2 de diciembre de 2018 la Sala de lo Contencioso del Tribunal Supremo ha dictado sentencia en el recurso de casación nº 5417/2018 interpuesto por Banco de Sabadell S.A..[27]

Una de las cuestiones objeto de recurso y que reviste un especial interés en el tratamiento de los Grupos de Sociedades, es el relativo al cálculo de la depreciación de valores mobiliarios, cuando la sociedad participada es cabecera de un grupo en consolidación.

La cuestión debatida se centra en determinar si el valor teórico de la sociedad participada que debe computarse para el cálculo de la depreciación es el resultante del balance individual o por el contrario ha de calcularse sobre el balance consolidado.

Banco de Sabadell S.A. consideró en el ejercicio 2001 como partida fiscalmente deducible, la depreciación de su participación en la entidad Banco Comercial Portugués, participada en más de un 3% y que es una sociedad dominante de un grupo consolidado, calculando la depreciación en función del valor teórico contable que resulta del balance consolidado.

La Inspección consideró en la regularización practicada que el cálculo de la depreciación de la participación debería efectuarse en función del valor teórico contable que resulta del balance individual.

La sentencia confirma el criterio seguido por la inspección actuaria al considerar que la dotación realizada es la que se ajusta a lo dispuesto en el artículo 12.3 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades y por cuanto que el menor valor del balance de consolidación, resulta de la eliminación de los

27 Tribunal Supremo. Sala de lo Contencioso. Sentencia de 2 de octubre de 2018 dictada en recurso de casación 5417/2010, instado por Banco de Sabadell Id. Cendoj 28079130022018100221.

fondos de comercio de consolidación, realizados conforme a la legislación portuguesa, pero que el menor importe de los fondos propios, no responde a pérdidas reales.

8. Deducción de fondo de comercio de fusión generado en ejercicio prescrito (Asunto Adecco Iberia S.A.U. vs AEAT)

Otro de los temas de interés, ha sido el relativo al reconocimiento de las facultades de comprobación de la Inspeccion respecto de reestructuraciones societarias producidas en ejercicios prescritos, cuando estas producen o son susceptibles de producir efectos en ejercicios posteriores.

La Sección 2 de la Sala de lo Contencioso administrativo de la Audiencia Nacional se ha pronunciado con fecha 25 de enero de 2019 sobre distintas cuestiones planteadas por Adecco Iberia S.A.U.[28] entre las que se encuentran el reconocimiento de las facultades de la Inspección para recalificar una diferencia de fusión como consecuencia de una operación de fusión que tuvo lugar en un ejercicio prescrito, el tratamiento contable del fondo de comercio surgido como consecuencia de la fusión por absorción de otra compañía, la imputación de las diferencias de fusión a los bienes y derechos adquiridos por Adecco Iberia S.A.

Adecco Iberia S.A.U. es la filial en España de un grupo de empresas que encabeza Adecco S.A. con domicilio social en Zurich (Suiza) y es la sociedad dominante de un Grupo fiscal que tributa en régimen de consolidación fiscal desde 1999.

En el año 2005 Adecco Iberia SAU adquiere Humangroup S.A.U., sociedad que en ese momento era a su vez, titular de participaciones en las sociedades Alta Gestion S.A. Eurocen Europea de Contratas S.A. Eurovendex S.A. Candeias ETT Ldad y Eurocen France SARL., sociedades todas cuyo

28 Audiencia Nacional. Sala de lo Contencioso. Sentencia de 25 de enero de 2019 dictada recurso 195/2016 interpuesto por Adecco Iberia S.A. Indice Cendoj 28079230022019100015.

objeto social está constituido por ofrecer servicios de trabajo temporal, bien en España, Portugal, Francia etc.

Con la adquisición de Humangroup S.A.U. Adecco Iberia S.A.U. adquirió el quinto operador de servicios de trabajo temporal en el mercado nacional, reforzando su posición de liderazgo en el sector de los recursos humanos en España.

Expuestas las circunstancias fácticas que se encuentran en el origen del presente recurso, examinaremos las dos cuestiones controvertidas, por el interés interpretativo de ambas, tanto respecto al tratamiento fiscal de las diferencias de fusión y su influencia sobre la determinación de la base imponible, como respecto de las facultades de comprobación de la Administración Tributaria.

La controversia sobre las facultades de la Administración Tributaria, no es otra que la problemática relativa a la comprobación por la Inspección de Tributos, de ejercicios prescritos en relación con sus efectos sobre ejercicios no prescritos.

La jurisprudencia del Tribunal Supremo es reiterada al admitir la legalidad de esta comprobación de ejercicios prescritos siempre que tal comprobación se refleje en ejercicios no prescritos y así se declara en la sentencia de 20 de diciembre de 2017.

En la misma línea se expresa la sentencia del Alto Tribunal de 22 de diciembre de 2016, RC 3421/2015.

La doctrina del Alto Tribunal, se refleja de forma incuestionable, en el artículo 70.3 de la Ley 58/2003, al establecer en su redacción originaria:

"La obligación de justificar la procedencia de los datos que tengan su origen en operaciones realizadas en períodos impositivos prescritos se mantendrá durante el

plazo de prescripción del derecho para determinar las deudas tributarias afectadas por la operación correspondiente."

Por otra parte el fondo de comercio que se puso de manifiesto como consecuencia de la fusión por absorción de Humangroup S.A.U. resultaría deducible fiscalmente en función de que se acredite y pruebe la tributación efectiva previa de las acciones transmitidas por los anteriores propietarios de las mismas (*cinco fondos americanos y un fondo holandés*) y en su caso las personas físicas que hubieran podido ser anteriores propietarias de las mismas.

De las actuaciones de comprobación tributaria, resultó probado por la Inspección que las acciones adquiridas por Adecco Iberia SAU a su anterior propietaria, fueron adquiridas por esta, en un 50 % el mismo día de su venta a cinco fondos inversores americanos y a un holandés, sin resultar acreditada su tributación.

La sentencia, declaró ajustada a derecho la resolución impugnada.

V. BASES IMPONIBLES NEGATIVAS

En la Ley reguladora del Impuesto sobre Sociedades, coinciden la regulación material y sustantiva de las bases imponibles negativas, generadas en el régimen especial de consolidación fiscal y en el régimen común del Impuesto sobre Sociedades.

La regulación prevista en el artículo 66 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre sociedades,[29] para las bases imponibles negativas consolidadas de los grupos fiscales, remite de forma expresa a las disposiciones del régimen general, unificándose de este modo el mecanismo de la compensación de bases imponibles negativas.

La regulación prevista en el artículo 26 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre del Impuesto sobre Sociedades, constituye la base común tanto para el régimen especial de consolidación fiscal, como para el régimen común del Impuesto.

En consecuencia con lo expuesto, resulta que las bases imponibles negativas individuales de sociedades no integradas en grupos de sociedades acogidas al régimen especial de consolidación fiscal, pueden ser objeto de compensación con las bases imponibles individuales positivas generadas por la sociedad en los próximos ejercicios, con ciertas limitaciones, legalmente establecidas en el articulo 26 de la Ley reguladora.

Las bases imponibles negativas consolidadas de los grupos fiscales pueden ser objeto de compensación con las bases imponibles positivas generadas por el propio grupo fiscal en los próximos ejercicios, con iguales limitaciones intrínsecas previstas para el régimen general en el artículo 26 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades.

29 Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre sociedades, articulo 66 ""*si en virtud de las normas aplicables para la determinación de la base imponible del grupo fiscal esta resultase negativa, su importe podrá ser compensado con las bases imponibles positivas del grupo fiscal en los términos previstos en el artículo 26 de esta ley*".

1. Libertad de Establecimiento y "desgravación de grupos" (Asunto Mark & Spencer vs AEAT)

Uno de los temas que ha suscitado un gran interés en la esfera de los grupos de sociedades multinacionales ha sido el relativo a la posibilidad de deducir en un Estado las pérdidas sufridas bien por una sociedad filial residente en otro Estado diferente, bien las pérdidas sufridas por un establecimiento permanente en un Estado diferente a su sociedad matriz. Practica comúnmente conocida como tratamiento de las perdidas transfronterizas.

En el ámbito de la Unión Europea, el debate sobre la deducibilidad o no deducibilidad de las perdidas transfronterizas en el Impuesto sobre Sociedades, se ha planteado como un tema que puede afectar a una de las libertadas básicas o fundamentales, como es la Libertad de establecimiento. Por esta razón se sometió al conocimiento y decisión del Tribunal de Justicia si resultaba contrario al Derecho Comunitario la normativa británica sobre "desgravación de grupos", por cuanto que esta, supedita la cesión de pérdidas en un grupo de sociedades, al requisito de que todas las sociedades fuesen residentes en el Reino Unido o de que ejerzan allí una actividad.

Uno de los asuntos de mayor interés tributario fue el planteado ante el Tribunal de Justicia de Luxemburgo por la compañía británica Mark&Spencer.

Según relata en el escrito de conclusiones del abogado General Sr. Poiares Maduro[30] los hechos objeto de debate fueron los siguientes. La sociedad Mark&Spencer, residente en el Reino Unido, es la sociedad principal de un grupo especializado en grandes almacenes de comercio minorista. Además de su actividad en el Reino Unido, era accionista de varias sociedades filiales situadas en Alemania, Bélgica y Francia. Estas sociedades experimentaron pérdidas continuadas en los años noventa, razón por la cual la sociedad matriz anuncio el 29 de marzo de 2001 el cese de sus actividades comerciales en el continente europeo.

30 Conclusiones del Abogado General del Tribunal de Justicia de Luxemburgo Sr. M. Poiares Maduro, presentadas el 7 de abril de 2005, en el asunto C-446/03.

La filial francesa fue vendida a un tercero, mientras que las filiales alemana y belga finalizaron su actividad mediante cierre del negocio.

Mark&Spencer solicitó ante la Hacienda británica solicitudes de desgravación por las perdidas sufridas por sus filiales alemana, belga y francesa, por los ejercicios cerrados en 1998 a 2001. La solicitud se fundamentaba en que la normativa fiscal británica permite que una sociedad integrada en un grupo realice una compensación entre sus beneficios y las perdidas de sus filiales.

Las solicitudes fueron desestimadas por el Inspector Sr. Halsey, por estimar que el régimen de desgravación de grupos no resulta de aplicación cuando las sociedades filiales o tienen su domicilio, ni ejercen actividades económicas en el Reino Unido.

Mark&Spencer recurrió solicitando que se declarase que la normativa británica sobre desgravación de grupos se declarase incompatible con el Derecho Comunitario y especialmente con los artículos 43 CE y 48 CE. El recurso fue desestimado por considerar que no era necesario plantear una cuestión prejudicial, porque el régimen fiscal británico no vulneraba el Derecho Comunitario, sin embargo dicha resolución fue recurrida en apelación y el tribunal decidió plantear al Tribunal de Justicia si las disposiciones aplicables en el Reino Unido eran contrarias a la Libertad de Establecimiento.

En el régimen británico la fiscalidad de los grupos de sociedades, sigue un régimen especial, según el cual cada sociedad tributa por sus propios beneficios, no se consolidan los resultados.

Este régimen se atenúa mediante la "desgravación de grupo" o "group relief", según el cual, es posible que cualquier sociedad de un grupo ceda sus perdidas a otra para su compensación, sin que la sociedad cedente pueda volver a compensar las perdidas cedidas.

El régimen de desgravación de grupo británico pretende no penalizar a las empresas que deciden actuar a través de filiales, en lugar de actuar a través de sucursales.

La cuestión que surge, es evidente ¿*Constituye una restricción a la libertad de establecimiento, el hecho de impedir que una sociedad con filiales en otros estados se acoja al régimen de desgravación de grupos*?

La respuesta también, los impuestos directos no están incluidos en la esfera de competencia de la Comunidad, pero los Estados miembros deben ejercer sus competencias respetando el Derecho Comunitario. Este fue el principio proclamado por el Tribunal de Justicia en su sentencia de 14 de febrero de 1995 Schumacker[31].

El Tribunal de Justicia proclamó que las competencias reservadas a los Estados miembros no eran competencias ilimitadas.

Las conclusiones del Abogado General fueron las siguientes:

1) "Los artículos 43 CE y 48 CE se oponen a una normativa de un Estado miembro que prive a una sociedad matriz establecida en un Estado miembro del derecho a obtener la desgravación de grupo basándose en que sus filiales están en otros Estados miembros, mientras la desgravación sería otorgada si dichas filiales fueran residentes en dicho Estado miembro, tal como lo hace la normativa controvertida en el recurso principal.

2) Estos mismos artículos no se oponen a una normativa nacional que supeditara el derecho a obtener una desgravación de grupo como la prevista por el Estado miembro, de que se trata en el litigio principal al requisito de acreditar que las pérdidas de las filiales residentes en otros Estados miembros no pueden recibir un trato fiscal equivalente en esos otros Estados miembros".

31 Asunto C-279/93 Rec. Pl 1-125 apartado 125.

2. Libertad de Establecimiento y régimen de "Unidad Fiscal" (Asuntos SCA Group Holding B.V. y MSA International Holding B.V vs Hacienda de los Paises Bajos)

En los Países Bajos se planteó otros supuestos de perdidas transfronterizas en grupos multinacionales de sociedades. El régimen jurídico tributario neerlandés establecía que en el supuesto de que una sociedad matriz, tenga la propiedad jurídica y económica del 95% de las participaciones de su filial, ambas sociedades, matriz y filial, pueden optar por tributar como si fueran un solo sujeto pasivo. Ambas sociedades se considerarían a efectos fiscales como una "unidad fiscal", siempre que ambas sociedades estén sometidas a la misma normativa a efectos del cálculo del beneficio.

El Tribunal de Justicia se ha pronunciado sobre decisiones prejudiciales en su sentencia de 12-06-2014 dictada en los asuntos acumulados C-39/13 C-43-13.[32]

SCA Group Holding B.V. y MSA International Holding B.V.. son sociedades con domicilio social en los Países Bajos y ambas tenían sociedades filiales en Alemania, estas últimas sociedades filiales, participaban as su vez como tenedoras de participaciones sociales de otras sociedades residentes en Paises Bajos, de modo que las sociedades principales tenían participación directa, en sociedades filiales en Alemania e indirecta, a través de ellas, en sociedades subfiliales en Holanda.

La sociedades principales con residencia en los Paises Bajos, deseaban integrar todos los rendimientos positivos o negativos de todas las sociedades participadas. Es decir las sociedades principales querían consolidar, tanto los rendimientos de las sociedades participadas de forma directa, como los rendimientos obtenidos por sociedades participadas de forma indirecta y con independencia de su domicilio fiscal.

32 Tribunal de Justicia. Sentencia 12.6.2014. Asuntos acumulados C-39/13 y C41/13 interpuestos por SCA Group Holding B.V. , X AG y MSA International Holding B.V..ECLI:EU:C:2014:1758.

La Hacienda Holandesa denegó la solicitud alegando que las sociedades intermedias, estaban domiciliadas en Alemania.

El recurso fue inmediato y se alegó que la denegación de sus solicitudes de Unidad Fiscal era contraria a la Libertad de Establecimiento.

La cuestión debatida era si la denegación del régimen de Unidad Fiscal respecto de las subfiliales con domicilio en Paises Bajos, era una restricción a la libertad de establecimiento.

El derecho neerlandes condiciona la aplicabilidad del régimen de Unidad Fiscal a que tanto las sociedades matrices como las filiales y subfiliales sean residentes en Paises Bajos.

Es evidente que la regulación neerlandesa discrimina a las sociedades matrices, filiales y subfiliales residentes en Paises Bajos, respecto de aquellas en que el control de las subfiliales se realiza por filiales no residentes.

El Tribunal de Justicia declaró lo siguiente:

1. Los artículos 49TFUE y 54 TFUE deben interpretarse en el sentido de que se oponen a una normativa de un Estado miembro en virtud de la cual una sociedad matriz residente puede constituir una unidad fiscal única con una subfilial residente si la controla mediante una o varias sociedades residentes pero no puede si la controla mediante sociedades no residentes que carecen de establecimiento permanente en dicho Estado miembro.

2. Los artículos 49TFUE y 54 TFUE deben interpretarse en el sentido de que se oponen a una normativa de un Estado miembro en virtud de la cual se concede un régimen de unidad fiscal única a una sociedad matriz residente que controla determinadas filiales residentes pero se excluye para sociedades hermanas residentes cuya sociedad matriz común no tiene su domicilio fiscal en ese Estado miembro ni cuenta en el con un Establecimiento permanente.

3. Inadmisión de la deducción de pérdidas de un Establecimiento Permanente situado en un Estado diferente al de la Sociedad principal. El régimen de "Tributación conjunta internacional" (Asunto A/Bevola vs Hacienda de Dinamarca)

Si en los supuestos anteriores se examinaban los efectos relativos a la inadmisión de pérdidas generadas por sociedades filiales residentes en Estados diferentes al de residencia de la sociedad matriz o principal, a efectos de su deducción en el Impuesto sobre Sociedades, doce años más tarde de la cuestión prejudicial planteada por Mark & Spencer se suscita una nueva controversia en la que se plantea si puede ser contraria al artículo 49 del Tratado de la FUE una norma nacional danesa, en cuya virtud, una sociedad danesa, A/S Bevola[33], no puede deducirse las pérdidas sufridas por un establecimiento permanente situado en Finlandia, a menos que la sociedad danesa, hubiese optado previamente por el régimen de "tributación conjunta internacional".

Los hechos fueron los siguientes:

A/S Belova es una sociedad residente en Dinamarca que fabricaba plataformas para camiones, remolques y equipos accesorios. Esta sociedad es filial y subfilial de otras compañías danesas cuya sociedad matriz es Jens W.Trock Aps. Sociedad residente en Dinamarca.

En el ejercicio fiscal 2009 A/S Belova tenía diversas filiales en varios estados de la Unión europea y un Establecimiento Permanente en Finlandia.

El Establecimiento Permanente finlandés, cesó en su actividad en 2009 sin poder compensar sus pérdidas en Finlandia.

33 Tribunal de Justicia de Luxemburgo. Asunto C-650/16 instado por las sociedades danesas A/S Bevola y Jens W. Trock ApS frente al Skatterministeriet. Conclusiones del Abogado General en el asunto C-650/16 ECLI:EU:C:2018:15.

A/S Bevola solicito en Dinamarca la deducción en su base imponible por el Impuesto sobre Sociedades, de las perdidas experimentadas por su Establecimiento Permanente en Finlandia.

La Administración danesa, denegó la solicitud por que conforme a su legislación no se permitía incluir en la base imponible ni los ingresos, ni los gastos de un Establecimiento Permanente situado en un país extranjero, salvo que la sociedad hubiese optado por acogerse al régimen de "Tributación conjunta internacional".

La cuestión prejudicial planteada ante el Tribunal superior de Justicia fué si se oponía el articulo 49 del TFUE a un régimen tributario nacional en cuya virtud, pueden deducirse las perdidas de Establecimientos Permanentes que residan en el mismo Estado que la sociedad principal, pero no son deducibles si los Establecimientos Permanentes están situados en Estados diferentes, a menos que el Grupo haya optado por la tributación conjunta internacional.

La propuesta de respuesta a la cuestión prejudicial planteada por el Tribunal de apelación de la Region Este de Dinamarca (Ostre Ladnsret) fue la siguiente:

"En condiciones análogas a las que fueron tomadas en consideración en la sentencia del Tribunal de Justicia de 13 de diciembre de 2005, Marks & Spencer, el articuo 49 TFUE no es compatible con la normativa de un Estado miembro conforme a la que una sociedad residente en ese Estado puede deducir de la base imponible del impuesto sobre sociedades las perdias de un establecimiento permanente nacional, pero no las de un establecimiento permanente situado en otro Estado miembro, en el que definitivamente no pueden ser computadas.

No basta para desvirtuar esa incompatibilidad que la sociedad matriz pueda optar por acogerse a un sistema de "tributación conjunta internacional" como el previsto en la legislación interna aplicable en el litigio principal, que le exige agrupar, a efectos del mismo impuesto, a todas sus filiales y a todos sus establecimientos permanentes radicados fuera de Dinamarca, durante un periodo de diez años."

VI. ELIMINACIONES DE RESULTADOS POR OPERACIONES INTRAGRUPO

La Ley 27/2014, de 27 de noviembre, reguladora del Impuesto sobre sociedades se refiere en su artículo 64 a las eliminaciones de resultados por operaciones intragrupo, remitiéndose a las Normas para la Formulación de las Cuentas Anuales Consolidadas, aprobadas por el Real Decreto 1159/2010, de 17 de septiembre.

Bajo la rúbrica *"Eliminaciones de partidas intragrupo y resultados*", se regulan en la Subsección 10 del Real Decreto 1159/2010 tanto la eliminación de partidas intragrupo, como la eliminación de resultados por operaciones internas.

A estos efectos, se definen como "*partidas intragrupo"* los saldos correspondientes a créditos y deudas, ingresos, gastos y flujos de efectivo entre sociedades del grupo.

Se consideran operaciones internas, las operaciones realizadas entre dos sociedades del mismo grupo.

De igual modo, se consideran como *resultados por "operaciones internas"* todos las producidos entre sociedades intragrupo, desde el momento en que ambas sociedades pasaron a formar parte del mismo, que tengan su efecto directo, bien sobre la cuenta de pérdidas y ganancias o bien sobre el patrimonio neto, desde el momento en que ambas sociedades hayan pasado a formar parte del grupo.

Los *resultados derivados de operaciones intragrupo* deben eliminarse y diferirse hasta que se realicen frente a terceros ajenos al grupo. Debiendo entenderse que se han realizado los resultados frente a terceros, también en el caso de que salga del grupo la sociedad generadora de los resultados.

Los *resultados derivados de existencias,* por operaciones intragrupo, se producirán siempre que una de las empresas del grupo realice adquisiciones de bienes o servicios que se califiquen para la sociedad adquirente como existencias, independientemente de la calificación que los bienes o servicios tengan para la sociedad que realiza la entrega o presta el servicio.

Los *resultados por existencias* eliminados, se incorporaran una vez que estos resultados se entiendan realizados frente a terceros ajenos al grupo.

Los *resultados derivados de inmovilizado* por operaciones intragrupo se producirán siempre que una de las empresas del grupo realice adquisiciones de bienes o servicios que se califiquen para la sociedad adquirente como inmovilizado, independientemente de la calificación que los bienes o servicios tengan para la sociedad que realiza la entrega o presta el servicio.

Los *resultados por inmovilizado* eliminados, se incorporaran una vez que estos resultados se entiendan realizados frente a terceros ajenos al grupo, entendiendose que se han realizado frente a terceros:

a) Cuando se enajene el activo.

b) Cuando se enajene otro activo.

c) Cuando se produzca la amortización del activo.

Los *resultados derivados de servicios* por operaciones intragrupo se producirán siempre que una de las empresas del grupo realice adquisiciones de servicios que se califiquen para la sociedad adquirente como servicios, independientemente de la calificación que los servicios tengan para la sociedad que realiza la entrega o presta el servicio.

Los *resultados por servicios* eliminados, se incorporaran una vez que estos resultados se entiendan realizados frente a terceros ajenos al grupo.

Los *resultados derivados de activos financieros* por operaciones intragrupo se producirán siempre que una de las empresas del grupo realice adquisiciones de servicios que se califiquen para la sociedad adquirente como activos financieros, independientemente de la calificación que los activos financieros tengan para la sociedad que realiza la entrega o presta el servicio.

Los *resultados por activos financieros* eliminados, se incorporaran una vez que estos resultados se entiendan realizados frente a terceros ajenos al grupo.

Finalmente, tambien se eliminarán en su caso, los resultados contabilizados derivados de transferencias a la cuenta de pérdidas y ganancias desde cuentas de patrimonio neto, por los importes de las subagrupaciones del balance «Ajustes por cambios de valor» y «Subvenciones, donaciones y legados recibidos».

Tales resultados se considerarán integrados en las partidas de patrimonio neto de las que procedan, a los efectos de determinar el exceso o defecto de patrimonio neto previsto en el apartado uno del artículo 28.

1. Inadmisión de las eliminaciones por dividendos en los supuestos de improcedencia de la deducción por doble imposición (Asunto Aceites del Sur S.L vs AEAT)

Cuestión de especial interés es la relativa a la eliminación de los ingresos obtenidos por el concepto de dividendos, en el supuesto de que no se cumplan los requisitos para aplicar la deducción por doble imposición, como resulta ser, el hecho de que los dividendos que se distribuyen, hayan tributado con anterioridad, es decir, que las reservas que se distribuyen, procedan de beneficios que hayan tributado de forma efectiva por el Impuesto sobre sociedades.

La Sala de lo Contencioso de la Audiencia Nacional se ha pronunciado en reciente sentencia de 22-04-2018[34] sobre distintas cuestiones planteadas

34 Audiencia Nacional. Sentencia de la Sala de lo contencioso, de fecha 22-04-2018 dictada en el recurso

en el recurso 58/2015 por Aceites del Sur S.L., relativas a las siguientes cuestiones:

a) Inadmisión de la eliminación de dividendos internos en el Régimen de Consolidación Fiscal.

La sentencia que comentamos realiza una exposición detallada acerca de las eliminaciones de los dividendos en el régimen de consolidación fiscal, cuando los dividendos distribuidos, no reúnen los requisitos para gozar de la deducción por doble imposición de dividendos.

Los hechos controvertidos son los siguientes:

Un grupo de sociedades acogidas al régimen especial de consolidación fiscal, pretende eliminar de los resultados contables, los dividendos recibidos de sus sociedades participadas, al considerar que dichos dividendos podían haberse acogido a la deducción para evitar la doble imposición de dividendos.

El Tribunal desestima las pretensiones de la recurrente y estima la regularización practicada por la Administración Tributaria por considerar, que no existía doble imposición de dividendos por las siguientes razones:

a) Con anterioridad a la distribución de los dividendos las sociedades habían reducido su capital para compensar pérdidas y realizaron una subsiguiente ampliación de su capital mediante el desembolso de participaciones sociales o aportaciones no dinerarias.

b) Los dividendos distribuidos, no procedían en consecuencia de reservas que hubiesen tributado con anterioridad. No existía doble imposición.[35]

interpuesto por Aceites del Sur. Id. Cendoj 28079230022018100245.

35 Tribunal Supremo. Sentencia de 7 de marzo de 2013 (Rec, 1253/2011) *en el régimen de consolidación fiscal,* "la eliminación de los dividendos internos produce los mismos efectos que los que genera, en el régimen de tributación individual, la deducción para evitar la doble imposición, pues en ambos casos se trata de evitar que una renta (en nuestro caso, los beneficios obtenidos por la sociedad participada) quede sujeta a tributación dos veces (en forma de beneficio, en la sociedad participada, y en forma de dividendo, en la sociedad titular de la participación). Por ello, es decir, dada la coincidencia del fin que pretenden ambas técnicas (la eliminación y la deducción), el art

c) En los supuestos de saneamiento de perdidas mediante aportaciones de los socios, con cargo a fondos propios, existe la posibilidad de que los dividendos distribuidos se califiquen como devolución indirecta de aportaciones sociales. Resulta incluso posible que las pérdidas que surten su efecto fiscal en sede de la sociedad participada que las ha generado, sean asimismo aprovechadas en forma definitiva por la sociedad inversora como minusvalía con ocasión de su transmisión de la participación.

d) Los dividendos satisfechos, pueden ser calificados como restitución indirecta de los fondos propios en la medida en que su importe no supera las condiciones previas de saneamiento.

2. Las eliminaciones de resultados por operaciones intragrupo sólo son relevantes a efectos del Régimen especial de consolidación fiscal (Asunto Lumbier de Inversiones vs Cámara de Comercio Industria y Navegación de Barcelona)

El hecho de que en el régimen de consolidación fiscal, se produzcan eliminaciones de resultados por operaciones internas, no supone la extensión de este mecanismo, ni para la determinación de la base imponible individual de las sociedades integradas en un grupo fiscal, ni tan siquiera para la determinación del beneficio que haya de ser computado a los efectos del derogado Recurso Cameral.

Con fecha 31 de mayo de 2018, la Sala de lo Contencioso del Tribunal Superior de Justicia, de Barcelona se pronunció en el recurso 558/2018 desestimando la pretensión de la actora Lumbier de Inversiones S.L.[36] frente al Tribunal Económico Administrativo Regional y la Cámara de Comercio Industria y Navegación de Barcelona.

86.3. De la LIS [que se corresponde con el art. 72 del TRLIS] restringe la eliminación de los dividendos internos, incluidos en las bases imponibles individuales, en aquellos casos en los que no hubiese procedido la deducción por doble imposición interna, de acuerdo con lo dispuesto en el art 28.4 de la misma norma ".

36 Tribunal Superior de Justicia de Cataluña. Sentencia de 31 de mayo de 2018, dictada en el recurso nº 558/2015, interpuesto por Lumbier de Inversiones S.L. Id. Cendoj 8019330012018100593.

La cuestión objeto del recurso se centra en determinar si las eliminaciones por operaciones intergrupo y en particular las eliminaciones de dividendos para evitar la doble imposición interna, deben ser consideradas a los efectos de la exacción del Recurso Cameral.

La sentencia desestima la pretensión de la recurrente, por cuanto que el régimen de eliminaciones de resultados por operaciones internas, tiene un alcance efectivo limitado al Régimen especial de consolidación fiscal, siendo este régimen jurídico diferente del que resulta aplicable al recurso cameral permanente.

El régimen especial de consolidación fiscal, limita sus efectos al ámbito de la imposición sobre la renta de sociedades, sin que sus efectos se extiendan a[37] eliminar la personalidad jurídica de cada miembro integrado en el grupo fiscal, ni su condición de sujeto pasivo del recurso cameral.

37 Tribunal Supremo. Sentencia de la Sala 3ª de 9 de abril de 2008 (rec3103/2002) que vino a reiterar al respecto el criterio ya sentado en sus anteriores STS, Sala 3ª, de 2 de junio de 2005 -rec. 8003/2000, y de 13 de febrero -rec. 1639/2002- y 16 de abril de 2007 -rec. 2090/2002-, se pronunció al respecto bajo el siguiente tenor literal:

"SÉPTIMO.- Tampoco dicho segundo motivo puede ser acogido si nos atenemos a lo que ya es doctrina jurisprudencial al respecto, formulada en sentencia de 2 de junio de 2005 (rec. cas. 8003/00) y en la ya mencionada de 13 de febrero de 2007 (rec. cas. 1639/02). Según tal doctrina: "Esta Sala entiende que las sociedades que tributan en el Impuesto sobre Sociedades en régimen de declaración consolidada no deben tributar en el recurso cameral permanente en favor de las Cámaras de Comercio como un único sujeto pasivo formado por el Grupo Consolidado. Estas sociedades que a efectos del Impuesto sobre Sociedades tributan en régimen de declaración consolidada no trasladan dicha forma de tributación al recurso cameral y han de tributar en dicho recurso cameral individualmente sobre la base de los importes líquidos teóricos que habrían de ser ingresados en régimen de tributación independiente en el Impuesto sobre Sociedades. No procede, pues, efectuar la liquidación a la sociedad dominante de un Grupo Consolidado fiscal en representación de éste, sino que la liquidación del recurso cameral permanente debe realizarse individualmente a todas y cada una de las sociedades integradas en el Grupo de sociedades que consolida fiscalmente. "

VII. REGLAS ESPECIALES PARA LA INCORPORACIÓN DE ENTIDADES AL GRUPO FISCAL

La Ley reguladora del Impuesto sobre sociedades, prevé en su artículo 67, un conjunto de reglas que resultarán de aplicación en el supuesto de que se incorporen a un grupo fiscal en consolidación, entidades ajenas al mismo que tengan pendiente de deducir gastos financieros en el momento de su integración en el grupo fiscal, o cantidades pendientes de aplicar correspondientes a la reserva de capitalización, o bien dotaciones por deterioro de créditos derivadas de posibles insolvencias de los deudores no vinculados con el contribuyente pendientes de integrar en la base imponible, o bases imponibles negativas pendientes de compensación en el momento de su integración en el grupo fiscal o incluso las cantidades correspondientes a la reserva de nivelación.

Las previsiones normativas son las siguientes:

a) En el supuesto de que una empresa se incorpore a un grupo de sociedades acogido al régimen especial de consolidación fiscal, los gastos financieros netos propios de la entidad, se deducirán con el límite del 30% del beneficio operativo de la propia entidad, considerando las eliminaciones e incorporaciones que procedan.

b) Los gastos financieros devengados por deudas destinadas a la adquisición de participaciones en el capital o fondos propios de cualquier tipo de entidades que se incorporen a un grupo en consolidación fiscal, se deducirán con el límite adicional del 30% del beneficio fiscal de la entidad o grupo fiscal adquirente, teniendo en cuenta las eliminaciones o incorporaciones que correspondan, sin incluir en dicho beneficio operativo el correspondiente a la entidad adquirida o de cualquier otra entidad que se incorpore al grupo fiscal en los 4 años posteriores a dicha adquisición.

c) En el supuesto de que una empresa tercera, ajena al grupo fiscal en consolidación, se incorpore a este, en la determinación de la base imponible del grupo fiscal

se incluirán las cantidades que correspondan a la reserva de capitalización, con el límite del 10% de la base imponible individual de la propia entidad, previa a su integración. Teniendo en cuenta las eliminaciones e incorporaciones.

d) En el supuesto de que una entidad que va a integrarse en un grupo fiscal, acogido al régimen especial de consolidación fiscal, las dotaciones por deterioro de créditos derivadas de posibles insolvencias de los deudores no vinculados con el contribuyente pendientes de integrar en la base imponible, se podrán integrar en la base imponible del grupo fiscal con el limite del 70% de la base imponible individual positiva de la sociedad que se integra en el grupo, considerando las eliminaciones o incorporaciones pendientes de integrar, conforme a las previsiones de los artículos 64 y 65 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades.

e) Las bases imponibles negativas pendientes de compensar en sociedades no integradas en grupos fiscales que tributen en consolidación, se podrán integrar y compensar con las bases imponibles positivas del grupo fiscal, con el limite del 70% de la base imponible individual de la sociedad que se integra en el grupo en consolidación.

f) En el supuesto de que una empresa tercera, ajena al grupo fiscal en consolidación, se incorpore a este, en la determinación de la base imponible del grupo fiscal se incluirán las cantidades que correspondan a la reserva de nivelación de la entidad que se incorpora al grupo fiscal y que estuviesen pendientes de adicionar a la base imponible individual, en el momento de la incorporación al grupo fiscal.

Como consecuencias resultantes, podemos enunciar las siguientes:

Se incorporaran a la base imponible del grupo fiscal todas los gastos financieros pendientes de integrar en la base imponible de la sociedad que se integra en el grupo, en el momento de su integración, sometida a los limites de la propia entidad que se incorpora al grupo por lo que no resulta una posible amplificación de los limites, al referirse a incorporación a la base imponible del grupo, con el limite aplicable a la sociedad que se incorpora.

Las bases imponibles negativas de las sociedades que se incorporan, podrán ser compensadas en la base imponible del grupo, con el limite que resulte de aplicación a la propia sociedad que se incorpora.

Las dotaciones a las reservas de capitalización y nivelación, pueden ser deducidas en la base imponible del grupo fiscal, pero se encuentran limitadas por las cuantías máximas que resultarían de aplicación en la sociedad que se incorpora al grupo en consolidación fiscal.

Asi resulta de las previsiones fijadas por el articulo 67 de la Ley Reguladora del Impuesto sobre Sociedades.

VIII. PERIODO IMPOSITIVO

El grupo fiscal tiene subjetividad tributaria, pero carece de personalidad jurídica propia y carece de estatutos propios, en cuanto grupo societario. El periodo impositivo del grupo fiscal, resulta determinado por el que corresponda a su entidad dominante, en tanto en cuanto representante de todas las entidades que en él se integran.

La Ley del Impuesto sobre Sociedades dedica su artículo 68 a las previsiones normativas relativas al periodo impositivo del grupo fiscal, fijando la subordinación del periodo impositivo del grupo fiscal al que haya fijado para si la entidad dominante y la carencia de efectos directos, que pueda desplegar sobre el periodo impositivo del grupo, el hecho de que cualquier entidad dependiente del grupo, haya de fijar, en función de sus normas reguladoras, un periodo impositivo diferente al del grupo fiscal.

El periodo impositivo del grupo fiscal, ha de coincidir con el de la entidad dominante o representante.

La conclusión del periodo impositivo de una entidad dependiente, conforme a su normas reguladoras de la tributación individual no determinará la conclusión del periodo impositivo del grupo fiscal.

IX. TIPO DE GRAVAMEN DEL GRUPO FISCAL

La Ley 27/2014 de 27 de noviembre, establece diferentes tipos impositivos o de gravamen en su artículo 29, fijando un tipo general para la generalidad de los contribuyentes del Impuesto y junto a él, diferentes tipos de gravamen para las entidades de nueva creación, las sociedades cooperativas fiscalmente protegidas, las cooperativas de crédito y cajas rurales, respecto a los resultados extra cooperativos, las entidades sin fines lucrativos, las sociedades de inversión de capital variable, las sociedades de inversión inmobiliaria y los fondos de inversión inmobiliaria, las sociedades de inversión inmobiliaria y los fondos de inversión inmobiliaria regulados por la Ley de Instituciones de Inversión Colectiva, los Fondos de regulación del mercado hipotecario, los Fondos de Pensiones, las Entidades de Crédito, las Entidades dedicadas a la exploración, investigación y explotación de yacimientos y almacenamientos subterráneos de hidrocarburos y las entidades de la Zona Especial Canaria.

La regulación prevista en el Régimen especial de Consolidación fiscal, respeta íntegramente las especialidades reconocidas en el artículo 29 de la Ley, por cuanto que el artículo 69 del precitado texto legal dispone con carácter general, que el tipo de gravamen del grupo fiscal, será el que corresponda a la sociedad representante del mismo.

Así mismo, dispone el citado artículo 29 que en el supuesto de que una entidad de crédito se integre en un grupo fiscal en régimen especial de consolidación fiscal, el tipo de gravamen que resultará aplicable, será del 30%.

X. CUOTA ÍNTEGRA DEL GRUPO FISCAL

Las entidades que hayan optado por tributar en el Impuesto sobre Sociedades, en el régimen de consolidación fiscal, no resultan obligadas a tributar en el régimen individual.

Es el grupo fiscal el que tiene la consideración de contribuyente y en consecuencia el que resulta obligado al cumplimiento de las obligaciones materiales y formales que deriven del régimen de consolidación fiscal.

Con carácter general, la cuota íntegra del grupo fiscal es la resultante de aplicar el tipo de gravamen que corresponda, conforme a los artículos 29 y 69 de la Ley, a la base imponible del grupo fiscal.

En el supuesto de que el grupo fiscal se hubiese acogido a la reserva de nivelación de bases imponibles, la cuota íntegra será la resultante de aplicar el tipo de gravamen a la base imponible, minorada o aumentada en las cantidades que procedan conforme a lo dispuesto en el artículo 105 de la Ley.

1. Los ajustes fiscales sobre la Cuenta de Pérdidas y Ganancias

La Ley reguladora del Impuesto sobre Sociedades establece la posibilidad de realizar ajustes fiscales sobre el resultado contable, al objeto de corregir tanto en sentido positivo como negativo, el resultado contable de la entidad y transformarlo en base imponible.

En el régimen especial de consolidación fiscal, se excepcionan las previsiones normativas del régimen general, por cuanto que la determinación de la base imponible del Grupo Fiscal se produce mediante la suma algebraica de las bases imponibles individuales de las sociedades integradas en el Grupo Fiscal.

2. La deducción por fondo de comercio financiero y los obstáculos fiscales a las combinaciones de negocios transfronterizas (Asunto Mapfre S.A. vs AEAT)

Con fecha 24 de enero de 2019 la Sección 2 de la Audiencia Nacional, Sala de lo Contencioso, Sección 2 ha dictado sentencia en el recurso instado por Mapfre S.A.[38] relativo a la corrección al resultado contable, realizado por una de las sociedades participadas (Mapfre Internacional S.A.) como consecuencia de la adquisición por esta, de participaciones en sociedades no residentes, que consideró susceptibles de acogimiento a las previsiones normativas contenidas en el artículo 12.5 del Real Decreto Legislativo 4/2004 de 5 de marzo, por el que se aprobó el anterior Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades.

Conforme a las previsiones del mencionado precepto legal, la adquisición de participaciones en entidades no residentes por un importe superior al patrimonio neto de la sociedad participada, debe tratarse del siguiente modo:

El exceso del precio de adquisición satisfecho, se imputara a los bienes y derechos de la sociedad adquirida, hasta donde resulte posible conforme al método de integración global y el resto, que no hubiese sido asignado, será deducible de la base imponible con el límite máximo de la veinteava parte de su importe.

La Administración tributaria, corrigió el ajuste fiscal practicado, en aplicación de la Decisión de la Comisión Europea relativa a la amortización fiscal del fondo de comercio financiero para la adquisición de participaciones en entidades no residentes fuera de la Unión Europea, numero C/45/2007, que determina en su artículo 1 que la deducción prevista en el artículo 12.5 de la LIS solo podría aplicarse a las adquisiciones realizadas antes de 21 de diciembre de 2007, procedió a regularizar las bases imponibles declaradas en el ejercicio 2009.

38 Audiencia Nacional. Sentencia de la Sala de lo Contencioso, dictada con fecha 24 de enero de 2019 en el recurso nº 104/2014, interpuesto por Mapfre S.A. Id. Cendoj. 28079230022019100044.

La recurrente alego la existencia de obstáculos jurídicos explícitos a las combinaciones transfronterizas de empresas en Turquía, por lo que a su juicio, no resultaba posible una fusión transfronteriza y la única vía de actuación posible para poder actuar en el mercado turco era la adquisición de participaciones sobre una empresa con domicilio social y fiscal en Turquía.

Este extremo no resultó acreditado por cuanto que la Direccion General de Competencia de la Union Europea, manifiestó en informe redactado al efecto la inexistencia de obstáculos jurídicos a las fusiones en Turquia.

No habiéndose acreditado por la recurrente la existencia de obstáculos jurídicos explícitos a las combinaciones de negocios en Turquía, se ha desestimado su recurso.

XI. DECLARACIÓN Y AUTOLIQUIDACIÓN DEL GRUPO FISCAL

El grupo fiscal tiene la consideración de contribuyente a efectos del Impuesto sobre Sociedades y la entidad representante del mismo, resulta obligada al cumplimiento de las obligaciones materiales y formales que resulten del régimen de consolidación fiscal.

Con carácter general será considerada como entidad representante del grupo fiscal a la entidad dominante. Por excepción, en aquellos supuestos en los que la entidad dominante no sea residente en territorio español, vendrá obligada a designar una entidad residente en España que actúen como entidad representante.

La entidad representante del grupo fiscal vendrá obligada a presentar la declaración del grupo fiscal, a liquidar la deuda tributaria resultante y a realizar su ingreso en el Tesoro público en el lugar, forma y plazos que se determine.

La declaración del grupo fiscal, por el Impuesto sobre sociedades, deberá presentarse por la sociedad representante del grupo, dentro del mismo plazo al que resulte obligada conforme a su tributación individual.

De este modo, la sociedad representante del grupo fiscal, vendrá obligada a presentar dos declaraciones por el Impuesto sobre sociedades, una de ellas corresponderá al grupo fiscal y otra será la declaración individual de la sociedad.

La declaración correspondiente al grupo fiscal, podrá determinar una obligación de ingreso o un crédito fiscal o derecho a la devolución, en tanto que la declaración individual no determinará obligación de ingreso o derecho a obtención de devolución alguna.

XII. DEDUCCIONES Y BONIFICACIONES DEL GRUPO FISCAL

La personalización del Impuesto sobre Sociedades, se realiza mediante la fijación de tipos impositivos de gravamen diferentes, en función de la naturaleza de la entidad obligada y en atención a la realización de determinadas actividades que se desea incentivar o potenciar mediante el reconocimiento de deducciones o bonificaciones que se aplican sobre la cuota íntegra del impuesto, para reducirla y dar carta de naturaleza a la denominada cuota líquida, como magnitud resultante de practicar las reducciones que procedan sobre la cuota íntegra.

El artículo 71 de la Ley 27/2014 de 27 de noviembre reconoce la existencia de deducciones y bonificaciones, como elemento minorador de la cuota íntegra del grupo fiscal, y establece que los requisitos establecidos para la aplicación de las deducciones y bonificaciones se referirán siempre al grupo fiscal, con independencia de la sociedad que haya generado el derecho a su aplicación.

Por excepción a la regla general, los créditos fiscales por deducciones que estuviesen pendientes de aplicación, por sociedades en el momento de su integración en el grupo fiscal, podrán deducirse de la cuota íntegra del grupo fiscal, con el límite que hubiese correspondido a dicha entidad en el régimen individual de tributación, considerando las eliminaciones e incorporaciones que procedan.

1. Deducciones por gastos de patrocinio en actividades de especial interés público (Asunto Aceites del Sur S.L vs AEAT)

La Sala de lo Contencioso de la Audiencia Nacional se ha pronunciado en reciente sentencia de 22-04-2018 sobre distintas cuestiones planteadas en el recurso 58/2015 por Aceites del Sur,[39] entre las que cabe destacar la

39 Audiencia Nacional. Sala de lo contencioso. Sentencia 22-04-2018 dictada en el recurso 58/2015 interpuesto por Aceites del Sur. Id Cendoj 28079230022018100245.

relativa a la disminución de la base de la deducción por la participación en acontecimientos calificados de excepcional interés público.

En las pp. 26 y ss. del Acuerdo de liquidación queda precisado el debate. El recurrente a la hora de justificar los "gastos en publicidad y propaganda", aportó facturas relativas a la adquisición de envases de lata por importe de 358.719,77€; botellas por importe de 1.648.569,63€ y packaging por 270.978,20€.

La Inspección solicitó el desglose de los costes derivados de las inserción de publicidad en latas, botellas y embalajes, lo que hizo el obligado tributario, fijándolos en 13.533,06€. La Inspección sólo admite estos últimos gastos como base de la deducción.

La cuestión planteada ha sido controvertida, de hecho la recurrente cita sentencias de esta misma Sala. Pero lo cierto es que, en la actualidad, la materia se encuentra resuelta por el Tribunal Supremo cuya doctrina debemos aplicar.

Así, en la STS de 13 de julio de 2017 (Rec. 1351/2016),[40] se dice que: *En los casos de publicidad mixta a que se ha hecho referencia, esto es, de soportes publicitarios que adicionan a esa función de propaganda otra función distinta que está ligada a una necesidad ordinaria de la actividad productora o distribuidora de bienes o servicios que encarna el objeto empresarial, deberán diferenciarse estos dos supuestos: (i) aquellos es los que es fácilmente separable el coste de la parte del soporte que cumple una función no publicitaria y el coste de aquella otra parte del mismo cuya función es exclusivamente publicitaria* (ejemplo: el envase o la botella en la que se adhiere una etiqueta publicitaria; o el vehículo utilizado por la empresa para el transporte o reparto de mercancías en el que se inserta un rótulo o signo publicitario); (ii) *y aquéllos otros en los que el deslinde entre una y otra parte del soporte no sea fácil por tener una escasa entidad económica el valor de la inserción publicitaria.*

40 Tribunal Supremo. Sentencia de 13 de julio de 2017 (Rec 135/2016).

Y sobre la base de la anterior distinción, la prueba exigible al obligado tributario sobre el coste estrictamente publicitario debe ser igualmente diferente. Así, en el primer supuesto, se le podrá imponer que justifique los costes correspondientes a una y otra parte del soporte, mientras que en el segundo se le podrá aceptar como justificación suficiente la que demuestre lo que costaría esa misma publicidad en un soporte papel cuya única función fuese la publicitaria".

En nuestro caso, consta cual es el coste que ha supuesto la función publicitaria y éste es el que resulta admitido por la Administración, que aplica correctamente los criterios y doctrina del Alto Tribunal, por lo que poco más puede decirse. Aunque implícitamente se está sosteniendo en la sentencia indicada, quizás convenga indicar que, como afirma el TEAC, la Administración Tributaria si tiene competencia para verificar el cumplimiento de la inversión, que es lo que hace en el caso de autos - STS de 4 de diciembre de 2012 (Rec. 4022/2010), 28 de febrero de 2013 (Rec. 2232/2010).

En esencia, como se resume en la Resolución recurrida, " la inspección considera que la pretensión de la reclamante supondría considerar base de la deducción el coste de adquisición de latas, botellas y embalajes que, en cualquiera caso y en el tráfico habitual, emplea en la venta de sus productos, siendo en este caso mínimo el coste adicional de rotulación de los logotipos que promociona los acontecimientos especiales, en los que participa. De esa forma, afirma que nos encontramos ante un supuesto de aprovisionamiento de envases y embalajes propio de la actividad habitual de la empresa y no ante un gasto de publicidad o promoción.

Si se admite como base de la deducción el coste de incorporar a los envases un determinado mensaje publicitario".

2. Deducciones por doble imposición de dividendos de fuente extranjera (Asunto Mediavideo S.A. vs AEAT)

La Sala de lo contencioso de la Audiencia Nacional ha dictado con fecha 25-10-2018 sentencia en el recurso 383/2015 interpuesto por Mediavideo S.A.[41] por considerar que no se ajusta a derecho la diferencia de trato existente en las deducciones para evitar la doble imposición de dividendos, en función de que estos sean percibidos de sociedades filiales residentes en territorio español o en cualquier otro territorio.

La entidad recurrente, expone que percibió dividendos de una entidad residente en los Paises Bajos, de la que posee el 33,33% de su capital. Dichos dividendos proceden de rentas derivadas de la participación en sociedades residentes en España y sujetas al Impuesto sobre Sociedades español.

La sociedad recurrente consideró procedente la aplicación de la exención para evitar la doble imposición económica internacional prevista en el articulo 21 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades.

La inspección y el Tribunal Economico Administrativo Central consideraron que dichas normas no resultaban de aplicación. Que el precepto que debió aplicarse fue el relativo a la Deduccion para evitar la doble imposición internacional prevista en el articulo 32 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades.

La paradoja era evidente los dividendos repartidos por la entidad holandesa, procedían de beneficios distribuidos por sociedades participadas residentes en España, es decir se trataba de dividendos que procedían indirectamente, no directamente de fuente interna.

41 Audiencia Nacional. Sentencia de la Sala de lo Contencioso Administrativo de fecha 25-10-2018, dictada en el recurso nº 383/2015 interpuesto por Mediavideo S.L.

En definitiva, se constataba la existencia de un trato discriminatorio, por cuanto que solo se permitia aplicar la exencion respecto de dividendos distribuidos por sociedades residentes en España, en tanto que para los dividendos distribuidos por sociedades residentes fuera de España, no se aplicaba el mecanismo de la exencion, sino el de la deducción por doble imposición internacional, que solo corrige parcialmente la doble imposición.

La sentencia que comentamos, señala en su Fundamento de Derecho TERCERO que: "En el supuesto de autos, los dividendos fueron obtenidos por la recurrente de su filial holandesa, de la que participa al 100% de su capital, el tipo efectivo satisfecho por la filial a la Hacienda de los Países Bajos por el beneficio subyacente, fue de 12,76639%.

La recurrente no pudo aplicar la exención prevista en el artículo 21 del Real Decreto Legislativo 4/2004 , ya que su actividad no era una de las contempladas en el mismo.

Así las cosas, en el caso examinado, se ha roto la equivalencia en el tratamiento fiscal de la doble imposición respecto de los dividendos, que el TJUE considera una exigencia del TFUE (antes TUE), ya que, dada la regulación del artículo 30 del RDL 4/2004, a las entidades residentes en España que perciben dividendos de otras entidades también residentes en España, en las que participan en porcentaje igual o superior al 5%, se las aplica la deducción del 100% de la cuota íntegra, lo que equivale a la exención impositiva; mientras que si, en las mismas circunstancias, los dividendos se perciben de una entidad no residente, como es el caso de autos, se aplica el sistema de imputación, y por ello, la deducción tan solo alcanza a lo efectivamente pagado, que lo es en un tipo notablemente inferior al que corresponde en España por el concepto de Impuesto de Sociedades

Quizás por ello la Comisión Europea solicitó al Reino de España que modificase su regulación y así se hizo en la Ley 27/2014, tal y como indica la **STS de 16 de febrero de 2017 (Rec. 255/2016)**.

XIII. OBLIGACIONES DE INFORMACIÓN

La sociedad representante del grupo fiscal viene obligada a presentar una muy completa declaración por el Impuesto sobre sociedades del grupo fiscal, en la que además de determinar la base imponible del grupo, sus ajustes y la liquidación que proceda, viene obligada a formular a efectos fiscales el Balance y la Cuenta de Pérdidas y Ganancias consolidada de todas las sociedades que se integran en el grupo, aplicando el método de integración global, un estado que refleje los cambios de patrimonio neto y un estado de flujos de efectivo consolidados.

Todas las sociedades integradas en el grupo fiscal, deberán cerrar sus cuentas auales a la misma fecha que lo haga la sociedad representante y el grupo fiscal.

Adicionalmente a lo expuesto, la sociedad representante del grupo fiscal deberá informar sobre:

- Eliminaciones practicadas, su procedencia y cuantía.
- Incorporaciones realizadas, su procedencia y cuantía.

Las diferencias entre las eliminaciones e incorporaciones realizadas a efectos de la determinación de la base imponible del grupo fiscal y las realizadas a efectos de la formulación de las cuentas anuales consolidadas.

XIV. CAUSAS DETERMINANTES DE LA PÉRDIDA DEL RÉGIMEN DE CONSOLIDACIÓN FISCAL

Conforme a lo previsto por la Ley del Impuesto sobre Sociedades en su artículo 73, el régimen especial de consolidación fiscal se pierde por dos tipos de causas objetivas:

a) Incurrir alguna de las sociedades integrantes del grupo fiscal en la causa prevista en el artículo 53 de la Ley 58/2003, General tributaria, consistente en que la Administración tributaria no pueda disponer de los datos necesarios para la determinación completa de la base imponible como consecuencia de alguna de las siguientes circunstancias:

- Falta de presentación de declaraciones o presentación de declaraciones incompletas o inexactas.
- Resistencia, obstrucción, excusa o negativa a la actuación inspectora.
- Incumplimiento sustancial de las obligaciones contables o registrales.
- Desaparición o destrucción, aun por causa mayor de los libros y registros contables o de los justificantes de las operaciones realizadas en los mismos.

b) Incumplir las obligaciones de información legalmente previstas en el artículo 73 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades.

El efecto inmediato resultante de la pérdida del régimen de consolidación fiscal, para todas las sociedades integrantes del grupo fiscal, es la obligación de tributar individualmente por el Impuesto sobre sociedades. Este efecto es inmediato y se produce con efectos del periodo impositivo en que se haya producido el incumplimiento.

1. Efectos fiscales de la pérdida de consolidación fiscal

La Ley regula en su artículo 74 los efectos que se derivan de la pérdida del régimen de consolidación fiscal y de la extinción del grupo fiscal.

El efecto más directo e inmediato de la pérdida del régimen de consolidación fiscal, consiste en la obligación que surge para cada una de las entidades en él integradas, de todas las obligaciones materiales y formales, por el Impuesto sobre Sociedades, anteriormente residenciadas en la entidad dominante como entidad representante del grupo fiscal ante la Hacienda Pública.

Junto al efecto directo anteriormente enunciado de sustitución en las responsabilidades materiales y formales por el Impuesto sobre Sociedades, se producen también otros efectos internos de redistribución de resultados, gastos, reservas de nivelación y capitalización, compensación de bases imponibles negativas, deducciones por incentivos fiscales y deducción de los pagos fraccionados realizados por el grupo fiscal.

El régimen previsto, resulta de aplicación tanto en los supuestos de pérdida total del régimen de consolidación fiscal, por extinción del grupo, como en los supuestos de pérdida parcial del régimen de consolidación fiscal, por separación del grupo fiscal, de una o varias entidades del grupo fiscal, que subsiste después de la separación.

La pérdida del régimen de consolidación fiscal, supone para las entidades que forman parte del grupo fiscal, un proceso inverso al de su incorporación. Se persigue el objetivo de reasignar o redistribuir las eliminaciones internas de resultados por operaciones intragrupo, las dotaciones a las reservas de nivelación y capitalización, reasignar las bases imponibles negativas y sus correspondientes créditos fiscales a las entidades del grupo que han contribuido a su generación etc.

Las concretas normas que regulan los efectos internos de la pérdida del régimen de consolidación fiscal son los siguientes:

a) Los resultados internos por operaciones intragrupo que hubiesen sido objeto de eliminación, en sede del grupo, se integrarán en las bases imponibles individuales de cada una de las sociedades del grupo, *en la medida y proporción en que hubiesen contribuido a su generación.* De este modo se sustituye el proceso de incorporación en la base imponible del grupo fiscal, por la incorporación parcial en la base imponible de cada sociedad que hubiese dado origen a la renta eliminada por operación intragrupo.

b) Cada entidad integrada en el grupo fiscal que se extingue, asumirá la parte de gastos financieros pendientes de deducción en sede del grupo fiscal, *en la proporción en que hubiese contribuido a la generación de los gastos financieros.*

c) Las cantidades asignadas a la reserva de capitalización, por las entidades que formaban el grupo fiscal, se distribuirán entre estas *en la proporción que hubiesen contribuido a la generación de la reserva de capitalización del grupo fiscal.*

d) El crédito fiscal resultante del derecho a la compensación de bases imponibles negativas del grupo fiscal, pendiente de compensar, se atribuirá a las entidades integrantes del grupo *en la proporción en la que hubiesen contribuido a su formación,* para que cada una de estas, pueda aplicar el crédito fiscal, a la compensación de las bases imponibles positivas individuales que pueda generar en los próximos años.

e) Las sociedades integrantes en el grupo fiscal, distribuirán entre sí, *en proporción a su contribución l*as cantidades correspondientes a la reserva de nivelación que se encontrasen pendientes de aplicar por el grupo fiscal, en el momento de la pérdida del régimen de consolidación fiscal.

f) Las deducciones fiscales pendientes de deducir de la cuota integra del grupo fiscal se distribuirán entre las sociedades integrantes del grupo, *en la proporción en la que hayan contribuido a su formación*. Cada una de las sociedades generadoras de los correspondientes créditos fiscales, podrá deducir de su cuota integra individual por el Impuesto sobre Sociedades de

los ejercicios fiscales futuros, hasta completar el plazo legalmente establecido para su aplicación.

g) Finalmente, también se regula el derecho a la redistribución entre las sociedades integrantes del grupo fiscal, de todos los pagos fraccionados realizados por este, siguiendo el criterio anteriormente enunciado, de que cada sociedad integrante del grupo fiscal, tendrá derecho a recuperar la parte correspondiente del pago fraccionado, para aplicarlo en su declaración individual por el Impuesto sobre sociedades del ejercicio*, en la medida en que hubiese contribuido a su realización.*

Las reglas enunciadas, no solo resultan de aplicación en los supuestos de pérdida total del régimen de consolidación fiscal por todas las sociedades integrantes del grupo, sino que también resultan de aplicación, en aquellos supuestos en que la pérdida del régimen de consolidación fiscal, es parcial, por referirse exclusivamente a una sociedad que se separa del grupo fiscal.

También se regulan por la Ley los efectos que se producen en aquellos supuestos de absorción de un grupo fiscal, en los que la sociedad dominante de un grupo fiscal, deja de serlo por pasar a adquirir la condición de sociedad de dependiente en otro grupo fiscal, como consecuencia de una reestructuración societaria, de suerte que las sociedades que formaban parte de dos o más grupos fiscales, puedan pasan a estar integradas en un solo grupo fiscal como consecuencia de una reestructuración societaria.

Las reglas que regulan los efectos novatorios en el régimen de consolidación fiscal, como consecuencia de una *reestructuración societaria*, son los siguientes:

a) Las eliminaciones de resultados por operaciones intragrupo, realizadas en el grupo fiscal que se extingue como consecuencia de una reestructuración societaria, no se integran en la base imponible del periodo en que se produce la reestructuración, sino que por el contrario, las eliminaciones serán objeto de incorporación en el nuevo grupo, cuando se produzcan las circunstancias, que conforme a lo dispuesto en el artículo 65 de la Ley del Impuesto sobre

Sociedades, sean determinantes de la reversión de la eliminación, mediante su incorporación a la base imponible del grupo fiscal absorbente.

b) Los gastos financieros netos pendientes de deducción, serán asumidos por las entidades que se incorporan al nuevo grupo fiscal, deduciéndose con el límite del 30% del beneficio operativo de todas ellas.

c) Las cantidades correspondientes a las reservas de capitalización pendientes de ser aplicadas en el momento de la integración del grupo de sociedades en un nuevo grupo, se aplicaran en la base imponible del nuevo grupo fiscal, con el límite que resulte del valor agregado de todas las bases imponibles de las sociedades nuevas que se integran en el grupo fiscal absorbente.

d) El nuevo grupo fiscal podrá compensar las bases imponibles negativas que asuman las entidades que se incorporan, con el límite de la suma de las bases imponibles de las entidades que se incorporan al nuevo grupo fiscal.

e) Se adicionará a la base imponible del nuevo grupo fiscal, las cantidades correspondientes a la reserva de nivelación.

f) El nuevo grupo fiscal podrá aplicar en su cuota íntegra las deducciones pendientes de aplicación, que asuman las sociedades que se incorporan al nuevo grupo fiscal, con el límite de la suma de cuotas integras de estas.

2. Efectos civiles y mercantiles de la pérdida del régimen de consolidación fiscal

El régimen de consolidación fiscal, en cuanto régimen legal de origen convencional, puede y debe ser completado mediante pactos o acuerdos de socios, en los que se regulen los efectos económicos que se derivan para las sociedades integrantes del grupo fiscal de las obligaciones tributarias y créditos fiscales efectivamente asumidas por la sociedad dominante del grupo fiscal.

Los efectos económicos del régimen de consolidación sobre las sociedades integrantes del grupo fiscal se producen en las relaciones que median entre la sociedad dominante o representante del grupo y las sociedades dependientes.

En efecto, conforme a lo previsto en el artículo 56 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, la sociedad dominante del grupo fiscal estará sujeta, por ministerio de la Ley al cumplimiento de las obligaciones materiales y formales que se deriven del régimen de consolidación fiscal.

La consecuencia de calificar a la sociedad representante del grupo fiscal como contribuyente, no es otra, que la totalidad de la deuda tributaria por el Impuesto sobre Sociedades del Grupo fiscal, ha de resultar asumida y pagada por la sociedad dominante del grupo, generándose en esta un derecho de repetición, frente al resto de las sociedades integrantes del grupo por el importe correspondiente a la obligación tributaria asumida, que resulte de las bases imponibles generadas en el periodo impositivo por cada una de ellas.

De modo semejante, pero en sentido inverso la sociedad representante o dominante del grupo fiscal resulta acreedora frente a la Hacienda Pública de determinados créditos tributarios, generados como consecuencia de bases imponibles negativas de las sociedades dependientes o de deducciones generadas por las sociedades dependientes.

En síntesis, podemos afirmar que el régimen especial de consolidación fiscal, produce no solo una novación de las relaciones entre la Hacienda Pública y las sociedades integrantes del grupo fiscal, sino que también surgen relaciones jurídico privadas entre las sociedades integrantes del grupo, asociadas a la existencia de obligaciones fiscales o créditos tributarios, cuya causa y origen se encuentra en las sociedades integrantes del grupo en régimen de consolidación fiscal.

La regulación de las obligaciones y derechos económicos que se derivan para las partes como consecuencia de la opción por el régimen especial de consolidación fiscal, es conveniente que sean objeto de la correspondiente previsión estatutaria o de su inclusión en los pactos o acuerdos de socios.

3. Las responsabilidades tributarias derivadas de la aplicación del régimen de consolidación fiscal

El régimen de garantías solidarias previsto en el artículo 57 de la Ley, respecto de todas las sociedades integrantes del grupo fiscal, en cuanto a las obligaciones tributarias de este, supone que todas y cada una de las sociedades integrantes del grupo fiscal responderá solidariamente frente a la Hacienda pública, por las obligaciones tributarias del grupo fiscal.

Este régimen de garantías solidarias, debe ser completado entre socios con la formulación de un régimen de contragarantías, que permitan la eficaz tutela de los derechos económicos de los socios de entidades integradas en un grupo fiscal.

La extensión de responsabilidad tributaria, resulta legamente limitada a la cuantía de la cuota y los intereses de demora, al excluirse expresamente a las sanciones del régimen de responsabilidad solidaria.

4. Las responsabilidades penales derivadas de la aplicación del régimen de consolidación fiscal

Una cuestión que resulta de indudable interés es la determinación y fijación de los supuestos de responsabilidad penal en el régimen de consolidación fiscal y ello por la variedad de supuestos resultantes de las combinaciones de las relaciones intragrupo.

Los supuestos facticos que pueden resultar son los siguientes:

a) Hechos constitutivos de presunto delito contra la Hacienda Pública, exclusivamente imputables a la entidad dominante y representante.

b) Hechos constitutivos de presunto delito contra la Hacienda Pública exclusivamente atribuibles a una o varias sociedades dependientes.

c) Hechos constitutivos de presunto delito contra la Hacienda Pública exclusivamente atribuibles a una o varias sociedades, absorbidas.

La atribución de la responsabilidad penal, adquiere una especial relevancia y significación por cuanto que si bien las conductas elusivas pueden ser directamente atribuibles a las sociedades dependientes o absorbidas, los obstáculos a la consumación del tipo penal pueden resultar de la presencia de alguno o de varios de los elementos siguientes:

a) La sociedad dependiente que ha podido incurrir en conductas elusivas del Impuesto sobre Sociedades, no es deudora de ninguna cuota por dicho Impuesto, ni directamente acreedora de ninguna devolución, ni tan siquiera ha podido acreditar bases imponibles negativas de modo improcedente.

b) No existe una tipificación penal de infracciones presuntamente cometidas por entidades representantes de otras.

XV. LAS REESTRUCTURACIONES SOCIETARIAS DE LOS GRUPOS DE SOCIEDADES

La Ley 3/2009, de 3 de abril sobre modificaciones estructurales de sociedades mercantiles, no contiene ninguna limitación a la realización de operaciones de reestructuración entre sociedades integrantes de un Grupo societario, ni tampoco respecto operaciones de reestructuración realizadas entre distintos grupos de sociedades. Esta afirmación no sólo es válida en el ámbito del Derecho interno, sino que se proyecta con toda su eficacia respecto de operaciones de reestructuración societaria transfronterizas en las que participen sociedades o grupos de sociedades con domicilio en distintos Estados de la Unión Europea, como consecuencia de la incorporación a la legislación nacional de la Directiva 2005/56/CE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 26 de octubre de 2005 relativa a las fusiones transfronterizas de las sociedades de capital, e incluso al reconocer la posibilidad de fusiones de empresas españolas con sociedades extracomunitarias.

Las únicas restricciones o exclusiones al régimen de fusiones transfronterizas se producen respecto de las sociedades cooperativas.

Todas las modalidades de modificaciones estructurales resultan plenamente válidas y operativas para las sociedades integrantes de un Grupo. Así las modificaciones estructurales consistentes en la transformación, la fusión, escisión, o la cesión global de activos y pasivos son realizables tanto en el seno de un grupo societario, cómo entre sociedades integradas en distintos grupos societarios, e incluso entre sociedades integradas en un grupo societaria y sociedades ajenas al perímetro del propio grupo societario.

Así, conforme a las previsiones normativas del artículo 4 de la Ley 3/2009, de 3 de abril sobre modificaciones estructurales de sociedades mercantiles, las sociedades mercantiles integradas en un grupo fiscal, podrán transformarse en cualquier otro tipo de sociedad mercantil.

Las sociedades anónimas, integradas en grupos de sociedades pueden transformarse en sociedades anónimas europeas y en sentido inverso las sociedades anónimas europeas, podrán transformarse en sociedades anónimas nacionales.

Las sociedades cooperativas pueden transformarse en sociedades mercantiles y estas en sociedades cooperativas.

Respecto a las operaciones de fusión la Ley 3/2009, de 3 de abril sobre modificaciones estructurales de sociedades mercantiles reconoce los supuestos de fusión por absorción, de sociedades por otras preexistentes o por sociedades de nueva creación, o las fusiones especiales de sociedades íntegramente participadas, o participadas al noventa por ciento, resultando irrelevante a efectos del régimen de consolidación fiscal la nacionalidad o domicilio de la sociedad dominante por reconocerse en la actual legislación tanto la existencia de grupos verticales como grupos horizontales.

Tampoco existen obstáculos o restricciones a las operaciones societarias de escisión total o parcial, ni de segregación.

En el supuesto de cesiones globales de activos y pasivos internacionales la reestructuración societaria se regirá por lo dispuesto en las respectivas leyes nacionales de cada sociedad interviniente.

1. Efectos fiscales de las modificaciones estructurales sobre Grupos en Consolidación fiscal

Las reestructuraciones societarias no sólo tiene efectos sobre los estatutos sociales, sino que también afectan o pueden afectar a la estructura patrimonial o personal de las sociedades intervinientes y producir ciertos efectos fiscales respecto de las fechas de cierre del ejercicio económico y del periodo impositivo en fechas diferentes, o a la compensación de bases imponibles negativas individuales generadas con anterioridad a su incorporación al

Grupo en régimen de consolidación fiscal, o a la incorporación de resultados por operaciones intragrupo que fueron objeto de eliminación en periodos en los que la sociedad se hallaba integrada en un grupo fiscal, cuando al momento de realizar la incorporación de resultados, la sociedad ya no pertenece al grupo fiscal, o respecto de los incentivos fiscales aplicados por la sociedad individual con anterioridad a su incorporación al grupo fiscal como consecuencia de una fusión.

En una primera aproximación, analizamos los efectos fiscales de las fusiones entre sociedades integradas en un grupo en consolidación, en los que la sociedad dominante absorbe a una o varias sociedades dependientes.

Asi la realización de una operación de fusión por absorción de la sociedad dependiente, acogida al régimen de consolidación fiscal, no supone incumplimiento de la obligación que recae para la sociedad dominante de mantenimiento de la participación durante todo el periodo impositivo. La absorción de la sociedad participada no determina la finalización del periodo impositivo del grupo fiscal, ni la extinción del grupo fiscal porque no se considera excluida a la sociedad extinguida hasta la finalización del periodo impositivo del grupo fiscal.

Las rentas de las entidades dependientes extinguidas como consecuencia de una operación de fusión se imputaran según se determine por acuerdo de las sociedades fusionadas en el proyecto de fusión. De este modo, si las sociedades participantes acuerdan una retroacción contable al primer día del periodo impositivo, la totalidad de los resultados generados por la sociedad dependiente hasta su extinción como consecuencia de su absorción, podrán ser directamente atribuidos a efectos contables a la sociedad absorbente. Si la fecha de la retroacción contable fuese posterior al inicio del periodo impositivo, los resultados generados desde el inicio del periodo impositivo hasta la fecha acordada por las sociedades intervinientes y fijada en el proyecto de fusión, para la retroacción contable, deberán ser atribuidos a la propia sociedad dependiente, que los integrará a su vez con las bases imponibles de

las demás sociedades integradas en un grupo fiscal, en tanto que los resultados que se hayan podido generar con posterioridad a la retroacción contable hasta su extinción se imputaran a la sociedad absorbente.

Las bases imponibles negativas generadas por sociedades dependientes que estuviesen pendientes de compensar al tiempo de su extinción como consecuencia de su absorción, seguirán el siguiente régimen:

Si fueron generadas en periodos en los que se encontraba acogida al régimen especial de consolidación fiscal, es el grupo fiscal el titular del derecho a su compensación.

Si fueron generadas en periodos anteriores a su acogimiento al régimen especial de consolidación fiscal, serán compensadas por el Grupo con el límite de la base imponible positiva de la propia sociedad dependiente.

La transmisión del derecho a la compensación de pérdidas de la sociedad dependiente a la sociedad dominante, se producirá a partir de la fecha de la inscripción de la reestructuración societaria en el registro mercantil, por ser esta determinante de la sucesión.

Respecto de las operaciones intragrupo o internas que hubiesen sido objeto de eliminación, debemos plantearnos si procede su incorporación a la base imponible del grupo como consecuencia de la extinción de la sociedad dependiente absorbida o por el contrario dichos resultados seguirán pendientes de incorporación a la base imponible del grupo hasta el momento de su realización frente a terceros. Conforme al criterio general que rige la reestructuraciones, la transmision de la totalidad del patrimonio de la sociedad dependiente a la dominante es una operación interna, que no ha supuesto en ningún caso su realización frente a terceros, por lo que no procede la incorporación de resultados al tiempo de la fusion, sino que por el contrario, dichas incorporaciones se producirán al tiempo de realización de las operaciones frente a terceros, esto es, fuera del grupo fiscal.

En el supuesto de sociedades que han generado créditos fiscales y son objeto de una fusión por absorción, total o parcial, se considera que la reestructuración societaria no supone el incumplimiento de los requisitos de mantenimiento de las inversiones, al existir una sucesión a titulo universal, por la que la entidad absorbente se subroga íntegramente en los derechos y obligaciones de la sociedad absorbida.

Tambien es objeto de nuestra consideración el supuesto de fusion por absorción en la que la sociedad absorbente es la dominante del grupo fiscal y la absorbida es una sociedad ajena al grupo en consolidación.

En relación a los efectos de la absorción sobre el periodo impositivo de la sociedad absorbida, ha de considerarse que la extinción de la sociedad absorbida determina la finalización de su periodo impositivo, en tanto que la sociedad absorbente, en tanto que dominante del grupo fiscal, no verá alterado su periodo impositivo.

Respecto a la imputación de las rentas generadas por la sociedad absorbida, se tendrá en cuenta los acuerdos entre partes, incorporados al proyecto de fusion, de suerte que si la fecha de retroacción contable de la fusion coincide con la fecha de inicio del periodo impositivo, las rentas generadas por la sociedad absorbida se imputaran íntegramente a la sociedad absorbente.

En sentido contrario si la fecha de la retroacción contable no coincide con la fecha de inicio del periodo impositivo, las rentas obtenidas por la sociedad absorbida desde el inicio del periodo impositivo hasta la fecha de la retroacción contable se imputaran a la sociedad absorbida, en tanto que las rentas generadas por la sociedad absorbida desde la fecha de retroacción contable hasta la fecha de su extinción como consecuencia de la absorción, deberán ser imputadas como base imponible de la sociedad dominante del grupo fiscal en consolidación.

Las bases imponibles negativas de la sociedad absorbida que estuviesen pendientes de compensar, podrán ser compensadas por la sociedad dominante absorbente, si no concurren circunstancias limitativas.

En la hipótesis de que la sociedad absorbente sea una sociedad dependiente de un grupo fiscal en consolidación y la sociedad absorbida sea una sociedad dominante de un grupo fiscal puede surgir como efecto inmediato la perdida del régimen de consolidación fiscal y la extinción del grupo cuya sociedad dominante ha resultado absorbida.

En este supuesto y como consecuencia del efecto de sucesión universal, la nueva sociedad absorbente conserva el derecho a la aplicación del régimen de consolidación fiscal de la sociedad absorbida.

2. Las modalidades de escisión en Grupos en Consolidación fiscal

Los supuestos de escisión parcial responden al esquema de una entidad que segrega una o más partes de su patrimonio social, constitutivas de ramas de actividad y que son transmitidas en bloque a una o varias entidades de nueva creación o ya existentes, recibiendo a cambio valores representativos del capital social de estas últimas, que se atribuyen a los socios en proporción y compensación a sus respectivas participaciones sociales, reduciéndose el capital y las reservas en la cuantía necesaria o solamente estas.

Las notas que definen los procesos de escisión parcial son las siguientes:

- No se produce la extinción de la sociedad escindida, y por tanto resulta irrelevante a efectos de la fecha de finalización del periodo impositivo y de la imputación de resultados.
- Las bases imponibles negativas del grupo fiscal o de la sociedad escindida no resultan transmisibles a las sociedades beneficiarias de la escisión.
- Los resultados eliminados por operaciones intragrupo no han de ser objeto de incorporación hasta su realización frente a terceros.

Los supuestos de escisión total se caracterizan por la división del patrimonio social en dos o más partes que se transmiten en bloque a dos o más sociedades preexistentes o de nueva creación.

3. Supuestos de fusión interna entre las sociedades integrantes del Grupo Fiscal (Asunto Acrismatic S.L. vs AEAT)

Con fecha 31 de octubre de 2018 la Sala tercera de lo contencioso administrativo del Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana dictó sentencia en el recurso interpuesto por Acrismatic S.L..[42]

El recurso planteado por Acrismatic S.L. frente a la regularización practicada por la Administración tributaria, por el Impuesto sobre Sociedades de los ejercicios 2008, 2009 y 2010 se centra en la aplicación del Régimen especial de fusiones,, escisiones y aportaciones de ramas de actividad previsto en el Capítulo VII,I título VII del Real Decreto Legislativo 4/2004, en la reestructuración societaria operada por sociedades dependientes del Grupo Fiscal, consistente en una Fusión Impropia, al poseer una de las sociedades dependientes el 100% del capital social de las otras entidades fusionadas.

La sociedad absorbente contabilizó un fondo de comercio proveniente de las entidades absorbidas, que dedujo en la base imponible de sus declaraciones por el Impuesto sobre Sociedades de los años 2008, 2009 y 2010.

La regularización practicada por la administración tributaria consistió en negar la deducción de la base imponible de las dotaciones a la amortización del fondo de comercio resultante de la fusión por las siguientes razones:

a) En el supuesto de participaciones sociales adquiridas a personas físicas, la deducción de la dotación por amortización del fondo de comercio resultante

42 Tribunal Superior de Justicia de Valencia. Sentencia de 31 de octubre de 2018 dictada en el recurso 519/2015 interpuesto por Acrismatic S.L. Id. Cendoj 46250330032018101157.

de la fusión, exige que se pruebe que la ganancia patrimonial obtenida por la persona física, se integró en la base imponible del IRPF. Lo que no se pudo acreditar en los hechos recurridos por cuanto que las ganancias patrimoniales obtenidas por los socios, solo tributaron parcialmente por cuanto que se acogieron a los coeficientes de abatimiento previstos en la normativa reguladora del IRPF. (Disposición transitoria novena de la Ley 35 /2006).

b) Respecto de las participaciones sociales adquiridas a sociedades la diferencia entre el precio de adquisición de la participación y los fondos propios ha de imputarse a los bienes y derechos adquiridos, aplicando el método de integración global, establecido en el artículo 40 del Código de Comercio y la parte de aquella diferencia que no hubiese sido imputada será fiscalmente deducible con el límite anual máximo de la veinteava parte de su importe.

En conclusión, podemos afirmar que la amortización del fondo de comercio, exige su previa valoración y la tributación previa del mismo en las partes cedentes o transmitentes.

4. Supuestos de reestructuración societaria de Grupo Multinacional con reasignación de deuda y creación de holding en España (Asunto TI Group Auto Motive Systems Spain Holding S.L vs AEAT)

La concurrencia de motivos económicos reales y válidos, resultan ser requisitos indispensables en los procesos de reestructuración empresarial.

La legislación fiscal española otorga el privilegio de la suspensión de la tributación de los resultados obtenidos, en los supuestos de reestructuración empresarial, cuando estas se realizan por motivos económicos reales y válidos. De este modo, garantiza la neutralidad fiscal en los procesos de reestructuración empresarial.

Un claro ejemplo del reconocimiento de la concurrencia de motivos validos en una operación de reestructuracion empresarial, es aquella, en la que entre otros objetivos se perseguía alcanzar una reasignación de los intereses de

la deuda derivada de un préstamo intragrupo, aplicado a la adquisición de participaciones sociales, para configurar un grupo en España.

La Sala segunda de lo contencioso administrativo de la Audiencia Nacional ha estimado con fecha 28 de junio de 2018 el recurso interpuesto por TI Group Auto Motive Systems Spain Holding S.L..[43]

El Tribunal estimó que la asignación de deuda a las filiales de los diferentes países es por completo coherente con la lógica de los mercados internos de capitales de los grupos multinacionales.

El Grupo ha mejorado su rentabilidad no como consecuencia del ahorro fiscal sino del cambio en la reestructuración financiera del mismo, tal como señala el Perito judicial en el acto de ratificación judicial de su informe.

Los negocios no han tenido como causa esencial una finalidad fiscal y las operaciones societarias no han sido inusuales o incoherentes.

43 Audiencia Nacional. Sentencia de fecha 28 de junio de 2018, dictada en el recurso nº 0000741/2015 interpuesto por TI GROUP AUTO MOTIVE SYSTEMS SPAIN HOLDING S.L. Id. Cendoj 8079230022018100324.

XVI. CONCLUSIONES

1. Organización vs desorganización

Los grupos de sociedades sometidos a una misma dirección y control, pueden adoptar una estructura jurídica y/o económica conforme a criterios racionales o por el contrario pueden ser conjuntos desestructurados carentes de cualquier principio de lógica organizativa.

La organización de los grupos de sociedades en sus órganos de gobierno y dirección, en sus carteras de participaciones, en sus actividades económicas y financieras contribuye a la generación de sinergias financieras, económicas y aumentos de valor.

La organización o estructuración del grupo puede realizarse bien a través de la toma de participaciones directas e indirectas en el capital social, bien a través de los órganos encargados de la administración y dirección de la sociedad, o mediante el acogimiento a los regímenes especiales de consolidación fiscal en el Impuesto sobre Sociedades o el régimen especial de Grupos en el Impuesto sobre el Valor Añadido.

El régimen especial de consolidación fiscal, no constituye un obstáculo a la organización y estructuración de los grupos societarios, sino que por el contrario, constituye un procedimiento legalmente establecido para favorecer estructuras societarias racionales, estables y sólidas.

2. Directivas de la Unión Europea vs "soft law"

Los grupos de sociedades, nacionales y multinacionales, son sujetos activos de la actividad económica y precisan de ordenamientos jurídicos armonizados y completos, que reconozcan jurídicamente su existencia y fijen las reglas de su funcionamiento armónico y ajustado a un Derecho convencional o transnacional.

Las Administraciones tributarias necesitan eliminar los riesgos de incumplimientos legales, que puedan resultar generadores de erosiones sobre las bases imponibles, mediante su localización en territorios de fiscalidad más favorable.

La insuficiencia de las regulaciones de los grupos de sociedades en el ámbito de la Unión Europea se manifiestan en todas las ramas de los ordenamientos jurídicos y revisten una especial intensidad en la regulación mercantil, registral, tributaria, laboral, bancaria y penal.

Se propone la elaboración de Directivas o del "soff law" que con carácter especial regulen el estatuto y funcionamiento de los grupos de sociedades nacionales y multinacionales, mediante normas fiscales neutras y su transposición o acogimiento voluntario por los ordenamientos jurídicos nacionales para evitar la erosión de bases imponibles mediante fraudes y abusos.

3. Ventajas del régimen especial de consolidación

El régimen de consolidación fiscal es favorecedor de la fiscalidad de los grupos de sociedades y de los Estados miembros al ofrecer estabilidad, flexibilidad, ajuste y certidumbre en la relación jurídico tributaria.

Las ventajas asociadas a los grupos de sociedades en consolidación fiscal se manifiestan para las sociedades agrupadas, en la amplificación de las posibilidades de compensar bases imponibles negativas en el seno del propio grupo y la extensión de las bases de las deducciones y créditos fiscales, por cuanto que estas tendrán los limites acumulados del grupo.

La aceptación y reconocimiento de las posibilidades de cesión de créditos fiscales por pérdidas individuales, en favor del grupo fiscal, la cesión de los créditos fiscales resultantes de deducciones fiscales generadas individualmente en favor del grupo fiscal son importantes herramientas para mejorar la dirección y gestión financiera de los grupos de sociedades.

4. Controles multilaterales

Las Administraciones tributarias de los Estados miembros de la Unión Europea, han desarrollado en su ámbito nacional de competencias, una actividad de control para evitar la erosión de las bases imponibles en el Impuesto sobre Sociedades, bien recurriendo a las figuras del fraude de ley o a las propias de cada ordenamiento jurídico.

La labor desarrollada, en la esfera de control interno deberá completarse mediante la realización de actuaciones de control multilateral en la que participen órganos de control de las diferentes jurisdicciones tributarias implicadas.

5. Solución de diferencias y formación de doctrina

La labor de los Tribunales españoles y del Tribunal de Justicia de Luxemburgo se ha materializado en un conjunto de sentencias que además de la correspondiente decisión sobre la cuestión controvertida, han impulsado unos objetivos comunes de integración de las legislaciones nacionales y principios de la Unión Europea, tendentes a evitar los supuestos de desimposicion mediante la localización de las rentas positivas en territorios de baja tributación, o la localización de los gastos en los territorios de obtención de la renta.

Murcia ocho de julio de 2020

ADENDA

El reciente Real Decreto-Ley 4/2021, de 9 de marzo, transpone al ordenamiento jurídico tributario español las disposiciones de la Directiva 2016/1164 del Consejo, de 12 de julio de 2016, contra prácticas de elusión fiscal que incidan sobre el funcionamiento del mercado interior, incorporando las modificaciones introducidas por la Directiva 2017-/952 del Consejo de 9 de mayo de 2017, sobre asimetrías hibridas con países terceros, siguiendo las normas recomendadas por la Organización para la Cooperación y Desarrollo Económico en su proyecto contra la erosión de bases imponibles y el traslado de beneficios.

La nueva regulación, introduce sustanciales modificaciones en la Ley 27/2014, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades y en el texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, que se contiene en el Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo.

Las modificaciones normativas que se introducen son relativas a la definición general de "*asimetrías hibridas",* a su tipología, a las entidades que a estos efectos se consideran *"personas o entidades vinculadas*", a la definición de *"mecanismos estructurados"* y a las *denominadas "rentas de doble inclusión",* lo que contribuirá a una mejora sustancial en las relaciones jurídico tributarias en general y en el régimen especial de consolidación fiscal.

La reforma que se introduce en los artículos 15 bis y 16 de la Ley 27/2014, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades tiene un gran alcance, por cuanto sus efectos se proyectan en los siguientes espacios:

a) En su perímetro subjetivo por cuanto que su eficacia se extiende, a estos efectos, sobre una nueva delimitación amplificada de personas o entidades vinculadas, con base en el *control, control conjunto o influencia significativa.*

b) En su proyección material porque comprende no solo las *asimetrías hibridas* relativas a *ingresos y gastos*, sino que también alcanza a las *pérdidas, deducciones, retenciones, establecimientos permanentes, mecanismos estructurados y asimetrías relativas a la residencia fiscal.*

c) En su dimensión temporal por cuanto que si bien su entrada en vigor se produce a partir del día siguiente a su publicación en el Boletín Oficial del Estado, sin embargo la nueva regulación de asimetrías hibridas despliega sus efectos sobre todos aquellos ejercicios fiscales que iniciados a partir del 1 de enero de 2020, no hayan sido cerrados al día 10 de marzo de 2021.

Los mecanismos correctores utilizados son los denominados *"ajuste primario" y "ajuste secundario*". Mediante el ajuste primario se pretende anular los efectos fiscales indeseados de la asimetría hibrida, en tanto que la norma o el ajuste secundario, resultan de aplicación cuando no se haya podido aplicar el denominado "ajuste primario".

Las disposiciones sobre asimetrías hibridas son aplicables, siempre que entre las partes intervinientes en las operaciones existan relaciones de asociación, ejercicio de influencia significativa, actuación conjunta sobre los derechos de voto o titularidad del capital, o mecanismos estructurados.

A los efectos de la nueva regulación se consideran "entidades hibridas" a "*toda entidad o mecanismo que sean considerados entidades imponibles en virtud de la legislación de una jurisdicción y cuyas rentas o gastos se consideren rentas o gastos de otro u otros sujetos en virtud de la legislación de otra jurisdicción*".

Igualmente se definen a los "mecanismos estructurados" como "*todo acuerdo o negocio jurídico, esquema u operación en el que la ventaja fiscal derivada de las asimetrías hibridas, esté cuantificada o considerada en sus condiciones o contraprestaciones o bien que haya sido diseñado para producir los resultados de tales asimetrías, excepto que el contribuyente no hubiera podido conocerlos razonablemente y no compartiera la ventaja fiscal indicada.*

A efectos de aplicar las disposiciones reguladoras de las "asimetrías hibridas" el concepto legal de *"personas o entidades vinculadas"* comprende no sólo los supuestos enumerados en el artículo 18 de la Ley sino los supuestos de *control, control conjunto o influencia significativa*.

Se configuran como supuestos de *control*, aquellos en los que una entidad ostente directa o indirectamente participaciones iguales o superiores al 25 % en los derechos de voto de otra entidad o tenga derecho a percibir, al menos, un 25 % de los beneficios de otra entidad participada.

Son supuestos de *control conjunto,* aquellos en los que la participación en los derechos de voto, o propiedad del capital se detenten, dispongan o ejerzan conjuntamente con otras personas o entidades.

Se definen como supuestos de *influencia significativa*, como la capacidad de intervenir en las decisiones de política financiera y de explotación de otra entidad, sin llegar a tener el control, ni el control conjunto de otra.

Las modificaciones introducidas en la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades, se articulan en el nuevo artículo 15 bis, cuyo título es el de "Asimetrías hibridas" y se desarrollan en 13 apartados.

El apartado número 1 se refiere a las *asimetrías en resultados tipo deducción sin inclusión,* caracterizada porque coexiste la deducción de un gasto en el país ordenante del pago, sin que exista la correspondiente tributación, del ingreso correlativo en el país del beneficiario, en un plazo razonable, como consecuencia de diferencias en la calificación del instrumento financiero o del gasto.

La corrección propuesta como "ajuste primario" consiste en negar la deducibilidad de gastos correspondientes a operaciones realizadas con personas o entidades vinculadas residentes en otro país o territorio, siempre que como consecuencia de una calificación fiscal diferente, del gasto o de la operación, no

generen un ingreso o generen un ingreso exento o sujeto a una reducción del tipo impositivo o a cualquier deducción o devolución de impuestos distintas a una deducción para evitar la doble imposición.

La corrección del "ajuste secundario" consiste en la inclusión del ingreso en la base imponible, sin que proceda su exención, cuando España sea el país beneficiario y la deducción del gasto se haya permitido en el país del ordenante, lo que se dispone en el artículo 21 Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades.

El número 2 del artículo 15 bis se refiere al supuesto de las "*entidades hibridas*" que puedan dar lugar a *asimetrías en resultados tipo deducción sin inclusión,* caracterizada porque difiere la *"calificación fiscal de la entidad",* en el país en el que está establecida, respecto de su calificación fiscal en el país del inversor.

El ajuste primario consiste en la no deducción del gasto en el Impuesto sobre Sociedades español y como regla secundaria la inclusión del ingreso cuando España sea el país del beneficiario.

El número 3 del artículo 15 bis, transpone para las *"entidades hibridas inversas"* como "ajuste positivo" la no deducibilidad del gasto, cuando como consecuencia de la diferente calificación fiscal de la "entidad vinculada" no se genere un ingreso.

El número 4 del artículo 15 bis, se refiere a las "*asimetrías en resultados del tipo doble deducción",* en las que el mismo gasto resulta fiscalmente deducible en dos países o territorios. Su "ajuste positivo" se realiza mediante la denegación de la deducibilidad del gasto cuando España es el país inversor y su "ajuste negativo" cuando España sea el país del ordenante, pero el país del inversor no haya negado la deducibilidad del gasto.

El apartado 5 del artículo 15 bis, trata de *"asimetrías de establecimientos permanentes híbridos"* que generen un resultado de *deducción sin inclusión.*

La regla primaria consiste en la no deducción como gasto deducible del pago realizado por un contribuyente del Impuesto sobre Sociedades, no permitiendo la deducción del gasto estimado en la medida en la que no se genere un ingreso del establecimiento que genere renta de doble inclusión.

El apartado 6 del artículo 15 bis, se refiere a la *"asimetría de establecimientos permanentes no computados"* que resulta cuando se reconoce la existencia de un establecimiento permanente con arreglo a la legislación del país de la casa central, pero no existe tal calificación en la legislación del otro país o territorio. Esta situación genera una asimetría de "doble no inclusión" en el supuesto de que las rentas del establecimiento permanente no estén sujetas a tributación en ninguno de los dos países.

El apartado 7 del artículo 15 bis, trata las "*asimetrías importadas"* en los que la asimetría hibrida no tiene lugar en el territorio de aplicación del impuesto, sino en terceros países o territorios, que no aplican reglas para evitar las asimetrías hibridas.

El apartado 8 del artículo 15 bis, regula los supuestos de *"asimetrías de transferencias hibridas generadas por la doble utilización de retenciones"* completando la regulación actualmente existente.

El apartado 9 del artículo 15 bis, regula las *"asimetrías resultantes de mecanismos estructurados"* entendiendo como tales a los acuerdos, negocios, esquemas u operaciones en los que la ventaja fiscal resultante de las asimetrías hibridas este cuantificada o resulte considerada en las condiciones o contraprestaciones de la operación, excepto los supuestos en los que la persona no hubiera podido conocer razonablemente la operación y no compartiera la ventaja fiscal.

Este apartado viene a configurarse como un mecanismo de cierre, que permite incorporar al tratamiento de asimetrías hibridas, todos aquellos supuestos en los que aun no existiendo vinculación entre las partes, tengan lugar en el marco de un "*mecanismo estructurado*".

El apartado 10 del artículo 15 bis, regula las "*asimetrías relacionadas con la residencia fiscal*", negando la deducibilidad de *gastos o perdidas* que resulten fiscalmente deducibles en otro país o territorio en el que el contribuyente sea asimismo residente fiscal, en la parte que se compense con ingresos que no generen renta de doble inclusión.

Las modificaciones introducidas en la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades se completan con la modificación del apartado 1 del artículo 16, conforme a la cual, procede excluir del cómputo del límite del 30% de los gastos financieros netos, aquellos gastos no deducibles conforme a las modificaciones incorporadas en el artículo 15 bis de la Ley.

La entrada en vigor del Real Decreto Ley 4/2021, se produjo el día siguiente al de su publicación en el Boletín Oficial del Estado y despliega sus efectos sobre todos los periodos impositivos que se iniciaron a partir del día 1 de enero de 2020 y no hubieran concluido el día 10 de marzo de 2021, fecha de su entrada en vigor.

CONTESTACIÓN AL DISCURSO DE INGRESO DEL EXCMO. SR. D. JAVIER LOZANO BERMEJO POR EL EXCMO. SR. D. BARTOLOMÉ NIETO GARCÍA

Excmo. Sr. Presidente, Excelentísimos e Ilustrísimos señores, señoras y señores, acabamos de escuchar el discurso con el que el Excmo Sr. Don Javier Lozano Bermejo ingresa como académico de número en esta Corporación una vez cumplidos los rigurosos requisitos que exigen sus estatutos.

Su incorporación llena el hueco que dejó por fallecimiento su compañero de profesión, el Excmo. Sr. D Juan Viñas Cebrián, y dota de nuevo a esta Academia de un gran especialista en Derecho Fiscal.

Mis primeras palabras son, pues, de felicitación y bienvenida a un viejo y querido amigo.

Licenciado en Derecho por la Universidad de Murcia y Auditor de cuentas.

En 1982 ingresa por oposición en el cuerpo de Inspectores Financieros y Tributarios del Estado, y en 1991 es adscrito a Agencia Estatal de Administración Tributaria, donde desempeña sus funciones como Inspector de Hacienda del Estado y coordinador de la Unidad Especial de Delitos contra la Hacienda Pública en Murcia.

En 1996 es nombrado Delegado Especial de la Agencia Estatal de Administración Tributaria en la Región de Murcia, desempeñando además las funciones de Presidente del Consejo Territorial para la Gestión Tributaria en Murcia y miembro del Consejo de Dirección de la Agencia Tributaria.

En el año 2004 es nombrado Inspector Jefe de Equipo Adjunto en la Delegación Central de Grandes contribuyentes y en 2015 solicita su incorporación como Jefe de Equipo en la Delegación Especial de la AEAT en Murcia, puesto en el que ha desarrollado su actividad hasta la fecha.

Ha dedicado gran parte de su vida profesional a la formación universitaria, como Profesor asociado de Derecho Internacional Privado en la Facultad de Derecho de la Universidad de Murcia y como Profesor asociado de Derecho

Financiero y Tributario en la Escuela de Ciencias Empresariales y en la Facultad de Económicas de la misma universidad. Asimismo ha colaborado en la Universidad Católica, como profesor de Derecho Financiero y Tributario en las Facultades de Derecho, Ciencias Económicas y Empresariales y Turismo.

Colabora activamente en la formación de postgrado en la Escuela de Práctica Jurídica de la Universidad de Murcia, impartiendo master sobre Derecho Financiero y Tributario en la Escuela de Negocios, en los Colegios profesionales de Economistas, Titulados Mercantiles, Graduados Sociales, Gestores Administrativos y Cámara de Comercio Industria y Navegación de Murcia.

El tema elegido versa sobre consolidación fiscal, tema con imbricaciones en los derechos de sociedades, contable y fiscal, materias en las que el nuevo académico se mueve con soltura.

Los presupuestos para la misma son la existencia de un grupo de sociedades y la consolidación contable.

La Ley de Sociedades de Capital se remite en cuanto al concepto de **grupo de sociedades** al artículo 42 del CCo., que lo configura de modo jerárquico, considerando que existe grupo cuando una sociedad, denominada dominante, ejerce o puede ejercer el control, directo o indirecto, de otra u otras, señalando al efecto una serie de supuestos en los que se considera que existe esa situación de control, como son ejercer la mayoría de los derechos de voto, la posibilidad de designar el órgano de administración, etc.

Esta situación de dominio puede adoptar distintas modalidades: directa (la dominante lo ejerce directamente sobre la filial), indirecta (lo hace por medio de una filial), recíproco (cuando la filial ostenta participación en la matriz), triangular (cuando entre las sociedades del grupo se produce de forma simultánea entre sí una situación de dominio directo o indirecto) y circular (cuando existen varias sociedades que tienen entre sí relaciones recíprocas).

Del grupo de sociedades hay que diferenciar las **"sociedades multigrupo"** y a las "**empresas asociadas**". A las primeras se refiere el art. 47.1 CCo, que son las gestionadas, sin ser dependientes, por una sociedad del grupo junto con otras personas ajenas al mismo, permitiendo que puedan integrase en las cuentas consolidadas mediante el método proporcional. A tal efecto, a las sociedades del grupo más las multigrupo se las denomina **"conjunto consolidable"**. A las empresas asociadas se refiere el apartado 3 del mismo artículo, cuando una empresa del grupo ejerce sobre ella una influencia significativa en los términos que dicho artículo establece. Estas empresas asociadas más el conjunto consolidable forman lo que se denomina el **"perímetro de la consolidación",** debiendo aquellas figurar en el balance consolidado como una partida independiente y bajo un epígrafe apropiado.

El prototipo de la sociedad dominante es la sociedad holding, que es la que se constituye con la única finalidad de controlar sus participaciones en el capital de otras sociedades.

Para todos estos supuestos la legislación mercantil se ocupa especialmente de los derechos de los socios minoritarios, los extraños al grupo, disponiendo, en lo que nos ocupa, un derecho de información de los socios de cualquiera de las sociedades del grupo que se extiende a las cuentas y el informe de gestión consolidados y al informe de los auditores de cuentas. Y el derecho civil de la protección de los terceros que contratan con las empresas del grupo, los acreedores. Ciertamente cada sociedad tiene su propio patrimonio y no existe un patrimonio común del grupo, pero previa la aplicación de la doctrina del levantamiento del velo cabe la posibilidad de que los terceros puedan evitar contrataciones fraudulentas, extendiendo la responsabilidad a las restantes empresas del grupo, así como que las propias empresas del grupo por el levantamiento del velo puedan exigir que la responsabilidad no se considere individual (lo que protegería a los minoritarios) sino del propio grupo.

Pese a que la Disposición adicional 1ª del Texto Refundido de la Ley Concursal, aprobado por Real Decreto Legislativo 1/2020, dispone "*A los*

efectos del presente texto refundido se entenderá por grupo de sociedades el definido en el artículo 42.1 del Código de Comercio", es lo cierto que esta equiparación no es absoluta. La STS de 15 de marzo de 2017 en la que se discutía el carácter subordinado de un crédito que una sociedad ostentaba frente a otra declarada en concurso, siendo socias únicas de cada una de ellas otras dos sociedades, que estaban participadas por una persona física que ostentaba, respectivamente, el 65% y el 79% de su capital social, declaró que la referencia al art. 42.1 CCo. no supone que a efectos concursales sólo tenga la consideración de grupo societario el que ha venido a denominarse "grupo jerárquico", excluyendo a los grupos "paritarios", "horizontales" o "por coordinación", sino que, si hay control en el sentido que determina este artículo, hay grupo de sociedades a efectos concursales.

Nuestro Alto Tribunal llega más allá afirmando que la determinación que hace el Código mercantil del grupo de sociedades, al estar contenida en el título que regula las obligaciones contables y los libros de los empresarios y no en el de las sociedades mercantiles, debe ser entendida sólo a efectos contables y, por tanto, irrelevante a otros efectos cuando una norma legal se remite a ella para definir que debe entenderse como grupo de sociedades, al igual que hace la Disposición Adicional 1ª de la Ley concursal. De ello deriva que para que exista grupo de sociedades no es necesario que quienes ejercen el control sea una sociedad mercantil, que tenga obligación legal de consolidar sus cuentas y el informe de gestión, sino que también puede serlo cuando lo una persona física.

Así mismo la Norma 13ª a efectos contables declara que se entenderá que una empresa forma parte del grupo, además de los casos del art. 42 CCo. en el caso de que ambas estén controladas por cualquier medio por una o varias personas físicas o jurídicas, cuya actuación sea conjunta o se hallen bajo dirección única por acuerdos o cláusulas estatutarias.

Del propio modo el concepto de grupo de sociedades no coincide con el perímetro subjetivo del **Grupo fiscal**, que es el que define el art. 58 de la Ley

del Impuesto, con las exclusiones que señala su apartado 4º y las matizaciones jurisprudenciales que se han expuesto. Igualmente el concepto de grupo fiscal no es el mismo para el Impuesto de Sociedades que para el Impuesto sobre el Valor Añadido, siendo para este último el que establece el Capítulo IX , introducido por la ley 36/2006 a la ley reguladora del Impuesto 37/1992.

Con referencia a los grupos de sociedades, como registrador mercantil no puedo dejar pasar la oportunidad de hacer una referencia al **registro de titularidades reales** del Colegio de Registradores de España.

La ley 10/2010 adaptó, con retraso, la 3ª Directiva en materia de prevención de blanqueo de capitales y financiación del terrorismo. Con ella los registradores de la propiedad, mercantiles y de bienes muebles pasan a ser sujetos obligados (frente al régimen de la ley 19/1993 en que eran sólo colaboradores). El ser sujeto obligado implica la necesidad de identificación y conocimiento de los intervinientes y la identificación del titular real de las personas jurídicas y fideicomisos, además del deber de colaboración en virtud de las oportunas comunicaciones de indicios, sin que el cumplimiento de tales obligaciones impida la práctica de las operaciones registrales solicitadas (no hay obligación de abstención), pues se considera que no se puede privar a nadie por sospechas o indicios de blanqueo de colocarse bajo la protección registral solicitada.

En su adaptación a la función registral la obligación de comunicación de los indicios de blanqueo al SEPBLAC (Servicio Ejecutivo de Prevención de Blanqueo de Capitales e Infracciones monetarias), el Colegio de Registradores en cumplimiento de la Orden ECC/2402/2015 y de acuerdo con el art. 44 del RD 304/2014 que aprueba el Reglamento de Blanqueo y que permite la incorporación de los sujetos obligados a los órganos centralizados de prevención establecidos por sus organizaciones colegiales de ámbito nacional, crea el **CENTRO REGISTRAL ANTIBLANQUEO (CRAB)**, al que los registradores comunican los indicios de blanqueo observados para su tratamiento y posterior traslado, en su caso, al SEPBLAC. A estos efectos los programas informáticos de los distintos Registros auxilian el cumplimiento

de esta obligación señalando alarmas en los casos recogidos en el catálogo de operaciones de riesgo de blanqueo de capitales y financiación del terrorismo elaborado por el citado Servicio Ejecutivo de la Comisión por sectores profesionales.

Pero con referencia a la obligación de identificación del titular real de las personas jurídicas y fideicomisos su cumplimiento venía dificultado por la normativa existente.

La Directiva (UE) 2015/849, la IV Directiva, en su art. 30 dispuso que :*Los Estados miembros se asegurarán de que la información sobre la titularidad real se conserve en un registro central en cada Estado miembro, por ejemplo un registro mercantil o un registro de sociedades, o en un registro público…. La información sobre la titularidad real contenida en esta base de datos podrá ser consultada de conformidad con los sistemas nacionales*.

Esta Directiva, que debía haber sido incorporada al derecho interno antes del 26 de junio de 2017 y que sólo se efectuó parcialmente por el RD-Ley 11/2018, ha sido modificada por la V Directiva, la Directiva (UE) 2018/843, de 30 de mayo, que a su vez debe ser incorporada al derecho interno antes del 10 de enero de 2020, y que ha ampliado el elenco de quienes pueden acceder a la información contenida en el registro de titularidades reales , pues frente al régimen de la IV Directiva que hacía referencia a" *toda persona u organización que pueda demostrar un interés legítimo*", dice ahora *"a cualquier miembro del público en general"*. Es innecesario advertir que esta información, en todo caso, está sujeta a las normas de protección de datos y a la apreciación de la existencia de un interés legítimo.

Como he señalado, el RD-Ley de 2018 sólo ha efectuado una transposición parcial de la IV Directiva y no ha creado el registro de titularidades reales, sin embargo el legislador español no ha hecho totalmente oídos sordos a estas exigencias y así la Orden JUS/319/2018, de 21 de marzo que aprueba los modelos para presentación de cuentas anuales de 2017 en el Registro

Mercantil, teniendo en cuenta la exigencia de la Directiva de 2015, cuya fecha de transposición finalizó, como se ha dicho, el 26 de junio de 2017, y que establecía la obligación de los Estados miembros de crear un **registro de titularidades reales** (en siglas **RETIR**)**,** impuso la obligación de aportar un nuevo documento expresivo de la titularidad real de la sociedad o entidad que deposita sus cuentas anuales individuales (no las consolidadas), del que se dará la publicidad prevista en la Directiva con respeto a las normas de protección de datos.

El concepto de titular real es el que determina la IV Directiva (en resumen, los titulares de más del 25% del capital social y, para el caso de que ningún socio alcance este porcentaje, los miembros del órgano de administración).

Pero la herramienta informática creada al efecto por Colegio de registradores cuenta, además, con aplicaciones que la dotan de extraordinaria utilidad, como evidencian los acuerdos suscritos para su uso por, entre otros, el Consejo General del Poder judicial, la Fiscalía General del Estado, el Cuerpo Nacional de Policía y la Guardia Civil, además de con algunas Comunidades Autónomas.

El sistema informático permite efectuar la busca por titular real, lo que informará de las sociedades en que determinada persona física o jurídica tiene una participación superior al 25% o si es titular indirecto, esto es, en una o más sociedades que intervienen en la cadena de control; por sociedad, que permite ver, además de sus titulares reales, si el titular participa en la sociedad a través de otras sociedades; y por sociedad en cadena de control, de especial interés para el tema que nos ocupa.

En esta consulta se alcanza información sobre las sociedades intervinientes en la cadena de control , esto es, las sociedades de las que una sociedad se encuentra en la cadena de control de un titular real, lo que permite adquirir total información sobre las sociedades intervinientes en un grupo de sociedades, sabiendo, además, quienes son las personas físicas que controlan estas sociedades dominantes.

Es de advertir, además, que el sistema diseñado lo ha sido para ser utilizado mediante *web services*, que integran los datos directamente en las aplicaciones clientes, por lo que la visualización de las diferentes pantallas de este documento se hace a través de un sistema de consultas directas a la base de datos, permitiendo, por ejemplo en el caso de la Agencia Tributaria, la conexión sin necesidad de intervención de funcionario alguno de los datos obtenidos con los obrantes en su propia base de datos tributaria a los efectos de inspección y control pertinentes.

El otro presupuesto es la **consolidación contable.** El mismo artículo 42 del Código de comercio impone a la sociedad dominante la obligación de formular las cuentas y el informe de gestión consolidados, sin que esto excluya a las sociedades integrantes del grupo de formular sus propias cuentas anuales con arreglo a su legislación específica.

Se exceptúan de la obligación de consolidar, según el art. 43 CCo., una pluralidad de supuestos ya por razón del tamaño del grupo, ya porque la sociedad obligada a consolidar forme parte de otro grupo (en cuyo caso la consolidación vendrá referida a la dominante de esta), ya porque la participación en las sociedades participadas no sea significativa para la imagen fiel de la dominante, ya porque todas las sociedades dependientes puedan excluirse de la consolidación.

Recuerdo que el primer manual de contabilidad que estudié a comienzos de los años 60 del pasado siglo se denominaba "*El arte y la ciencia de la contabilidad*" sin referencia alguna a la expresión "*derecho contable*". Y es lógico si tenemos en cuenta que el Código de Comercio de 1885 imponía a los comerciantes la obligación de llevar una contabilidad de sus negocios, pero no determinaba los criterios a los que la misma debía acogerse. Fue la Ley de Sociedades Anónimas de 1951 la que reguló la estructura de las cuentas anuales y algunos criterios de valoración, pero no hizo una regulación completa de la contabilidad y, además, con una finalidad fundamentalmente fiscal.

Innecesario es recordar la importancia de la contabilidad para dar a conocer a los administradores, socios y terceros la situación real de la empresa y, entre estos, a la Hacienda pública con objeto de hacer efectivo el principio de justicia tributaria que consagra el artículo 31 de nuestra Constitución, pero también a los socios –inversionistas- como garantía de sus aportaciones, lo que en nuestro país no se contempla a efectos contables sino partir del Plan General de Contabilidad de 1973.

A tales efectos varios son los sistemas posibles, pero para que se pueda cumplir la finalidad pretendida dos son los requisitos ineludibles: la normalización y la veracidad.

Normalización a efectos de permitir a los usuarios de la información contable comprender la situación real de la empresa, de lo que deriva por razón de la internacionalización y globalización de las operaciones mercantiles la necesaria armonización entre países de los criterios contables.

Y veracidad o exactitud que implica la aplicación de los clásicos principios contables: los principios de fidelidad, claridad, unidad o llevanza por períodos de tiempo determinados, el de prudencia teniendo en cuenta los posibles riesgos o pérdidas eventuales, y -el principio de realidad económica, que debe primar sobre el principio de realidad jurídica, a fin de mostrar, como dice el artículo 34 de nuestro Código de Comercio, la imagen fiel del patrimonio, de la situación financiera y de los resultados de la empresa.

La consecución de tales fines exige la necesaria intervención del Derecho. Por ello en la actualidad se habla de "Derecho contable" y el vigente Código de Comercio dedica a la materia el Título III de su Libro I y concretamente su Sección 3ª a las Cuentas de grupos de sociedades que nos ocupa.

Este Derecho contable, prescindiendo de antecedentes más remotos, descansa en las Normas Internacionales de contabilidad (NIC) y de las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF), de cuya aplicación e

interpretación se encarga el Reglamento 1602/2002 del Parlamento Europeo y del Consejo, que culmina el proceso de armonización contable iniciado por la Cuarta Directiva 78/660 relativa a las cuentas anuales de determinadas formas de sociedad y la Séptima Directiva 83/349 relativa a las cuentas consolidadas, cuya adaptación, iniciada por la Ley 19/1989 de adaptación del Derecho de sociedades, finalmente se efectúa en nuestro país por la Ley 16/2007 de reforma y adaptación de la legislación mercantil en materia contable para su armonización internacional con base en la normativa de la Unión Europea y los RRDD 1514/2007 por el que se aprueba el Plan General de Contabilidad y 1515 también de 2007 por el que se aprueba el Plan General de Contabilidad de Pequeñas y Medianas Empresas.

Y concretamente y con referencia a la consolidación contable el RD 1159/2010, reformado por el 602/2016 que regula las normas para la formulación de las cuentas anuales consolidadas.

Pero en todo caso hay que destacar la relación de la contabilidad con el Impuesto de Sociedades no ha sido estática a lo largo del tiempo.

Desde el Impuesto de Utilidades de 1922 la base imponible resultaba de la diferencia entre los ingresos y los gastos necesarios, cuya determinación quedaba encomendada a la contabilidad, pero el Reglamento de la Ley del Impuesto de 1978 efectuó una regulación de ingresos y gastos, de tal modo que se generalizó la impresión de que la contabilidad debía subordinarse a la regulación fiscal.

Señalé que el Plan General de Contabilidad de 1.973 ya intentó desvirtuar esta visión fiscal de la contabilidad, de tal modo que esta atendiese no sólo a la determinación de la base imponible fiscal, sino también al interés de los inversionistas en conocer el estado real de la empresa. La línea así iniciada se fortaleció con la reforma contable de 1.989 y el Plan General Contable de 1990 dispuso la derogación de las normas contables contenidas en las disposiciones fiscales.

Ante esta situación el legislador fiscal optó por la alternativa de que la base imponible del impuesto de sociedades viniese determinada por el resultado contable corregido por las normas del impuesto, como claramente consagra la Ley de 2014 del impuesto de Sociedades, lo que ha originado diversas opiniones entre los autores, pues mientras que para unos, dice SANZ GADEA, existe el temor de que la flexibilidad de interpretación de las normas contables cree injustas desigualdades en la apreciación de la capacidad económica -lo que ha de corregirse mediante normas fiscales sobre aquellas cuestiones más opinables-, para otros la excesiva proliferación de normas fiscales puede producir el temor de que se graven rentas que no correspondan a una efectiva realidad económica.

Mientras que la consolidación contable es obligatoria, la **consolidación fiscal** es voluntaria, debiendo ser adoptado el acuerdo por todas las sociedades integrantes del grupo fiscal, para lo que es competente su órgano de administración. Su finalidad es evitar la evitar la duplicidad fiscal sobre unos mismos rendimientos.

Bajo este régimen las sociedades del grupo no tributan por el Impuesto de Sociedades de modo individual, sino que consolidan su tributación por el grupo al que pertenecen, de tal modo que es posible compensar las pérdidas de unas con los beneficios de las otras, sin perjuicio de la responsabilidad solidaria de todas las sociedades por las deudas tributarias del grupo, excepto las sanciones.

Sobre el aspecto fiscal nada añadiré a lo dicho por el nuevo académico y no sólo por ánimo de no cansarles, sino por desconocimiento. Decía Cicerón *"No me avergüenza confesar la ignorancia de lo que no sé"* y después de la exposición que hemos oído, creo que he cumplido con el consejo de Heráclito: "*Descubrir la propia ignorancia y ponerle remedio*".

Pero si quisiera hacer una consideración personal sobre una cuestión relacionada con el tema como es la consolidación fiscal a propósito de personas físicas.

Como es sabido el régimen económico matrimonial supletorio en derecho común es de gananciales y, con buen criterio, la Ley del Impuesto sobre la Renta de las personas físicas atiende a la realidad social de la unidad familiar permitiendo con carácter voluntario la consolidación familiar y la declaración conjunta de los cónyuges para el caso de que resulte más favorable la carga tributaria. Sería un error, a mi juicio, a efectos de la justicia de la progresividad del impuesto atender exclusivamente a los ingresos individuales de los cónyuges, olvidando que el efecto de la carga fiscal depende del conjunto conyugal.

Pues bien, este sistema se justicia tributaria se distorsiona para el caso de ingresos desproporcionados de los cónyuges si se pone en relación este impuesto con el Extraordinario sobre el patrimonio; y recalco el término "extraordinario" pues así lo denominó la reforma fiscal de 1978, que lo calificaba de excepcional y transitorio. Transitoriedad que todavía perdura, pese haber sido calificado en algunos de sus programas electorales por los partidos mayoritarios como injusto, anacrónico y que en realidad sólo grava a las clases medias.

Puestos en relación estos dos impuestos en el caso a que me refiero (ingresos desproporcionados de los cónyuges) se hace imposible la consolidación fiscal de la unidad familiar por incrementarse la carga fiscal por el impuesto sobre el patrimonio en mayor cuantía que el beneficio de la consolidación a efectos del impuesto sobre la renta.

Concluyendo, justificaba el nuevo académico la elección del tema de su discurso en los propios estatutos de nuestra Academia, que fija su objeto en actividades que puedan redundar en el estudio, perfeccionamiento y propagación de las ciencias jurídicas, así como la formulación de propuestas que se estimen oportunas sobre cuestiones jurídicas de interés.

Sin duda alguna el propósito inicial ha sido brillantemente alcanzado y, además de permitir conocer las opiniones de un funcionario cualificado de la Hacienda Pública encargado de la aplicación de normas fiscales, ayudará a muchas empresas a acogerse a este régimen voluntario de consolidación fiscal.

Pero, además, si tenemos en cuenta de que de las 36.676 solicitudes de depósito de cuentas presentadas durante 2019 en el Registro Mercantil de esta provincia, sólo se han depositado 75 cuentas consolidadas, esto es, el 0,20%, y atendiendo a circunstancias indiciarias el mayor número de sociedades que adoptan la denominación de "holding" o "grupo" y la reiteración de las mismas personas en los órganos de administración de varias sociedades, opino que el conocimiento de las ventajas derivadas de la consolidación contable que se acaban de exponer, estimulará el cumplimiento de la obligación de consolidar.

Y termino, de nuevo mi enhorabuena al Excmo. Sr. Don Javier lozano Bermejo y a su familia por su ingreso en esta Academia, desde la seguridad de que su incorporación la enriquecerá con sus aportaciones.

Muchas gracias.


CM
FUNDACIÓN
CAJAMURCIA


Región de Murcia