

| Grupos de consolidación- Cuestiones pendientes

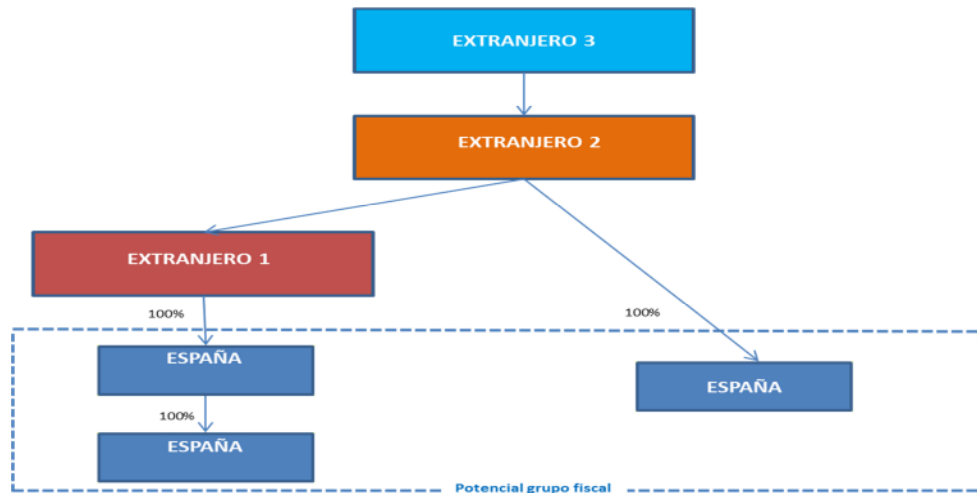
La nueva regulación del régimen de grupos de consolidación contenida en el Capítulo VI del Título VII de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades (la “LIS”), incorpora diversas novedades a las que nos hemos referido en nuestro documento “Proyectos de Ley para la reforma del sistema tributario español”.

Asimismo, la Disposición Transitoria Vigésimoquinta establece reglas para la adaptación de los grupos ya existentes y de los nuevos que resulten como consecuencia de los cambios operados en la normativa y, tanto a dicha disposición como al régimen en su conjunto, se refería nuestro documento “Nueva regulación del perímetro de las entidades acogidas al régimen de consolidación fiscal”.

No obstante, en la práctica, se siguen planteando cuestiones muy concretas a las que en ocasiones, es difícil dar una solución rotunda y definitiva con la normativa mencionada. Por ello, a lo largo de los próximos meses, es previsible que la Dirección General de Tributos (“DGT”) aclare mediante consultas vinculantes dichas cuestiones.

A la espera de ello, y sin perder de vista que estamos ante cuestiones que, en nuestra opinión, necesitan mayoritariamente la evacuación de un criterio administrativo, se plantean en el presente documento algunas de las mismas y se expone nuestro criterio al respecto.

1. Artículo 58.1 de la LIS: La entidad dominante no residente debe ser dominante respecto de dos o más entidades dependientes ¿Cuál es la entidad dominante? ¿La primera entidad “común” o la accionista última?



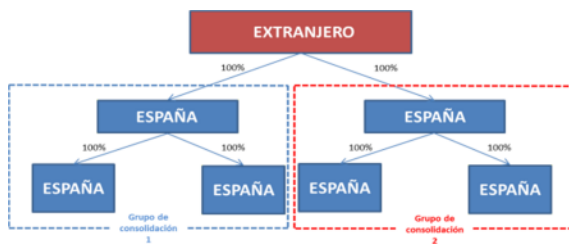
De acuerdo con la nueva redacción de la LIS, en nuestra opinión, no está claro qué entidad debe ser la entidad dominante en dicho caso.

La tendencia “natural” es pensar que sería la accionista última, si bien, dado que, en realidad, la configuración de la entidad no residente dominante no tiene incidencia para la AEAT, también podría considerarse que la entidad dominante debe ser la primera entidad no residente que sea matriz de las entidades dependientes españolas.

En nuestra opinión, la entidad dominante nunca podría ser “Extranjero 1”, siendo dudoso si la entidad dominante debe ser “Extranjero 2” o “Extranjero 3”, si bien la incidencia práctica de considerar dominante “Extranjero 2” o “Extranjero 3” puede ser escasa.

2. El apartado quinto de la Disposición Transitoria 25ª de la LIS prevé la integración de dos grupos de consolidación ya constituidos, cuando como consecuencia de una matriz común no residente procede su consideración como un sólo grupo. No obstante, no precisa si se extinguen ambos o si uno integra a otro. En dicho caso, ¿cuál se integra en cuál? En caso de extinción, ¿aplica el artículo 74.3 LIS, aunque no lo prevea expresamente dicho apartado y sí lo haga el apartado inmediatamente anterior?

Con la anterior normativa



Con la actual normativa



En nuestra opinión, esta cuestión debería ser resuelta mediante una consulta de la DGT puesto que la redacción de la LIS es confusa al respecto (el apartado 5º de la Disposición Transitoria parece que sólo se refiere al momento temporal de ejercicio de la opción por la consolidación y no regula los efectos derivados de dicha consolidación).

En principio, las posibles alternativas / interpretaciones serían las siguientes:

- Se puede elegir cual es el grupo que se integra en otro grupo: En nuestra opinión, éste no va a ser el criterio aceptado por la Administración tributaria.
- Se puede considerar que el artículo 74.3 de la LIS resulta de aplicación a ambos grupos y, por tanto, ninguno debe proceder a realizar los ajustes correspondientes, generándose un nuevo grupo de consolidación en el que se integran la totalidad de las entidades de los dos grupos previos.
- Al no hacer ninguna precisión la literalidad de la norma, deben practicarse los ajustes correspondientes ambos grupos e integrarse en uno diferente, repetimos que sin ajustes.

En nuestra opinión, debería resultar de aplicación el artículo 74.3 de la LIS a ambos grupos, de modo que no se realicen los ajustes por desconsolidación en el momento de integración de ambos grupos y los beneficios fiscales de cada uno de los grupos se apliquen separadamente. Lo contrario comportaría una discriminación de este supuesto respecto del caso contemplado en el propio artículo 74.3 de la LIS.

3. El artículo 74.3 de la LIS prevé el caso de que una entidad dominante adquiriera la condición de dependiente o sea absorbida en una operación de fusión que determine que, en ambos casos, todas las entidades incluidas en un grupo fiscal se integren en otro grupo fiscal ¿Se integra en el grupo existente de la nueva dominante o debe ser un nuevo grupo? ¿Deben integrarse todas?

La anterior Ley del Impuesto sobre Sociedades establecía que no se practicarían los correspondientes ajustes de desconsolidación cuando una entidad adquiriese la condición de dependiente de “otro grupo fiscal que estuviese tributando en régimen de consolidación fiscal”.

A este respecto, es cierto que la nueva LIS también menciona la inclusión en otro grupo fiscal, pero sin exigir que el mismo existiera con carácter previo. Además, determinados apartados del artículo 74.3 de la LIS hacen mención al “nuevo grupo fiscal” lo que plantea dudas respecto de si efectivamente es necesario que el grupo fiscal en el que se integre la entidad dominante ya exista o si, por el contrario, el legislador estaba pensando en la creación de un nuevo grupo fiscal.

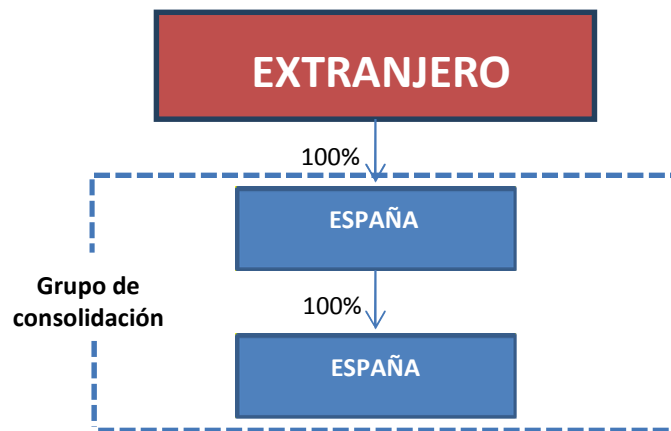
En nuestra opinión, teniendo en cuenta la nueva redacción de la LIS, sería posible que el grupo de consolidación en el que se integrasen las entidades del grupo fuera un grupo de nueva constitución pero sin que se produzcan los ajustes como consecuencia de la desaparición de los grupos de consolidación previos.

Por lo que se refiere a la cuestión de si deben integrarse todas las sociedades que antes formaban los grupos existentes, la normativa establece que, para la aplicación de este artículo, es necesario que todas las sociedades del grupo de consolidación existente se integren en el grupo fiscal.

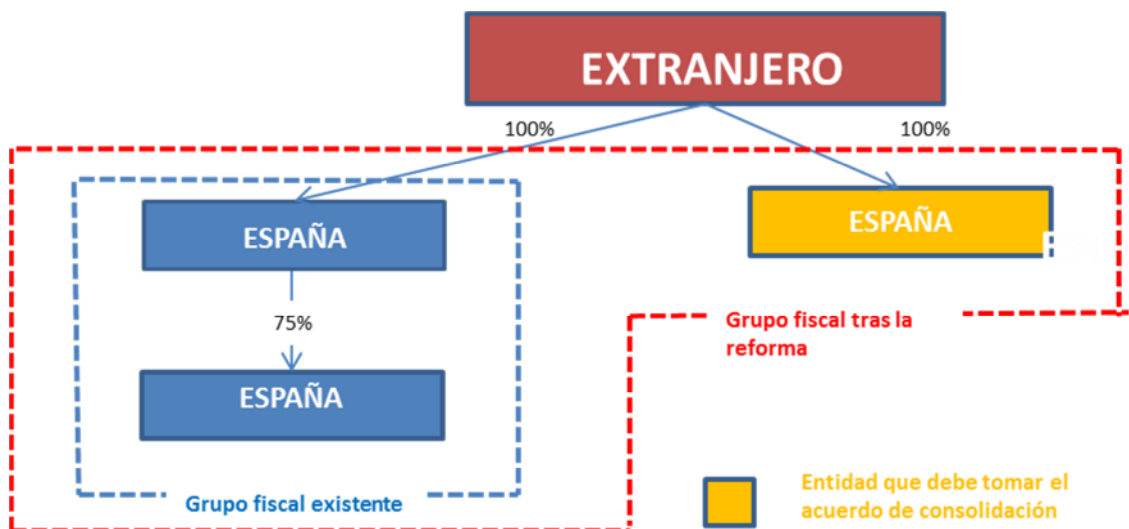
A este respecto, cabe indicar que dicha mención ya existía en la anterior normativa y que la DGT adoptó un criterio “flexible” en este punto (Consulta Vinculante número 1511-10, de 6 de julio de 2010, en la cual la DGT permitía la no incorporación de los ajustes respecto de las sociedades que efectivamente se integraban en el grupo de consolidación de la entidad adquirente y todo ello, aunque no todas las sociedades del grupo de consolidación previo se integrasen efectivamente en el grupo de consolidación de la entidad adquirente). No obstante lo anterior, la DGT podría adoptar un criterio diferente con la nueva normativa (en nuestra opinión, dicho cambio no tendría, en principio, justificación dada la identidad de la redacción de ambas normas).

4. Las entidades que ya formaban parte de un grupo de consolidación y que, tras la reforma fiscal, tienen una sociedad dominante no residente: ¿Deben tomar de nuevo los acuerdos de aplicación del régimen?

En nuestra opinión, las entidades no deben tomar de nuevo el acuerdo y el número atribuido al grupo de consolidación debería mantenerse, de conformidad con lo previsto en el apartado segundo de la DT 25ª (que exige la opción y comunicación sólo en caso de integración en un nuevo grupo).



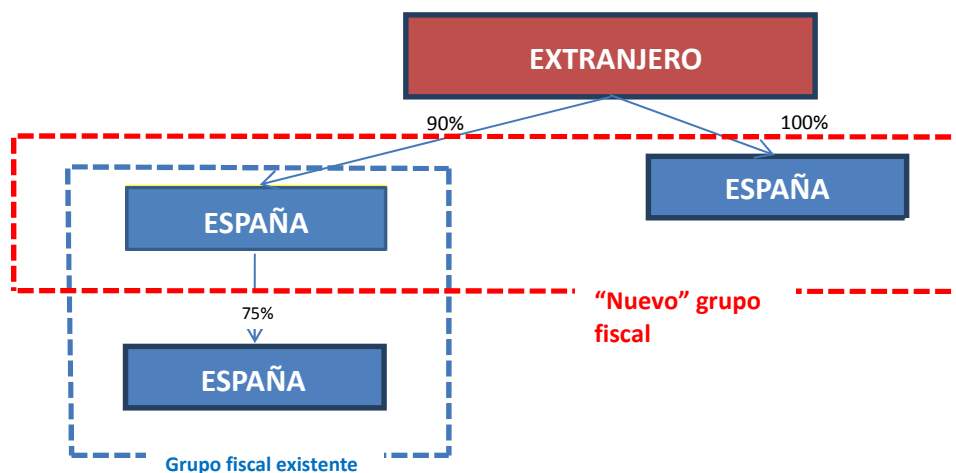
En caso de que se integre una entidad tercera (esquema a continuación), dicha entidad sí deberá tomar el acuerdo para integrarse en el grupo.



5. En el caso de un grupo de consolidación ya existente en el que la entidad dominante extranjera no cumple el requisito para ser entidad dominante de todas y además deben incorporarse nuevas entidades dependientes. ¿Se extingue el grupo existente? ¿Aplica el artículo 74.3 de la LIS? ¿Y si se excluyen entidades del grupo, pero a la vez se incluyen otras, se mantiene el grupo formado por las entidades españolas?

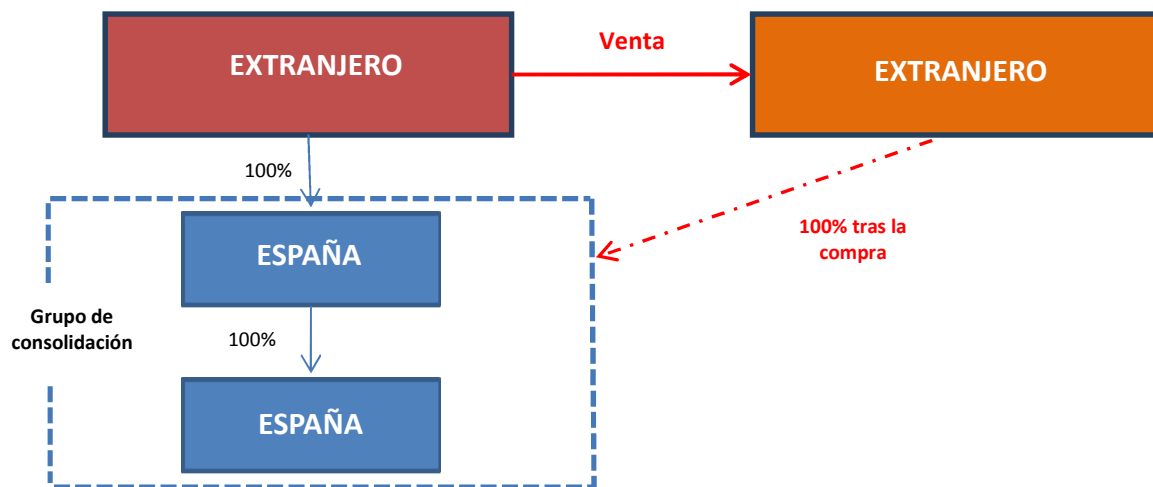
En este caso, resulta discutible si se constituye un nuevo grupo de consolidación o si debe considerarse que el grupo anterior no se extingue.

En nuestra opinión, deberá atenderse a la estructura del grupo previa y a la estructura posterior. Así, en función de los cambios realizados en la configuración del grupo de consolidación existente, podría, o no, mantenerse que el grupo de consolidación previo no se ha extinguido y que meramente se han integrado nuevas entidades en el mismo.



En caso de que existan entidades que se excluyen del grupo, las mismas deberán, en principio, realizar los ajustes de desconsolidación correspondientes.

6. Artículo 58.6 de la LIS: Se prevé que, en caso de que la entidad dominante sea una entidad no residente, el grupo de consolidación no se extingue si la entidad dominante es adquirida por otra entidad no residente y siempre que todas las entidades dependientes sigan cumpliendo las condiciones para constituir un grupo de consolidación. En dicho caso, ¿las entidades españolas deben tomar de nuevo los acuerdos de consolidación? ¿Se extingue el grupo en el año en el que se produce la adquisición ya que ni la entidad extranjera que era previamente dominante ni la entidad extranjera que ha adquirido el grupo cumplen los requisitos para ser dominantes?



En nuestra opinión, las sociedades integrantes del grupo de consolidación no deben tomar de nuevo los acuerdos de consolidación en la medida en que la entidad dominante extranjera no es parte del grupo.

En relación con el año de la compra (año en el que ninguna entidad extranjera es entidad dominante), entendemos que no se genera un nuevo grupo (i.e. no se atribuye un nuevo número al grupo de consolidación) y que el grupo sigue existiendo a pesar de que se convierte en un grupo vertical español, toda vez que la auténtica finalidad de la norma parece ser la de evitar la extinción de los grupos de consolidación como consecuencia de modificaciones en el accionariado extranjero.

7. Artículo 61.6 de la LIS: Se prevé que la falta de comunicación del acuerdo de designación de la entidad representante tenga los mismos efectos que la falta de los acuerdos de consolidación. ¿Impide realmente aplicar el régimen la falta de comunicación del acuerdo de designación de la entidad dominante?

Aunque resulta clave para la AEAT conocer a la entidad representante y a pesar de la confusa redacción de la norma, en nuestra opinión, la falta de comunicación de dicho acuerdo no debería impedir la aplicación del régimen de consolidación sino que sólo debería llevar consigo la imposición de sanciones, en su caso, pero lamentablemente la normativa es rotunda en su literalidad por lo que se debe ser diligente en dicha comunicación.

A este respecto, consideramos que la Administración podría tener un problema práctico importante respecto de los grupos de consolidación ya existentes en los que no es necesaria la adopción de nuevos acuerdos de consolidación y, en consecuencia, puede ocurrir que no se proceda a comunicar la designación de la entidad representante, pero la reacción parece desmedida.

También es posible que si la Administración tributaria atempera la aplicación del artículo e intenta actuar contra cualquier entidad incluida en el grupo de consolidación, los Tribunales cuestionen esta actuación y no consideren que las comunicaciones dirigidas a cualquier entidad del grupo sean válidas.

No obstante lo anterior, cabe indicar que, para los nuevos grupos de consolidación, dicho problema práctico podría ser solucionado mediante la regulación prevista por el Proyecto de Reglamento del Impuesto sobre Sociedades. Así, el artículo 46 de dicho Proyecto establece que, en la comunicación de la opción por el régimen de consolidación fiscal, se relacione, entre otros aspectos y documentos, en el caso de que la entidad dominante sea no residente en territorio español, el documento en el que se designe a la entidad representante. Por tanto, para dichos grupos de nueva constitución, la Administración tributaria tendrá clara la entidad que debe considerarse.

8. **Artículo 58.4.d) de la LIS: No pueden formar parte del grupo las entidades que incurran en causa de disolución, a menos que a la conclusión del ejercicio en el que se aprueban las cuentas anuales esta situación hubiese sido superada. ¿Deben por tanto estas entidades prever las pérdidas del ejercicio siguiente para garantizar el equilibrio patrimonial al cerrar el ejercicio?**

El cambio en la norma intenta evitar que se incluyan en los grupos de consolidación entidades que constantemente están en situación de desequilibrio patrimonial y que sólo resuelven dicha situación “temporalmente” (i.e. en el ejercicio siguiente, procedían a corregir esta situación, si bien inmediatamente volvían a encontrarse en una situación de desequilibrio patrimonial como consecuencia de las pérdidas generadas en el mismo).

Según la nueva redacción, si la sociedad estaba a final del ejercicio en situación de desequilibrio patrimonial, es necesario que a final del ejercicio siguiente no se encuentre en dicha situación por lo que deberán calcularse las aportaciones de socios necesarias a realizar.

En nuestra opinión, las entidades que se encuentren en un ejercicio en situación de desequilibrio patrimonial están obligadas, para poder formar parte de un grupo de consolidación, a no mantenerse al cierre del ejercicio siguiente en dicha situación y, por tanto, están de facto, obligadas a prever las pérdidas de ese ejercicio y a realizar las aportaciones necesarias para que las mismas no las excluyan del grupo.

9. **Artículo 62.1.a de la LIS: Se prevé que los ajustes se realizarán a nivel del grupo. En dicho caso, ¿cómo se reparte el exceso / importe no deducible entre las entidades del grupo que se ven afectadas por ese ajuste? ¿Deben aplicarse normas similares al reparto de los gastos financieros no deducibles entre las entidades del grupo (Resolución de 16 de julio de 2012, de la DGT)?**

Los ajustes efectivamente deben ser calculados al nivel del grupo. No obstante, no se ha previsto criterio alguno sobre el correspondiente de los ajustes no deducibles (por ejemplo, con el límite del 1% del importe neto de la cifra de negocios (“**INCN**”) de gastos por atenciones a clientes, no existe criterio respecto de qué parte del exceso no deducible debe atribuirse a cada entidad del grupo: ¿En función del INCN? ¿En función de los gastos por atención a clientes?)

En nuestra opinión, es posible que la DGT emita una resolución a este respecto o que esta cuestión se regule en el propio modelo del Impuesto sobre Sociedades consolidado, de modo que exista un criterio de reparto. A este respecto, cabe indicar que el Proyecto de Reglamento del Impuesto sobre Sociedades no se ha incluido ninguna previsión en este sentido.

- 10. Artículo 65.1 de la LIS: Se prevé que los resultados eliminados se incorporarán a la base imponible individual de la entidad que hubiera generado esos resultados y deje de formar parte del grupo fiscal. No obstante, ¿qué pasa si el grupo debe también realizar el ajuste correspondiente?**

La intención del legislador al introducir este cambio normativo era evitar la presentación de declaraciones complementarias por parte de los grupos de consolidación.

No obstante, la regulación actual resulta insuficiente ya que sólo prevé que el ajuste deba ser realizado por la sociedad excluida del grupo, sin pronunciarse sobre lo que debe acontecer en el grupo. Consideramos que, con la normativa vigente, no procederá ajuste alguno en este.

- 11. Artículo 58.2 de la LIS: Se exige que la entidad dominante tenga la mayoría de los derechos de voto. ¿Cómo se acreditan dichos derechos de voto?**

En nuestra opinión, la intención de la Administración es evitar la disparidad existente entre grupos de consolidación y grupos contables, en la medida de lo posible.

A este respecto, consideramos que no está claro qué medios de prueba se van a solicitar para acreditar los derechos de voto, siendo posible que esta información se solicite ya en el momento de la presentación de los pagos fraccionados de abril.

Cabe indicar que el artículo 46 del Proyecto de Reglamento del Impuesto sobre Sociedades establece que, en la comunicación de la opción por el régimen de consolidación fiscal, se relacione, entre otros aspectos y documentos, el porcentaje de derechos de voto poseídos sobre las entidades participadas. De este modo y exclusivamente para los grupos de nueva constitución, la Administración tributaria podrá tener control sobre los derechos de voto poseídos respecto de cada una de las sociedades dependientes. No obstante, no se prevé como informar cuando dicho porcentaje cambie.

- 12. Artículo 58.1 de la LIS: Se prevé que, a los efectos de aplicar el régimen de consolidación, los EPs se consideran entidades residentes participadas al 100% del capital social y derechos de voto de entidades no residentes. ¿Pueden los EPs seguir siendo entidades dominantes?**

A este respecto, aunque de manera formal la normativa sigue previendo que un EP puede ser la entidad dominante de un grupo de consolidación, cabe indicar que, en la medida en que el EP se considera como entidad dependiente de una sociedad extranjera, a efectos

prácticos los EPs parece que ya no podrían tener la condición de entidad dominante de un grupo español (i.e. la entidad dominante será la entidad extranjera que ha constituido el EP español).

En todo caso, un EP podrá ser entidad representante.

13. Realización de los pagos fraccionados de los potenciales nuevos grupos de consolidación que no hayan optado todavía por el régimen de consolidación durante 2015

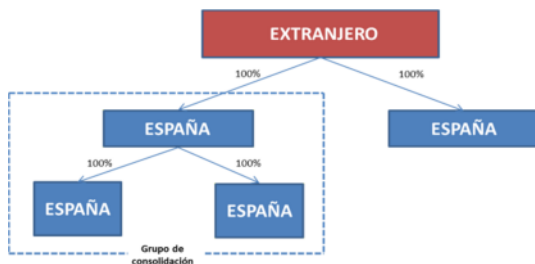
En nuestra opinión, existe un problema práctico respecto de los pagos fraccionados a realizar por entidades que, aun cumpliendo los requisitos para formar un grupo de consolidación, no saben si van a optar o no por la aplicación dicho régimen o no.

En dichos casos, la principal duda es si (i) los pagos fraccionados se presentan de modo individual y luego se presenta declaración complementaria por dichos pagos fraccionado, solicitando la devolución / compensación de los pagos individuales; o (ii) se presenta directamente el pago fraccionado consolidado (lo que podría no ser aceptado por la Administración en la medida en que no se haya comunicado todavía el acogimiento al régimen de consolidación).

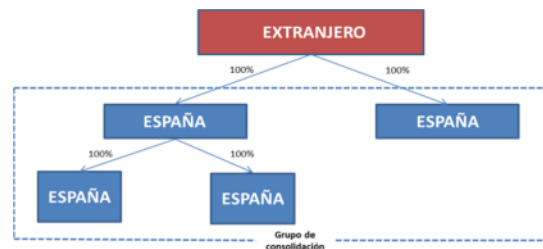
A este respecto, en nuestra opinión, deben diferenciarse las siguientes dos situaciones:

1. Entidades que obligatoriamente deben ser integradas en 2015 en un grupo de consolidación existente

Con la anterior normativa



Con la nueva normativa



En este caso, en nuestra opinión, dado que la integración es obligatoria, no existe duda de que los pagos fraccionados deben ser presentados por el grupo en su conjunto (i.e. incluyendo todas las entidades).

En este caso, al ser obligatoria la integración, en nuestra opinión, si no se presentasen los pagos fraccionados por el grupo en su conjunto, la Administración tributaria podría exigir la cuota correspondiente al grupo e imponer, en su caso, la correspondiente sanción por falta de ingreso.

Por tanto, nuestra recomendación en este caso sería tomar el acuerdo con anterioridad al pago fraccionado del Impuesto sobre Sociedades, comunicar mediante el pago fraccionado la integración de las entidades, y presentar el pago fraccionado de manera conjunta.

Si no fuera posible la toma del acuerdo con carácter previo a la presentación del pago fraccionado, sería posible:

- (i) Presentar los pagos fraccionados individuales y, posteriormente, una vez se adopten los acuerdos de consolidación, rectificar los pagos fraccionados individuales y presentar el pago fraccionado consolidado, o
- (ii) Directamente presentar el pago fraccionado consolidado aunque no se hayan tomado los acuerdos. En este caso, existe el problema práctico de que el pago fraccionado sería efectuado por entidades que obligatoriamente deben integrarse en el grupo, pero que no han adoptado el acuerdo para ello lo que podría no ser aceptado por la Administración tributaria (salvo que se permitiese para este pago fraccionado la presentación conjunta, sin acuerdo, para los grupos “obligatorios”).

2. Entidades que no están obligadas a integrarse en 2015 en un grupo de consolidación

Con la anterior normativa



Con la nueva normativa



En este caso, si las entidades presentasen los pagos fraccionados de manera individual y posteriormente tomaran los acuerdos para consolidar, sin que se rectificasen los pagos fraccionados previos, en nuestra opinión, el riesgo de imposición de sanción, sin dejar de existir, debería ser menor.

Así, podría argumentarse que, si bien la integración en el grupo de consolidación es retroactiva al inicio del ejercicio, no es necesario rectificar los pagos individuales respecto de los que, en el momento de la presentación del modelo, el grupo no estaba formado. En dicho caso, al no rectificarse los pagos fraccionados individuales, la falta de presentación de los primeros pagos fraccionados se “recuperaría” en el momento de la presentación de la declaración consolidada.

Todos los criterios y conclusiones contenidas en este documento se han realizado con la nueva Ley del Impuesto sobre Sociedades en vigor y tras la publicación hace escasos días del Proyecto de Reglamento del Impuesto sobre Sociedades que puede sufrir numerosas modificaciones a lo largo de su tramitación.

Por ello, y por la trascendencia de los cambios efectuados, lo conveniente es plantear las correspondientes consultas vinculantes a la DGT, teniendo este documento la única finalidad de exponer tanto las cuestiones polémicas como nuestra opinión al respecto.

La información contenida en esta Nota Informativa es de carácter general y no constituye asesoramiento jurídico. La presente Nota ha sido elaborada el 24 de marzo de 2015 y Pérez-Llorca no asume compromiso alguno de actualización o revisión de su contenido.