

Este libro ha sido realizado sobre la base
de respectivos estudios técnicos
cedidos a Francis Lefebvre por sus Autores

D. JOSÉ ANTONIO LÓPEZ-SANTACRUZ MONTES
Ingeniero Industrial

D. ENRIQUE VILLANUEVA GARCÍA
Doctor en Ciencias Económicas y Empresariales

y

D. JUAN DEL BUSTO MÉNDEZ
Licenciado en Derecho y Administración y
Dirección de Empresas

Autores en ediciones anteriores:

D^a FLORENTINA ROS AMORÓS
Licenciada en Ciencias Económicas y Empresariales

D. ENRIQUE ORTEGA CARBALLO
Licenciado en Ciencias Económicas y Empresariales

Nota de los autores.- Esta obra es fruto de las reflexiones estrictamente personales de los autores sobre los regímenes fiscal y contable de los Grupos de Sociedades.

El enfoque de la obra se ha pretendido eminentemente práctico, ilustrando la explicación de las normas legales con ejemplos y desarrollos contables que contribuyan a una mejor comprensión del análisis de estos regímenes.

Los comentarios que se efectúan en este Memento constituyen la opinión personal de los autores, derivada del estudio de la normativa reguladora de la materia. Por ello, no pueden ser considerados doctrina oficial de la Administración tributaria o contable. Incluso, las contestaciones a consultas administrativas que complementan la obra -cuya fuente es la página web de la Dirección General de Tributos o, en su caso, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas en Internet- no son una réplica de tales consultas sino un resumen que trata de sintetizar el contenido de las mismas. Por tanto, los autores no aceptarán responsabilidades por las consecuencias ocasionadas a las personas o entidades que actúen o dejen de actuar como consecuencia de las opiniones, interpretaciones e informaciones contenidas en esta obra.

© Francis Lefebvre
Lefebvre-El Derecho, S.A.
C. Monasterios de Suso y Yuso, 34. 28049 Madrid
www.efl.es
Precio: 131,04 € (IVA incluido)

ISBN: 978-84-17985-35-6
Depósito legal: M-37406-2019

Impreso en España
por Printing '94
c/ Orense, nº 4 - 2º. 28020 Madrid

Cualquier forma de reproducción, distribución, comunicación pública o transformación de esta obra solo puede ser realizada con la autorización de sus titulares, salvo excepción prevista por la ley. Dirijase a CEDRO (Centro Español de Derechos Reprográficos, www.cedro.org) si necesita fotocopiar o escanear algún fragmento de esta obra.

MEMENTO **PRÁCTICO**
FRANCIS LEFEBVRE

**Grupos
Consolidados**

Fiscal-Contable

2020-2021

Fecha de edición: 20 de noviembre de 2019



Plan general

Número
marginal

PARTE 1ª. RÉGIMEN DE CONSOLIDACIÓN FISCAL		
Capítulo 1.	Grupos de entidades	500
Capítulo 2.	Comparación del régimen general y especial de los grupos de sociedades .	1000
Capítulo 3.	Contribuyente y responsable tributario	1150
Capítulo 4.	Composición del grupo fiscal. Entidad dominante y dependiente.....	1300
Capítulo 5.	Modificación en la composición del grupo: inclusión y exclusión de entidades	1700
Capítulo 6.	Determinación del dominio y derechos de voto en participaciones indirectas	1900
Capítulo 7.	Aplicación del régimen de consolidación fiscal.....	2100
Capítulo 8.	Determinación de la base imponible del grupo fiscal	2300
Capítulo 9.	Determinación de la base imponible individual a incluir en la base imponible del grupo fiscal	2700
Capítulo 10.	Compensación de bases imponibles negativas	3400
Capítulo 11.	Período impositivo. Tipo de gravamen. Cuota íntegra.....	3600
Capítulo 12.	Deducciones y bonificaciones de la cuota íntegra del grupo fiscal.....	3650
Capítulo 13.	Obligaciones de información	4200
Capítulo 14.	Extinción del grupo. Pérdida del régimen de consolidación fiscal.....	4300
Capítulo 15.	Declaración y autoliquidación del grupo fiscal.....	4600
Capítulo 16.	Pagos fraccionados y retenciones en los grupos fiscales	4800
Capítulo 17.	Régimen de consolidación fiscal y otros regímenes especiales	4900
Capítulo 18.	País Vasco, Navarra y Canarias.....	5100
Capítulo 19.	Procedimiento de inspección de los grupos fiscales.....	5300
Capítulo 20.	Operaciones de concentración de empresas en grupos fiscales	5500
Capítulo 21.	Régimen transitorio en la aplicación de la normativa fiscal.....	6300

	Número marginal
PARTE 2ª. CONTABILIDAD DE LA CONSOLIDACIÓN	
Capítulo 22. Consideraciones generales.....	6500
Capítulo 23. Método de integración global.....	7000
Capítulo 24. Método de integración proporcional y contabilidad de los negocios conjuntos	8500
Capítulo 25. Procedimiento de puesta en equivalencia.....	8600
Capítulo 26. Cambio de método de consolidación y modificaciones de la participación ...	8700
Capítulo 27. Moneda extranjera y conversión de cuentas anuales a la moneda de presentación	9000
Capítulo 28. Efecto impositivo en cuentas anuales consolidadas.....	9300
Capítulo 29. Cuentas anuales consolidadas.....	9600
Capítulo 30. Adopción por primera vez de las Normas Internacionales de Información Financiera.....	9840
ANEXOS	
	10500

Abreviaturas

Principales abreviaturas

AEAT	Agencia Estatal de Administración Tributaria
AN	Audiencia Nacional
aptdo.	Apartado
BE	Banco de España
BOE	Boletín Oficial del Estado
BOICAC	Boletín del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas
CCom	Código de Comercio
CDI	Convenio de Doble Imposición
CINIIF	Comité de Interpretaciones de las Normas Internacionales de Información Financiera
Circ	Circular
CNMV	Comisión Nacional del Mercado de Valores
CV	Consulta vinculante
DGT	Dirección General de Tributos
Dir	Directiva
DOUE	Diario Oficial de la Unión Europea
EDJ	El Derecho Jurisprudencia
IAS	International Accounting Standard (Normas Internacionales de Contabilidad)
IASB	International Accounting Standards Board (Consejo del IASC)
IASC	International Accounting Standards Committee (Comité de Normas Internacionales de Contabilidad)
ICAC	Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas
L	Ley
LAC	Ley de Auditoría de Cuentas (L 22/2015)
LGT	Ley General Tributaria (L 58/2003)
LIS	Ley del Impuesto sobre Sociedades (L 27/2014)
LIRPF	Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (L 35/2006)
LMV	Ley del Mercado de Valores (RDLeg 4/2015)
LSC	Ley de Sociedades de Capital (RDLeg 1/2010)
MC	Marco Conceptual (PGC)
NECA	Norma de Elaboración de Cuentas Anuales (PGC)
NIC	Normas Internacionales de Contabilidad adoptadas por la UE
NIIF	Normas Internacionales de Información Financiera adoptadas por la UE
NOFCAC	Normas para la Formulación de las Cuentas Anuales Consolidadas (RD 1159/2010)
NRV	Norma de Registro y Valoración (PGC)
OM	Orden Ministerial
p	párrafo
PGC	Plan General de Contabilidad (RD 1514/2007)
PGC PYMES	Plan General de Contabilidad de PYMES (RD 1515/2007)
RD	Real Decreto
RDL	Real-Decreto Ley
RDLeg	Real Decreto Legislativo
Rec	Recurso
Resol	Resolución
Rgto	Reglamento
RIS	Reglamento del Impuesto sobre Sociedades (RD 634/2015)

SA	Sociedad Anónima
SIC	Standing Interpretations Committee (Comité de Interpretaciones de las Normas Internacionales de Contabilidad)
TEAC	Tribunal Económico-Administrativo Central
TS	Tribunal Supremo
TSJ	Tribunal Superior de Justicia
UE	Unión Europea

PARTE PRIMERA

Régimen de
consolidación
fiscal

CAPÍTULO 1

Grupos de entidades

1.	Grupo mercantil	505	500
	Perímetro de consolidación mercantil	507	
2.	Grupo fiscal	520	
	Composición del grupo fiscal	522	
	Tributación de los grupos fiscales	525	
3.	Diferencias entre el grupo consolidado mercantil y fiscal	540	

Los grupos de entidades están integrados por un conjunto de entidades que están relacionadas entre sí normalmente a través de relaciones de dependencia societaria, esto es, mediante la **toma de participaciones de una entidad en el capital** de otras entidades, de manera que, aun cuando todas ellas son jurídicamente independientes, sin embargo, desde un punto de vista empresarial actúan como una unidad económica como consecuencia de la influencia, control o dominio que aquella entidad tiene sobre las demás.

El **concepto** de grupo se extiende a todo conjunto de entidades que constituya una unidad de control (CCom art.42).

La entidad que posee el **control** sobre el resto de entidades se denomina «dominante» y esas otras entidades controladas por aquella se denominan «dependientes o dominadas».

Tanto la **normativa mercantil** como la fiscal recogen la existencia de los grupos de entidades, la primera al establecer la obligación de formular estados contables consolidados porque la información contable individual de las entidades que integran el grupo es claramente insuficiente para mostrar la realidad económico-financiera del mismo. Por su parte, desde el punto de vista **fiscal**, se permite tributar al grupo en el IS como un único contribuyente, al objeto de que la tributación se ajuste a la capacidad económica del grupo.

1. Grupo mercantil

La normativa mercantil en materia de grupos de sociedades pretende, básicamente, que los grupos económicos formulen **información contable** que represente la imagen de la situación económica, financiera y patrimonial de la unidad económica y de actuación que el grupo representa, sin que se configure al grupo como un sujeto de derechos y obligaciones con personalidad jurídica propia.

La **composición** del grupo y **obligaciones** de carácter contable se regulan en el CCom art.42 a 49 y la formulación contable de las cuentas anuales consolidadas en las NOFCAC, aprobadas por el RD 1159/2010 [ver nº 6500 s.).

Perímetro de consolidación mercantil (CCom art.42) Al objeto de establecer la obligación legal de formulación de cuentas anuales y el informe de gestión consolidados, el Código de Comercio configura la **composición** del grupo como aquel integrado por una sociedad dominante y la sociedad o sociedades dependientes. Existe un grupo cuando varias sociedades constituyen una unidad de control.

Además de las sociedades que integran el grupo, deben incluirse en la **consolidación contable**:

– **Sociedades multigrupo**: son aquellas que, sin tener la consideración de sociedades dependientes, son gestionadas por una o varias sociedades del grupo que participan en su capital social, conjuntamente con otras sociedades ajenas al grupo (nº 6535 s.).

– **Sociedades asociadas**: son aquellas sociedades ajenas al grupo, en las que alguna de las sociedades del grupo ejerce una influencia significativa en su gestión. Dicha influencia se presume cuando se participe en, al menos, el 20% de los derechos de voto (nº 6540 s.).

Precisiones 1) En el **concepto de grupo** se distingue entre (LSC art.260; PGC NECA 13ª):

- Grupo de **subordinación**: formado por dos o más sociedades donde una de ellas es la dominante y el resto sus dependientes o dominadas. Dicha relación de subordinación se produce a consecuencia de que la sociedad dominante posee la mayoría de derechos de voto de la sociedad dominada, o tiene facultad de nombrar a la mayoría de los miembros del consejo de administración de dicha sociedad. A este grupo alcanza la obligación mercantil de formular estados contables consolidados.

- Grupo de **coordinación**: integrado para varias sociedades controladas por una o varias personas físicas o jurídicas, que actúan conjuntamente o se hallan bajo una dirección única por acuerdos o cláusulas estatutarias. Estos no se consideran grupo a efectos de la consolidación contable.

2) El ICAC contempla la distinción de **sociedades multigrupo y asociadas**, así como el concepto de influencia significativa, en una consulta al respecto del tratamiento contable que debe darse a la participación en el patrimonio de una Sociedad de Inversión de Capital Variable (ICAC consulta núm 5, BOICAC núm 84).

3) La calificación de un conjunto de empresas como grupo de sociedades mercantil según el Código de Comercio requiere analizar los **elementos indiciarios** que puedan llevar a concluir que una sociedad controla a otra sociedad o empresa, y a tal efecto es preciso disponer y enjuiciar todos los antecedentes y circunstancias del correspondiente caso (ICAC consulta núm 5, BOICAC núm 115).

509 Sociedad dominante [CCom art.42; NOFCAC art.2.2] Existe un grupo cuando una sociedad, calificada como sociedad dominante, ostente o pueda ostentar, directa o indirectamente, el control de otra u otras, calificadas como sociedades dependientes, cualquiera que sea su forma jurídica y su domicilio social. A estos efectos, se entiende por **control** el poder de dirigir las políticas financieras y de explotación de una entidad, con la finalidad de obtener beneficios económicos de sus actividades.

En particular, existe la **presunción de control**, cuando la sociedad calificada como dominante, se encuentre en relación con la sociedad calificada como dependiente en alguna de las siguientes situaciones:

1. Posea la **mayoría de los derechos de voto**. Para el cómputo de los derechos de voto se añaden a los que directamente posea la sociedad dominante, los que correspondan a las sociedades dependientes o 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. Tenga la facultad de nombrar o de destituir a la mayoría de los **miembros del órgano de administración**.

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

4. Haya designado con sus votos a la mayoría de los miembros del órgano de administración, que desempeñen su cargo en el momento en que deban formularse las **cuentas consolidadas** y durante los dos ejercicios inmediatamente anteriores. Se presume esta circunstancia 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. Este supuesto no da lugar a la consolidación, si la sociedad cuyos administradores han sido nombrados, está vinculada a otra en alguno de los casos previstos en los dos primeros supuestos.

[Precisiones] 1) Cuando no pueda identificarse una sociedad dominante, esta condición recae en la sociedad que **mayor activo** tenga en la fecha de primera consolidación.

2) La sociedad mercantil que tenga la consideración de dominante está obligada a la **formulación de las cuentas anuales**, integradas por el balance, la cuenta de pérdidas y ganancias, un estado que refleje los cambios en el patrimonio neto del ejercicio, un estado de flujos de efectivo, la memoria y un **informe de gestión consolidados** (nº 9600 s.).

Esta obligación no exime a las sociedades que integran el grupo de formular sus propias cuentas anuales y el informe de gestión que les corresponda, de acuerdo con su regulación específica.

511 Sociedad dependiente [CCom art.42; NOFCAC art.4 y 5] Tiene esta condición la sociedad dependiente que se encuentre respecto de la dominante en alguno de los casos del nº 509, así como las sociedades dependientes por aquella, cualquiera que sea su forma jurídica y su domicilio social.

Se presume que también hay **unidad de control**, cuando la mayoría de los miembros del órgano de administración de la sociedad dependiente sean miembros del órgano de administración o altos directivos de la sociedad dominante o de otra dominada por esta.

513 Entidades de propósito especial [NOFCAC art.2.2] Además de los casos de presunción de existencia de control del nº 509, pueden darse circunstancias donde existe control por parte de una sociedad aun cuando no se tenga la mayoría de los derechos de voto, incluso no teniendo participación en el capital de otras entidades, surgiendo una nueva **categoría de sociedades dependientes** denominadas entidades de propósito especial. Para establecer esta posibilidad habría que analizar la participación de una sociedad en los riesgos y beneficios de la otra. Al poder determinar la existencia de esas relaciones y en consecuencia cuándo surgen esas entidades de propósito especial, en las NOFCAC se desarrolla el concepto de **control sin participación**. Entre otras **circunstancias**, las que podrían determinar la existencia de control podrían ser:

a) Las actividades de la entidad se dirigen en nombre y de acuerdo con las necesidades de la sociedad, de forma que esta obtiene beneficios o ventajas de las operaciones de aquella.

b) La sociedad tiene un poder de decisión en la entidad, o se han predefinido sus actuaciones para poder obtener la mayoría de los beneficios o ventajas de las actividades.

c) La sociedad, al tener derecho a obtener la mayoría de los beneficios de la otra entidad, también está expuesta a la mayoría de los riesgos de sus actividades.

d) La sociedad, para beneficiarse de las ventajas de los beneficios económicos de la entidad, retiene de forma sustancial la mayor parte de los riesgos residuales relacionados con la propiedad o con sus activos.

Analizadas estas circunstancias, si existiesen dudas sobre la existencia del control, han de elaborarse unas cuentas anuales consolidadas e incluir en ellas a la entidad.

Precisiones Las **sociedades A y B** tienen como **accionistas** a varios hermanos, que poseen el 100% del capital social de las mismas (de lo que se desprende que las sociedades no están participadas entre sí). Para llevar a cabo la **dirección** se han nombrado a varios administradores que son comunes a las dos sociedades.

Existen entre dichas sociedades distintos acuerdos para llevar a cabo actuaciones conjuntas, de forma que la empresa B realiza toda la distribución de productos de A, siendo la totalidad de su cifra de negocios la que procede de esa actividad.

Las sociedades A y B se consideran como **entidades de propósito especial**, dado que, al llevar a cabo B íntegramente la distribución del producto de A y suponer esta actividad toda su cifra de negocios, existe una vinculación de beneficios y riesgos entre ambas sociedades (ICAC consulta núm 1, BOICAC núm 83).

2. Grupo fiscal

La existencia de grupos económicos se contempla en el Impuesto sobre Sociedades (IS) recogiendo normas que tratan de evitar los efectos perniciosos que pueden derivarse de las relaciones económicas entre las entidades que integran el grupo. Dichas normas, en unos casos, tratan de evitar desplazamientos de resultados de unas entidades a otras (**precios de transferencia**) mediante operaciones intragrupo que tengan por objeto reducir la tributación de tales entidades (**operaciones vinculadas**) y, en otros, eliminar **excesos de imposición** sobre las rentas procedentes de las participaciones que unas entidades tienen en el capital de otras cuando se retribuyan en forma de dividendos (**exenciones para evitar la doble imposición**).

Además, se incorporó al **IS** la posibilidad de que tales grupos tributasen en dicho impuesto como un único **contribuyente** (nº 1160), al objeto de que el **IS** gravase el beneficio imputable a la unidad económica que representa el grupo.

Es decir, se somete a tributación exclusivamente el **resultado** obtenido por el grupo en las operaciones realizadas con terceros. De esta forma, se evitan los desplazamientos fiscales de beneficios y pérdidas entre entidades del grupo, ya que se eliminan los resultados procedentes de las operaciones internas. Igualmente, se elimina totalmente la doble imposición económica sobre los beneficios obtenidos por las entidades que integran el grupo, puesto que los **dividendos** distribuidos entre las entidades del mismo no se integran en la base imponible consolidada dado que están exentos y, por tanto no se integran en la base imponible individual de cumplirse las condiciones establecidas en la LIS art.21. Cuando no se cumplan tales condiciones, aun cuando esos dividendos estén en la base imponible individual de la entidad del grupo que los ha recibido, se eliminan al tiempo de determinar la base imponible del grupo en la medida en que se consideren como dividendos internos.

Composición del grupo fiscal (LIS art.58) A efectos del **IS**, se entiende como grupo fiscal el **conjunto de sociedades** anónimas, limitadas o comanditarias por acciones y fundaciones bancarias residentes en territorio español formado por una entidad representante del grupo (dominante si es residente en territorio español) y todas las entidades dependientes de la dominante que sean residentes. Esta dependencia se configura cuando la dominante participe en el capital de las dependientes, de forma directa o indirecta en, al menos, el 75% del capital social y posea la mayoría de los derechos de voto de estas últimas, o del 70%, si se trata de entidades cuyas acciones estén admitidas a negociación en un mercado regulado (ver nº 1300 s.).

La dominante que cumpla los requisitos exigidos para ello, puede ser tanto residente en territorio español como en el extranjero. En este último caso, el grupo fiscal solo estaría integrado por las entidades del mismo que residan en territorio español, teniendo también, a efectos de la consolidación, la consideración de entidades dependientes y, por tanto, integrándose en el grupo fiscal, los **establecimientos permanentes** situados en España de cualquier entidad integrante del grupo (residente o no en territorio español), con independencia de que la matriz no pueda formar parte del grupo fiscal al no ser residente.

También son grupos fiscales los formados por un establecimiento permanente situado en territorio español, como dominante, y las entidades dependientes cuyas participaciones estén afectas al mismo.

520

522

Precisiones Si la entidad dominante tiene su residencia en territorio español, el grupo fiscal es un **grupo de subordinación** al formar parte del mismo la dominante. Por el contrario, si la entidad dominante reside en el extranjero, el grupo fiscal es un **grupo de coordinación**, al no formar parte del grupo la dominante. En este último caso el grupo estaría integrado exclusivamente por las entidades dependientes residentes en territorio español.

525 Tributación de los grupos fiscales En el IS los grupos de entidades pueden tributar según:

- el régimen general (nº 527); o
- el régimen especial de consolidación fiscal (nº 535).

527 Régimen general En este caso, todas y cada una de las entidades que integran el grupo tributan de forma independiente sin tener en cuenta la realidad económica del grupo.

En definitiva, **cada entidad** del grupo es contribuyente del IS de forma independiente, y tributa por la totalidad de las rentas obtenidas aun cuando alguna de las mismas proceda de la realización de operaciones con otras entidades del mismo grupo.

No obstante, la LIS contiene **reglas particulares** que pueden influir en la determinación de la base imponible de esas entidades, por el hecho de que las mismas hayan tenido relaciones económicas con otras entidades del mismo grupo. Estas reglas son:

a) Los elementos patrimoniales del **inmovilizado material** adquiridos a otras entidades del mismo grupo en el sentido del CCom art.42, no se consideran como usados al efecto de poder amortizar los mismos de acuerdo con las reglas establecidas para aquellos que tengan dicha naturaleza (RIS art.4).

b) No son deducibles las dotaciones para la amortización de los elementos patrimoniales del **inmovilizado intangible** adquiridos a título oneroso a otras entidades del mismo grupo (derechos de traspaso y cualquier otro inmovilizado intangible) (LIS disp.trans.35ª).

La no deducción anterior es aplicable siempre que esos activos se hayan adquirido en períodos impositivos iniciados antes de 1-1-2015 entre entidades de un mismo grupo mercantil (nº 507). Con independencia de la fecha de realización de la operación y de la relación entre las entidades participantes de la operación, a partir de los períodos impositivos iniciados desde 1-1-2015, no es deducible el deterioro de estos elementos de inmovilizado (LIS art.13.2).

c) No son deducibles los **fondos de comercio** resultantes de operaciones onerosas realizadas entre entidades que forman parte de un grupo realizadas en períodos impositivos iniciados antes de 1-1-2015. Con independencia de la fecha de realización de la operación y de la relación entre las entidades participantes de la operación, a partir de los períodos impositivos iniciados desde 1-1-2015, no es deducible el deterioro del fondo de comercio aun cuando pueda justificarse (LIS art.13.2).

d) No son deducibles las dotaciones para la cobertura del riesgo derivado de las posibles **insolvencias** de entidades del mismo grupo, con la única excepción de que el deudor haya sido declarado judicialmente en concurso y se haya producido la apertura de la fase de liquidación por el juez (LIS art.13.1).

e) La Administración tributaria puede valorar por su **valor normal de mercado**, dentro del período de prescripción general, las **operaciones efectuadas** entre entidades de un mismo grupo, con independencia de que la valoración convenida entre las partes hubiera determinado, considerando el conjunto de las mismas, una tributación en España inferior a la que hubiera correspondido por la aplicación del valor de mercado, o bien hubiera resultado un diferimiento en dicha tributación (LIS art.18).

f) Se exige el cumplimiento de requisitos específicos para la **deducibilidad de gastos** por servicios que se hayan prestado entre entidades de un mismo grupo (LIS art.18).

g) Se incorpora a la base imponible la **recuperación de valor** de los elementos patrimoniales que se hayan adquirido a otras entidades del mismo grupo, cuando en la entidad transmitente se haya computado anteriormente una depreciación de ese mismo elemento o bien se haya generado una pérdida patrimonial en esa transmisión que haya sido fiscalmente deducible. El importe de la recuperación de valor a incorporar en la base imponible está limitado a la cuantía de dicha depreciación o pérdida (LIS art.11.6).

h) No es deducible la **renta negativa** en el período impositivo en el que se genera cuando la entidad adquirente forme parte de un mismo grupo en el sentido del CCom art.42, cuando el elemento transmitido sea alguno integrante del inmovilizado material, intangible, inversiones inmobiliarias, activos financieros representativos de deuda o de fondos propios (si la participación no cumple los requisitos establecidos para aplicar el régimen de exención por doble imposición -LIS art.21-), estableciéndose un diferimiento de la deducción de acuerdo con reglas particulares (LIS art.11.9 y 10).

Precisiones 1) Las anteriores reglas no se aplican exclusivamente a los grupos fiscales, sino también a supuestos de **vinculación** entre entidades, dado que existen otras relaciones de vinculación entre entidades que no tienen necesariamente que formar un grupo fiscal (ver nº 505 s.).

2) El estudio detallado del **régimen general** de los grupos de entidades se realiza en el nº 1000 s.

529

Régimen especial de consolidación fiscal Los grupos fiscales tienen la **opción** de tributar voluntariamente de acuerdo con este régimen especial en el IS, siendo necesario para ello que los consejos de administración u órganos equivalentes de todas las entidades que integran el grupo adopten el **acuerdo** de tributar en este régimen especial (nº 2105 s.).

El grupo asume la condición de contribuyente del IS, es decir, está obligado a cumplir con las **obligaciones formales y materiales** que se deriven de la aplicación de este régimen especial. No obstante, el **cumplimiento** de estas obligaciones lo asume la entidad representante del grupo, dada la ausencia de personalidad jurídica en el grupo (nº 1150 s.).

En definitiva, por este régimen fiscal se somete a tributación la unidad económica que el grupo representa.

535

Las **particularidades** de este régimen, que pueden determinar una **tributación global inferior** a la que hubiese resultado de aplicar el régimen general, son las siguientes:

a) Diferimiento en la tributación de las **rentas generadas** en las operaciones realizadas entre las entidades que integran el grupo. Este efecto tiene su origen en que estas rentas son eliminadas al tiempo de determinar la base imponible del grupo fiscal, porque dicha base la integran las rentas procedentes, exclusivamente, de las operaciones realizadas con terceros ajenos al grupo (ver nº 2340 s.).

No obstante, las **rentas eliminadas** no quedan exentas, dado que se incorporan a la base imponible del grupo en el período impositivo en el que se entienden realizadas frente a terceros, de acuerdo con las normas y criterios establecidos en las NOFCAC.

b) Compensación en el mismo período impositivo de las bases imponibles positivas obtenidas por entidades del grupo con las **bases imponibles negativas** obtenidas por otras entidades del mismo grupo fiscal, si bien con ciertos límites cuantitativos (ver nº 3400 s.).

Esta otra particularidad también produce un efecto práctico de **diferimiento** en la tributación global del grupo en comparación con el régimen general, pues pueden compensarse las bases imponibles negativas en un período impositivo anterior a aquel en el que se generen bases imponibles positivas por la misma entidad que obtuvo dichas bases negativas. Es más, dicha compensación es posible aun cuando la entidad que ha generado las pérdidas no pudiese compensarlas en el futuro por no generar beneficios suficientes.

Esta compensación de rentas positivas y negativas supone que en el régimen de consolidación fiscal se eluda la restricción a la **deducción del deterioro** de la participación que la entidad dominante tiene en el capital de las entidades dependientes establecido en el régimen general del IS, dado que las rentas negativas de la dependiente equivalente al deterioro de la participación, se deducen de las rentas positivas obtenidas por la dominante o por cualquier otra entidad integrante del mismo grupo fiscal, lo que hace que pueda entenderse el régimen de consolidación como un incentivo fiscal.

c) Aplicación de las deducciones en la cuota íntegra a nivel de grupo (ver nº 3650 s.).

Los requisitos establecidos en la LIS para la aplicación de las deducciones se deben referir al grupo fiscal, lo que significa que pueden aplicarse deducciones, con tal de que las condiciones exigidas para ello se cumplan a nivel de grupo, aun cuando pudieran incumplirse en el caso de que se computaran a nivel de la entidad que realizó la actividad generadora de la deducción.

En definitiva, pueden darse casos donde, deducciones que no podrían aplicarse a nivel individual en un período impositivo por insuficiencia de cuota íntegra, pueden aplicarse en el grupo fiscal en ese mismo período, dado que las deducciones reducen la cuota íntegra consolidada del grupo.

Igualmente, el efecto práctico de esta regla es que se produce un diferimiento en la tributación aplicando el régimen especial respecto de la que hubiera resultado de tributar el grupo según el régimen general.

d) Exoneración de la obligación de **retención** e ingreso a cuenta respecto de los **dividendos o participaciones en beneficios, intereses** y demás rendimientos satisfechos entre entidades que forman parte de un mismo grupo fiscal que tribute según el régimen de consolidación fiscal (ver nº 4890).

Esta regla produce una **ventaja** derivada del efecto financiero asociado a la ausencia de retención, ya que en el régimen general puede existir la obligación de soportar retención, que no se recupera hasta el momento de efectuar la declaración del IS correspondiente al período impositivo en el que se han integrado los ingresos sometidos a dicha retención.

Precisiones El estudio detallado de los grupos fiscales y del régimen de **consolidación fiscal** se aborda en el nº 1150 s.

537

3. Diferencias entre el grupo consolidado mercantil y fiscal

- 540** El **perímetro de consolidación** fiscal es independiente del mercantil, siendo las diferencias más significativas las siguientes:
1. La consolidación mercantil es **obligatoria** si se manifiestan las condiciones legales exigidas para ella (nº 507 s.). La **consolidación** fiscal, sin embargo, es **voluntaria** y, de optarse por la misma, su duración es indefinida mientras no se renuncie a la aplicación del régimen especial (nº 2102).
Además, en el caso de optar por el régimen de tributación consolidada, todas las entidades que cumplan los requisitos para formar parte del grupo fiscal deben integrarse en el mismo, pues no hay ningún tipo de **dispensa** por razón del tamaño. En caso de que existan subgrupos, todas las entidades de este último formarían parte del grupo mayor al que pertenecen, siempre que todas ellas residan en territorio español.
 2. La consolidación mercantil se configura en torno al **grado de control** (mayoría de los derechos de voto) que la sociedad dominante tiene sobre las dependientes. La consolidación fiscal, sin embargo, se articula sobre el **grado de participación** en el capital que la dominante tiene, directa o indirectamente, en el capital de las dependientes junto con el grado de control (ver nº 1420 s.).
Ello supone necesariamente, que en la mayor parte de los casos, el grupo fiscal sea un subconjunto del grupo mercantil.
Más diferencias entre ambos grupos se aprecian cuando la **unidad de control** se manifiesta de forma que una o varias entidades se hallen bajo dirección única.
 3. La **homogeneización** de la consolidación mercantil no tiene efectos en la consolidación fiscal, dado que esta última supone una agregación de las bases imponibles individuales de las entidades que integran el grupo (nº 2305 s.).
 4. La consolidación mercantil permite que los **ejercicios sociales** de las entidades que integran el grupo no concluyan en la misma fecha que el de la dominante. La consolidación fiscal exige la coincidencia de ejercicios sociales, si bien su incumplimiento no supone **causa de exclusión** del grupo fiscal, siempre que dicha diferencia no traiga causa en una norma legal (nº 3608).
 5. Las **diferencias de primera consolidación**, tanto positivas como negativas, tienen influencia en el grupo mercantil. Sin embargo, estas diferencias no tienen ninguna incidencia en la determinación de la base imponible del grupo fiscal (nº 2315 s.).

CAPÍTULO 2

Comparación del régimen general y especial de los grupos de sociedades

Contribuyente del IS.....	1010	1000
Criterios y calificaciones contables.....	1011	
Operaciones internas.....	1014	
Distribución de dividendos.....	1016	
Depreciación de la participación.....	1018	
Reserva de capitalización.....	1025	
Compensación de bases impositivas negativas.....	1035	
Operaciones vinculadas.....	1040	
Deducciones de la cuota íntegra.....	1048	
Pagos a cuenta.....	1068	

En el IS los grupos de sociedades se configuran como aquellos que están formados por una entidad dominante y todas sus dependientes en las que participa en, al menos, el 75% de sus capitales sociales y sobre las que se tenga la mayoría de los derechos de voto, siempre que todas ellas tengan su residencia en territorio español. **1005**

Se permite, asimismo, la **inclusión en el grupo** de entidades sobre las que se tenga una participación de, al menos, el 70% de su capital y la mayoría de los derechos de voto, siempre que sus acciones estén admitidas a negociación en un mercado regulado (LIS art.58).

De igual modo, también pueden tener la condición de dependientes las **entidades de crédito** integrantes de un **Sistema Institucional de Protección (SIP)**, siempre que la entidad central del SIP forme parte del grupo, la puesta en común de los resultados de las entidades integrantes del SIP sea del 100%, y el compromiso mutuo de solvencia y liquidez entre dichas entidades sea también del 100% de los recursos propios computables de cada una de ellas. También se consideran entidades dependientes las **fundaciones bancarias** (L 26/2013 art.43.1) si no tienen consideración de entidades dominantes, así como las entidades íntegramente participadas por esas fundaciones a través de las que se ostenta la participación en la entidad de crédito.

En caso de que la **dominante** del grupo sea **residente en el extranjero**, el grupo fiscal estaría integrado por todas aquellas otras entidades dependientes del grupo que tengan la residencia en territorio español, así como los establecimientos permanentes situados en España de cualquier entidad dependiente del grupo que no tenga la residencia en territorio español.

El **régimen especial de consolidación fiscal** en el IS (LIS art.55 a 75) se configura como un régimen de aplicación voluntaria. Así, aun cuando se manifiesten las condiciones de dominio de una entidad en otras que determine, de hecho, la existencia de una unidad económica, ello no supone la aplicación obligatoria del régimen fiscal de consolidación, sino que todas las entidades que integran el grupo conservan su autonomía fiscal en el IS.

El estudio detallado de este régimen especial se lleva a cabo en el nº 1300 s.

Contribuyente del IS ^[LIS art.7] La aplicación del **régimen general** del IS al grupo determina que todas y cada una de las entidades que lo integran sean contribuyentes autónomos en el IS. **1010**

Por tanto, todas las entidades que conforman el grupo están obligadas al cumplimiento de las **obligaciones formales y materiales** que se derivan de la aplicación del régimen general del IS, incluido el pago o, en su caso, devolución de la deuda tributaria resultante de la liquidación a practicar por dicho impuesto, por cada una de las entidades residentes que integran el grupo, dado que todas las entidades que integran el grupo tributan según el régimen general.

Solo en el caso de que el grupo acuerde la tributación según el **régimen especial** de consolidación, la condición de contribuyente recae en el grupo de sociedades, aun cuando el mismo no tenga personalidad jurídica propia (nº 1160). No obstante, todas las entidades que lo integran deben cumplir con las obligaciones formales y materiales derivadas del régimen individual de tributación, **excepto** la relativa al pago de la deuda tributaria. Esta obligación, recae en

la entidad dominante del grupo, como entidad representante del mismo ante la Administración tributaria. No obstante, si la entidad dominante es residente en el extranjero, esta debe designar a la **representante** del grupo fiscal entre cualquiera de las entidades dependientes residentes integrantes del mismo, siendo esa entidad representante la que obligatoriamente debe asumir el cumplimiento de esas obligaciones [nº 1162 s.].

- 1011 Criterios y calificaciones contables** Cuando se trata de entidades integrantes de un grupo que tributa según el **régimen general**, la base imponible de cada entidad se determina partiendo del resultado contable individual conforme a los criterios y calificaciones contables del PGC, sobre el que se practican los ajustes fiscales que procedan (LIS art.10.3). Por el contrario, si esas mismas entidades tributan en el **régimen especial** de consolidación, a efectos de determinar el resultado contable individual del que se parte para determinar la base imponible de cada entidad, los criterios y calificaciones aplicables a las operaciones realizadas por esas mismas entidades en el ejercicio son los referidos al grupo. Es decir, los establecidos en la normativa contable sobre consolidación. Esto supone que, si los **criterios y calificaciones** son diferentes a los establecidos en el PGC, el resultado contable individual debe ajustarse para adaptarse a los criterios y calificaciones contables de consolidación.

Ejemplo En un grupo de entidades, una entidad dependiente tiene una participación en el capital de la dominante, participación que no cumple los requisitos del art.21 LIS. Esta participación se transmite a terceros, generándose una renta positiva.

En el supuesto de que las entidades del grupo tributen según el **régimen general**, esa renta positiva formaría parte de la base imponible de la entidad dependiente que ha transmitido la participación.

Si el mismo grupo tributa en el **régimen especial** de consolidación, la calificación de esa renta determinaría que el grupo ha transmitido a terceros una participación de la dominante, en cuyo caso, la renta obtenida no tendría la consideración de ingreso y, por tanto, no formaría parte de la base imponible individual de la entidad transmitente a efectos de calcular la base imponible consolidada del grupo.

- 1014 Operaciones internas** Tratándose de operaciones realizadas entre entidades que integran el grupo en **régimen general** de tributación individual, los resultados positivos y negativos derivados de las mismas formarán parte de sus estados contables individuales. En consecuencia, dado que la base imponible se determina a partir del resultado contable, aquellos resultados derivados de operaciones internas se integran en las **bases imponibles individuales** de las entidades que los han generado. Por tanto, esos resultados están sometidos a tributación por el IS en el mismo período impositivo en el que se han devengado. Por el contrario, la tributación del mismo grupo de sociedades de acuerdo con el **régimen especial** de consolidación implica la eliminación de tales resultados a nivel de grupo, gravándose cuando se entiendan realizados frente a terceros, de acuerdo con las normas generales sobre consolidación (RD 1159/2010). En definitiva, la aplicación del régimen especial supone, entre otros efectos, un **diferimiento** en la tributación de las rentas derivadas de la realización de operaciones internas [ver nº 2340 s.].

- 1016 Distribución de dividendos** En el **régimen general**, los dividendos distribuidos por una entidad del grupo, percibidos por otra entidad del mismo grupo, se integran en la base imponible de esta última, sin perjuicio de que pueda aplicar la exención para evitar la doble imposición de cumplirse las condiciones establecidas en la LIS art.21. No obstante, cuando los dividendos procedan de forma inequívoca de **beneficios existentes en el momento de la adquisición de la participación**, porque no se hayan generado beneficios después de la adquisición y hasta el momento de la distribución de esos dividendos, no se integran en el resultado contable ni en la base imponible, sino que reducen el valor de la participación. Sin embargo, si fuese de aplicación el **régimen especial** de consolidación, los dividendos distribuidos entre entidades del grupo igualmente estarían exentos y, por tanto, no se integrarían en la base imponible individual de la entidad que lo ha percibido, de cumplirse las condiciones establecidas en la LIS art.21. En caso de que no se cumplan tales condiciones, los dividendos forman parte de la base imponible individual, pero son objeto de eliminación en la determinación de la base imponible del grupo al corresponder a un dividendo interno. En definitiva, en el ámbito de tributación consolidada, los dividendos internos siempre son objeto de eliminación y, por tanto, están exentos a nivel de grupo aun cuando no se cumplan las condiciones establecidas en la LIS art.21, lo cual supone una ventaja de la tributación consolidada frente a la tributación individual del mismo grupo para el supuesto de que el dividendo interno no estuviese exento a nivel individual de la entidad que lo percibe como es el caso

de que la participación en una entidad dependientes se tenga por medio de dos o más entidades del grupo con la particularidad de que alguna de esas participaciones individuales no cumplen las condiciones del art.21 LIS.

Cuando el dividendo no se integre en el resultado contable, sino que tenga la consideración de recuperación de la inversión al reducir el valor de la misma, al no haber ingreso contable ni fiscal, no habría que realizar ninguna eliminación.

Tratándose de dividendos procedentes de participaciones en el capital de otras **entidades no integradas en el grupo**, el régimen aplicable para evitar la doble imposición, tanto si el grupo tributa según el régimen individual como si lo hace en el régimen especial de consolidación fiscal, es el de integración en la base imponible sin perjuicio de que pueda estar exento en el caso de que se cumplan las condiciones establecidas en la LIS art.21, excepto que se cumplan las condiciones para que el dividendo percibido reduzca el valor de la participación.

No obstante, en el régimen de consolidación fiscal, los **requisitos para aplicar la exención** (nº 2907 s.) se computa a nivel de grupo, a diferencia del régimen individual o general, en el que este requisito se computa a nivel individual en la entidad que percibe el dividendo.

Por tanto, en caso de que a nivel individual no se cumplan tales requisitos pero sí a nivel de grupo, el régimen fiscal de tributación consolidada es un régimen más favorable al quedar exentos esos dividendos a nivel de grupo cuando, por el contrario, a nivel individual tributarían en sede de la cada una de las entidades que perciben el dividendo.

Depreciación de la participación Si una entidad del grupo genera **pérdidas** que hacen que el valor de la participación, según valores de los fondos propios de la entidad participada, sea inferior a su precio de adquisición, esta participación se deprecia, siempre que se tenga certeza de que en ejercicios posteriores no vaya a obtener beneficios en cuantía superior a esas pérdidas. Por tanto, la entidad que tiene esa participación puede dotar contablemente la **pérdida por deterioro** por la depreciación que corresponda. **1018**

No obstante, este deterioro no es deducible al determinar la **base imponible** de la entidad tenedora de la participación (LIS art.13.2) lo que provoca que se tenga que realizar un **ajuste positivo** al resultado contable por el importe del gasto correspondiente al deterioro que no es deducible. Por tanto, el valor de la participación es diferente a efectos contables y fiscales, siendo el valor fiscal de la participación superior a su valor contable en el importe del deterioro no deducido.

Esta diferencia de valor representa una diferencia temporal, por cuanto que, de no transmitir la participación, caso de que se recupere el valor de la participación, a efectos contables deberá reconocerse un ingreso por la reversión del deterioro, ingreso que no se integraría en la base imponible de la entidad tenedora de la participación dado que no ha tenido efectos fiscales el deterioro. Esto supone la necesidad de realizar un **ajuste negativo** al resultado contable para determinar la base imponible por el importe del ingreso contabilizado.

Tal diferencia sería permanente de transmitirse la participación sin que el valor de la misma se haya recuperado y cumplir la participación los requisitos establecidos en la LIS art.21.1, pues la diferencia entre el valor fiscal y contable de la participación no revierte a efectos fiscales al no ser deducible la renta negativa generada en la transmisión de estas participaciones, por lo que no procede realizar un ajuste negativo al resultado contable obtenido en la transmisión cualquiera que sea el importe de la transmisión, de acuerdo con los criterios establecidos en la LIS art.21.6. Se aprecia que, en este caso, una pérdida económica real no se asume a efectos fiscales.

En el **régimen general** del IS, las pérdidas generadas por una entidad no se compensan directamente con los beneficios del resto de entidades que forman el grupo. Tampoco puede producirse una compensación indirecta de las pérdidas, a través de la dotación de la pérdida por deterioro correspondiente a la depreciación de la participación en el capital de la entidad que ha generado tales pérdidas, en la medida en que ese gasto por deterioro no es fiscalmente deducible. **1019**

Por el contrario, en el **régimen especial** de consolidación, -donde el grupo es un único contribuyente en el IS (nº 1160) como reflejo de la unidad económica que subyace en el conjunto de entidades que lo integran-, en la medida en que la base imponible del grupo se obtiene por la agregación de las bases imponibles individuales de las entidades que lo forman, la pérdida fiscal obtenida por cualquier entidad del grupo se compensa con las bases imponibles positivas obtenidas por el resto de entidades del grupo y, por otra parte, esa pérdida por deterioro no es fiscalmente deducible en la determinación de la base imponible individual de la entidad que tiene la participación, lo cual evita que a nivel de grupo se pueda computar doblemente una misma pérdida.

La **no consideración de la pérdida por deterioro** dotada por la dominante del grupo o por otra entidad del mismo, que tenga una participación directa en el capital de la entidad integrante del grupo que obtenga las pérdidas, va a motivar que, si esta última genera beneficios que hagan que se recupere el valor de aquella participación y, por tanto, revierte como ingreso contable el importe de la pérdida por deterioro dotada en ejercicios anteriores, dicho ingreso no debe tenerse en consideración a efectos del régimen de tributación especial de los grupos, dado que ese ingreso no debe integrarse en la base imponible individual de la entidad tenedora de la participación.

Por tanto, se aprecia que para el mismo grupo es más eficiente la tributación en régimen de consolidación pues ello supone que mientras que en el régimen individual no es deducible el deterioro de la participación tenida en las entidades dependientes, por el contrario, en el régimen de consolidación fiscal ese deterioro se convierte en deducible de forma indirecta al poderse **compensar las pérdidas** obtenidas por las entidades dependientes con los beneficios obtenidos por cualquier otra entidad del mismo grupo fiscal.

Precisiones Este efecto puede ser lo más relevante del régimen de tributación consolidada respecto del régimen general que puede hacer que la tributación consolidada sea un **incentivo fiscal**.

1021

Ejemplo La entidad A tiene la totalidad del capital social de otras dos entidades B y C. Las bases imponibles obtenidas por estas sociedades en los ejercicios n y n+1 son las siguientes:

Ejercicio	Entidad A	Entidad B	Entidad C
n	1.000	(200)	500
n+1	1.200	200	400

Aun cuando la base imponible negativa de la entidad B es de 200 en el **ejercicio n** suponemos que, sin embargo, la pérdida contable obtenida en ese mismo ejercicio asciende a 400, al corresponder un importe de 200 a gastos que no tienen la consideración de fiscalmente deducibles, importe por el cual la entidad A dotó la correspondiente pérdida por deterioro.

No obstante, el gasto por importe de 400 en la entidad A correspondiente al deterioro contabilizado no es fiscalmente deducible, con independencia de que una parte de ese deterioro se corresponda con gastos de la entidad B que tienen la consideración de deducibles que han contribuido a la formación de la base imponible negativa de esta última entidad, de manera que la base imponible de la entidad A es de 1.000 después de no computar el deterioro de 400.

En el **ejercicio siguiente**, la entidad B obtiene una base imponible positiva de igual importe a la del ejercicio anterior, de manera que la entidad A revierte como ingreso la pérdida por deterioro en dicho ejercicio por importe de 400, el cual no se integraría en su base imponible al proceder de un gasto que no ha tenido efectos fiscales, siendo de 1.200 la base imponible de la entidad A después de no computar el ingreso de 400 correspondiente a la reversión del deterioro.

La **tributación de las entidades que forman ese grupo** según que tributen por el régimen individual o bien por el régimen de consolidación fiscal será la siguiente, presumiendo que la entidad B puede compensar la totalidad de sus bases imponibles negativas al no ser aplicables los límites a la compensación de tales bases negativas:

a) Régimen individual de tributación:

	Ejercicio n	Ejercicio n+1
Entidad A	250 (1.000 × 0,25)	300 (1.200 × 0,25)
Entidad B	-	-
Entidad C	125 (500 × 0,25)	100 (400 × 0,25)
Total.....	375	400

b) Régimen de consolidación fiscal:

	Ejercicio n	Ejercicio n+1
Grupo.....	325 = (1.000 - 200 + 500) × 0,25	450 = (1.200 + 200 + 400) × 0,25

La **tributación global** en los dos ejercicios es la misma (775) en ambos regímenes fiscales. Además, se observa que en el régimen individual no se manifiesta un diferimiento en la tributación: **en el ejercicio n**, la tributación no es igual que en el régimen de consolidación como consecuencia de que no es deducible el deterioro contable de la participación de la entidad A en el capital de la entidad B. En definitiva, en el régimen de consolidación se produce en este ejercicio n una menor tributación por el importe de la base imponible negativa de la entidad B que se compensa con las bases imponibles positivas del resto de entidades del grupo.

Por el contrario, **en el ejercicio siguiente**, la tributación en régimen individual y consolidado tampoco es la misma, por cuanto que en la base imponible del grupo no se compensa la base imponible negativa de la entidad B obtenida en el ejercicio anterior al haberse compensado por el grupo en ese ejercicio anterior.

En definitiva, se observa que en el régimen de consolidación se consigue un efecto diferimiento en la tributación al poderse deducir las pérdidas de las entidades dependientes, cosa que no ocurre en el régimen fiscal general al no ser deducible el deterioro de la participación tenida en una entidad dependiente.

Suponiendo que la entidad B no obtenga beneficios en ejercicios posteriores, se aprecia que en el régimen de consolidación la tributación global sería inferior, pues mientras que en el ejercicio n+1 el importe a ingresar por el IS sería de 400, tanto en régimen individual como en consolidación, sin embargo, en el ejercicio n el ingreso en régimen de consolidación sería de 325 cuando en régimen individual sería de 375, siendo de 50 el importe de la menor cuota consecuencia de la compensación por el grupo fiscal de la base imponible de 200 obtenida por la entidad B.

Reserva de capitalización (LIS art.25) De acuerdo con el régimen individual del IS, la reserva de capitalización supone permitir reducir la base imponible de un período impositivo en el 10% del importe del incremento de los fondos propios de la entidad en ese mismo período impositivo, de manera que la forma de determinar dicho incremento el mismo se corresponde con los beneficios obtenidos en el ejercicio inmediato anterior y que no hayan sido objeto de distribución en el ejercicio en que se **reduce la base imponible** ni tampoco se distribuyan dividendos con cargo a reservas en ese mismo ejercicio, siempre que se cumplan el resto de requisitos establecidos. Por tanto, esa reducción no se ve afectada por los resultados obtenidos por otras entidades del mismo grupo al que pertenezca la entidad que reduce su base imponible por la dotación de esta reserva de capitalización.

Por el contrario, cuando el grupo al que pertenecen esas entidades tribute en consolidación fiscal, el **cómputo de los fondos propios** se debería realizar a nivel de grupo, es decir, debería tenerse en consideración la totalidad de los resultados de todas las entidades del grupo a efectos de determinar el incremento de los fondos propios del grupo como contribuyente del ejercicio anterior y que forman parte del mismo en el ejercicio siguiente en que se reduce la base imponible del grupo. Esta conclusión es la que parece desprenderse de lo establecido en la LIS art.62.1 y 63, cuando disponen que los requisitos para determinar los ajustes al resultado contable para calcular la base imponible se deben referir al grupo y, además, a efectos de determinar la base imponible individual de las entidades integrantes del grupo fiscal, no se tiene en cuenta en la misma la reserva de capitalización.

Aunque la **interpretación administrativa** primitiva se había separado de esta conclusión sin ninguna justificación técnica, sin embargo, recientemente se ha **modificado** la interpretación acerca de la forma de computar el incremento de fondos propios del grupo fiscal, en el sentido de que los fondos propios de cierre e inicio del período impositivo del grupo fiscal se calculan mediante la suma de los fondos propios de las entidades que forman el grupo, teniendo en cuenta las eliminaciones e incorporaciones de resultados por operaciones internas (DGT CV 22-6-18).

En grupos donde todas las entidades que lo integran tengan **beneficios**, la aplicación de este incentivo fiscal produce un efecto equivalente tanto si el grupo tributa en régimen individual como en el régimen de consolidación fiscal, en este último caso con cualquiera de las dos interpretaciones comentadas. Por el contrario, en grupos donde las entidades que lo integran tengan **beneficios y pérdidas**, el régimen de consolidación fiscal supone que el incremento de fondos propios del grupo sea inferior al que resulta del régimen individual, como consecuencia de que dicho incremento se computa a nivel de grupo o sumando los fondos propios de las entidades que forman el grupo, según la interpretación administrativa en donde las entidades que generan pérdidas hacen reducir los fondos propios globales del grupo, que será inferior como consecuencia de las pérdidas generadas por esas otras entidades del grupo fiscal.

Por otra parte, cuando se hayan realizado **operaciones internas**, caso de grupos fiscales, el resultado de esas operaciones es objeto de eliminación, lo cual supone que el incremento de los fondos propios a nivel de grupo sea inferior al que resulta a nivel individual en el importe de los resultados eliminados, por lo que el efecto de diferimiento fiscal de esos resultados también se debe trasladar a efectos de la dotación de la reserva de capitalización.

Precisiones La **interpretación administrativa primitiva** establecía que el cómputo del incremento de los fondos propios se efectúa teniendo en cuenta la suma de los fondos propios de las entidades que forman el grupo, sin realizar eliminaciones ni incorporaciones, lo cual suponía separarse no solo de lo establecido en la propia LIS sino, también, de la interpretación mantenida en otros temas fiscales como es la limitación a la deducibilidad de los gastos financieros, donde el beneficio operativo es el que se determina de los estados contables consolidados y no de la suma de los beneficios operativos de las entidades integrantes del grupo fiscal. (DGT CV 15-11-16).

1025