

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
Inspector de Hacienda (jubilado)

D. ENRIQUE VILLANUEVA GARCÍA
Doctor en Ciencias Económicas y Empresariales
Profesor Titular Universidad Complutense de Madrid

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
clientes@lefebvre.es
www.evl.es
Precio: 145,60 € (IVA incluido)

ISBN: 978-84-19896-27-8
Depósito legal: M-34116-2023

Impreso en España
por Printing '94
Paseo de la Castellana, 93 - 2º. 28046 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

2024-2025

Fecha de edición: 22 de noviembre de 2023



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, Canarias e Illes Balears..... | 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

| | |
|------------------|---|
| 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 |
| 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 |
| 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) |
| 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 |
| 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 | 502 |
| 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 esta manera, 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 primera entidad tiene sobre las demás.

El **concepto** de grupo mercantil 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 de entidades en el IS como un único contribuyente, al objeto de que la tributación se ajuste a la capacidad económica del grupo y no de las entidades individuales que lo integran.

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, mientras que la formulación contable de las cuentas anuales consolidadas se regula en las Normas para la Formulación de las Cuentas Anuales Consolidadas (NOFCAC), aprobadas por el RD 1159/2010 (ver nº 6500 s.).

Perímetro de consolidación mercantil (CCom art.42 y 47) 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, es decir, cuando una sociedad ostente o pueda ostentar, directa o indirectamente, el control de otra u otras.

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 una o varias de las sociedades del grupo posean, al menos, el 20% de los derechos de voto sobre dicha sociedad (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 sus **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.

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.