

# RocaJunyent

## Artículo



Llega el final del año y, en el mes de diciembre, son muchos grupos de empresas que, ante la posibilidad de ver optimizada su tributación en el Impuesto sobre Sociedades (IS) a nivel conjunto, se plantean la opción de optar por el régimen especial de consolidación fiscal para el año entrante.

¿Qué requisitos mínimos obligatorios exige la norma? ¿Cuáles son las principales ventajas e inconvenientes de optar por dicho régimen?

### Requisitos

El grupo fiscal debe estar formado obligatoriamente por el conjunto de entidades residentes en territorio español que cumplan los siguientes requisitos el primer día del período impositivo en que sea de aplicación el régimen de consolidación:

- a) Estar participada de forma directa o indirecta por la sociedad dominante en, al menos, un 75% del capital social (70% si la entidad es cotizada), y que la entidad dominante posea sobre la misma la mayoría de los derechos de voto.
- b) Ser residente en territorio español.
- c) Tener forma jurídica de sociedad anónima, limitada, y/o comanditaria por acciones, o ser un establecimiento permanente (EP) de una entidad no residente en territorio español. Los EP en territorio español de entidades no residentes se consideran entidades residentes participadas al 100% del capital y derechos de voto de la entidad no residente de la que dependen. También se requiere que

los EP de entidades no residentes no sean dependientes, directa o indirectamente, de ninguna otra entidad distinta de la dominante del grupo que reúna los requisitos para poder tener la consideración de dominante.

- d) No estar exentas de tributar en el IS, ni aplicar un tipo de gravamen distinto del de la entidad representante (salvo entidades de crédito). Tampoco pueden tener un período impositivo distinto (caso de sociedades dependientes cuyo ejercicio social, determinado por imperativo legal, no pueda adaptarse al de la sociedad dominante).

Estos requisitos deberán mantenerse durante todo el período impositivo, salvo en caso de disolución de alguna de las sociedades.

En los grupos en que los que la sociedad dominante es residente en territorio español, la condición de **representante** del grupo fiscal la ostenta esta entidad. En cambio, en los casos en que la entidad dominante es una no residente el grupo debe designar a otra entidad de entre las integrantes del grupo fiscal que tendrá la consideración de representante de este.

El régimen de consolidación fiscal en el IS es **optativo**. Ahora bien, una vez ejercida la opción, **obligatoriamente** deben integrarse en el grupo fiscal todas las sociedades sobre las que la sociedad dominante tenga una participación, directa e indirecta, del 75 (70% en caso de entidades cotizadas) y cumplan el resto de los requisitos.

Se exige que todas las entidades españolas participadas directa o indirectamente en más de un 75% por la dominante acuerden expresamente su inclusión en el grupo fiscal (mediante **acuerdo del órgano de administración** individual de cada una) y lo comuniquen antes del inicio del primer período impositivo en que se contemple la aplicación del régimen de consolidación fiscal.

**“El régimen de consolidación fiscal en el IS es optativo; una vez ejercida la opción, deben integrarse todas las participadas en las que la sociedad dominante tenga al menos un 75%”.**

A este respecto, la falta de comunicación del acuerdo de las entidades que inicialmente constituirán el grupo fiscal supone la imposibilidad de aplicar el régimen (equivale a no haber adoptado el acuerdo).

No obstante, la comunicación fuera de plazo de los acuerdos de las entidades que en lo sucesivo se integren en el grupo fiscal no debe suponer la pérdida del régimen especial, sino la imposición de una sanción (siempre y cuando los acuerdos se hubieran adoptado en el período impositivo anterior al inicio del primer período de consolidación fiscal).

También se exige que la dominante no residente comunique en el mismo plazo – antes del inicio del primer período impositivo en que se aplique

el régimen de consolidación fiscal – el acuerdo de designación de la entidad representante. No obstante, la comunicación fuera de plazo de este acuerdo no conlleva la inaplicación del régimen, sino que tendrá los mismos efectos que la comunicación extemporánea de la inclusión de nuevas entidades en el grupo (imposición de sanciones).

A continuación, se exponen las principales ventajas y los inconvenientes más relevantes de la aplicación del régimen especial de consolidación en el IS:

## Ventajas

- La **eliminación** fiscal de los resultados de las operaciones realizadas dentro del grupo fiscal. Se difiere la tributación de las rentas positivas generadas con motivo de estas operaciones mientras no se realicen frente a terceros.
- La posibilidad de **compensar**, en el mismo ejercicio, las **bases imponibles negativas** generadas por alguna de las entidades del grupo fiscal con las bases imponibles positivas del resto de entidades, con la salvedad introducida para los años 2023, 2024 y 2025, en que solo se puede integrar en la base imponible consolidada el 50% de las bases imponibles negativas individuales generadas en el ejercicio por las entidades del grupo. El restante 50% se integra en la base imponible del grupo proporcionalmente en cada uno de los diez períodos impositivos siguientes.
- El **cómputo** de los requisitos para aplicar beneficios o **incentivos** fiscales (deducciones, reserva de capitalización, etc.) se realiza **a nivel de grupo** fiscal, lo que habitualmente favorece un mejor aprovechamiento de estos.
- Las operaciones realizadas entre las entidades del grupo fiscal están exceptuadas de la obligación de documentar prevista para las **operaciones vinculadas**, salvo en el caso de cesión de determinados activos intangibles por las que se aplique la reducción en base imponible prevista en el art. 23 de la LIS (conocida como *patent box*).
- La ventaja financiera de no tener la obligación de practicar **retenciones** sobre las rentas satisfechas entre entidades de un mismo grupo fiscal.

## Inconvenientes

- Mayor **complejidad** en la **liquidación** del impuesto. Se tiene que presentar la declaración del IS consolidado (modelo 220) y las declaraciones individuales de la entidad dominante y de todas las dependientes del grupo fiscal (modelo 200). También requiere una mayor complejidad en el **control** de las bases imponibles negativas, créditos fiscales y de los ajustes fiscales practicados.
- Necesidad de tener correctamente identificadas y controladas todas las **operaciones intragrupo** y de llevar un seguimiento exhaustivo de las eliminaciones e incorporaciones que se originen por las mismas.
- Los siguientes **límites** se determinan **a nivel de grupo fiscal**:
  - Límite del millón de euros en la compensación de las bases imponibles negativas.
  - Límite del millón de euros o del 30% del beneficio operativo en la limitación de la deducibilidad de gastos financieros.

- Límite de 25.000 euros en la libertad de amortización de elementos del inmovilizado material nuevos cuyo valor unitario no exceda de 300 euros.
- Límite del 1% del importe neto de la cifra de negocios (INCEN) en la deducibilidad de los gastos por atenciones a clientes o proveedores.
- Límite de aplicación del pago fraccionado mínimo del 23% sobre el resultado contable (contribuyentes cuyo INCEN supere 10 millones de euros en los 12 meses anteriores).
- A las empresas que tributan en régimen de consolidación fiscal les es aplicable la **tributación mínima en el IS**, con independencia del INCEN del grupo (15% a la base imponible, reducida o incrementada, en su caso, por la reserva de nivelación).
- Pendiente de ver si se extenderá a más periodos la **limitación** impuesta por la **disposición transitoria 19ª de la LIS** en 2023, 2024 y 2025 para determinar la base imponible del grupo fiscal (cómputo únicamente el 50% de las bases imponibles negativas individuales, que deberán aplicarse en decimas partes en los siguientes diez periodos positivos inmediatamente posteriores a los de su generación).
- **Responsabilidad solidaria** de todas las entidades del grupo fiscal respecto a la deuda tributaria consolidada del IS (cuota, recargos e intereses), si bien no afecta a sanciones ni a otros impuestos.
- Las **actuaciones administrativas de comprobación o investigación** realizadas frente a la sociedad dominante o frente a cualquier entidad del grupo fiscal, con conocimiento formal de la sociedad dominante, interrumpen el plazo de prescripción del IS consolidado. El **plazo** máximo de duración de los procedimientos inspectores de comprobación de cualquier de las entidades del grupo fiscal es de **27 meses**, mientras que con carácter general es de 18 meses.

Así, si bien en muchas ocasiones la consolidación puede ser una opción muy favorable para el conjunto de entidades que forman el grupo fiscal, debe tenerse presente cuáles las circunstancias particulares de cada grupo de empresas (situación de endeudamiento global, estructura internacional, histórico de pérdidas y/o bases imponibles negativas, previsión de compensación a futuro, etc.).

Desde el punto de vista de carga de obligaciones de información y documentación de operaciones vinculadas, desde luego es una opción mucho más relajada que el régimen general. Igualmente, existe con carácter general un ahorro de costes financieros, al no tener que practicar retenciones entre sociedades del grupo, y gracias a la posibilidad de compensar -al menos parcialmente- bases imponibles negativas con positivas entre las entidades del grupo.

Ahora bien, esta posibilidad de compensación de bases imponibles negativas se ha visto mermada con la limitación impuesta para los ejercicios 2023, 2024 y 2025 que, si bien *a priori* tiene carácter temporal, no cabe descartar su ampliación durante más periodos impositivos, como ya ha sucedido con otras limitaciones tributarias.

Asimismo, la consolidación fiscal en el IS requiere una mayor carga administrativa, desde el punto de vista de obligaciones contables, confección de declaraciones y control exhaustivo de las operaciones intragrupo realizadas (eliminaciones e incorporaciones).

Por otro lado, hay algunos límites como el de la deducibilidad de gastos financieros que, dependiendo del grado de endeudamiento individual de las entidades, pueden resultar más desfavorables en su aplicación al grupo (en el régimen general cada entidad puede deducir sin limitación un importe mínimo de un millón de euros de gastos financieros).

En definitiva, la opción por el régimen de consolidación fiscal en el IS es una cuestión que requiere de planificación, de un estudio específico sobre el impacto que tendrá en cada grupo de entidades, y de cautela, en todo caso.

RocaJunyent posee una sólida trayectoria asesorando a diversos grupos empresariales en este ámbito, así como en otras cuestiones de elevada complejidad tributaria, ofreciendo siempre al cliente un respaldo profesional y altamente especializado.