

UN ANÁLISIS DE LA PROBLEMÁTICA LIGADA A LA
INCORPORACIÓN DE ELIMINACIONES PREVIAS EN EL
RÉGIMEN ESPAÑOL DE CONSOLIDACIÓN FISCAL

Área de investigación: Contribuciones

Estefanía López Llopis

Facultad de Ciencias Económicas y Empresariales

Departamento de Análisis Económico Aplicado

Universidad de Alicante

España

estefania.lopez@ua.es

XXI
CONGRESO
INTERNACIONAL
DE
CONTADURÍA
ADMINISTRACIÓN
E
INFORMÁTICA



UN ANÁLISIS DE LA PROBLEMÁTICA LIGADA A LA INCORPORACIÓN DE ELIMINACIONES PREVIAS EN EL RÉGIMEN ESPAÑOL DE CONSOLIDACIÓN FISCAL



Resumen

El propósito de este trabajo consiste en efectuar un análisis del régimen establecido en la ley española del Impuesto sobre Sociedades para la incorporación a la base imponible del grupo de aquellos resultados procedentes de operaciones internas cuya tributación ha quedado diferida en el tiempo como consecuencia de su eliminación inicial. La adecuada consecución de este objetivo requiere efectuar una referencia previa al procedimiento regulado en dicha ley para la determinación de la base imponible del grupo fiscal, así como a los criterios que deberán ser observados para la práctica de las eliminaciones e incorporaciones de los resultados procedentes de operaciones entre las empresas del grupo. El análisis de la legislación tributaria, de las normas sobre consolidación contable y de las consecuencias asociadas a su aplicación práctica permite poner de manifiesto que el criterio fiscal previsto para aquellos casos en los que la incorporación del beneficio eliminado no trae por causa la enajenación a terceros del activo internamente transmitido conduce a un resultado incongruente con la realidad económica, con la normativa contable en la materia y con la concepción del grupo como ente unitario susceptible de imposición.

Palabras clave: Impuesto sobre Sociedades, consolidación fiscal, grupo de sociedades, contabilidad.



1. Introducción

Una de las principales consecuencias que los fenómenos de internacionalización y crecimiento empresarial han traído consigo ha sido el nacimiento de los grupos de sociedades, una nueva forma de organización que Embid Irujo, J. M. (2008) define como “un agregado empresarial integrado por diversos sujetos de Derecho (normalmente sociedades) que, sin perjuicio de su personalidad jurídica propia, quedan sometidos en su actuación en el mercado a una dirección económica unificada, ejercida por la entidad cabecera del grupo”. De acuerdo con el contenido de esta definición, los dos elementos esenciales que vienen a definir la existencia del grupo son, en primer lugar, “la relación de dependencia directa o indirecta, de una o varias sociedades (dependientes) con respecto a otra (dominante)”, y, en segunda instancia, “el ejercicio de una dirección económica única por ésta última sobre el conjunto de las demás, de forma que, a pesar de la personalidad jurídica propia de cada una de las sociedades, todas ellas actúan en el mercado con la lógica de una sola empresa” (Fernández de la Gándara, 1987).

Por lo que respecta a su razón de ser, la práctica totalidad de los autores y organismos que han abordado la temática referida a la consolidación de los grupos de empresas ha tendido a justificar la necesidad de diseñar una normativa específicamente aplicable a tales entes sobre la base de lo que podríamos denominar el *principio de unidad económica*. La posibilidad de definir al grupo como unidad encuentra su justificación en el hecho de que “tras la apariencia de un conjunto de empresas independientes” se esconde “en realidad una única unidad económica de explotación caracterizada por la existencia, para todas las sociedades, de un único centro de toma de decisiones que afecta a la situación económica, financiera y patrimonial de todas ellas” (López Alberts, 1999). En el plano fiscal, asimismo, la concepción del grupo como ente unitario se fundamenta en la existencia de una dirección única y un solo poder de decisión. Así, el hecho de que el grupo carezca de una estructura organizativa propia no impide que éste actúe en la práctica actúa como si de una sola empresa se tratara. De aquí la necesidad de diseñar un régimen de tributación que permita gravar la renta realmente obtenida por el grupo como unidad empresarial.¹

Desde el punto de vista de su funcionamiento, el régimen español de consolidación fiscal se caracteriza por dos aspectos fundamentales: por un

¹ Ver Sánchez Gallardo, F. J., 2007, pág. 13.





lado, la configuración del grupo como sujeto pasivo del impuesto, lo que determina la necesidad de calcular una base imponible consolidada que ponga de manifiesto la capacidad económica del grupo como ente unitario; por otro, la determinación de dicha magnitud a partir de la suma de las bases imponibles individuales de las entidades que conforman el grupo. A ello se añade el hecho de que el articulado del régimen especial de consolidación se remite de forma expresa en no pocas ocasiones a la normativa contable sobre consolidación de cuentas. Precisamente esto es lo que sucede en relación con los criterios que deberán observarse para la práctica de las eliminaciones e incorporaciones de resultados derivados de operaciones internas, que, con carácter general, serán los establecidos en la norma contable de referencia.

Conforme a lo expuesto, en el presente trabajo realizaremos un estudio de los criterios de incorporación de eliminaciones previstos en la ley española del Impuesto sobre Sociedades. Centramos nuestra atención en los efectos asociados a la aplicación práctica del criterio aplicable en aquellos supuestos en los que la realización frente a terceros del resultado inicialmente eliminado traiga por causa la exclusión del grupo de la sociedad que lo generó, la extinción del grupo fiscal o la pérdida del derecho a aplicar el régimen de tributación consolidada por incumplimiento sobrevenido de alguno de los requisitos exigidos en la ley.

2. La determinación de la base imponible consolidada en el marco del régimen español de consolidación fiscal.

Por lo que se refiere al procedimiento que ha de seguirse para el cálculo de la base imponible consolidada, dispone el artículo 62.1 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades (LIS) que la base imponible del grupo se determinará sumando, entre otros elementos, “a) Las bases imponibles individuales correspondientes a todas y cada una de las entidades integrantes del grupo fiscal [...] b) Las eliminaciones. c) Las incorporaciones de las eliminaciones practicadas en periodos impositivos anteriores [...]”

Como fácilmente se advierte a la luz del precepto transcrito, uno de los aspectos más característicos del régimen español de consolidación consiste en la determinación de la base imponible del grupo a partir del sumatorio de las bases imponibles generadas por las distintas entidades que lo conforman con independencia de su signo, de modo que, en cada periodo impositivo, se produce una compensación automática de bases imponibles positivas y

negativas individuales. Así pues, a diferencia de lo que sucede en el régimen general de tributación, donde la sociedad que obtiene una base imponible negativa no puede proceder a su compensación hasta, al menos, el periodo impositivo siguiente, el aprovechamiento de tales bases en el marco del régimen de tributación consolidada tiene lugar, siempre que existan rentas positivas suficientes, en el propio periodo impositivo en que se obtienen.



Por lo que respecta a las eliminaciones, la pretensión de gravar el beneficio económico del grupo como si de una sola empresa se tratara determina la necesidad de someter a imposición, exclusivamente, aquellas operaciones realizadas por éste que surtan efectos frente a terceros. La consideración del grupo como unidad económica frente a la pluralidad jurídica de las entidades que lo integran, por tanto, reclama la realización de una serie de eliminaciones a través de las cuales se consiga aplazar la integración en la base imponible, y, consecuentemente, diferir la tributación, de las rentas derivadas de las denominadas operaciones intragrupo, “ya que en puridad no se habrá producido ni beneficio ni pérdida cuando el grupo, por ejemplo, se vende o se compra «a sí mismo», o se presta un servicio «a sí mismo»” (Martín y Aguilera, 2013). El legislador viene a admitir así “el principio de que las operaciones internas no son generadoras de rentas gravables para el grupo” (Peña Álvarez, 1978).

De acuerdo con este razonamiento, el objetivo de las eliminaciones referidas en el artículo 62.1.b) LIS radica en dejar sin efecto momentáneo las operaciones realizadas entre las empresas que forman parte del grupo fiscal, ya que, a la luz del principio de unidad económica, éstas sólo deberán ser gravadas en el momento en que tales operaciones desborden el perímetro de consolidación, esto es, cuando se externalice el beneficio o la pérdida procedente de las mismas². Será entonces cuando, según la terminología empleada por la normativa contable, el resultado interno previamente eliminado se entienda realizado frente a terceros y, en consecuencia, proceda su incorporación a la base imponible consolidada.

Por expresa disposición de la LIS, tanto las eliminaciones como las incorporaciones de resultados internos habrán de ser practicadas conforme a lo establecido en la normativa contable de referencia en materia de consolidación de cuentas.

² Ver Martín y Aguilera, 2013, pág. 838.

3. La problemática ligada a la incorporación de los resultados internos.

3.1. Regla general.

De acuerdo con lo dispuesto en el artículo 65.1 LIS, los resultados eliminados “se incorporarán a la base imponible del grupo fiscal cuando así se establezca en las Normas para la Formulación de Cuentas Anuales Consolidadas, aprobadas por el Real Decreto 1159/2010, de 17 de septiembre” (NFCAC).



En el ámbito contable, dispone el artículo 42.4 NFCAC que “Los resultados se entenderán realizados frente a terceros de acuerdo con lo establecido en los artículos 43 a 47 o cuando una de las sociedades participantes en la operación interna deje de formar parte del grupo, siempre y cuando el activo que incorpora el resultado no permanezca dentro del mismo. [...]”. Tal y como se desprende del contenido de este precepto, el legislador contable se decanta por el establecimiento de un criterio general para la incorporación de resultados internos, que resultará de aplicación en aquellos supuestos en los que una de las sociedades participantes en la operación deje de formar parte del grupo, y por una serie de criterios específicos, aplicables según el tipo de eliminación de que se trate³. Habida cuenta de que el artículo 65 LIS efectúa una remisión en bloque a la normativa contable en materia de incorporación de resultados internos, sin efectuar ninguna matización al respecto, ambos tipos de criterios deberán ser observados en el plano fiscal.

3.2. Regla especial: separación de sociedades del grupo.

A título de especialidad en el ámbito de la incorporación de resultados internos, añade el segundo párrafo del artículo 65.1 LIS 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, en el periodo impositivo en que se produzca dicha exclusión”.⁴ En aquellos casos en los que la incorporación a realizar venga motivada por el hecho de que una de las sociedades que participó en la operación interna abandone el grupo, por

³ La norma contable regula los criterios a seguir para la eliminación e incorporación de resultados internos previa clasificación de los mismos en siete categorías. Entre las más relevantes se encuentra la eliminación de dividendos internos y la eliminación de resultados por operaciones internas de existencias, inmovilizado y activos financieros.

⁴ Al margen de este análisis queda la excepción prevista en el artículo 65.2 LIS, acerca de la incorporación de los ingresos, gastos o resultados relativos a la reducción por cesión de determinados activos intangibles.

tanto, el resultado previamente eliminado deberá incorporarse a la base imponible individual de la entidad excluida en el propio periodo impositivo en que se produce dicha circunstancia. Si bien es cierto que, en principio, este criterio puede parecer razonable, lo cierto es que, a mi juicio, debe ser valorado negativamente por varias razones.



Por un lado, la exigencia de que el resultado sea objeto de incorporación a la base imponible individual de la sociedad que abandona el grupo no sólo rompe abiertamente con la configuración del grupo como ente unitario susceptible de imposición, sino que también desvirtúa el principio de unidad económica que le sirve de fundamento. Así, en el marco de una operación de compraventa entre dos entidades pertenecientes a un grupo, no cabe duda de que, desde un punto de vista estrictamente mercantil y financiero, la sociedad que obtiene el beneficio con motivo de la transmisión interna es aquella que asume la condición de transmitente. Desde una perspectiva fiscal, sin embargo, la propia esencia del régimen especial nos dice que es el grupo como tal quien obtiene el citado resultado, y, consecuentemente, quien debe tributar por él, si bien dicha tributación quedará diferida hasta un momento posterior por expresa disposición del legislador fiscal. Tomando en consideración la configuración del grupo como contribuyente del impuesto, considero razonable defender que el hecho de que la sociedad que transmitió internamente el elemento patrimonial quede excluida del grupo no debería motivar la incorporación del resultado interno previamente eliminado a su base imponible individual, sino que dicho resultado debería ser incorporado en todo caso a la base imponible del propio grupo consolidado.

Por otra parte, se da la circunstancia de que la aplicación práctica de este criterio de incorporación conducirá, en ciertos casos, a una situación de doble imposición efectiva, debido al hecho de que el beneficio derivado de la transmisión interna será sometido a tributación en sede de dos sujetos pasivos distintos: por un lado, en sede de la entidad que se separa del grupo, que deberá incorporar el resultado a su base imponible individual en el mismo periodo impositivo en que se produce su exclusión; y, por otro, en sede del grupo, cuya base imponible también integrará dicho resultado tarde o temprano, aunque no directamente como resultado del juego de las eliminaciones e incorporaciones. Para una mejor comprensión del supuesto, recurriremos a un ejemplo práctico.



La sociedad A es la dominante de un grupo de consolidación fiscal del que también forman parte las entidades B, C y D en condición de dependientes. Tales entidades fueron constituidas por la propia dominante previa aportación de un capital de 100, 200 y 300, respectivamente.



Se sabe que se han realizado las siguientes operaciones:

- En 2015, la sociedad C adquiere un terreno por importe de 50.
- En 2016, C vende a B el terreno por su valor de mercado, que asciende a 100. En ese mismo año, la sociedad C traslada su domicilio al extranjero.
- En 2017, B enajena a un tercero el terreno adquirido por un importe de 100.

Con motivo de la transmisión interna realizada, la sociedad C obtendrá un beneficio de 50 que elevará el importe de sus fondos propios a 250 (200 Capital, 50 Resultados), y que, por expresa disposición legal, deberá ser objeto de eliminación a la hora de proceder a la determinación de la base imponible consolidada.

En el ejercicio 2016, el hecho de que la entidad C traslade su domicilio al extranjero justificará su exclusión automática del grupo, ya que, conforme a lo establecido en el artículo 58.4 LIS, “No podrán formar parte de los grupos fiscales las entidades [...]: a) Que no sean residentes en territorio español”⁵. A su vez, por aplicación del segundo párrafo del artículo 65.1 LIS, esta circunstancia motivará la necesidad de incorporar a la base imponible individual de la sociedad excluida el beneficio de 50 previamente eliminado, por el que deberá tributar en el mismo periodo impositivo en que concurre la circunstancia que determina la exclusión. Ello es así en la medida en que, de acuerdo con el contenido del artículo 59.2 LIS, “Las entidades dependientes que pierdan tal condición quedarán excluidas del grupo fiscal con efecto del propio periodo impositivo en que se produzca tal circunstancia”, y, por tanto, la entidad excluida deberá tributar en régimen individual en dicho periodo impositivo”.

En 2017, la venta a tercero del terreno adquirido a la entidad C no supondrá el afloramiento de ningún beneficio en sede de la transmitente, ya que el precio

⁵ Esta exigencia se refuerza en el artículo 58.1 LIS, que define el grupo fiscal como un “conjunto de entidades residentes en territorio español”.



de compra satisfecho por la misma coincide con el precio de venta posteriormente acordado. Sin embargo, debemos tener presente tres elementos: primero, que el artículo 65.1 LIS se remite expresamente a la normativa contable en materia de incorporaciones; segundo, que, si bien el artículo 42.4 NFCAC prevé la necesidad de incorporar los resultados eliminados cuando una de las entidades participantes en la operación interna deje de formar parte del grupo, la única causa de exclusión del grupo prevista en el mencionado texto normativo es la venta de participaciones cuando ello determine la pérdida de control de la dominante sobre la dependiente; en último lugar, que el artículo 65.1 LIS en ningún momento establece que la concurrencia de la circunstancia prevista en su segundo párrafo dejará en suspenso la aplicación de los criterios fijados en la norma contable.

Dado que, en este caso, la salida del grupo de la entidad C no viene motivada por el hecho de que la entidad dominante haya perdido el control sobre la misma, la conclusión a la que llegamos es que los criterios de incorporación de resultados internos establecidos en la normativa contable desplegarán todos sus efectos. Ciñéndonos al supuesto de hecho planteado en el ejemplo, la traslación al plano fiscal del criterio contable a seguir para la incorporación de los resultados derivados de las transmisiones internas de inmovilizado no amortizable⁶ justificará que, con motivo de la venta del terreno a un tercero, el beneficio inicialmente eliminado deba ser integrado en la base imponible consolidada correspondiente al periodo impositivo de la transmisión, asumiendo el grupo la obligación de tributar por un resultado sobre el que la entidad C ya satisfizo el pertinente impuesto en la fecha de su exclusión.

La consideración conjunta de la secuencia de operaciones efectuadas permite comprobar que la aplicación estricta del criterio de incorporación previsto en la LIS conduce a una situación de doble imposición efectiva, puesto que una misma renta será sometida a tributación dos veces, aunque en sede de dos sujetos pasivos diferentes y en dos periodos impositivos distintos.

Idéntico resultado se alcanzaría si, en el ejercicio 2017, la entidad dominante transmitiese a una entidad Z, ajena al grupo, su participación en el capital de la sociedad B. En este supuesto, la traslación al ámbito fiscal del criterio de incorporación contemplado en el artículo 42.4 NFCAC determinaría la

⁶ Según lo dispuesto en el artículo 44.2.b) NFCAC en relación con los resultados por operaciones internas de inmovilizado, “El resultado se entenderá realizado cuando: [...]: b.1) Se enajene a terceros el activo adquirido”.

necesidad de incorporar, a la base imponible del grupo correspondiente al periodo impositivo de la venta, el beneficio de 50 procedente de la transmisión interna inicialmente realizada. Ello daría lugar, de nuevo, a una situación de doble imposición.



La principal conclusión que podemos extraer a la luz del ejemplo propuesto es que la aplicación literal del segundo párrafo del artículo 65.1 LIS conduce en determinadas circunstancias a una situación de doble imposición efectiva, ya que una misma renta acabará tributando, en un periodo impositivo u otro, en dos sujetos pasivos diferentes: por una parte, en sede de la entidad que generó el beneficio interno, que deberá tributar por el mismo en el propio periodo impositivo de su exclusión; y, por otro, en sede del grupo, que también habrá de satisfacer el pertinente impuesto en el periodo impositivo en que el activo internamente transmitido salga definitivamente de su patrimonio, ya sea con motivo de su venta directa o como consecuencia de la separación del grupo de la entidad que actuó como adquirente en la operación interna. Debemos tener presente, asimismo, que, pese a la salida del grupo de la sociedad que asumió la condición de transmitente en el marco de dicha operación, el activo internamente transmitido continuará estando en manos de una entidad que permanece dentro del perímetro de consolidación, y, por ende, seguirá formando parte del patrimonio del grupo. Desde este punto de vista, por tanto, no parece muy razonable que la exclusión de la entidad que obtuvo el beneficio interno lleve asociada la integración del mismo en la base imponible consolidada. En este mismo sentido, señalaba López Alberts, H. (2000) sobre la base de un ejemplo concreto que “cuando la sociedad [...] se separa del grupo no se produce ninguna modificación [...]. Ese inmueble sigue formando parte del grupo fiscal remanente. En estas condiciones, sólo una mente con una acusada deformación recaudatoria [...] podría proponer que la separación de la sociedad [...] motive el nacimiento de la obligación [...] de incorporar [...] la renta inicialmente eliminada. Desdichadamente, esa ha sido precisamente la postura de nuestro legislador”.

Aunque es de esperar que futuros pronunciamientos administrativos y judiciales arrojen algo de luz sobre esta cuestión, la posibilidad de que se produzca una situación de doble imposición exige la adopción urgente de alguna medida que permita evitar este indeseado efecto. A mi parecer, dicho resultado podría alcanzarse a través de dos vías de actuación diferentes, según cuál sea la verdadera voluntad del legislador fiscal. Si lo pretendido por éste es que el beneficio derivado de la operación interna tribute efectivamente en sede



de la sociedad que actuó como transmitente, lo lógico sería completar el contenido del segundo párrafo del artículo 65.1 LIS con la previsión de que, en el supuesto de que dicha entidad abandone el grupo, el mismo no deberá integrar en su base imponible ningún resultado, independientemente de que la exclusión de la sociedad se produzca por la venta de la participación en su capital social a un tercero o por el incumplimiento sobrevenido de alguno de los requisitos exigidos para formar parte del grupo fiscal⁷. De esta forma se conseguiría que sea la sociedad excluida, y sólo ella, quien tribute por el beneficio derivado de la transmisión interna. La segunda alternativa, más razonable a mi juicio, consistiría en la eliminación de la previsión normativa examinada y consiguiente aplicación del criterio establecido en el artículo 42.4 NFCAC, al que indirectamente se remite el artículo 65.1 LIS.

Teniendo en cuenta que el artículo 42.4 NFCAC condiciona la realización frente a terceros del resultado interno previamente eliminado al requisito de que el activo que incorpora dicho resultado no permanezca dentro del patrimonio del grupo, fácilmente se advierte que el criterio de incorporación por el que se decanta la norma contable en relación con aquellos supuestos en los que ésta venga motivada por la exclusión de una de las sociedades intervinientes en la operación interna se opone abiertamente al escogido por el legislador fiscal. Así, si bien el mencionado precepto no lo reconoce de forma expresa, de su contenido se desprende que el resultado interno deberá ser incorporado a las cuentas anuales consolidadas en el ejercicio en que la entidad que hubiera asumido la condición de adquirente en el marco de la operación interna resulte excluida del grupo, puesto que la concurrencia de dicha circunstancia dará lugar a que el elemento internamente transmitido salga definitivamente del patrimonio del mismo. De este modo, la separación del grupo de la entidad que compró el bien puede ser equiparada, desde el punto de vista de los efectos que genera, a la enajenación a tercero de dicho elemento patrimonial (principal causa de realización de resultados internos que la norma contable prevé). Parece indudable que este último criterio resulta mucho más respetuoso con el principio de unidad económica que sirve de fundamento al régimen de consolidación, ya que, independientemente de cuál sea la sociedad excluida, el beneficio interno previamente eliminado será objeto de incorporación a las cuentas anuales del grupo consolidado. En el plano fiscal, la aplicación de este criterio se traduce en que, incluso en el supuesto de que la sociedad que

⁷ En este caso, tal previsión normativa debería ser observada en el periodo impositivo en que el activo internamente transmitido, que permanecía en el patrimonio del grupo pese a la exclusión de la sociedad que obtuvo el resultado interno, sea enajenado a un tercero.

abandona el grupo sea la que generó el resultado eliminado, la obligación de pago de la deuda tributaria recaerá sobre el propio grupo como contribuyente del IS, pues en realidad es él, y no dicha entidad, quien obtiene el beneficio derivado de la operación interna.⁸



Pese a sus innegables bondades, considero oportuno analizar en qué medida el criterio de incorporación establecido en el artículo 42.4 NFCAC puede ser objeto de aplicación en el marco del IS. A tal fin se hace necesaria la determinación de las consecuencias fiscales que tendría el hecho de que la sociedad excluida del grupo fuese aquella que asumió la condición de adquirente en la operación interna (a la que el segundo párrafo del artículo 65.1 LIS no alude en ningún momento). Esta cuestión será examinada al hilo de un ejemplo práctico.

La sociedad A es la dominante de un grupo de consolidación fiscal del que también forman parte las entidades B y C en condición de dependientes. Éstas últimas fueron constituidas por la propia sociedad A previa aportación de un capital de 100 y 200, respectivamente.

En los últimos años se han realizado las siguientes operaciones:

- En el ejercicio 2015, la sociedad B adquiere un terreno por importe de 50.
- En 2016, B vende a C el terreno por su valor de mercado, que asciende a 100.
- En 2017, A vende a una entidad Z, ajena al grupo, el 100% de su participación en el capital social de C por el valor de sus fondos propios. Se sabe que la entidad C no ha generado resultados en ninguno de los periodos impositivos considerados.

⁸ Esta propuesta es coherente con el criterio establecido por el artículo 57-J de la ley del Impuesto sobre la Renta vigente en México hasta el día 1 de enero de 2002 para los supuestos en los que una sociedad dejara de ser controlada. En estos casos, disponía el citado precepto en su segundo párrafo, “La controladora deberá reconocer los efectos de la desincorporación al cierre del ejercicio inmediato anterior en declaración complementaria de dicho ejercicio. Para estos efectos, sumará o restará según sea el caso a la utilidad fiscal consolidada o a la pérdida fiscal consolidada de dicho ejercicio, los conceptos especiales de consolidación que con motivo de la desincorporación de la sociedad que deja de ser controlada deben considerarse como efectuados con terceros, desde la fecha en que se realizó la operación que los hizo como calificar como conceptos especiales de consolidación [...]”.



En el ejercicio 2016, la venta del terreno a la sociedad C supondrá la obtención de un resultado de 50 que B integrará en su base imponible individual, y que, al proceder de una transmisión interna, será objeto de eliminación a efectos de determinar la base imponible consolidada.



En 2017, la transmisión a un tercero de la participación poseída en el capital de C no determinará la generación de ningún beneficio para la entidad A. Ello es así en la medida en que, por hipótesis del ejemplo, la sociedad C no ha generado resultados durante todo el periodo en que ha formado parte del grupo, por lo que el precio de transmisión de los títulos coincidirá con el importe del capital inicialmente aportado por A para la constitución de dicha entidad. Desde el punto de vista consolidado, el hecho de que la sociedad que se separa del grupo sea la que asumió la condición de adquirente en el seno de la operación interna efectuada, y no la que generó el resultado, justifica la inaplicación del criterio de incorporación previsto en el segundo párrafo del artículo 65.1 LIS. Dada la ausencia, en el marco de dicho texto legal, de un criterio expreso de incorporación que deba ser observado en este tipo de supuestos, las reglas aplicables serán las previstas por la normativa contable en la materia.

La idea que se deriva del contenido del artículo 42.4 NFCAC es que el resultado derivado de la operación interna deberá ser incorporado a la cuenta de resultados consolidados cuando la entidad que abandona el grupo sea aquélla que asumió la condición de adquirente en la operación interna. La traslación de este criterio al ámbito tributario se traducirá en la necesidad de integrar, en la base imponible consolidada correspondiente al periodo impositivo en que la entidad que adquirió el terreno abandona el grupo, el beneficio de 50 inicialmente eliminado. Esta consecuencia se encuentra justificada si tenemos en cuenta que la salida del grupo de dicha entidad provocará que el terreno objeto de la transmisión interna deje de formar parte del patrimonio del mismo con carácter definitivo.

De conformidad con los resultados obtenidos, opino que la mejor alternativa para corregir el efecto de doble imposición al que la regulación vigente conduce en determinados supuestos consiste en la eliminación de la excepción regulada en el segundo párrafo del artículo 65.1 LIS, y consiguiente aplicación de los criterios contables en materia de incorporación de resultados cuando una de las entidades intervinientes en la operación interna quede excluida del grupo. En primera instancia, porque se trata de la opción más respetuosa con

el principio de unidad económica y la configuración del grupo como contribuyente del IS; en segundo lugar, porque es la más congruente con el hecho de que, en definitiva, la plusvalía asociada al activo internamente transmitido se ha generado en sede del grupo, y, por tanto, es lógico que sea él quien tribute por ella. Así pues, una interpretación teleológica de la ley fiscal nos lleva a concluir que lo más razonable es que el beneficio interno previamente eliminado sea objeto de incorporación a la base imponible consolidada, sea cual fuere la entidad que resulte excluida del grupo.



3.3. Supuestos de pérdida del régimen de consolidación y extinción del grupo.

La problemática suscitada en torno al contenido del segundo párrafo del artículo 65.1 LIS resulta extrapolable a los supuestos de extinción del grupo fiscal y pérdida del derecho a aplicar el régimen de consolidación. En este sentido, dispone la letra a) del artículo 74.1 LIS que “Las eliminaciones pendientes de incorporación se integrarán en la base imponible individual de las entidades que forman parte del mismo, en la medida en que hubieran generado la renta objeto de eliminación”. Por lo que respecta al contenido de este precepto, sostiene acertadamente Álvarez Melcón, S. (2003) que “Las eliminaciones por operaciones internas pendientes de integrar en la base imponible del grupo no son más que diferimientos de la tributación del Impuesto sobre Sociedades, por tanto si el grupo deja de ser tal es evidente que tales diferimientos dejan de tener sentido ya que el sujeto pasivo (el grupo fiscal) que podía hacer la [...] incorporación de las eliminaciones ha desaparecido [...]”.

Con relación al criterio establecido por la ley fiscal en este punto, lo primero que resulta preciso matizar es que el artículo 74.1 LIS indica la forma de proceder en aquellos supuestos en los que, en el periodo impositivo en que se produce la pérdida del derecho a aplicar el régimen de consolidación fiscal o se extingue el grupo, existieran eliminaciones pendientes de incorporación o importes pendientes de deducir a nivel de base imponible consolidada o cuota íntegra (bases imponibles negativas, deducciones, etc.). El criterio general por el que se decanta el legislador en todos los casos previstos es sustancialmente similar, y se concreta en la necesidad de repartir el importe de que se trate de forma proporcional entre las entidades que conforman el grupo, atendiendo al grado en que éstas hubiesen contribuido a la generación del mismo. En mi opinión, la exigencia de que aquellos elementos que no hayan sido



incorporados a la base imponible consolidada en la fecha en que se extingue el grupo o se pierde el derecho a aplicar el régimen sean repartidos proporcionalmente entre las entidades que lo integran resulta razonable en lo que atañe a la práctica totalidad de los elementos susceptibles de reparto en dicha fecha, puesto que, “desde una lógica tributaria [...] la idea de que cada sociedad separada del grupo fiscal retire de éste lo que a él ha aportado [...] resuena como algo que encaja bien con el principio de neutralidad” (López Alberts, H., 2003). Sin embargo, la aplicación de este mismo criterio para la determinación del tratamiento que debe darse a las eliminaciones pendientes de incorporar no resulta muy acertada, ya que, además de contravenir el principio de unidad económica, atenta abiertamente contra la configuración del grupo como ente unitario susceptible de imposición.

Desde mi punto de vista, quien verdaderamente debería asumir la obligación de tributar por el resultado pendiente de externalización en la fecha en que se extingue el grupo o se pierde el derecho a tributar de forma consolidada es el propio grupo, y no la sociedad que generó el resultado. La adopción de esta premisa como punto de partida nos lleva a defender que las eliminaciones pendientes en la fecha en que concurra alguna de estas circunstancias no deberían ser incorporadas a la base imponible individual de las entidades “que hubieran generado la renta objeto de eliminación”, sino que deberían integrarse en la base imponible consolidada correspondiente al último periodo impositivo en que resulte aplicable el régimen especial de consolidación. Se trata, en definitiva, de optar por un criterio acorde con la naturaleza unitaria del grupo y con la idea de que, si bien el resultado eliminado afloró en los estados contables de una de las entidades que lo conforman en el periodo impositivo en que tuvo lugar la operación de la que el mismo procede, desde una perspectiva estrictamente fiscal es el propio grupo quien obtuvo dicho resultado, y ello con independencia de que la tributación sobre el mismo quedase diferida en el tiempo por expresa disposición de la norma.

4. Conclusiones

El propósito de gravar el beneficio económico del grupo como ente unitario, unido a la determinación de la base imponible consolidada a partir del sumatorio de bases imponibles individuales, justifica la necesidad de realizar una serie de eliminaciones e incorporaciones que permitan diferir la tributación de las operaciones internas y someter a imposición, única y



exclusivamente, la capacidad económica manifestada por el grupo en sus relaciones con terceros.

Conforme a lo dispuesto en los artículos 65.1 y 74 LIS, el hecho de que el grupo se extinga, pierda el derecho a aplicar el régimen de consolidación o una sociedad resulte excluida del mismo después de haber participado en una operación interna, determinan la necesidad de incorporar aquellos resultados que hubiesen sido objeto de eliminación previa en la base imponible individual de la entidad que asumió la condición de transmitente en el marco de dicha operación. Después de analizar los efectos derivados de su aplicación práctica, la conclusión a la que llegamos es que este criterio resulta desacertado por dos razones. La primera, porque el mismo conduce, en determinadas circunstancias, a una situación de doble imposición efectiva no deseada por el legislador fiscal. La segunda, porque la salida del grupo de la sociedad transmitente no impedirá que el activo internamente transmitido continúe estando en manos de una entidad que permanece dentro del perímetro de consolidación, y, por ende, que éste siga formando parte del patrimonio del grupo. Desde este punto de vista, el criterio establecido por la ley fiscal no sólo contradice abiertamente el contenido de la normativa contable en la materia, sino que, además, atenta contra el fundamento del régimen especial de consolidación y con la concepción del grupo como ente unitario susceptible de imposición.

5. Fuentes documentales y bibliográficas

Álvarez Melcón, S. (2003). Régimen de consolidación fiscal en el Impuesto sobre Sociedades. En Rubio Guerrero, J. J. (dir.), *Manual del Impuesto sobre Sociedades*. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales.

Embid Irujo, J. M. (2008). El significado jurídico de los grupos de sociedades. La corporate governance. *Ekonomiaz: Revista vasca de economía*, 68.

Fernández De La Gándara, L. (1987). Derecho de Sociedades y Derecho de Grupos en la Comunidad Económica Europea y su relación con el Derecho español. Alicante: Universidad de Alicante.

Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades. Boletín Oficial del Estado español, núm. 288, 28 de noviembre de 2014.



López Alberts, H. (1999). Consolidación contable e introducción a sus aspectos fiscales. Madrid: CISS.

López Alberts, H. (2000). Los grupos de sociedades. Régimen tributario y cuentas fiscales consolidadas. Bilbao: CISS.



López Alberts, H. (2003). Consolidación contable y fiscal de los grupos de sociedades. Palma de Mallorca: CISS.

Martín Rodríguez, J. G. y Aguilera Medialdea, J. J. (2013). Manual de consolidación contable y fiscal. Valencia: CISS.

Peña Álvarez, F. (1978). El grupo de sociedades: su problemática fiscal. *Revista Española de Financiación y Contabilidad*, 23-24 (VII).

Real Decreto 1159/2010, de 17 de septiembre, por el que se aprueban las Normas para la Formulación de Cuentas Anuales Consolidadas y se modifica el Plan General de Contabilidad aprobado por Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre y el Plan General de Contabilidad de Pequeñas y Medianas Empresas aprobado por Real Decreto 1515/2007, de 16 de noviembre. Boletín Oficial del Estado español, núm. 232, 24 de septiembre de 2010.

Sánchez Gallardo, F. J. (2007). Consolidación fiscal en el IVA. Madrid: Francis y Taylor.

