

UNIVERSIDAD MIGUEL HERNÁNDEZ

FACULTAD DE CIENCIAS SOCIALES Y JURÍDICAS DE ORIHUELA



CURSO DE ADAPTACIÓN
GRADO EN ADMINISTRACIÓN Y DIRECCIÓN DE EMPRESAS
TRABAJO FIN DE GRADO

**ASPECTOS GENERALES DEL
RÉGIMEN DE CONSOLIDACIÓN FISCAL
DEL IMPUESTO DE SOCIEDADES**

MAYO del 2016

Alumno: José Antonio Rocamora Hernández

Tutora: Tatiana Compañ Parodi

RESUMEN

Este trabajo aborda un estudio y análisis de los aspectos generales del régimen especial del grupo fiscal, regulado en el Título VII del Capítulo VI de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades, realizando ciertas comparaciones puntuales con la normativa mercantil o contable. El núcleo de esta investigación tiene cinco partes.

En primer lugar, se plantean los motivos del origen y las causas del surgimiento de los grupos de sociedades, y de la necesidad de regular mediante la normativa tributaria estos grupos.

En segundo lugar, analizaremos el concepto del grupo fiscal establecido en la normativa tributaria, realizando posteriormente un análisis comparativo con la normativa mercantil.

En tercer lugar, profundizaremos en los aspectos generales sobre la determinación de la base imponible consolidada del grupo fiscal.

En cuarto lugar, mencionaremos otros aspectos relevantes que trata la normativa tributaria en el régimen especial de consolidación fiscal.

Y en quinto lugar, se plantean unos ejercicios prácticos de este régimen, con el objetivo de tener una visión generalista de los problemas que pueden llegar a plantear el grupo fiscal en la normativa tributaria.

ÍNDICE

	<u>Pág.</u>
ABREVIATURAS.....	4
1 INTRODUCCIÓN.....	5
2 EL GRUPO FISCAL SEGÚN LA LIS.....	8
2.1 Apectos generales: La causa de exclusión.....	8
2.2 Concepto de sociedad dominante.....	11
2.3 Concepto de sociedad dependiente.....	14
2.4 Determinación del dominio.....	14
2.4.1 Dominio directo simple.....	15
2.4.2 Dominio indirecto simple.....	16
2.4.3 Dominio directo e indirecto.....	17
2.4.4 Dominio circular, recíproco o complejo.....	19
2.5 Aplicación del Régimen de consolidación fiscal.....	21
2.6 Diferencias entre los estados financieros consolidados y el régimen de consolidación fiscal.....	23
3 DETERMINACIÓN DE LA BASE IMPONIBLE DEL RÉGIMEN FISCAL CONSOLIDADO.....	24
3.1 Eliminaciones e incorporaciones por operaciones intragrupo.....	29
3.1.1 Eliminación de resultados por operaciones internas de existencias.....	31
3.1.2 Eliminación de resultados por operaciones internas de inmovilizado o inversiones inmobiliarias.....	32
3.1.3 Eliminación de resultados por operaciones internas de servicios.....	34
3.1.4 Eliminación de resultados por operaciones internas de activos financieros.....	35
3.1.5 Adquisición a terceros de pasivos financieros emitidos por el grupo.....	36
3.1.6 Eliminación de los dividendos internos.....	37
3.2 Reserva de capitalización.....	37
3.3 Dotaciones apartado 12 del art. 11 de la LIS.....	39
4 OTROS ASPECTOS RELEVANTES DEL GRUPO FISCAL.....	40
5 EJERCICIOS PRÁCTICOS DE CONSOLIDACIÓN FISCAL.....	43
6 CONCLUSIONES.....	49
7 REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS.....	52

ABREVIATURAS

Art.	Artículo
BI	Base Imponible
BIN	Base Imponible Negativa
DGT	Dirección General de Tributos
IS	Impuesto de Sociedades
IRNR	Impuesto sobre la Renta de los No Residentes
LGT	Ley General Tributaria
LIS	Ley 27/2014, del Impuesto de Sociedades.
PGC	Plan General Contable
RD	Real Decreto
OCDE	Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico
NOFCAC	Normas para la Formulación de las Cuentas Anuales
TE	Territorio Español

1. INTRODUCCIÓN

Las empresas tienen la necesidad, de resolver de una forma eficaz, los retos que les plantean los entornos competitivos del mercado. La aparición de las llamadas economías globales y la existencia de una mayor competitividad entre empresas, ha supuesto que las agrupaciones empresariales se organicen estratégicamente de una manera diferente a como anteriormente lo hacían.

Muchas empresas para poder conseguir una mayor cuota de mercado, una mayor rentabilidad, ser más competitivas, o bien para diversificar sus negocios en los mercados donde se mueven, han optado por la puesta en funcionamiento de empresas hacia estructuras más complejas.

Surgen así los grupos de empresas que se pueden definir “como aquel conjunto de sociedades que teniendo personalidad jurídica independiente forman una unidad económica”¹.

Todo ello supone que aquella unidad económica empresarial “obedece a la mayor flexibilidad que otorga el grupo o al hecho de que la empresa ha desarrollado su proceso diversificador mediante adquisiciones de empresas ya existentes”².

Continuando con el concepto de grupo de empresas y en opinión de CUERVO GARCIA la configuración de éstas tiene tres características básicas:

- “Unión de empresas. Supone la existencia de adquisiciones de participaciones en empresas por parte de una sociedad dominante, alcanzando como resultado relaciones de dependencia directa o indirecta con sociedades dependientes.

1 PEÑA ÁLVAREZ, Fernando.: “El grupo de sociedades: su problemática fiscal”. En Revista española de financiación y contabilidad, Vol. VII, n.23 y 24, 1978, pág. 109

2 GUERRAS MARTIN, Luis Ángel: “La dirección estratégica de la empresa. Teoría y Aplicaciones”, 4ª ed., Civitas, Madrid, 2007, pág. 348

- Unión de administración. Se traducirá en la capacidad de influir en las decisiones del grupo.
- Proyecto de creación de valor. Esta característica hace referencia a que la existencia del grupo aporta más valor que si aquellas empresas actuaran por separado.”³

A partir del momento en que un grupo de empresas se establece como tal surge la necesidad por parte de la normativa contable y tributaria de establecer una serie de criterios que regularicen dicha situación. Esta regularización persigue con carácter principal, reflejar, global y fielmente, todas aquellas operaciones que realiza el grupo, como consecuencia de que el resultado individual de los estados financieros de cada una de las empresas desvirtuaría el resultado conjunto de todas las sociedades implicadas.

En España aparecen las primeras normativas en materia tributaria en el año 1942, reconociendo así el legislador, de un modo u otro la existencia de los primeros grupos de empresas a nivel nacional. A continuación, presentamos un cuadro resumen sobre la evolución legislativa del grupo de sociedades:

Cuadro 1
Resumen antecedentes normativos tributarios

Legislación	Observaciones
Ley de 10 de noviembre de 1942	Primer antecedente tributario Consolidación de los Resultados del grupo empresas
Decreto de 25 de noviembre de 1971	Beneficios fiscales para algunos grupo de empresas
RD 15/1977 de 25 de febrero	Por primera vez se consigue un régimen específico para el grupo de sociedades
RD 1414/1977 de 17 de junio	Definición del grupo de sociedades como unidad económica
Orden de 13 de marzo de 1979	Normas para el cálculo de la base imponible consolidada
Ley 18/1982	Endurecimiento del porcentaje de participación del capital social que ascendía al 90%
Ley 43/1995 de 27 de diciembre	Adaptar el régimen de consolidación desde la perspectiva nacional e internacional
Ley 24/2001, 27 de diciembre	Modifica el régimen de los grupos de sociedades por el régimen de consolidación fiscal
Decreto 252/2003, 28 de febrero	Regula las comunicaciones que deben de realizar el grupo fiscal

Fuente: Elaboración propia a partir de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria (www.agencia tributaria.gob.es).

3 CUERVO GARCIA, Álvaro: “Las corporaciones industriales y financieras”. En Revista de Economía (Madrid), nº9, 1991, págs. 24-32

Actualmente el régimen de consolidación fiscal se rige por Ley 27/2014 de 27 de noviembre del IS. La reforma esperada por esta Ley tiene una triple finalidad:

- Eliminar la doble imposición basado en el método de exención.
- Adaptar el régimen especial al ordenamiento comunitario internacional.
- Modernizar y actualizar la normativa nacional española.

Teniendo en cuenta estos objetivos, la LIS establece una serie de novedades que afectan a la consolidación del grupo fiscal. Tales novedades son:

- Exigencia de la sociedad dominante de poseer la mayoría de los derechos de voto de las entidades participadas del grupo.
- Incorporación del grupo fiscal de entidades indirectamente participadas a través de otras que no forman parte del grupo fiscal. La normativa pone como ejemplo a las entidades no residentes en TE.
- La BI del grupo fiscal es tratada ahora como una única entidad.

Desde la perspectiva tributaria, al igual que lo hace la normativa contable, la concepción de grupo se identifica con una unidad económica.

El presente trabajo pretende identificar y resolver aquellas cuestiones generales concernientes a la configuración y existencia del grupo, así como también de aquellos aspectos más relevantes en el cálculo de la base imponible consolidada del grupo de empresas, tanto desde la perspectiva de la normativa tributaria, como en lo establecido en la norma contable.

2. EL GRUPO FISCAL SEGUN LA LIS

2.1 Aspectos generales: las causas de exclusión

La configuración del grupo fiscal se basa en tres elementos principalmente:

- Existencia de una relación entre sociedad dominante y sociedad/es dependiente/es.
- Residencia en TE.
- La forma jurídica adoptada por tales entidades que forman el grupo fiscal.

En cuanto a la forma jurídica de las entidades integrantes del grupo, el art. 58 de la LIS establece que todas las sociedades que formen el grupo fiscal han de tener personalidad jurídica y revestir forma de sociedad anónima, sociedad de responsabilidad limitada o sociedad comandataria por acciones, permitiéndose la inclusión, así mismo, de determinadas fundaciones bancarias

Por otro lado, el art. 58.4 de la LIS establece las causas que impiden a una entidad formar parte de un grupo fiscal. Tales circunstancias son, según el tenor literal del precepto:

- a) Que no sean residentes en territorio español.*
- b) Que estén exentas de este impuesto.*
- c) Que al cierre del periodo impositivo haya sido declarada en situación de concurso y durante los periodos impositivos en que surta efecto esa declaración.*
- d) Que al cierre del periodo impositivo haya sido declarada en situación patrimonial prevista en el art 363. 1.e) del Texto Refundido de la Ley de Sociedades al Capital (...) de acuerdo con sus cuentas anuales (...)*
- e) Las entidades dependientes que estén sujetas al Impuesto de*

Sociedades a un tipo de gravamen diferente al de la entidad representante del grupo fiscal, salvo el supuesto previsto en el apartado siguiente.

f) Las entidades dependientes cuyo ejercicio social, determinado por imperativo legal, no puede adaptarse al de la entidad representante.”

A continuación analizaremos por separado las causas de exclusión contempladas en el art. 58.4 de la LIS.

1. No ser residente en territorio español

El legislador, en este aspecto, establece que las entidades que configuran el grupo fiscal tienen que ser necesariamente residentes en TE. Sin embargo, la normativa tributaria contempla la posibilidad de que aquellas entidades que no sean residentes en TE ni en un país o territorio calificado como paraíso fiscal puedan ejercer como entidad dominante siempre y cuando estén sometidas a un IS idéntico o similar al español.

2. Estar exentas del IS

En opinión de LÓPEZ ABERTS “si se permitiese que entidades exentas (...) formasen parte del mismo grupo nos encontraríamos con una situación técnicamente irregular”⁴. En este sentido, la Ley del IS identifica al grupo como contribuyente del impuesto. Admitir aquella entidad exenta del IS supondría ir en contra de dicho principio.

No obstante, resulta difícil encontrar en nuestra normativa algún tipo de sociedad mercantil que esté exenta del IS, a excepción, posiblemente de las denominadas entidades de capital riesgo.

4 LÓPEZ ALBERT, Hernan: “Consolidación contable y fiscal de los grupos de sociedades”, CISS, Valencia, 2004, págs: 102-103

3. Encontrarse en situación de concurso de acreedores

El hecho de que una entidad se encuentre en situación de concurso de acreedores supone que atraviesa por una situación de insolvencia frente a terceros, lo que hace difícilmente factible que aquella entidad pueda cumplir sus obligaciones.

Hay que tener en cuenta que cuando se corrijan las situaciones antes señaladas, la entidad afectada podrá incorporarse nuevamente al grupo fiscal.

4. No estar sujeta en el I.S a un tipo de gravamen distinto al de la sociedad dominante

Parece lógico entender que si todas las entidades del grupo están sujetas a determinadas ventajas fiscales, en cuanto a tributar en el régimen de consolidación fiscal, éstas estén sometidas a un mismo tipo de gravamen para todas las sociedades que formen parte del grupo. Tal como establece el art. 58.4 e) de la LIS no podrán formar parte del grupo fiscal *“Las entidades dependientes que estén sujetas al Impuesto sobre Sociedades a un tipo de gravamen diferente al de la entidad representante del grupo fiscal (...)”*, a excepción de aquellas entidades dependientes cuyo ejercicio social venga determinado por imperativo legal y no puedan adaptarse al de la entidad representante.

5. Que al cierre del periodo impositivo haya sido declarada en situación patrimonial prevista en el art. 363 1.e) del Texto Refundido de la Ley de Sociedades al Capital

La norma excluye del grupo, aquellas entidades que atraviesan una situación de desequilibrio patrimonial⁵ por pérdidas y que dejen reducido su patrimonio neto a menos de la mitad de su capital social.

5 La Ley de Sociedades de Capital establece que el patrimonio neto debe exceder el 50% del capital social de la empresa.

6. No tener un ejercicio social determinado por imperativo legal que no pueda adaptarse a la sociedad dominante

Tal como señala LÓPEZ-SANTACRUZ MONTES⁶ la falta de homogeneidad en los ejercicios sociales de las entidades que forman el grupo, se hace necesaria la adaptabilidad de su ejercicio social para no perder la configuración del grupo en este régimen.

En estos supuestos se desprende que las entidades que forman parte del grupo no pueden tener ejercicios sociales distintos, inhabilitando a aquellas sociedades a formar parte del grupo.

2.2. CONCEPTO DE SOCIEDAD DOMINANTE

La existencia de un grupo de sociedades supone, la necesaria existencia de una entidad dominante que ejerza el control sobre el resto de entidades que forman el grupo.

En el epígrafe anterior, y en referencia al grupo fiscal, ya dijimos que cualquier entidad integrada en él (y por tanto también la dominante) debía de revestir una determinada forma jurídica (sociedad anónima, de responsabilidad limitada, comandataria por acciones, si bien también se admiten ciertas fundaciones bancarias).

Además de lo anterior, el art. 58.2 de la LIS determina los requisitos que ha de reunir la entidad dominante. Tales requisitos son:

1. Tener personalidad jurídica y estar sujeta y no exenta del IS (art. 58.2 de la LIS)

⁶ LÓPEZ-SANTACRUZ MONTES, José Antonio: “Régimen tributario de los grupos de sociedades”, En Revista de contabilidad y tributación, nº 108, 1992, pág. 15

No obstante, pese a no reunir este requisito, el legislador, en materia tributaria del régimen de consolidación fiscal, admite como entidad dominante a los establecimientos permanentes situados en TE de entidades no residentes en España, siempre y cuando éstas no sean residentes en un país o territorio calificado como paraíso fiscal.

La OCDE en el art. 5 del Modelo de Convenio de Doble Imposición sobre la Renta y Patrimonio define el establecimiento permanente como un lugar fijo de negocios a través del cual una empresa desarrolla total o parcialmente su actividad.

De no haber tenido el legislador, en su art. 58.2 a) de la LIS, la consideración de incluir como entidad dominante los establecimientos permanentes, estos hubiesen sido excluidos del régimen de consolidación fiscal como consecuencia de que los mismos no tienen personalidad jurídica ni están sujetos al IS, sino que, por la renta que obtengan, tributa la entidad no residente en el IRNR.

2. Ostentar el control sobre otra/s entidad/es

La empresa dominante ha de tener necesariamente un porcentaje de participación, directa o indirectamente, en el capital social de la entidad dependiente para poder cumplir con los requisitos de control que exige la LIS en el régimen de consolidación.

El art. 58.2 b) de la LIS determina que dicho porcentaje de participación, directa o indirecta, debe ser al menos de un 75% y además debe poseer la mayoría de derechos de voto. Sin embargo, cuando la entidad participada tenga sus acciones admitidas a negociación en un mercado regulado ese porcentaje de participación será al menos del 70% sobre el capital social.

Este requisito de control debe cumplirse por la sociedad dominante desde el primer día del periodo impositivo.

3. Mantenimiento de la participación

El art. 58.2 c) de la LIS exige *“que dicha participación y los referidos derechos de voto se mantengan durante todo el tiempo impositivo”*.

Lo que pretende la norma es que la composición del grupo sea inalterable durante todo el periodo impositivo por el cual el grupo fiscal se acoge al régimen de consolidación.

El legislador, no obstante, exceptúa de la obligatoriedad de mantenimiento de la participación en los casos de disolución de la entidad participada, cuya BI puede ser tenida en cuenta a efectos de calcular la BI consolidada del grupo en el periodo impositivo en que se produzca aquella disolución.

Si se diese el caso de que la sociedad dominante tuviese la participación exigida desde el primer día del periodo impositivo pero perdiese durante el ejercicio aquella participación, aunque la volviese a recuperar al final de dicho periodo, la LIS determina la exclusión del grupo fiscal por entender que existe una interrupción. En este sentido el art. 59.2 de la LIS indica: *“las entidades dependientes que pierdan tal condición quedarán excluidas del grupo fiscal con efecto del propio periodo impositivo en el que se produzca dicha circunstancia”*.

4. No dependencia de otra/s entidad/es

Según el art. 58.2 d) de la LIS, para que una entidad pueda considerarse dominante, es preciso *“que no sea dependiente, directa o indirectamente, de ninguna otra que reúna los requisitos para ser considerada como dominante”*.

Igualmente, en caso de que la entidad dominante fuese un establecimiento permanente de una entidad no residente, el art. 58.2 f) de la LIS exige que esta última cumpla el requisito de no dependencia descrito.

En definitiva lo que el legislador pretende es que la sociedad dominante no pueda ser a la vez y al mismo tiempo una entidad dependiente de otra entidad dominante residente en TE o en otro país o territorio que no esté calificado como paraíso fiscal. Esta circunstancia es la que se produce en los denominados “subgrupos” definidos por las NOFCAC.

2.3. CONCEPTO DE SOCIEDAD DEPENDIENTE

Conforme al art. 58.3 de la LIS será la entidad dependiente, como la entidad residente en TE, sobre la cual la dominante cumpla el requisito de control y mantenimiento del mismo al que antes nos hemos referido.

Falta decir que también podrán tener la consideración de entidad dependiente los establecimientos permanentes de entidades no residentes en TE respecto de las cuales la dominante ostente el control en los términos anteriormente expuestos.

La normativa de consolidación determina así que la entidad dependiente ha de ser necesariamente residente en TE, y por otro lado, tiene que haber otra entidad, la dominante, que participe en su capital social.

Por lo demás, las entidades dependientes deberán cumplir el requisito de forma jurídica exigido a cualquier entidad para poder quedar incluida en el grupo fiscal y que se mencionó en líneas anteriores.

2.4. DETERMINACIÓN DEL DOMINIO

Para determinar el dominio de una entidad desde en el ámbito tributario, es posible distinguir las siguientes situaciones:

- Dominio directo simple.
- Dominio indirecto simple.
- Dominio directo e indirecto simple.
- Dominio recíproco, circular o complejo.

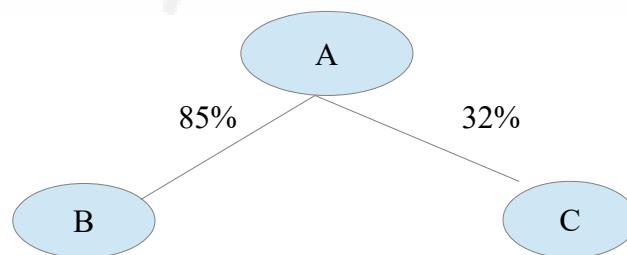
Estas situaciones explican las tres posibles formas en las que la entidad dominante puede ostentar el grado de participación requerido por el art. 58.2 b) de la LIS sobre la/s entidad/es dependiente/s.

2.4.1 Dominio directo simple

Vendrá determinado por el porcentaje directo de participación que una entidad (dominante) posea sobre el capital de otra entidad (dependiente).

Así por ejemplo, una sociedad “A” posee acciones que representan el 85% del capital social de la sociedad “B” y el 32% del capital de la “C”.

Figura 1. Dominio directo simple.



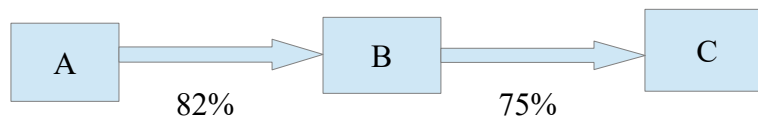
Fuente: Elaboración Propia.

En este supuesto, y aplicando los criterios del art. 58 de la LIS, formarían un grupo fiscal, la entidad “A”, siendo ésta la sociedad dominante, y la entidad “B”, que sería la sociedad dependiente. Con respecto a la sociedad “C” ésta no formaría parte del grupo fiscal, dado que la sociedad A no tiene, sobre ella, el porcentaje mínimo de participación requerido.

2.4.2 Dominio indirecto simple

Se produce cuando una entidad dominante participa directamente en el capital social de una segunda entidad, y ésta a su vez, participa en una tercera entidad, lo vemos con un ejemplo.

Figura 2. Dominio indirecto simple



Fuente: Elaboración Propia.

Este supuesto determina que la entidad “A” posee directamente el 82% del capital social de la entidad “B”, y la entidad “B” tiene una participación directa en la sociedad “C” que representan el 75% del capital. Resulta evidente que la sociedad “A” y la sociedad “B” forman un grupo fiscal, siendo la “A” entidad dominante y la “B” entidad dependiente.

Por otro lado, aunque "B" tenga sobre "C" el porcentaje de participación directa requerido por la Ley para formar un grupo, "B" no cumple la exigencia de no depender de otra entidad, pues, como se ha visto, es dependiente de "A". Lo que sí sucede es que "A" ostenta sobre "C" una participación de tipo indirecto (a través de "B") siendo necesario determinar a cuánto asciende dicho porcentaje de participación indirecta para saber si alcanza el mínimo exigido por la LIS a los efectos de considerar a "C" parte del grupo.

El art. 60.1 de la LIS explica cómo calcular la participación en estos casos, y lo hace en los términos siguientes: *“cuando una entidad participe en otra y esta segunda en una tercera y así sucesivamente, para calcular la participación indirecta de la primera sobre las demás entidades se multiplicará respectivamente el porcentaje de*

participación en el capital social, de manera que el resultado de dicho productos deberá ser al menos del 75% ó al menos del 70% del capital social si se trata de entidades cuyas acciones estén admitidas a negociación en un mercado regulado o de entidades participadas directa o indirectamente por estas últimas”.

Por tanto, en el ejemplo anterior, resulta que la entidad “A” tiene una participación indirecta de la entidad “C” del 61,5% del capital social (82% x 75%), lo que supone que como no alcanza el mínimo exigido de participación por la norma, la sociedad “C” no formará parte del grupo de consolidación fiscal.

2.4.3. Dominio directo e indirecto

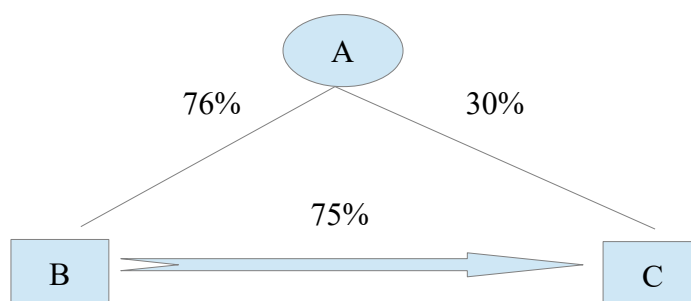
El dominio directo e indirecto es explicado de manera muy clara por RODRIGUEZ ONDARZA cuando dice que “el grupo de sociedades consolidado está formado por tres sociedades en las que la sociedad dominante participa directamente en las otras dos, pero a su vez una de dichas sociedades dependientes participa directamente en la otra sociedad”⁷.

En otras palabras, esta situación de dominio se daría en el caso de que una entidad (la dominante) participara en otra u otras (las dependientes) por vía directa e indirecta, de manera simultánea. En estos supuestos, según el art. 60.2 de la LIS, “(...) *para calcular la participación total de una entidad en otra, directa e indirectamente controlada por la primera, se sumarán los porcentajes de participación directa e indirecta. Para que la entidad participada deba integrarse en el grupo fiscal de sociedades, dicha suma deberá ser, al menos, el 75 por ciento o, al menos, el 70 por ciento del capital social, si se trata bien de entidades cuyas acciones estén admitidas a negociación en un mercado regulado o de entidades participadas, directa o indirectamente, por estas últimas siempre que a través de las mismas se alcance ese porcentaje”.*

⁷ RODRIGUEZ ONDARZA, José Antonio: “Una revisión del régimen fiscal de los grupos de sociedades”. En Revista española de financiación y contabilidad”, nº 45, 1984, pág. 539

Así, por ejemplo:

Figura 3. Dominio directo e indirecto.



Fuente: Elaboración Propia.

En este caso la entidad “A” tiene participaciones directas en las entidades “B” y “C” y a la vez, la entidad “B” tiene participaciones directas en la entidad “C” también participada por la entidad “A”. En este supuesto, en principio, el grupo fiscal estaría formado por la entidad “A”, que sería la dominante, y la entidad “B” que sería la dependiente, quedando la “C” fuera del grupo, al no tener la entidad “A” la posesión mínima de capital que exige la LIS. Sin embargo al tener la entidad dependiente “B” participaciones del capital de la entidad “C”, la entidad dominante “A” tiene tanto participaciones directas como indirectas de la entidad “C”. Se determinará sumando los porcentajes de participación directa e indirecta de aquélla sobre ésta.

Para ello se debe calcular, primero, la participación indirecta multiplicando, como ya se vio, el porcentaje que la dominante "A" tiene sobre "B" y el que ésta tiene sobre "C" ($76\% \times 75\%$) y, continuación, al producto obtenido se sumará el porcentaje de participación directa de "A" sobre "C".

En definitiva, sería:

$$\begin{aligned} \text{Dominio} &= \text{Participación Indirecta} + \text{Participación Directa}; \\ &= (76\% \times 75\%) + 30\% = 57\% + 30\% = 87\% \end{aligned}$$

En consecuencia, la entidad “A” tiene sobre la “C” un dominio del 87% y, por tanto, la entidad “C” podrá formar parte del grupo fiscal, en el que “A” será la entidad dominante, y “B” y “C” las dependientes.

2.4.4. Dominio circular, recíproco o complejo

El art. 60.3 de la LIS en cuanto al dominio circular, recíproco o complejo dice:

“Si existen relaciones de participación recíproca, circular o compleja, deberá probarse, en su caso, con datos objetivos la participación de, al menos, el 75 por ciento del capital social o, al menos, el 70 por ciento del capital social, si se trata bien de entidades cuyas acciones estén admitidas a negociación en un mercado regulado o de entidades participadas, directa o indirectamente, por estas últimas siempre que a través de las mismas se alcance ese porcentaje”.

A diferencia de lo que ocurría en las anteriores situaciones de dominio, en ésta la LIS no establece una forma de cálculo, sino que impone la necesidad de prueba con datos objetivos.

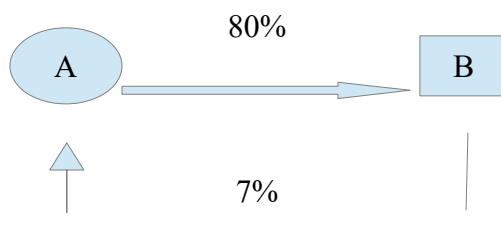
Participaciones recíprocas

Estamos ante participaciones recíprocas cuando las dos entidades participan cada una de ellas en el capital de la otra. El legislador en este aspecto prohíbe que las participaciones recíprocas excedan del 10% del capital de las sociedades participadas⁸.

Esta prohibición afecta expresamente a las participaciones recíprocas y a las participaciones circulares.

⁸ Art. 151 de la Ley de Sociedades de Capital: “ No podrán establecerse participaciones recíprocas que excedan del diez por ciento de la cifra de capital de las sociedades participadas”.

Figura 4: Participaciones recíprocas

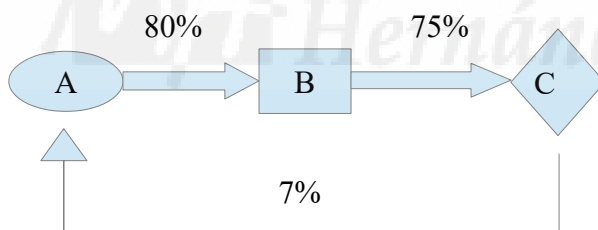


Fuente: Elaboración Propia

Participaciones circulares

Tienen lugar cuando en una cadena de participación indirecta, una de las sociedades tiene participación en la sociedad dominante o en otra dependiente⁹

Figura 5: Participaciones circulares



Fuente: Elaboración Propia.

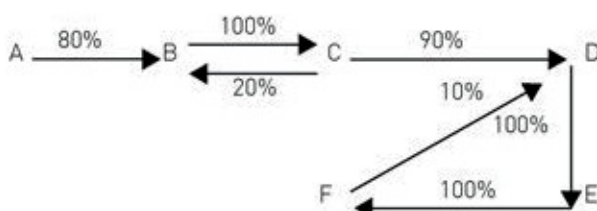
La entidad dominante “A” participa directamente del capital de la entidad “B” y la “B” participa directamente en la “C” adquiriendo esta última la participación del capital social de la entidad dominante.

9 VV.AA: Memento Impuesto sobre Sociedades, Francis Lefebvre, Madrid, 2015, marginal 6130.

Dominio complejo

Se produce cuando en un mismo grupo de empresas coexisten todos los tipos de participación analizadas anteriormente, es decir, participaciones directas, indirectas, recíprocas y circulares.

Figura 6: Dominio complejo.



Fuente: Memento del IS

2.5. APLICACIÓN DEL RÉGIMEN DE CONSOLIDACIÓN FISCAL

El régimen de consolidación fiscal es voluntario. El art. 61 de la LIS en cuanto a la aplicación de este régimen hace necesario que las entidades que forman parte del grupo de sociedades acuerden su integración por unanimidad en el régimen de consolidación fiscal.

El acuerdo lo adoptará quien tenga potestad en los estatutos de la sociedad, lo cual presupone que el derecho a decidir no es exclusivo de la junta general de accionistas.

La falta de acuerdos por unanimidad determina la imposibilidad de aplicar el régimen de consolidación fiscal, tal como señala el art. 61 de la LIS.

Ejercida tal opción, el legislador fiscal señala que el grupo permanecerá de forma indefinida en el régimen, siempre y cuando se cumplan los requisitos establecidos en el art. 58 de la LIS y no se renuncie a tal opción.

En cuanto a los posibles impugnaciones que se produzcan por parte de alguna entidad del grupo por considerar ésta que la decisión tomada puede ser lesiva a los intereses del grupo o bien por ir en contra de lo establecido en los estatutos, la DGT ha considerado irrelevante que en el momento de finalización del periodo impositivo inmediatamente posterior en el que se debe de aplicar el régimen de consolidación sea posible impugnar el acuerdo correspondiente (DGT de 1 de julio de 1999, dictada en respuesta a la Consulta núm. 1145-99).

En cambio, si los acuerdo han sido impugnados, la DGT si otorga trascendencia a la falta de acuerdos, manifestado que *“la impugnación de los acuerdos sociales supone a efectos fiscales tanto como considerar que los mismos no se han adoptado y por tanto en tales circunstancias no podrá aplicarse el régimen de consolidación fiscal”*, aunque dicha impugnación se hubiese realizado una vez iniciado el primer periodo impositivo en el que sería de aplicación dicho régimen.

Por los acuerdos adoptados en cuanto a la integración del grupo en el régimen de consolidación fiscal, será la entidad representante del grupo quien se lo comunique a la Administración Tributaria, haciéndose efectivo el acuerdo en el periodo impositivo posterior al mismo.

Si se produjesen cambios en el grupo, será también la entidad representante del grupo quien deberá de comunicárselo a la Administración identificando a las entidades que se han integrado o/y excluido del grupo.

2.6 DIFERENCIAS ENTRE LOS ESTADOS FINANCIEROS CONSOLIDADOS Y EL RÉGIMEN DE CONSOLIDACIÓN FISCAL

Una vez expuestas las consideraciones correspondientes al concepto del grupo fiscal desde la perspectiva tributaria, pasemos a continuación a exponer las diferencias existentes con la normativa mercantil en lo relacionado al grupo de sociedades.

- Desde el punto de vista mercantil, la definición de la entidad dominante viene determinada por la existencia de “control”, bien sea real o potencial, directo o indirecto, que ejerza ésta sobre las entidades dependientes, entendiéndose por “control” como el hecho de que una sociedad gobierne en las decisiones de otras entidades. Por el contrario, la norma tributaria define a la entidad dominante como aquella que posea una participación real y la mayoría de derechos de votos, directa o indirectamente, en las participaciones del capital social de otras entidades.
- Resulta irrelevante la forma jurídica y la residencia de las entidades que configuran el grupo de sociedades desde la óptica mercantil.
- Desde la perspectiva tributaria, la entidad dominante será aquella que posea al menos un 75% del capital social de otra empresa o al menos un 70% si las acciones están sometidas a cotizar en mercados regulados. En lo mercantil no se requiere de un porcentaje determinado que ha de tener la entidad dominante en la participación de la entidad dependiente, ni el mantenimiento de dicha participación durante todo el periodo impositivo, como sí lo hace la norma tributaria.
- En lo mercantil el control se puede ejercer de manera contractual y personal, mientras que en lo tributario debe haber una participación financiera efectiva que suponga poseer la mayoría de los derechos de votos.

- Las NOFCAC permiten consolidar a las Entidades de Propósito Especial, mientras que tributariamente no se permite que éstas formen parte del grupo fiscal.
- En tributación no existe la consideración de las sociedades multigrupo y sociedades asociadas, dos figuras estas que sí tienen en cuenta la normativa mercantil.
- La legislación mercantil no impide consolidar aquellas entidades dominantes que son a la vez dependientes de otra sociedad dominante, mientras que la normativa fiscal es imperativo legal que esta circunstancia no tenga lugar para poder ejercer la consolidación fiscal del grupo.
- Y por último, existe la obligación de consolidar las cuentas e información contable desde la normativa mercantil, mientras que tributariamente la consolidación del grupo fiscal es voluntaria.

3. DETERMINACIÓN DE LA BASE IMPONIBLE DEL RÉGIMEN FISCAL CONSOLIDADO

Dos principios fundamentales tenemos que tener en cuenta para la obtención de la BI del régimen de tributación consolidada: son los principios de unidad económica y capacidad económica.

Desde el punto de vista de unidad económica, el grupo de sociedades actúa como de si una única empresa se tratase con un poder de decisión común para todas las empresas del grupo, independientemente de la ausencia de una estructura organizativa propia, en el sentido que cada una de las sociedades que forman parte del grupo son empresas individuales cada una de ellas. Por otro lado, y a diferencia del principio de unidad económica, la capacidad económica del grupo de entidades determinará la capacidad

contributiva del grupo de sociedades y no unidad económica de cada una de las entidades que lo integran.

Como hemos visto anteriormente la consolidación del grupo de sociedades desde el punto de vista contable difiere en algunos aspectos a la consolidación fiscal.

Visto lo cual, y desde la perspectiva tributaria, en el momento de determinar la BI del grupo no se tendrá en cuenta los resultados e informes de las Cuentas Anuales Consolidadas del Grupo para determinar la BI consolidada. Será la propia normativa tributaria la que establecerá los aspectos ha tener en cuenta para determinar la BI en los supuestos de grupos de sociedades, tal como se indica en el art. 62 de la LIS.

Una vez descrita la configuración que determina la manera de calcular la BI en el art. 62 de la LIS es apropiado hacer destacar que la normativa tributaria tiene en consideración individualmente a todas y cada una de las sociedades que integran el grupo de sociedades, y no al grupo en conjunto.

El primer paso para calcular la BI del grupo fiscal es sumar las BI individuales. Este primer paso lleva asociado un beneficio fiscal, ya que la consolidación fiscal permite compensar pérdidas generadas por alguna sociedad del grupo. El siguiente paso supone realizar algunos ajustes necesarios para evitar duplicidades, tal como muestra la siguiente esquema:

Cuadro 2
Esquema Base Imponible Consolidada

<p style="text-align: center;">BASE IMPONIBLE CONSOLIDADA</p> <p style="text-align: center;">(=)</p> <p style="text-align: center;">(+ Sumatorio Bases Imponibles Individuales</p> <p style="text-align: center;">(-) Eliminaciones</p> <p style="text-align: center;">(+ Incorporaciones derivadas de eliminaciones practicadas en ejercicios anteriores</p> <p style="text-align: center;">(-) Reserva de Capitalización</p> <p style="text-align: center;">(+ Dotaciones art 12 del LIS.</p> <p style="text-align: center;">(-) Bases Imponibles negativas del grupo fiscal pendiente de compensación</p> <p style="text-align: center;">(-) Rentas negativas transmisión de acciones de las sociedades que dejen de formar parte del grupo.</p>

Fuente: Elaboración Propia.

El cálculo de la BI consolidada se realiza sin necesidad de haber determinado con anterioridad los estados financieros consolidados. Sin embargo para determinar las eliminaciones e incorporaciones que se realizan para determinar el resultado fiscal consolidado, hay que tener en cuenta los principios establecidos en las NOFCAC.

Teniendo en consideración lo establecido en el art. 62 de la LIS en cuanto al modo de calcular la BI consolidada analizaremos cada uno de los elementos del precepto:

1. Sumatorio de cada una de las bases individuales correspondiente a cada una de las entidades integrantes del grupo fiscal

En primer lugar, indicaremos que, el resultado de la BI consolidada del grupo fiscal dependerá del sumatorio de las BI individuales (positivas o negativas) de cada una de las entidades que forman parte del grupo fiscal con arreglo a los establecido en la LIS.

Como anteriormente hemos indicado, para la determinación de la BI consolidada no es necesario que previamente se hayan realizado las Cuentas Anuales Consolidadas.

2. Eliminaciones

En las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas entre entidades de un mismo grupo, debemos considerar que una operación intragrupo no está produciendo una renta gravable para el grupo, ya que no se está obteniendo ningún beneficio y ninguna pérdida, dando lugar a la eliminación de tales operaciones intragrupo de la BI consolidada.

3. Incorporaciones de eliminaciones practicadas

Cuando se transmita a terceros ajenos al grupo, aquellas eliminaciones practicadas en periodos impositivos anteriores, se procederá incorporarlas en la BI consolidada.

4. Reserva de Capitalización

Con la entrada en vigor de la LIS, aparece por primera vez la denominada Reserva de Capitalización como elemento a tener cuenta en la determinación del cálculo de la BI del grupo fiscal. La reserva de capitalización nos permitirá aplicar una reducción de la BI consolidada, con el objetivo de compensar la deducción por reinversión de beneficios extraordinarios y deducción por inversión de beneficios existentes. Explicaremos más adelante y en otro apartado como regula esta reserva de capitalización la normativa tributaria.

5. Dotaciones del art. 12 de la LIS

La incorporación en la BI de las cantidades procedentes de ciertas dotaciones no integradas en algún periodo impositivo suponen una novedad con respecto a la anterior normativa. Este apartado lo analizaremos con detalle posteriormente.

6. Compensación de bases imponibles negativas de ejercicios anteriores

En aquellos grupos fiscales que habiendo aplicado las normas establecidas en la LIS en cuanto a la determinación de la BI consolidada del grupo fiscal y está resultase negativa, el art. 66 de la LIS indica que *“(...) su importe podrá ser compensado con las bases imponibles positivas del grupo fiscal en los términos previstos en el artículo 26 de esta Ley”*.

Tal como indica el art. 26 de la LIS, las BI negativas generadas en periodos impositivos anteriores podrán ser compensadas con las rentas positivas de los periodos siguientes, hasta un límite del 70 por ciento de la BI previa aplicación de la reserva de capitalización antes mencionada en el art. 25 de la LIS.

En cualquier caso, el importe a compensar por aquella entidad de grupo que tuviese una BI negativa de ejercicio anteriores no podrá exceder de 1 millón de euros, siendo el plazo general de compensación ilimitada en el tiempo y podrán ser compensadas con las BI consolidadas positivas de los periodos impositivos siguientes (art 26.1 de la LIS).

La DGT señala en su contestación, de 18 de diciembre de 2013, a la Consulta V3626-13 que las bases individuales generadas por una entidad del grupo con anterioridad a su incorporación a él podrán ser compensadas con la BI del grupo con el límite de la base individual de la propia sociedad, excluyéndose de la BI los dividendos o participaciones en beneficios.

En el supuesto de que nuevas entidades entren a formar parte del grupo fiscal se tendrán en cuenta las reglas especiales que recoge el art. 67 de la LIS.

3.1 ELIMINACIONES E INCORPORACIONES POR OPERACIONES INTRAGRUPPO

La propia norma fiscal determina que las eliminaciones se realizarán con arreglo a las NOFCAC, aprobadas por el RD 1159/2010 de 17 de septiembre. En concreto las eliminaciones se encuentran recogidas en la Subsección 10ª. En este sentido destacaremos los siguientes aspectos relativos a las eliminaciones:

- El art. 42 del RD 1159/2010 de 17 de septiembre define las operaciones intragrupo como “(...) las realizadas entre dos sociedades del grupo desde el momento en que ambas sociedades pasaron a formar parte del mismo (...)”.
- Las operaciones intragrupo se eliminarán y se diferirán en su totalidad tanto en las Cuentas Anuales Consolidadas como en la BI del grupo fiscal, hasta que se realice frente a terceros ajenos al grupo (lo que supondrá realizar las correspondientes incorporaciones de las eliminaciones practicadas).¹⁰
- Eliminaciones de partidas intragrupo: Los créditos y deudas, ingresos y gastos, y flujos de efectivo entre sociedades del grupo serán considerados partidas intragrupo.

¹⁰ Art. 42.4 R.D. 1159/2010 de 17 septiembre : “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 (...)”.

- Eliminaciones de operaciones internas: Deberán eliminarse las pérdidas por deterioro correspondientes a elementos del activo, las provisiones derivadas de garantías o similares otorgadas a otras empresas del grupo, ajustes de valor en amortizaciones y pérdidas por deterioro, los ingresos y gastos imputados directamente al patrimonio neto, y las operaciones internas reflejadas en la cuenta de Pérdidas y Ganancias.

En los artículos 43 y siguientes del RD 1159/2010 se procede a clasificar los tipos de operaciones internas entre empresas del grupo de sociedades. Las eliminaciones que hace referencia la norma son:

- Eliminación de resultados por operaciones internas de existencias.
- Eliminación de resultados por operaciones internas de inmovilizado o de inversiones inmobiliarias.
- Eliminación de resultados por operaciones internas de servicios.
- Eliminación de resultados por operaciones internas de activos financieros.
- Reclasificación y eliminación de resultados por aplicación de ajustes por cambios de valor y el reconocimiento de subvenciones en el patrimonio.
- Adquisición a terceros de pasivos financieros emitidos por el grupo.
- Eliminación de dividendos internos.

A continuación analizaremos cada una de las eliminaciones que se han de ejecutar en la BI por las operaciones internas del grupo fiscal.

3.1.1 Eliminación de resultados por operaciones internas de existencias

El art. 43 RD 1159/2010 al respecto dice *“se considerarán operaciones internas de existencias todas aquellas en las que una sociedad del grupo compra existencias a otra también del grupo, con independencia de que para la sociedad que vende constituyan existencias, inmovilizado o inversiones inmobiliarias”*

El resultado obtenido por este tipo de operaciones, será el valor obtenido de la diferencia entre el precio de venta pactado y el valor contable de las existencias transmitidas. Se deberá diferir el resultado obtenido hasta el ejercicio que se realice, es decir, cuando aquellas existencias afectadas por las operaciones internas sean enajenadas a terceros ajenos al grupo de sociedades.

Establece el precepto que cuando las operaciones internas de existencias generen pérdidas para el transmitente, el resultado también se entenderá realizado cuando exista un deterioro de valor con respecto a su valor contable y hasta el límite de dicho deterioro (art. 43.2 b) del RD 1159/2010).

Tenemos que tener en cuenta, tal como señala LÓPEZ LLOPIS, que para la valoración de operaciones internas *“no se admite la contabilización a un precio distinto del razonable (...), ni se admite la valoración fiscal del elemento transmitido a un precio distinto al del mercado, puesto que si el precio pactado entre las partes es distinto a éste, y ello no responde a una pérdida efectiva del valor de dicho elemento, la Administración tributaria podrá efectuar las correcciones valorativas que procedan”*¹¹.

Por último, el art. 43.3 del RD 1159/2010 indica que cuando quede afectado un elemento del inmovilizado o de las inversiones inmobiliarias como existencias, deberá de reflejarse el cambio de afectación en la cuenta de pérdidas y ganancias por el importe del coste en una cuenta específica que se llamará *“activos transformados en existencias”*.

¹¹ LÓPEZ LLOPIS, Estefania: *“El Régimen Especial de Consolidación Fiscal en el Impuesto de Sociedades”*, Universidad de Alicante, Alicante, 2014, pág. 266

3.1.2 Eliminación de resultados por operaciones internas de inmovilizado o de inversiones inmobiliarias

De acuerdo con el art. 44 del RD 1159/2010 *“Se considerarán operaciones internas de inmovilizado o de inversiones inmobiliarias todas aquellas en las que una sociedad del grupo compra tales elementos a otra también del grupo, con independencia de que para la sociedad que vende constituya inmovilizado, inversiones inmobiliarias o existencias.”*

Los resultados obtenidos por las operaciones internas de inmovilizado o de inversiones inmobiliarias se diferirán y vendrá determinado por la diferencia entre el valor de venta pactado y el valor contable en la fecha de transmisión.

En cuanto a la incorporación del resultado previamente eliminado, indicaremos que las NOFCAC establece una distinción del inmovilizado transmitido según se trate de un bien amortizable o no amortizable:

- En el caso de que se trate de un bien no amortizable se procederá a diferir el resultado de la operación hasta el ejercicio en que dicho elemento sea transmitido a terceros ajenos al grupo de sociedades.
- En el caso de que se trate de un bien amortizable tendremos en consideración dos supuestos:
 - a) Que la amortización del inmovilizado transmitido sea incorporado como coste de otro activo, produciéndose la incorporación a la BI cuando se enajene a terceros el inmovilizado afectado previamente eliminado de la BI (art. 44.2 b.2 RD 1152/2010).
 - b) Que la amortización del inmovilizado transmitido no sea incorporada como coste de otro activo , en este caso el resultado se entenderá

realizado en proporción a la amortización, deterioro o baja en balance de cada ejercicio (art. 44.2 b.3 RD 1152/2010).

- Tratándose de pérdidas, el art. 44.2 b.4 RD 1152/2010 dice: *“el resultado también se entenderá realizado cuando exista un deterioro de valor respecto del valor contable de los inmovilizados o inversiones inmobiliarias y hasta el límite de dicho deterioro. A estos efectos deberá registrarse la correspondiente pérdida por deterioro”*.
- Por último, el art. 44.2 RD 1152/2010 señala que *“cuando la amortización del activo se incorpore a las existencias como coste, se deberán aplicar las normas del artículo 43.”*

En el caso de elementos patrimoniales usados adquiridos a entidades de un mismo grupo fiscal, la amortización del coste del activo deberá calcularse sobre el precio de adquisición o coste de producción originario, excepto si el precio de adquisición hubiese sido superior al originario, en cuyo caso la amortización tendrá como límite el resultado de aplicar al precio de adquisición el coeficiente de amortización lineal máximo.

3.1.3 Eliminación de resultados por operaciones internas de servicios

De acuerdo con el art. 45 RD 1159/2010: *“Se considerarán operaciones internas de servicios todas aquellas en las que una sociedad del grupo adquiera servicios a otra del grupo, incluidos los financieros”*.

En este tipo de operaciones tenemos que considerar dos hechos relevantes para entender si debemos aplicar o no el criterio de eliminación para determinar la BI consolidada del grupo fiscal:

a) Si los servicios adquiridos se incorporan como coste del activo, los resultados producidos deberán diferirse hasta el ejercicio que se realicen, teniendo en consideración los criterios indicados en el art. 45.2 RD 1159/2010. En primer lugar, el precepto indica que la diferencia entre el precio de adquisición o coste de producción y el coste de venta deberá de diferirse hasta el ejercicio en que se realicen. Y por último, la incorporación del resultado previamente eliminado se entenderá realizado de acuerdo a los criterios de eliminación de resultados por operaciones internas de existencias (art. 43 RD 1159/2010) y por el criterio de eliminación de resultados por operaciones internas de inmovilizado o de inversiones inmobiliarias. Este último criterio dependerá, como vimos anteriormente, de la incorporación de bienes amortizables (art. 44 RD 1159/2010)

Al igual que ocurría en las anteriores eliminaciones de las que hemos tratado, cuando se producen pérdidas por las operaciones internas de servicios, el último párrafo del art. 45 RD 1159/2010 señala que *“el resultado también se entenderá realizado cuando exista un deterioro de valor respecto del precio de adquisición o coste de producción de los activos, registrando la pérdida en la correspondiente cuenta por pérdida por deterioro”*.

b) Art. 45.3 RD 1159/2010 *“Cuando estos servicios se incorporen como coste de un elemento de inmovilizado o inversión inmobiliaria, se registrarán en la cuenta de pérdidas y ganancias consolidada en la partida «trabajos realizados por el grupo para su activo», por el importe del coste, neto de los resultados internos”*. En este supuesto no haría falta proceder a la eliminación de la partida para determinar la BI consolidada del grupo fiscal, como consecuencia de que se generaría un gasto y un ingreso recíproco que no tendría efectos sobre la consolidación fiscal de periodos impositivos futuros.

3.1.4 Eliminación de resultados por operaciones internas de activos financieros

Según lo establecido en el art. 46 RD 1159/2010: *“Se considerarán operaciones internas de activos financieros todas aquellas en las que una sociedad del grupo adquiera activos financieros a otra también del grupo, excluidas las participaciones en el capital de sociedades del grupo reguladas en el artículo 39, que deberán de contabilizarse de acuerdo con lo previsto en este artículo.”*

El resultado de estas operaciones internas deberá de diferirse, por el valor obtenido entre la diferencia del importe del valor contable y el precio de venta, hasta el ejercicio en que las mismas se realicen, entendiéndose realizadas cuando los activos se enajenen a terceros ajenos al grupo de sociedades.

Cuando se trate de pérdidas, el art. 46 RD 1159/2010 en su último párrafo indica que *“el resultado también se entenderá realizado cuando exista un deterioro de valor respecto del valor contable de los activos y hasta el límite de dicho deterioro. A estos efectos deberá registrarse la correspondiente pérdida por deterioro.”*

La regla de diferimiento no tendrá lugar en el caso de operaciones de activos financieros cuando la entidad del grupo venda a otra, también del grupo, una participación de una tercera sociedad perteneciente al mismo grupo.

3.1.5 Adquisición a terceros de pasivos financieros emitidos por el grupo

En el supuesto caso de que alguna sociedad que forma parte del grupo adquiera de terceros pasivos financieros emitidos por el grupo, el art. 48 RD 1159/2010 establece que *“a los exclusivos efectos de la formulación de las cuentas consolidadas en la adquisición a terceros de pasivos financieros emitidos por sociedades del grupo, se registrará un resultado”* y este resultado se determinará por la diferencia entre el valor

contable del pasivo y la fecha de adquisición y su precio de adquisición.

En el caso de que una de las sociedades del grupo adquiriera a un tercero un pasivo financiero admitido por otra sociedad perteneciente al mismo grupo, deberá registrarse en la cuenta de pérdidas y ganancias el resultado contable consolidado, mientras que la sociedad suscriptora reflejará en su contabilidad individual la diferencia antes citada.

En cuanto a los efectos tributarios que pueda tener el art. 48 RD 1159/2010, debemos señalar, en primer lugar, que el precepto indica que estas operaciones son “*a los exclusivos efectos de formulación de las cuentas consolidadas (...)*”, lo que supone que al estar el resultado recogido tanto en las Cuentas Anuales y Consolidadas del grupo, así como en las cuentas individuales de la entidad suscriptora no se produciría beneficio alguno y en consecuencia no se realizarían las eliminaciones en la BI consolidada.

Siguiendo el hilo de lo comentado en el párrafo anterior, LÓPEZ LLOPIS¹² indica que “*la determinación de la base imponible consolidada exigirá, por un lado, que el resultado íntegro obtenido por el grupo como consecuencia de la compra realizada por la entidad suscriptora sea objeto de “incorporación” en el periodo impositivo en que tiene lugar la adquisición del pasivo, y, por otro, que en los periodos impositivos siguiente se proceda a la práctica de todos los ajustes de eliminación derivados de la aplicación de la normativa contable*”.

3.1.6 Eliminación de los dividendos internos

Se considera dividendos internos, según el art. 49 del RD 1159/2010 “*a los registrados como ingresos del ejercicio de una sociedad del grupo que hayan sido distribuidos por otra perteneciente al mismo*”.

12 LÓPEZ LLOPIS, Estefania: “*El Régimen Especial de Consolidación Fiscal en el Impuesto de Sociedades*”, Universidad de Alicante, Alicante, 2014, pág. 334

Existen dos tipos de dividendos: por un lado aquellos dividendos que han sido distribuidos con cargo a reservas (con cargo a ejercicios anteriores), y por otro lado los dividendos a cuenta.

El dividendo deberá ser eliminado tanto por parte de la sociedad que lo reparte como por la que lo percibe si la entidad que lo percibe registra el dividendo como un ingreso.

Sin perjuicio de lo anterior, no se eliminarán aquellos dividendos incluidos en las BI individuales de las sociedades del grupo respecto de las cuales procede la deducción por doble imposición. En este sentido, la eliminación del dividendo interno sólo procederá si la entidad perceptora tiene derecho a la aplicación de la deducción por doble imposición, conforme a lo previsto en el art. 21 de la LIS.

3.2 RESERVA DE CAPITALIZACION

Este tipo de reservas que regula la LIS prevista en el régimen especial del grupo fiscal, establece que cuando se produzca un incremento de los fondos propios¹³ de alguna de las entidades que configuran el grupo fiscal, se podrá aplicar una reducción de la BI consolidada por el importe del 10 por ciento del incremento siempre y cuando se cumplan los requisitos que a continuación detallamos:

- a) Que la entidad mantenga el incremento de los fondos propios durante 5 años contados desde el cierre del periodo impositivo al que corresponda la reducción. La propia norma excluye de este plazo cuando se produzcan pérdidas contables de aquella entidad.

¹³ Los fondos propios son el pasivo no exigible de una empresa compuesto por las aportaciones de los socios y los beneficios generados. También se pueden definir como la suma del capital social, las reservas y los resultados del ejercicio.

Cuando una empresa agota sus fondos propios por acumulación de pérdidas se dice que está en quiebra, es decir, carece de bienes suficientes para pagar las deudas contraídas con terceros.

- b) Que se dote de una reserva por el importe de la reducción, figurando en el balance, con el propósito, por un lado, de que el socio o accionista pueda ejercer su derecho a separarse de la entidad o bien cuando la reserva se elimine total o parcialmente.

En el caso de que la BI consolidada fuese negativa en el periodo en que se ha generado la reducción de la reserva de capitalización, dispondremos de dos años desde el cierre del periodo impositivo que se haya generado para aplicar dicho resultado.

Para determinar el incremento habido en los fondos propios, el apartado 2 del art. 25 de la LIS establece que *“el incremento de fondos propios vendrá determinado por la diferencia positiva entre los fondos propios existentes, y los fondos propios existentes al inicio del mismo, sin incluir los resultados del ejercicio anterior.”*

No obstante, el indicado precepto especifica que, a los efectos de determinar aquel incremento, no se tendrán en cuenta como fondos propios, ni al inicio ni al final del período impositivo:

- a) Las aportaciones de los socios.
- b) Las ampliaciones de fondos propios por compensación de créditos.
- c) Las ampliaciones de fondos propios por operaciones con acciones propias o de restructuración.
- d) Las reservas de carácter legal o estatuario.
- e) Reservas para inversiones en Canarias.
- f) Fondos propios que correspondan a una emisión de instrumentos financieros compuestos.
- g) Fondos propios por variaciones en activos por impuesto diferido derivadas de una disminución o aumento del tipo de gravamen de este impuesto.

3.3 LAS DOTACIONES DEL APARTADO 12 DEL ART. 11 DE LA LIS

Las dotaciones que señala la norma en este sentido, son las producidas por deterioro de los créditos u otros activos provocadas por las posibles insolvencias de los deudores. Aquellas cantidades que no se hayan integrado en un periodo impositivo deberán incorporarse en los periodos impositivos siguientes dando prioridad a las dotaciones más antiguas.

Exceptúa la norma las dotaciones que señalamos a continuación:

1. Las posibles insolvencias de los deudores pertenecientes a organismos públicos.
2. Las dotaciones derivadas por aplicación de las siguientes circunstancias establecidas en el apartado 1 del art. 13 de la LIS:
 - a) Que haya transcurrido el plazo de 6 meses desde el vencimiento de la obligación.*
 - b) Que el deudor este declarado en situación de concurso.*
 - c) Que el deudor esté procesado por el delito de alzamientos de bienes.*
 - d) Que las obligaciones hayan sido reclamadas judicialmente o sean objeto de un litigio judicial o procedimiento arbitral de cuya solución dependa el cobro.”*
3. Las dotaciones o aportaciones por provisiones para planes y fondos de pensiones (apartado 1 y 2 del del art. 14 de la LIS).

4. OTROS ASPECTOS RELEVANTES DEL GRUPO FISCAL

En este apartado vamos a destacar otras cuestiones que afectan al grupo fiscal. Son las siguientes:

a) Periodo impositivo.

El periodo impositivo del grupo fiscal deberá de coincidir con el de la entidad representante del mismo, que será la entidad dominante que ejerce el control o dominio del grupo tal como indica el art. 68 de la LIS.

b) Tipo de gravamen fiscal.

Hemos visto con anterioridad que el legislador establece, entre otros requisitos, que para determinar la existencia del grupo fiscal todas las entidades deben de tener el mismo tipo de gravamen que la entidad dominante, exceptuando aquellas entidades que por imperativo legal no puedan adaptarse a la entidad dominante del grupo (art. 58.4 de la LIS)

Sin embargo el art. 69 de la LIS, en referencia al tipo de gravamen que se ha de aplicar en el grupo fiscal, determina que el tipo de gravamen será el que corresponda a la entidad representante del mismo.

c) Cuota íntegra del grupo fiscal.

La cuota íntegra del grupo fiscal esta definida en el art. 70 de la LIS estableciendo que será el resultado de aplicar el tipo de gravamen que corresponda a la BI del grupo fiscal.

Establece además el precepto que cuando el grupo fiscal aplique lo dispuesto en art. 105 de la LIS *“la cuota íntegra vendrá determinada por el resultado de aplicar el tipo de gravamen a la base imponible minorada o incrementada (...)”*.

d) Deducciones y bonificaciones de la cuota íntegra del grupo fiscal.

En cuanto a las deducciones y bonificaciones de la cuota íntegra del grupo fiscal, el precepto establece que la cuota íntegra se minorará en el importe previstas en la LIS. Las deducciones y bonificaciones más relevantes que indica el precepto son:

- Deducción para evitar la doble imposición jurídica: impuesto soportado en el contribuyente.
- Deducción para evitar la doble imposición económica internacional: dividendos y participaciones en beneficios.
- Bonificaciones por rentas obtenidas en Ceuta y Melilla.
- Bonificaciones por prestación de servicios públicos locales.
- Deducción por actividades de investigación y desarrollo e innovación tecnológica.
- Deducción por inversiones en producciones cinematográficas, series audiovisuales y espectáculos en vivo de artes escénicas y musicales.
- Deducción por creación de empleo.
- Deducción por creación de empleo para trabajadores con discapacidad.

En cuanto a las deducciones y bonificaciones, cuando alguna de las entidades pasen a formar parte del grupo fiscal tengan cantidades pendientes de aplicar, podrán deducirlas en la cuota íntegra del grupo fiscal con el límite que corresponda (art. 71.2 de la LIS).

e) Obligaciones de información.

Será la entidad representante del grupo fiscal la que deba formular la información sobre el balance, la cuenta de pérdidas y ganancias, los cambios en el patrimonio neto del ejercicio y el estado de flujos en efectivo consolidados.

A demás deberá de aportar toda la información y documentos relativos a las eliminaciones practicadas, incorporaciones y las diferencias bien explicadas que pudiesen existir entre las eliminaciones e incorporaciones realizadas.

f) Declaración y autoliquidación del grupo fiscal.

A este respecto, el art. 75 de la LIS establece que será la entidad representante del grupo fiscal la responsable de liquidar la deuda tributaria correspondiente al grupo fiscal y a ingresarla en el lugar, forma y plazos que se determine por el Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas.

g) Efectos de la pérdida del régimen de consolidación fiscal o de la extinción del grupo fiscal.

Cuando se produzca la pérdida o extinción del grupo fiscal, el art. 74 de la LIS indica la forma de proceder en estos casos en cuanto a las eliminaciones pendientes de incorporación, las obligaciones que han de asumir las entidades que integren el grupo fiscal en el periodo en que se produzca la pérdida o extinción del grupo, y las reglas que se han de aplicar cuando la entidad dominante del grupo adquiera la condición de dependiente o sea absorbida por alguna entidad a través de una operación de fusión acogida en la LIS.

5. EJERCICIOS PRÁCTICOS DE CONSOLIDACION FICAL

Ejercicio I.- Grupo fiscal.

Dos empresas constructoras, “Inversiones San José” y “Promociones San Antonio”, ambas con domicilio fiscal en Orihuela (España), tienen el 100% de su capital social controlado por la entidad A que resulta ser residente de los Emiratos Árabes.

La entidad A no tributa en su país por un impuesto de sociedades similar al español y busca asesoramiento en un despacho de asesores fiscales para saber si puede tener la consideración de sociedad dominante del grupo de consolidación fiscal en España.

Solución al ejercicio I:

El art. 58 de la LIS dice al respecto lo siguiente:

“1. Se entenderá por grupo fiscal el conjunto de entidades residentes en territorio español (...)

(...) Cuando una entidad no residente en territorio español ni residente en un país o territorio calificado como paraíso fiscal, con personalidad jurídica y sujeta y no exenta a un Impuesto idéntico o análogo al Impuesto sobre Sociedades español tenga la consideración de entidad dominante respecto de dos o más entidades dependientes, el grupo fiscal estará constituido por todas las entidades dependientes (...)

2. Se entenderá por entidad dominante aquella que cumpla los requisitos siguientes:

a) Tener personalidad jurídica y estar sujeta y no exenta al Impuesto sobre Sociedades o a un Impuesto idéntico o análogo al Impuesto sobre Sociedades español (...)”

En nuestro caso práctico, la entidad A no podrá tener la consideración de entidad dominante del grupo fiscal, puesto que no reside en territorio español ni tributa por un impuesto de sociedades similar o análogo al español.

Ejercicio II.- Inclusión de entidades en el grupo fiscal y operaciones internas de inmovilizado.

La empresa A es una entidad dominante de un grupo fiscal constituido por las sociedades A (dominante), B (dependiente) y C (dependiente). Todas están obligadas a presentar los resultados contables consolidados y las tres sociedades del grupo están acogidas en el régimen especial de consolidación fiscal.

El 26 de Octubre del 2015, la empresa A (dominante) adquiere el 76% del capital de la empresa X, manifestando esta última su voluntad de acogerse al régimen especial de consolidación fiscal

El 1 de diciembre del 2015 la sociedad C vende a la sociedad X un edificio obteniendo un beneficio por aquella operación interna.

A fecha de 31/12/2015 el edificio está registrado en el balance de la empresa X.

Solución al ejercicio III:

Al adquirir la empresa A más del 75% del capital de la empresa X, esta pasará a formar parte del grupo fiscal y podrá acogerse al régimen especial de consolidación, siempre y cuando decida hacerlo.

Sin embargo la empresa X no podrá acogerse al régimen especial de consolidación en el periodo impositivo del año 2015 que es cuando pasa a formar parte del grupo societario. Tendrá que esperar al periodo impositivo siguiente para poder hacerlo. El art. 59 de la LIS dice: *“Las entidades sobre las que se adquiera una participación, directa o indirecta, (...) se integrarán obligatoriamente en el grupo fiscal con efecto al periodo siguiente.”*

En consecuencia la compraventa del edificio realizada entre las empresas C y X no

tendrá la consideración de operación interna y el beneficio deberá ser integrado en la BI de la empresa C. Además esta operación no podrá ser objeto de eliminación en el momento de determinar la BI consolidada.

Ejercicio III.- Eliminaciones de la base imponible consolidada en las operaciones internas de existencias.

Las empresa A (dominante) y la empresa B (dependiente) forman parte de un grupo de sociedades y han optado por tributar en el régimen especial de consolidación fiscal. Ambas empresas tienen domicilio fiscal en España.

El 8 de noviembre del 2015 la empresa A vendió existencias a la empresa B cuyo valor contable era de 15.000 €. El precio pactado fue de 10.000 €. A 31 de diciembre las existencias adquiridas estaban reflejadas en el balance de la empresa B.

Solución al ejercicio IV:

La empresa A realiza en su contabilidad el siguiente asiento contable con fecha 08/11/2016:

Núm.	Cuenta	Debe	Haber
572	Bancos e instituciones de créditos c/c vista	10.000 €	
700	Ventas de mercaderías		10.000 €

La regulación contable que realiza la empresa A a fecha 31/12/2015 es la que sigue:

Núm.	Cuenta	Debe	Haber
610	Variación de existencias	15.000 €	
300	Mercaderías		15.000 €

La empresa A ha generado una pérdida por la transmisión de existencias por valor de 5.000 €, consideraremos que el precio pactado por ambas empresas en la venta es el razonable de mercado.

La empresa B, quien compra las existencias, realiza el siguiente asiento contable a fecha 08/11/2015:

Núm.	Cuenta	Debe	Haber
600	Compras de mercaderías	10.000 €	
572	Bancos e instituciones de crédito c/c a la vista		10.000 €

La regulación contable que realiza la empresa B a 31/12/2015 es:

Núm.	Cuenta	Debe	Haber
300	Mercaderías	10.000 €	
610	Variación de existencias de mercaderías		10.000 €

Como hemos indicado anteriormente, las empresas A y B forman parte de un grupo de empresas establecidas en España y ambas están obligadas a presentar las Cuentas Anuales Consolidadas, el asiento contable a realizar en este sentido es:

Núm.	Cuenta	Debe	Haber
700	Ventas de mercaderías (A)	10.000 €	
600	Compras de mercaderías (B)		10.000 €

En nuestro caso práctico, y tal como hemos indicado anteriormente, la empresa A tiene un resultado negativo como consecuencia de la transmisión realizada a la empresa B, dando lugar a una depreciación real del valor de las existencias a nivel de grupo. Es por ello que nos veremos obligados a registrar la correspondiente pérdida por deterioro tal como indica el art. 43.2 b) RD 1159/2010. Los ajustes a realizar en la cuenta

consolidada de resultados será el que sigue:

Núm.	Cuenta	Debe	Haber
300	Mercaderías (A)	5.000 €	
390	Deterioro de valor de las mercaderías (A)		5.000 €

Núm.	Cuenta	Debe	Haber
6931	Pérdidas por deterioro de las mercaderías (A)	5.000 €	
610	Variación de existencias de mercaderías (A)		5.000 €

CONCLUSIONES: Al recoger en los resultados contables consolidados el valor de las pérdidas en el mismo periodo impositivo en que se producen, tributariamente no procede a realizar eliminación alguna en la BI consolidada, atendiendo al art. 43.2 b) del RD 1159/2010 “*b) El resultado se entenderá realizado cuando se enajenen a terceros las mercaderías adquiridas o los productos de los que formen parte las existencias adquiridas.*”

Tratándose de pérdidas el resultado también se entenderá realizado cuando exista un deterioro respecto del valor contable de las existencias y hasta el límite de dicho deterioro. A estos efectos deberá registrarse la correspondiente pérdida por deterioro”.

Ejercicio IV.- Exclusión de entidades en el grupo fiscal.

La empresa “Inversiones San José” es la entidad dominante de un grupo de sociedades formado por otras dos empresas dependientes, “Insol” y “Prosol”, todas con domicilio fiscal en España. La empresa dominante tiene el 80% de cada sociedad dependiente del grupo y todas están acogidas al régimen de consolidación fiscal desde 2002 y obligadas a presentar la Cuentas Anuales Consolidadas.

El 28 de Mayo del 2015, la sociedad Prosol presentó ante el Juzgado de lo Mercantil, solicitud de concurso voluntario de acreedores. El 30 de septiembre de 2015 se dictó Auto declarando en concurso voluntario a la entidad “Prosol” en virtud del cual conservaba sus facultades de administración y disposición de su patrimonio, pero sometidas a la intervención de la Administración Concursal.

Inversiones San José acude a sus asesores externos para saber si Prosol puede formar parte del grupo que consolida fiscalmente en el periodo impositivo 2015.

A este respecto el apartado 4, letra b) del art. 67 de la LIS establece:

“4. No podrán formar parte de los grupos fiscales las entidades en las que concurra alguna de las siguientes circunstancias:

(...)

b) Que al cierre del período impositivo se encuentren en situación de concurso, o incursas en la situación patrimonial prevista en el artículo 260.1.4º del texto refundido de la Ley de Sociedades Anónimas, aprobado por el Real Decreto Legislativo 1564/1989, de 22 de diciembre, aun cuando no tuvieran la forma de sociedades anónimas, a menos que con anterioridad a la conclusión del ejercicio en el que se aprueban las cuentas anuales esta última situación hubiese sido superada. (...)”

Durante el mes de Mayo de 2015, Prosol se declaró en situación de concurso voluntario, circunstancia que, impedía que Prosol pudiera quedar incluida dentro del grupo que

consolida fiscalmente.

No obstante, en el periodo impositivo en que se supere la situación de concurso, Prosol volverá a formar parte del grupo de consolidación fiscal.

6. CONCLUSIONES

El principal objetivo con el que comencé la elaboración del presente trabajo consistía en conocer y destacar los aspectos generales del régimen especial de consolidación fiscal, investigando, primero, el tratamiento tributario que la LIS otorga a los grupos de sociedades que optan por el indicado régimen y procediendo, seguidamente, a comparar dicho tratamiento con determinados aspectos de la normativa contable. Como consecuencia de esta tarea, he alcanzado las conclusiones a continuación expongo.

Según la LIS, la “unidad económica” del grupo de entidades determinará la capacidad contributiva del grupo de sociedades y no la “capacidad económica” de cada una de las entidades que lo integra. En mi opinión, es necesario que el grupo fiscal tenga “capacidad económica” para poder hacer frente a sus compromisos con proveedores, acreedores e incluso accionistas u otro tipo de terceras personas que tengan ciertos derechos con las entidades que configuran el grupo de sociedades. Es por ello que el legislador debería de profundizar en este asunto.

Otro aspecto destacable es el diferente concepto de grupo fiscal que existe en las normas tributarias y contables, principalmente en cuanto a la determinación del control o dominio (sea éste real o potencial, directo o indirecto) que la entidad dominante debe ejercer sobre sus dependientes. En tal sentido, la LIS exige que aquélla tenga una participación en el capital social de éstas de, al menos, el 75% (o, en su caso, del 70%). ASÍ COMO LA MAYORÍA DE LOS DERECHOS DE VOTO. En mi opinión, dicho porcentaje debería ajustarse al requerido por la normativa mercantil y contable, donde únicamente se exige la tenencia de más del 50%.

Asimismo y por lo que respecta a la BI consolidada, me parece relevante que, en el régimen especial del IS, su determinación se realice sumando las BI de cada una de las entidades integrantes del grupo, en lugar de tomar como referencia el resultado de la contabilidad consolidada. En mi opinión resulta vital tener en consideración los resultados de la contabilidad consolidada puesto que puede haber ajustes extracontables que no queden reflejados en las BI individuales. Es por ello que la norma tributaria tendría que replantear la posibilidad de tener en consideración los resultados de las Cuentas Anuales Consolidadas del grupo, si bien es cierto que este planteamiento puede incrementar la complejidad a la hora de determinar la BI consolidada.

Otra de las particularidades a destacar en el cálculo de la determinación de la BI consolidada es la eliminación de los resultados obtenidos en las operaciones internas que serán diferidas hasta el periodo impositivo en el que el resultado se realice frente a terceros ajenos del grupo. En este aspecto sí parece existir coincidencia entre la normativa tributaria y la contable en cuanto al tratamiento de dichas eliminaciones.

Una de las ventajas que ofrece la consolidación fiscal es que las BI negativas generadas por las entidades del grupo pueden compensarse en la BI consolidada siempre y cuando ésta sea positiva después de practicar los ajustes ordenados por las normas tributarias. Ello supone un atractivo para el grupo de sociedades dado que en el régimen general del IS no existiría dicha posibilidad.

En mi opinión el régimen especial de consolidación fiscal presenta como ventaja la posibilidad de minorar (o, al menos, diferir) el IS de aquellos grupos de entidades que se acojan al mismo. No obstante, como contrapartida, conlleva un aumento significativo de los deberes de tipo formal.

Desde esta perspectiva me parece acertado que el mencionado régimen se plantee como una opción para las entidades integrantes del grupo ya que puede ocurrir que el incremento de la presión fiscal indirecta, derivado de la complejidad de su aplicación y de las mayores obligaciones formales que acarrea, no siempre compense aquella menor

tributación.

A lo anterior se añade, como he indicado con anterioridad, que el elevado porcentaje de participación exigido a la entidad dominante para entender que existe un grupo fiscal dificulta el acceso al régimen, de manera que no todos los grupos considerados como tales en la normativa mercantil tendrán la posibilidad de ejercitar la opción por el régimen especial de consolidación fiscal.

Para terminar, entiendo que las condiciones del mercado actual imponen a las empresas la necesidad de ser, cada vez, más competitivas. En semejante contexto, medidas tributarias como el régimen especial analizado en este trabajo de fin de grado suponen una importante ayuda, aunque considero que es preciso redoblar esfuerzos en esta dirección a fin de atraer a empresas y grupos multinacionales que establezcan su residencia fiscal en nuestro país, lo que beneficiaría no sólo al mercado y economía españoles, sino al conjunto de nuestra sociedad.

7. REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS.

BIBLIOGRAFÍA:

- CUERVO GARCIA, Álvaro: “Las corporaciones industriales y financieras”. En Revista de Economía, Madrid, nº 9, 1991
- GUERRAS MARTIN, Luis Ángel: “La dirección estratégica de la empresa. Teoría y Aplicaciones”, 4ª de., Civitas, Madrid, 2007
- LÓPEZ ALBART, Hernan: “Consolidación contable y fiscal de los grupos de sociedades”, CISS, Valencia, 2004
- LÓPEZ SANTACRUZ-MONTES, José Antonio: “Régimen tributario de los grupos de sociedades”. En Revista de contabilidad y tributación, nº 108, 1992.
- LÓPEZ LLOPIS, Estefanía: “El régimen especial de consolidación fiscal en el Impuesto de Sociedades”, Universidad de Alicante, 2014
- PEÑA ÁLVAREZ, Fernando: “El grupo de sociedades: su problemática fiscal”. En Revista española de financiación y contabilidad”, vol. VIII, nº 23 y 24, 1978
- RODRIGUEZ ONDARZA, José Antonio: “Una revisión del régimen fiscal de los grupos de sociedades”. En Revista española de financiación y contabilidad, nº 45, 1984.

WEBGRAFIA:

- AGENCIA ESTATAL DE LA ADMINISTRACION TRIBUTARIA,
<http://www.agenciatributaria.es>

- DIRECCION GENERAL DE TRIBUTOS, MINISTERIO DE HACIENDA
Y ADMINISTRACIONES PÚBLICAS, <http://www.minhap.gob.es>

- INSTITUTO DE CONTABILIDAD Y AUDITORIA DE CUENTAS,
<http://www.icac.meh.es>

- INSTITUTO ESPAÑOL DE ANALISTAS FINANCIEROS,
<http://www.ieaf.es>

