

Consulta nº 248/2006 - Régimen de consolidación fiscal

ASUNTO:

Régimen de consolidación fiscal.

NORMATIVA:

Artículo 20.Dos. Concierto Económico (Ley 12/2002, de 23 de mayo).

FECHA:06/10/2006

CUESTION PLANTEADA:

El consultante es la sociedad dominante de un grupo de sociedades, todas ellas sujetas a normativa común, que viene aplicando el régimen de consolidación fiscal desde 1992. A finales de 2004, como consecuencia de una reorganización societaria, la consultante pasó a estar participada en un 100% por una sociedad Holding sujeta a normativa foral vizcaína. Desea saber:

1. Si la sociedad Holding reúne los requisitos para ser considerada como sociedad dominante de la consultante a efectos de lo establecido en el artículo 67.2 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo.
2. Suponiendo que la sociedad Holding tributara en régimen individual bajo normativa vizcaína, si el grupo formado por la consultante y sus dependientes, todas ellas sujetas a normativa de territorio común, pueden continuar en el ejercicio 2005 y siguientes aplicando el régimen de consolidación fiscal de dicho territorio.
3. Suponiendo que la Holding tributara en régimen de consolidación fiscal bajo normativa vizcaína con otra entidad, si el grupo formado por la consultante y sus dependientes, todas ellas sujetas a normativa de territorio común, pueden continuar en el ejercicio 2005 y siguientes aplicando el régimen de consolidación fiscal de dicho territorio.
4. Si el grupo formado por la consultante y sus dependientes, todas ellas sujetas a normativa de territorio común podría seguir consolidando fiscalmente bajo la normativa común en el ejercicio 2005 y siguientes, en el supuesto de que la Holding tuviese una participación directa del 74 % en la consultante y una participación indirecta del 26% a través de una sociedad sujeta a normativa navarra.

CONTESTACIÓN:

1. Respecto a la primera cuestión planteada, hay que tener presente lo señalado en el párrafo segundo del artículo 20.Dos de la Ley 12/2002, de 23 de mayo, por la que se aprueba el Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco, que establece: "(...)En todo caso, se aplicará idéntica normativa a la establecida en cada momento por el Estado para la definición de grupo fiscal, sociedad dominante, sociedades dependientes, grado de dominio y operaciones internas del grupo." Así pues, para determinar si la sociedad Holding se considera sociedad dominante habrá que estar a lo dispuesto en el artículo 67.2 del TRLIS. Este artículo recoge los requisitos que se enuncian a continuación: "Artículo 67. Definición del grupo fiscal. Sociedad dominante. Sociedades dependientes. (...) 2. Se entenderá por sociedad dominante aquella que cumpla los requisitos siguientes: a) Tener alguna de las formas jurídicas establecidas en el apartado anterior o, en su defecto, tener personalidad jurídica y estar sujeta y no exenta al Impuesto sobre Sociedades. Los establecimientos permanentes de entidades no residentes situados en territorio español podrán ser considerados sociedades dominantes respecto de las sociedades cuyas participaciones estén afectas al mismo. b) Que tenga una participación, directa o indirecta, al menos, del 75 por ciento del capital social de otra u otras sociedades el primer día del período impositivo en que sea de aplicación este régimen de tributación. c) Que dicha participación se mantenga durante todo el período impositivo. El requisito de mantenimiento de la participación durante todo el período impositivo no será exigible en el supuesto de disolución de la entidad

participada. d) Que no sea dependiente de ninguna otra residente en territorio español, que reúna los requisitos para ser considerada como dominante. e) Que no esté sometida al régimen especial de las agrupaciones de interés económico, españolas y europeas, y de uniones temporales de empresas o al de las sociedades patrimoniales. f) Que, tratándose de establecimientos permanentes de entidades no residentes en territorio español, dichas entidades no sean dependientes de ninguna otra residente en territorio español que reúna los requisitos para ser considerada como dominante y residan en un país o territorio con el que España tenga suscrito un convenio para evitar la doble imposición internacional que contenga cláusula de intercambio de información." Lo anterior, junto con los datos suministrados por la entidad consultante, determina que la sociedad Holding es sociedad dominante porque de acuerdo con los datos administrados por la consultante:

- Su forma jurídica es la de sociedad de responsabilidad limitada y no está exenta del Impuesto sobre Sociedades.
- Tiene una participación del 100% (superior al 75% que se establece en el TRLIS) del capital social de la entidad en relación con la cual se cuestiona si podría tributar en régimen de consolidación fiscal bajo normativa vizcaína y del capital social de la consultante.
- La anterior participación se mantiene durante todo el período impositivo.
- No es dependiente de ninguna otra sociedad residente en territorio español considerada como dominante.
- No está sometida al régimen especial de las agrupaciones de interés económico, españolas y europeas, ni de uniones temporales de empresas ni al de las sociedades patrimoniales.

2. Respecto a la segunda cuestión tal y como establece el artículo 64.1 del TRLIS el régimen de consolidación fiscal es un régimen optativo: "Artículo 64. Definición. Los grupos fiscales podrán optar por el régimen tributario previsto en el presente capítulo. En tal caso las entidades que en ellos se integran no tributarán en régimen individual. (...)" Por tanto, si la Holding y la entidad en relación con la cual se cuestiona si podría tributar en régimen de consolidación fiscal bajo normativa vizcaína tributaran en régimen individual de acuerdo con la normativa vizcaína no cabría hablar de grupo fiscal de normativa foral. Ahora bien, para determinar si la consultante., sujeta individualmente a normativa común, puede formar con sus sociedades dependientes, también sujetas a normativa común, un grupo fiscal que tribute de acuerdo con dicha normativa es necesario precisar si se cumplen todos los requisitos para ser sociedad dominante a efectos del Concierto. La normativa, foral o común, aplicable a los grupos fiscales en régimen de consolidación fiscal se recoge en el apartado Dos del artículo 20 según el cual: "Dos. Los grupos fiscales estarán sujetos al régimen de consolidación fiscal foral cuando la sociedad dominante y todas las dependientes estuvieran sujetas a normativa foral en régimen de tributación individual, y estarán sujetos al régimen de consolidación fiscal de territorio común cuando la sociedad dominante y todas las dependientes estuvieran sujetos al régimen tributario de territorio común en régimen de tributación individual. A estos efectos, se considerarán excluidas del grupo fiscal las sociedades que estuvieran sujetas a la otra normativa. En todo caso, se aplicará idéntica normativa a la establecida en cada momento por el Estado para la definición de grupo fiscal, sociedad dominante, sociedades dependientes, grado de dominio y operaciones internas del grupo." Pues bien, en la consultante concurren todos los requisitos establecidos en el artículo 67.2 del TRLIS puesto que de una interpretación armónica de dicha norma y del artículo 20.Dos del Concierto, se desprende que la Holding no reuniría los requisitos para ser considerada, a efectos del Concierto, dominante de la consultante. Es decir, aunque una primera interpretación del artículo 67.2, apartado d) del TRLIS podría llevar al razonamiento de que al ser dependiente de una entidad situada en territorio español (La sociedad Holding), la consultante no cumple las condiciones para ser dominante y formar un grupo, la interpretación conjunta del citado artículo y del artículo 20.Dos del Concierto lleva a permitir dicha posibilidad, puesto que al estar sujeta a distinta normativa, la Holding no sería a efectos del Concierto dominante de la consultante. En este sentido, el artículo 20.Dos del Concierto ordena excluir de un grupo fiscal sujeto a normativa foral las entidades dependientes sujetas a normativa común y a la inversa, por lo que el Concierto hace que la normativa aplicable a nivel

individual se convierta en criterio para determinar la existencia de dominio a efectos de poder formar grupo. Por consiguiente, la consultante podría formar grupo fiscal integrado por ella -como sociedad dominante- y sus sociedades dependientes todas ellas sujetas a normativa de territorio común.

3. Respecto a la tercera cuestión hay que apuntar que de acuerdo con lo señalado en el artículo 20.Dos del Concierto, la consultante no podrá integrarse en el grupo fiscal integrado por la Holding y la entidad en relación con la cual se cuestiona si podría tributar en régimen de consolidación fiscal bajo normativa vizcaína dado que necesariamente se entenderá excluida del grupo fiscal al estar sujeta a otra normativa distinta. Sin embargo, esto no impedirá, interpretando el TRLIS de forma conjunta con el Concierto Económico con el País Vasco, que la consultante forme grupo fiscal integrado por ella -como sociedad dominante- y sus sociedades dependientes, todas ellas sujetas a normativa de territorio común ya que, según lo indicado anteriormente, al haber sido excluida del grupo fiscal sujeto a normativa foral no parece lógico considerarla dependiente de una sociedad (Holding.) que está sujeta a una normativa distinta. Por todo lo anterior cabe concluir que en este supuesto la consultante podría formar grupo fiscal integrado por ella -como sociedad dominante- y sus sociedades dependientes, todas ellas sujetas a normativa de territorio común.

4. Respecto a la última cuestión a efectos de la aplicación de la normativa recogida en el Concierto Económico, sólo se tienen en consideración las relaciones financieras y regímenes tributarios del Estado con el territorio foral del País Vasco. Por consiguiente, en el caso contemplado en este último supuesto, una sociedad sujeta a normativa navarra no es asimilable a entidad sujeta a normativa foral del País Vasco sino a entidad sujeta a normativa común y quedaría excluida del grupo fiscal en régimen de consolidación fiscal foral vasco. De acuerdo con la contestación dada a los dos apartados anteriores, en este supuesto se cumplirían igualmente los requisitos para que la consultante sea dominante de sus entidades dependientes y tribute en régimen de grupo fiscal con arreglo a normativa común con aquellas entidades que individualmente estén sujetas a normativa común.