

Los grupos fiscales y el Concierto Económico: algunas cuestiones polémicas (I).

Cuando se desarrolló el proceso de negociación para la renovación del Concierto Económico entre las autoridades de las tres Diputaciones Forales de la Comunidad Autónoma del País Vasco y el Gobierno Vasco y las correspondientes a la Administración General del Estado en el año 2001-2002, uno de los aspectos más importantes y más debatidos de aquella negociación, como se pudo comprobar a través de la repercusión mediática de la misma, fue el tema de la tributación de los grupos fiscales, o del régimen especial de tributación consolidada de las empresas que forman un grupo fiscal.

Aunque se podría hablar también de otros aspectos de indudable importancia en aquel proceso negociador, el 20 de febrero de 2002, cuando los representantes técnicos de ambas partes llegaron al acuerdo para la renovación del Concierto Económico, uno de los últimos aspectos en ser cerrado fue el convertido en espinoso tema de la tributación de los grupos fiscales.

Es más, en la propia articulación técnica del Concierto Económico se puede ver la prisa con la que se cerró este asunto, en el último minuto de la negociación, por las incorrecciones en las referencias técnicas que realiza la disposición transitoria sexta del Concierto Económico al establecer el tránsito entre los dos regímenes.

Además, si uno hubiera analizado las controversias más importantes que, a priori, planteaba la negociación para la renovación del Concierto Económico de 2002, nunca hubiera reparado en la importancia de la concertación de los grupos fiscales, si no llega a ser por una serie de acontecimientos que coincidieron en el tiempo con la negociación para la renovación del Concierto Económico, y que pusieron de manifiesto la importancia que los desequilibrios perpetuados con anterioridad en el texto del Concierto Económico podían llegar a tener a la hora de dibujar el cuadro de contribuyentes de las Administraciones del País Vasco ante una decisión normativa unilateral, aunque perfectamente legítima, de las Cortes Generales a la hora de regular un aspecto concreto.

Para entender el problema planteado, quizás sería conveniente partir de las condiciones de la concertación de la tributación a través del régimen especial de los grupos de sociedades en el Concierto Económico vigente hasta el 31 de diciembre de 2001, en la redacción dada al precepto correspondiente por la reforma del Concierto Económico de 1997, formalizada a través de la Ley 38/1997, de 4 de agosto.

En relación con esa cuestión, hay que tener presente que el art. 25.Dos del anterior Concierto Económico, en la redacción vigente entre el 1 de septiembre de 1997 y el 31 de diciembre de 2001, establecía lo siguiente:

“Artículo 25. Régimen tributario de las agrupaciones, uniones temporales y grupos de sociedades.

Uno. [...]

Dos. 1. Para determinar el régimen de tributación consolidada de los grupos de sociedades se aplicarán las siguientes reglas:

1ª Los grupos de sociedades estarán sometidos al régimen de tributación foral cuando la sociedad dominante y todas las dependientes estuvieran sujetas a normativa foral en régimen de tributación individual. A estos efectos, la sociedad dominante podrá excluir del grupo a las dependientes que estuvieran sujetas a normativa común, las cuales tributarán individualmente a todos los efectos conforme a lo señalado en los artículos anteriores.

En todo caso, se aplicará idéntica normativa a la establecida en cada momento por el Estado para la definición de grupo de sociedades, sociedad dominante, sociedades dependientes, grado de dominio y operaciones internas del grupo.

2ª En los demás casos, incluyendo los supuestos en los que los grupos de sociedades a que se refiere la regla anterior no excluyan las sociedades dependientes que estuvieran sujetas a normativa común, el régimen de tributación consolidada será el correspondiente al de la Administración del Estado.

2. Para la aplicación del régimen de tributación consolidada de los grupos de sociedades se

seguirán las reglas siguientes:

1ª Las sociedades integrantes del grupo presentarán, de conformidad con las normas generales a que se refiere este Concierto, la declaración establecida para el régimen de tributación independiente.

Sin perjuicio de lo dispuesto en el párrafo anterior, la sociedad dominante presentará a cada una de las Administraciones los estados contables consolidados del grupo de sociedades.

2ª El grupo consolidado tributará a una y otra Administración en función del volumen de operaciones realizado en uno y otro territorio.

A estos efectos, el volumen de operaciones realizado en cada territorio estará constituido por la suma o agregación de las operaciones que cada una de las sociedades integrantes del grupo efectúen en el mismo, antes de las eliminaciones intergrupo que procedan.”

De conformidad con la redacción anterior, es claro que se producía un doble desequilibrio en la relación de fuerzas según se desprende de los términos de la concertación entre las Instituciones competentes de la Comunidad Autónoma del País Vasco y la Administración del Estado, a saber:

- Por un lado, se produce un desequilibrio técnico en la medida en que el régimen foral solamente se va a aplicar a los grupos de sociedades en los que la sociedad dominante y todas y cada una de las sociedades dependientes estuvieran sometidas a normativa foral en régimen de tributación individual.

Se establecía una posibilidad de exclusión voluntaria para el grupo de sociedades encabezado por una sociedad sometida a normativa foral en régimen de tributación individual, en función de la cual, si quería tributar conforme a la normativa foral el grupo en su conjunto, podía proceder a excluir del grupo a las sociedades dependientes que estuvieran sometidas a la normativa de régimen común en régimen de tributación individual.

De esta manera, se dejaba al arbitrio del grupo de sociedades, la elección de la normativa aplicable al mismo, en la medida en que la sociedad dominante del mismo podía decidir si excluía del grupo a las sociedades dependientes sometidas a normativa de régimen común, y en tal caso, el grupo entero tributaba siguiendo la normativa foral, si bien las sociedades excluidas tenían obligación de tributar de manera independientes de conformidad con su propia normativa. O bien podía decidir no excluir a las sociedades dependientes sometidas a normativa de régimen común en tributación individual, y en tal caso, todo el grupo tributaba conforme a la normativa de régimen común, sin excluir a ninguna sociedad.

Mientras tanto, si la sociedad dominante era una sociedad sometida a normativa común en régimen de tributación individual, el mecanismo no funcionaba de esta manera, porque, en tal caso, el grupo de sociedades en su conjunto tributaba conforme a la normativa de régimen común, sin posibilidad de excluir a ninguna de las sociedades dependientes, y por consiguiente, sin la misma opción que se daba a las sociedades dominantes de régimen foral en cuanto a la elección del régimen de tributación del grupo de sociedades y de las sociedades dependientes sometidas a la otra normativa.

Como se puede apreciar claramente, desde el punto de vista técnico hay un claro desequilibrio en favor del régimen de tributación correspondiente a la normativa de régimen común, que ya de por sí, precisaba de una reclamación por parte de la representación vasca en la negociación para renovación del Concierto Económico de 2002, como así se pretendía.

- Pero, por otro lado, había un elemento más político de diferenciación o de desequilibrio entre las posiciones relativas de ambas Administraciones, cual era, la obligación de que las Instituciones competentes de los Territorios Históricos de la Comunidad Autónoma del País Vasco adecuarán diversos aspectos de su regulación del régimen de tributación de los grupos de sociedades a los correlativos preceptos vigentes en cada momento en la legislación del territorio de régimen común.

Así, como hemos visto en el precepto transcrito, se establecía la obligación de las Juntas Generales de los Territorios Históricos de mantener idéntica definición en cuanto a lo que constituye un grupo de sociedades, los requisitos para ser sociedad dominante y para ser sociedad dependiente, lo relativo al grado de dominio y a las operaciones internas del grupo.

De esta manera, este desequilibrio político, que en el esquema de concertación entonces vigente podía tener un cierto sentido técnico para evitar que hubiera una definición diferente de grupo de sociedades o de sociedad dominante en régimen foral del existente en régimen común, con los pro-

blemas que podía plantear a la hora de analizar quién era la sociedad dominante y, más bien, quiénes eran las sociedades dependientes, y cómo funcionaría en cada uno de los casos el mecanismo de exclusión de sociedades dependientes establecido entonces, podía plantear serias modificaciones unilaterales del escenario tributario resultante de las reglas de concertación del Concierto Económico.

Aun con estos desequilibrios el resultado de la concertación después de la reforma del Concierto Económico de 1997 era mucho más satisfactorio en este punto que la situación anterior. Esto es así en la medida en que, hasta 1990, con la vigencia del sistema de cifra relativa de negocios para la concertación del Impuesto sobre Sociedades, no se establecía ningún punto de conexión en relación con los grupos consolidados, que, por lo tanto, estaban sometidos a la normativa vigente en territorio de régimen común en todos los casos.

La reforma de 1990, la que instauró el sistema de tributación en proporción al volumen de operaciones realizado en cada territorio en el Impuesto sobre Sociedades, modificó la regulación del art. 25 del entonces vigente Concierto Económico estableciendo un sistema de concertación para la tributación de los grupos de sociedades mucho más desequilibrado que el que hemos referido a partir de la reforma de 1997. Así, en 1990, el apartado Dos del art. 25 del Concierto Económico quedó establecido de la siguiente manera:

“Dos. El régimen de tributación consolidada de los grupos de sociedades, de los cuales formen parte entidades sujetas a tributación en territorio común y vasco, corresponderá a la Administración del Estado, y se ajustará a las reglas siguientes:

1.^a Las sociedades integrantes del grupo presentarán, de conformidad con las normas generales a que se refiere este Concierto, la declaración establecida para el régimen de tributación independiente.

Sin perjuicio de lo dispuesto en el párrafo anterior, la sociedad dominante presentará a cada una de las Administraciones los estados contables consolidados del grupo de sociedades.

2.^a El grupo consolidado tributará a una y otra Administración en función del volumen de operaciones realizado en uno y otro territorio.

A estos efectos, el volumen de operaciones realizado en cada territorio estará constituido por la suma o agregación de las operaciones que cada una de las sociedades integrantes del grupo efectúen en el mismo antes de las eliminaciones intergrupo que procedan.”

A sensu contrario, solamente quedaban sometidos a régimen foral los grupos de sociedades formados íntegramente por sociedades que, en régimen de tributación individual estuvieran sometidas a la normativa foral del Impuesto sobre Sociedades, estableciendo en los demás supuestos, es decir, cualquier grupo de sociedades en el que una cualquiera de las sociedades que lo integrase estuviese sometida en régimen individual a la normativa vigente en territorio común quedaba sometido, por tanto, y en su conjunto a la normativa de territorio común.

Como se ve, por consiguiente, la posibilidad de excluir sociedades dependientes de normativa común establecida en 1997 suponía un avance importante de las condiciones de la concertación de los grupos de sociedades.

Ahora bien, este sistema, con ser más avanzado o menos desequilibrado que el vigente con anterioridad, encerraba en sí mismo el germen del desequilibrio profundo de las posiciones relativas, que se materializaría precisamente en los momentos en que se estaba encarando la negociación para la renovación del Concierto Económico de 2002.

Así, en septiembre de 2001, cuando se aprueba por parte del Consejo de Ministros el Proyecto de Ley de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social, esto es, la conocida como Ley de Acompañamiento de los Presupuestos Generales del Estado para 2002, se incluye una reforma integral del régimen de tributación de los grupos de sociedades, que pretende entrar en vigor el 1 de enero de 2002 y, que, como novedades fundamentales, plantea las dos siguientes:

- Reducción del 90 por 100 al 75 por 100 del porcentaje de participación, directo e indirecto, que se requiere que tenga la entidad dominante sobre las sociedades dependientes para que puedan formar parte del grupo de sociedades, que, a partir de la reforma, pasa a denominarse grupo fiscal, cambiando también la denominación del régimen especial que, a partir del 1 de enero de 2002, pasa a llamarse régimen especial de consolidación fiscal.

- Eliminación del plazo de un año anterior al primer día del período impositivo en que era necesari-

rio mantener la citada participación para formar parte del grupo de sociedades, con lo que se acelera la inclusión de nuevas sociedades sobre las que se haya adquirido un porcentaje de participación tal que permita su consolidación fiscal.

Ambas medidas plantean un incremento del perímetro de consolidación fiscal, de tal manera, que los grupos de sociedades que venían tributando hasta el ejercicio 2001 en el régimen especial de los grupos de sociedades y que no podían incluir en el grupo a las sociedades dependientes sobre las que tuvieran un porcentaje de participación inferior al 90 por 100, verían ampliado considerablemente su grupo fiscal a partir del 1 de enero de 2002, por que se establecía la inclusión inmediata en el grupo de las sociedades sobre las que se tuviera más del 75 por 100 y menos del 90 por 100 de participación el 1 de enero de 2002.

Es más, la disposición transitoria quinta de la Ley 24/2001, de 27 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social, estableció lo siguiente:

“Disposición transitoria quinta. Régimen transitorio de los grupos fiscales

Uno. Las sociedades que cumplan las condiciones establecidas en la nueva redacción del art. 81 de la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades, dada por esta Ley, para ser consideradas como dependientes, se integrarán en el grupo fiscal que estuviese tributando según el régimen de consolidación fiscal, en el primer período impositivo iniciado a partir de 1 de enero de 2002. La opción y comunicación a la que se refiere el art. 84 de dicha Ley deberá realizarse dentro de ese período.

Dos. Aquellas sociedades que no pudieron optar por el régimen de consolidación fiscal, por no cumplir los requisitos establecidos en el art. 81 de la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades en su redacción vigente hasta 1 de enero de 2002 y, sin embargo, reúnan las condiciones establecidas por la nueva redacción de dicho art. 81, establecida por esta Ley, podrán optar por la aplicación del régimen de consolidación fiscal en el primer período impositivo iniciado a partir de 1 de enero de 2002, siempre que dicha opción y la comunicación se realice antes de la finalización de dicho período impositivo.”

De conformidad con el precepto transcrito, los grupos de sociedades que vinieran tributando conforme al régimen de los grupos de sociedades, debían incluir en su grupo fiscal con efectos del propio ejercicio 2002 a las sociedades dependientes sobre las que tuvieran una participación superior al 75 por 100 e inferior al 90 por 100, sin ningún tipo de consideración adicional, salvo que el incumplimiento de esta medida conllevaría la pérdida del régimen de consolidación fiscal para todo el grupo.

Si unimos esta modificación normativa unilateral, aunque totalmente legítima como ya hemos apuntado, realizada por las Cortes Generales en el régimen de los grupos de sociedades, con la regulación vigente entonces del Concierto Económico, nos encontrábamos con algunas modificaciones en el panorama del reparto de contribuyentes entre las diferentes Haciendas, de tal manera que las sociedades filiales de una sociedad dominante de un grupo fiscal sometido a normativa de régimen común, que participase en el capital de la misma entre el 75 por 100 y el 90 por 100, pasaban a incorporarse inmediatamente al citado grupo fiscal.

Es más, si la sociedad filial estaba sometida a normativa foral en régimen de tributación individual, ello conllevaba indefectiblemente la modificación de la normativa aplicable a la misma, que se integraba en un grupo fiscal sometido a normativa común y la tributación de la sociedad, que ya no tributaría a las Administraciones correspondientes en función de su volumen de operaciones sino a las correspondientes al grupo fiscal y computando su volumen de operaciones junto con el de las demás sociedades del grupo para determinar el de éste.

No es ocioso recordar que en el Territorio Histórico de Bizkaia una sociedad significativa filial de un importante grupo residente en Madrid se encontraba en esta situación, como trascendió a los medios de comunicación en aquel entonces. Como resultado de las reglas de concertación y de la modificación normativa realizada en territorio de régimen común, la tributación de esa entidad sería superior a la anteriormente vigente por la pérdida de la posibilidad de aplicar la normativa foral del Territorio Histórico de Bizkaia, con lo que, simplemente por la diferencia en el tipo nominal de gravamen entre la normativa foral y la normativa de régimen común, esa tributación es superior.

Pero además, la propia Hacienda Foral de Bizkaia podía verse perjudicada en su recaudación como consecuencia de dejar de tener como contribuyente individual del Impuesto sobre Sociedades a esa entidad, cuyo efecto recaudatorio no se compensaba en absoluto con la variación del volu-

men de operaciones del grupo fiscal en el que se hubiera integrado la citada entidad.

Como en aquel momento seguía abierto el proceso de renovación del Concierto Económico, se planteó como una exigencia irrenunciable de la parte vasca de la negociación la reestructuración de la concertación del régimen tributario de los grupos fiscales, para evitar los desequilibrios que se producían entre ambas Administraciones y eliminar los riesgos de que una modificación unilateral de la normativa tributaria de una de las Administraciones implicase cambios indirectos en el esquema de concertación de los tributos ajenos a la naturaleza de pacto que impregna la institución del Concierto Económico.

Así, en la mencionada sesión técnica del 20 de febrero de 2002 se cerró el acuerdo en este tema, que quedaría plasmado en el Acta de la Comisión Mixta de Cupo que se reunió en Madrid el 6 de marzo de 2002 y que ratificó la renovación del Concierto Económico, instrumentada posteriormente a través de la Ley 12/2002, de 23 de mayo.

De conformidad con el apartado Dos del art. 20 del actualmente vigente Concierto Económico, la tributación de los grupos fiscales queda como sigue:

“Artículo 20. Agrupaciones de interés económico y uniones temporales de empresas, y grupos fiscales.

Uno. [...]

Dos. 1. 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 sujetas 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.

2. Para la aplicación del régimen de consolidación fiscal de los grupos fiscales se seguirán las reglas siguientes:

Primera. Las sociedades integrantes del grupo presentarán, de conformidad con las normas generales a que se refiere este Concierto, la declaración establecida para el régimen de tributación individual.

Sin perjuicio de lo dispuesto en el párrafo anterior, la sociedad dominante presentará a cada una de las Administraciones los estados contables consolidados del grupo fiscal.

Segunda. El grupo fiscal tributará a una y otra Administración en función del volumen de operaciones realizado en uno y otro territorio.

A estos efectos, el volumen de operaciones realizado en cada territorio estará constituido por la suma o agregación de las operaciones que cada una de las sociedades integrantes del grupo fiscal efectúen en el mismo, antes de las eliminaciones intergrupo que procedan.”

Con ello, se establece la absoluta separación de ámbitos normativos entre los grupos sometidos a normativa foral y los sometidos a normativa común, eliminando en casi todo lo importante los desequilibrios anteriores, aún perpetuados, sin mucho sentido técnico ya, en la obligación de los Territorios Históricos de mantener idéntica definición de grupo fiscal, entidad dominante, sociedades dependientes, grado de dominio y operaciones internas, obligación que no tiene mucho sentido porque la absoluta separación de grupos y de ámbitos normativos establecida a partir del 1 de enero de 2002 no se ve afectada porque haya diferentes definiciones de grupo fiscal en uno u otro territorio.

Y además, se incluyó un régimen transitorio en la regulación del Concierto Económico, en la disposición transitoria sexta del mismo, para los grupos que, sometidos a normativa común con anterioridad por tener una entidad dominante de régimen común y que tuvieran dentro del grupo sociedades dependientes que, en régimen de tributación individual, estarían sometidas a normativa foral, para permitirles a esos grupos perpetuar el sistema anterior durante cinco años más.

“Disposición transitoria sexta.

Los grupos fiscales que con anterioridad a 1 de enero de 2002 estuvieran tributando con norma-

tiva común o foral en régimen de consolidación fiscal, por aplicación de lo dispuesto en el art. 25 del Concierto Económico aprobado por la Ley 12/1981, de 13 de mayo, podrán mantener dicho régimen de tributación hasta el 31 de diciembre de 2006, siempre que cumplan los requisitos previstos para su aplicación en la normativa sobre consolidación fiscal vigente a 31 de diciembre de 2001."

Como se ve además, y como apuntábamos antes, la disposición transitoria habla de grupos fiscales que vinieran en régimen de consolidación fiscal antes del 1 de enero de 2002, cuando antes de esa fecha no existían tales denominaciones, sino que se hablaba de grupos de sociedades y del régimen de los grupos de sociedades, ni existía propiamente normativa de consolidación fiscal a 31 de diciembre de 2001.

Las incorrecciones técnicas fueron, sin duda, fruto de la prisa en redactar el acuerdo para tramitar cuanto antes la renovación del Concierto Económico y acabar con la ominosa situación generada por la prórroga unilateral del mismo decidida por las Cortes Generales a través de la posiblemente inconstitucional Ley 25/2001, de 27 de diciembre.

Ahora bien, el nuevo régimen no deja de plantear dudas en cuanto a su aplicación, que podríamos centrar en dos fundamentalmente: si cabe la existencia de subgrupos de diferente normativamente debido a la separación de ámbitos normativos que establece la nueva regulación del Concierto Económico, y el alcance que tiene el régimen transitorio ante la evolución dinámica de los grupos fiscales.

En la segunda parte de este comentario, analizaremos en detalle ambos aspectos.

Iñaki Alonso Arce