

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

Como decíamos en la primera parte de este comentario, la regulación establecida en el artículo 20.Dos y en la disposición transitoria sexta del vigente Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco, aprobado por medio de la Ley 12/2002, de 23 de mayo, ha reducido los desequilibrios en materia de concertación de la tributación consolidada de los grupos fiscales en el Impuesto sobre Sociedades de manera importante.

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 normativa 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 esta segunda parte del comentario, analizamos en detalle ambos aspectos.

Por lo que respecta a la existencia de subgrupos fiscales, se plantea un interesante debate técnico-político sobre los efectos que debe tener el Concierto Económico en la regulación de los grupos fiscales y la interrelación de esa norma con la establecida en la legislación del Impuesto sobre Sociedades.

A estos efectos hay que tener presente que, como establece el Concierto Económico, y ya hemos expuesto con anterioridad, “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.”

Parece claro que el Concierto Económico está ordenando la exclusión del grupo fiscal y, por lo tanto, la imposibilidad de pertenecer al mismo de todas las sociedades dependientes que estén sujetas en régimen de tributación individual a la normativa tributaria de un territorio, común o foral, distinto al de la entidad dominante.

Teniendo presente esta cuestión, parece también claro que las sociedades excluidas del grupo fiscal por estar sometidas a diferente normativa en régimen de tributación individual que la correspondiente a la entidad dominante, están fuera del grupo a todos los efectos, lo mismo que las entidades sobre las que no se tiene un grado de participación suficiente para que formen parte del grupo, con lo que, en principio, si la sociedad de diferente normativa excluida del grupo fiscal tiene, a su vez, un grado de participación suficiente y cumple los demás requisitos establecidos en la normativa del Impuesto sobre Sociedades para aplicar el régimen de consolidación fiscal, podría hacerlo con sus sociedades dependientes, lo mismo que puede hacerlo una entidad sobre la que se tiene un porcentaje de participación del 51 por 100 y, por lo tanto, no forma parte del grupo fiscal de su sociedad matriz.

Ahora bien, las cosas no son tan sencillas, o por mejor decir, pueden complicarse un poco más, si atendemos a la regulación que la normativa vigente en territorio de régimen común realiza de los requisitos para formar parte de un grupo fiscal.

Así, el artículo 67 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, aprobado mediante Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, establece lo siguiente:

“Artículo 67. Definición del grupo fiscal. Sociedad dominante. Sociedades dependientes.

1. Se entenderá por grupo fiscal el conjunto de sociedades anónimas, limitadas y comanditarias por acciones residentes en territorio español formado por una sociedad dominante y todas las sociedades dependientes de esta.

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 conside-

rados 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.

3. Se entenderá por sociedad dependiente aquélla sobre la que la sociedad dominante posea una participación que reúna los requisitos contenidos en los párrafos b) y c) del apartado anterior.

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

a) Que estén exentas de este impuesto.

b) Que al cierre del período impositivo se encuentren en situación de concurso, o incursas en la situación patrimonial prevista en el artículo 260.1.4.º 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.

c) Las sociedades dependientes que estén sujetas al Impuesto sobre Sociedades a un tipo de gravamen diferente al de la sociedad dominante.

d) Las sociedades dependientes cuya participación se alcance a través de otra sociedad que no reúna los requisitos establecidos para formar parte del grupo fiscal.

5. El grupo fiscal se extinguirá cuando la sociedad dominante pierda dicho carácter.”

Como vemos, este precepto, regula las condiciones que deben cumplir una entidad para ser dominante de un grupo fiscal y el resto de sociedades para ser dependientes de la misma y, en consecuencia, integrarse en el mencionado grupo fiscal.

Aparentemente, la normativa parte de establecer la consideración de que solamente puede existir un grupo fiscal residente en territorio español dado que solamente permite la existencia de una entidad dominante en territorio español, pues excluye de la consideración de sociedad dominante a aquella otra que, a su vez, cumpla los requisitos establecidos para ser sociedad dependiente de otra entidad residente en territorio español.

Es más, esta regulación es idéntica a la establecida en el Territorio Histórico de Bizkaia a través del precepto correspondiente de la Norma Foral 3/1996, de 26 de junio, del Impuesto sobre Sociedades, como, por otra parte, no podría ser de otra manera, de conformidad con lo dispuesto en el propio artículo 20 del vigente Concerto Económico, que, como ya vimos, dispone que, “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.”

De conformidad con este precepto, también se aplican en el Territorio Histórico de Bizkaia las normas que impiden a una sociedad ser sociedad dominante de un grupo fiscal si cumple los requisitos establecidos para ser sociedad dependiente de otra entidad residente en territorio español.

¿Dónde se plantea el problema, por tanto? Pues, como puede colegirse con facilidad, en la coexistencia de la normativa sustantiva del Impuesto sobre Sociedades, contenida tanto en el Texto

Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, aprobado mediante Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, como en la Norma Foral 3/1996, de 26 de junio, del Impuesto sobre Sociedades, con las normas que disciplinan la concertación en materia de consolidación fiscal en el vigente Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco, aprobado mediante Ley 12/2002, de 23 de mayo.

El asunto es tan sencillo como determinar si, cuando la normativa sustantiva del Impuesto sobre Sociedades está diciendo que uno de los requisitos para que una entidad sea considerada como dominante de un grupo fiscal es “que no sea dependiente de ninguna otra residente en territorio español, que reúna los requisitos para ser considerada como dominante”, se debe atender solamente a los requisitos establecidos en la propia Ley del Impuesto sobre Sociedades o, también, debe atenderse a lo dispuesto en el resto del ordenamiento jurídico aplicable, en concreto, a lo establecido en el artículo 20.Dos del Concierto Económico.

Poniendo un ejemplo, si tenemos una sociedad A que posee el 100 por 100 del capital de dos sociedades B y C, y, a su vez, la entidad C posee el 100 por 100 del capital de las sociedades D y E, y partimos de considerar que las sociedades A y B están sometidas en tributación individual al régimen vigente en territorio de régimen común y las otras tres entidades están sometidas a la normativa foral del Territorio Histórico de Bizkaia en régimen de tributación individual, es claro que la sociedad dominante del grupo, en principio, es la sociedad A, y que solamente puede formar un grupo fiscal con la sociedad B, ya que las otras tres sociedades, al estar sometidas a diferente normativa están excluidas obligatoriamente del grupo fiscal en función de lo dispuesto en el Concierto Económico.

Ahora bien, el problema se plantea al determinar si la sociedad C puede formar un grupo fiscal sujeto a la normativa de consolidación fiscal del Territorio Histórico de Bizkaia con las sociedades D y E, dado que cumple, en principio, todos los requisitos establecidos para ello en la Norma Foral 3/1996, de 26 de junio, del Impuesto sobre Sociedades.

El requisito que debe estudiarse en detalle es el correspondiente a si la sociedad C cumple todos los requisitos para ser considerada dependiente de la sociedad A.

Si solamente analizamos la normativa del Impuesto sobre Sociedades, sin mirar al Concierto Económico, es claro que la sociedad C cumple todos los requisitos establecidos en la Norma Foral 3/1996, de 26 de junio, del Impuesto sobre Sociedades y en el Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, aprobado mediante Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, para ser considerada sociedad dependiente de la entidad A, que es una entidad residente en territorio español, ya que tanto el grado de participación como los demás requisitos que hemos analizado en el artículo 67 del mencionado Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades se cumplen sin problemas.

Ahora bien, si analizamos lo establecido en el artículo 20.Dos del Concierto Económico, entonces, la sociedad C no puede considerarse dependiente de la sociedad A porque el propio Concierto Económico establece la obligatoria exclusión del grupo al tener diferente normativa.

Piense que no estamos solamente ante una cuestión técnica, sino que tiene un indudable trasfondo político en la medida en que optar por una interpretación obviando la regulación del Concierto Económico, pone en manos exclusivas de las Cortes Generales la determinación de los grupos fiscales existentes en el territorio español, rompiendo una vez más la situación de equilibrio entre “soberanías tributarias” que pretende el Concierto Económico.

Es más, una interpretación de tal calado olvida el mandato del Código Civil que ordena una interpretación sistemática de todas las normas jurídicas aplicables, y constituye una visión parcial y limitada de la cuestión. El Concierto Económico se incorpora al ordenamiento jurídico con el trámite formal de una Ley ordinaria de las Cortes Generales, del mismo rango jurídico que la que aprueba la normativa reguladora del Impuesto sobre Sociedades, por lo que, en principio, una interpretación en base al principio de competencia hace que deban cohonestarse los extremos contenidos en ambas normas, a los efectos de conseguir una interpretación conjunta del ordenamiento jurídico.

Desde el punto de vista técnico, una interpretación literalista de lo dispuesto en el apartado 3 del artículo 67 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, aprobado mediante Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, en el que para categorizar como sociedad dependiente a una entidad se exige que se cumplan solamente dos de los requisitos establecidos en el apartado anterior, sin mención alguna a lo dispuesto en el Concierto Económico, y del propio Concierto Económico cuando establece la exclusión del grupo, pero no dice expresamente que ello suponga la

pérdida de la condición de sociedad dependiente de la excluida, nos acercaría a la postura de negar la existencia de los subgrupos.

Ahora bien, hay que tener presente que hay otras causas de exclusión no contenidas en las letras b) y c) del apartado 2 del artículo 67 del mencionado Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, que habilitan precisamente a la entidad que no forma parte del grupo a la pérdida de la condición de sociedad dependiente, como establece la propia normativa del Impuesto sobre Sociedades y una doctrina reiterada de la Dirección General de Tributos del Ministerio de Economía y Hacienda.

Es más, la pregunta que debemos hacernos es si cabe considerar a una sociedad excluida legalmente de un grupo fiscal como sociedad dependiente, cuando precisamente el apartado 1 del artículo 67 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades establece que el grupo lo constituyen la sociedad dominante y las dependientes incluidas en el mismo. No parece muy lógico defender que una entidad está excluida de un grupo pero es dependiente de la dominante del mismo, ya que solo pueden ser sociedades dependientes las sociedades que formen parte del grupo.

No hay que olvidar, por otro lado, que, detrás de esta pugna, queda el principio al que parece que responde la categorización del régimen de consolidación fiscal en función del cual dentro de una soberanía tributaria solamente puede haber un grupo fiscal en un grupo de sociedades mercantil, grosso modo. Por ende, la cuestión política que está detrás supone definir si el Concierto Económico establece varias soberanías tributarias en el territorio del Estado español, o si, por el contrario, no es más que un mero mecanismo de descentralización administrativa, lo que parece demasiado aventurado afirmar teniendo en cuenta las potestades y poderes que el Concierto Económico reconoce a las Instituciones competentes de los Territorios Históricos de la Comunidad Autónoma del País Vasco, probablemente más de las que algunos desearían.

El otro punto de fricción tiene una importancia menor, tanto porque solamente se refiere al régimen transitorio establecido en la disposición transitoria sexta del vigente Concierto Económico, como porque no tiene ese trasfondo jurídico-político detrás.

La cuestión estriba en interpretar lo que establece la mencionada disposición transitoria al decir que "los grupos fiscales que con anterioridad a 1 de enero de 2002 estuvieran tributando con normativa común o foral en régimen de consolidación fiscal, por aplicación de lo dispuesto en el artículo 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."

En principio, parece que la disposición solamente afecta a los grupos de sociedades que estuvieran tributando con normativa común, ya que para los que vinieran tributando con normativa foral no existen diferencias, en la medida en que solamente podían estar integrados por entidades sometidas a normativa foral en régimen de tributación individual, puesto que las demás habían sido excluidas del grupo fiscal, antes voluntariamente por las entidades que forman el grupo, y ahora obligatoriamente por lo que establece el Concierto Económico.

Las entidades verdaderamente afectadas por la disposición transitoria son los grupos fiscales con dominante, común o foral, que tuvieran en su seno entidades de diferente normativa y que, por ser la dominante de territorio común o, siendo foral, por no haber optado por la exclusión voluntaria de las dependientes sometidas a normativa común, tributasen en su conjunto como un grupo de sociedades sometido a la normativa común de tributación consolidada.

La cuestión a dilucidar es si el grupo de sociedades como tal debe entenderse como una realidad estática para aplicar la disposición transitoria, o por el contrario, si cabe que se produzcan incorporaciones o exclusiones de sociedades sin pérdida del régimen transitorio.

Y, si se admite el dinamismo del grupo fiscal, qué porcentaje de participación debe tenerse en cuenta, el 90 por 100 ó el 75 por 100.

Aunque la cuestión, como se puede ver, es de indudable menor trascendencia que la planteada con anterioridad, parece claro que requiere una respuesta, desde una interpretación finalista del precepto.

El régimen persigue que los grupos de sociedades que, legítimamente, hubieran decidido tributar con normativa común o que no hubieran podido hacer otra cosa bajo la vigencia del Concierto Eco-

nómico anterior, puedan mantener su situación anterior, si así lo deciden, porque es un régimen opcional, durante cinco períodos impositivos.

Siendo esto así, parece lógico pensar que es el grupo de sociedades, ahora grupo fiscal, como sujeto pasivo del Impuesto sobre Sociedades, el que puede ejercitar esa opción, y por ende, y dado que la normativa del Impuesto sobre Sociedades, tanto antes del 2002 como con posterioridad a esa reforma, concibe los grupos fiscales como una realidad dinámica, siempre que no cambie la entidad dominante, y que debe conceptuarse como esa realidad dinámica que es, con lo que si durante el período transitorio adquiere el porcentaje de participación o lo pierde sobre determinadas sociedades dependientes, entonces deberá aplicar las normas de inclusión y exclusión de sociedades dependientes, sin perder el régimen transitorio, salvo que la sociedad dominante pierda tal carácter, pues ello implica la extinción del grupo fiscal, y por ende, la del sujeto que tenía derecho a la opción por este régimen transitorio.

Lo que, parece asimismo, fuera de toda duda es que el régimen de inclusión y exclusión de sociedades dependientes es el vigente el 31 de diciembre de 2001, ya que ésa es la remisión que hace con carácter general la disposición transitoria sexta del Concierto Económico al precisar que será aplicable la opción "siempre que cumplan los requisitos previstos para su aplicación en la normativa sobre consolidación fiscal vigente a 31 de diciembre de 2001".

Por ello, parece lógico pensar que solamente hay que incluir en el grupo que aplica el régimen transitorio las entidades sobre las que se adquiriera una porcentaje de participación de, al menos, el 90 por 100 de su capital, y siempre con un año de retraso respecto al nuevo régimen, porque el porcentaje debía poseerse con anterioridad al inicio del primer período impositivo de integración en el grupo de sociedades durante el plazo mínimo de un año, e idéntico porcentaje debe aplicarse para la exclusión de sociedades dependientes del grupo.

Otras conclusiones viciarían la filosofía de la reforma de las normas de concertación de la tributación consolidada de los grupos fiscales establecidas en la renovación del Concierto Económico de 2002, y la finalidad de cada uno de los preceptos introducidos en el texto del Concierto Económico.