



Universidad de Valladolid

Facultad de Derecho

Grado en DADE

El perímetro de consolidación fiscal en el Impuesto sobre Sociedades

Presentado por:

Javier Pérez Calderón

Tutelado por:

Felipe Alonso Murillo

Valladolid, 10 de julio de 2025

RESUMEN

El perímetro de consolidación fiscal en el Impuesto sobre Sociedades delimita el conjunto de entidades que pueden tributar de manera conjunta conforme a lo dispuesto en la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades.

El objetivo del presente trabajo es analizar en profundidad los elementos que configuran este perímetro, así como los requisitos que deben cumplir las entidades para tributar de forma conjunta. Para ello, en primer lugar, procederemos al análisis de las entidades configuradoras del grupo fiscal, estas son, la entidad dominante y las entidades dependientes. Posteriormente, analizaremos los métodos de dominio para, seguidamente, exponer cómo aplicar y renunciar al régimen. Por último, se estudiarán las modificaciones del grupo y la pérdida del régimen de consolidación fiscal.

PALABRAS CLAVE: Impuesto sobre Sociedades, régimen de consolidación fiscal, perímetro de consolidación fiscal, entidad dominante, entidades dependientes.

ABSTRACT

The corporate tax consolidation perimeter defines the group of entities that may file a joint return in accordance with the provisions of Law 27/2014, of November 27, on Corporate Tax.

The objective of this paper is to conduct an in-depth analysis of the elements that determine this perimeter, as well as the requirements that entities must meet to file joint tax returns. First, the entities that form part of the tax group are analyzed: the parent company and the subsidiaries. Next, the methods for determining control are examined, and an explanation is given of how the regime is applied and how it can be waived. Finally, the changes in the group's composition and the loss of the tax consolidation regime are examined.

KEY WORDS: Corporate Income Tax, fiscal consolidation regime, fiscal consolidation perimeter, dominant entity, subsidiary entities.

ÍNDICE

1. INTRODUCCIÓN: RELEVANCIA DEL TEMA ELEGIDO, ESTRUCTURA DEL TRABAJO Y MÉTODO DE ANÁLISIS.	6
2. DELIMITACIÓN DEL “PERÍMETRO DE CONSOLIDACIÓN FISCAL”.	7
2.1 Definición de grupo fiscal en la LIS.	9
2.1.1 <i>La residencia en territorio español de las entidades dependientes.</i>	10
2.1.2 <i>La forma jurídica de sociedad de capital o fundación bancaria.</i>	14
2.1.3 <i>La posibilidad de que un establecimiento permanente de una entidad no residente en territorio español sea entidad dominante o entidad dependiente.</i>	15
3. CONCEPTO DE SOCIEDAD DOMINANTE.	17
3.1 Grupos fiscales en los que la sociedad dominante tiene la consideración de representante del grupo.	18
3.1.1 <i>Personalidad jurídica y sujeción sin exención al Impuesto sobre Sociedades.</i>	18
3.1.2 <i>Grado de participación y derechos de voto.</i>	20
3.1.3 <i>No dependencia.</i>	26
3.1.4 <i>No sometimientos a determinados regímenes especiales.</i>	26
3.2. Grupos en los que la sociedad dominante no tiene la consideración de representante de grupo.	27
3.2.1 <i>Establecimiento permanente como entidad dominante del grupo de consolidación fiscal.</i>	27
3.2.2 Grupos formados exclusivamente por entidades dependientes.	31
4. CONCEPTO DE SOCIEDAD DEPENDIENTE.	32
4.1 La forma jurídica incluida en el artículo 58.1 de la LIS.	33
4.2 La residencia fiscal en territorio español.	35
4.3 La existencia de una entidad dominante.	38
5. MÉTODOS PARA LA DETERMINACIÓN DEL DOMINIO.	38
5.1 Dominio directo simple.	39

5.2	Dominio indirecto simple.	39
5.3	Dominio directo e indirecto simple.	43
5.4	Dominio circular, recíproco o complejo.	45
5.4.1	Dominio circular.	45
5.4.2	Dominio recíproco.	46
5.4.3	Dominio complejo.	47
6.	ENTIDADES QUE NO PUEDEN FORMAR PARTE DE UN GRUPO FISCAL.	48
6.1	Entidades no residentes.	49
6.2	Entidades exentas del impuesto	51
6.3	Entidades que al cierre del período impositivo hubiesen sido declaradas en concurso de acreedores.	52
6.4	Entidades que al cierre del período impositivo se encuentre en la situación patrimonial prevista en el artículo 363.1.e) del TRLSC, de acuerdo con sus cuentas anuales.	54
6.5	Entidades dependientes que estén sujetas en el Impuesto sobre Sociedades a un tipo de gravamen diferente al que corresponda a la entidad representante del grupo fiscal.	58
6.6	Entidades dependientes cuyo ejercicio social no se pueda adaptar por imperativo legal al de la entidad representante.	61
7.	APLICACIÓN Y RENUNCIA AL RÉGIMEN DE CONSOLIDACIÓN FISCAL.	61
7.1	Aplicación: requisitos.	61
7.1.1	<i>Acuerdo del Consejo de Administración u órgano equivalente.</i>	62
7.1.2	<i>Plazo para adoptar el acuerdo.</i>	63
7.1.3	<i>Comunicación de los acuerdos a la Administración tributaria.</i>	64
7.2	Renuncia: requisitos.	66
8.	MODIFICACIÓN DE LA COMPOSICIÓN DEL GRUPO FISCAL.	67
8.1	Inclusión de entidades en el grupo fiscal.	67

8.2	Exclusión de entidades del grupo fiscal.	70
9.	PÉRDIDA DEL RÉGIMEN DE CONSOLIDACIÓN FISCAL.	71
10.	CONCLUSIONES	73
11.	BIBLIOGRAFÍA	75

1. INTRODUCCIÓN: RELEVANCIA DEL TEMA ELEGIDO, ESTRUCTURA DEL TRABAJO Y MÉTODO DE ANÁLISIS.

El régimen especial de consolidación fiscal en el Impuesto sobre Sociedades tiene gran relevancia dentro del sistema impositivo español. A través de este régimen especial del impuesto varias entidades jurídicas vinculadas entre sí, cuando se cumplan una serie de requisitos legalmente establecidos, pueden tributar voluntariamente de forma conjunta, dejando así de tributar por este impuesto estatal cada una de ellas en régimen individual.

Este régimen de consolidación fiscal no es en absoluto novedoso, pero la vigente Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades [«LIS» en adelante], ha incorporado novedades sustanciales relativas a la configuración del grupo fiscal, a la determinación del grupo fiscal como una única entidad y a la integración de unos grupos fiscales en otros de la misma índole, con respecto a su previa regulación en el Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, que fue aprobado por el Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo.

Las disposiciones de este régimen especial del Impuesto sobre Sociedades delimitan de forma precisa las entidades que voluntariamente pueden tributar conforme al mismo. El resultado de la aplicación de esas disposiciones se denomina “perímetro de consolidación fiscal”. Como se va a tener oportunidad de comprobar, la integración en un grupo fiscal exige a las entidades integrantes el cumplimiento una serie de requisitos, que tienen en cuenta, por ejemplo, la forma jurídica de la entidad, la residencia de la entidad, su situación económica y patrimonial, la participación o el grado de control entre entidades...

Este Trabajo de Fin de Grado tiene por objeto el análisis de ese “perímetro de consolidación fiscal del Impuesto sobre Sociedades”. El estudio partirá de la definición de los grupos fiscales, a la que se dedica el apartado 2, y del análisis de las relaciones de dominio que surgen dentro de estos grupos fiscales, de las que se ocupan los apartados 3 a 5. Estas relaciones de dominio dan lugar a los conceptos de sociedad dominante y sociedad dependiente (se estudian en los apartados 3 y 4, respectivamente), que vienen determinados por los diversos métodos de dominio utilizados dentro del grupo fiscal (se exponen en el apartado 5).

Saber qué entidades no pueden formar parte de un grupo fiscal también es de gran importancia para el objeto de este trabajo, porque estas entidades no podrán disfrutar del régimen especial de consolidación fiscal, por eso han de ser examinadas, lo que se hará en el apartado 6.

El apartado 7 de este trabajo se ocupa del examen de los requisitos para aplicar el régimen especial de consolidación fiscal y de los requisitos para renunciar a la aplicación del régimen de consolidación fiscal.

Los apartados 8 y 9 se dedican a analizar los procedimientos de inclusión y exclusión de sociedades dentro del régimen de consolidación fiscal y la pérdida del régimen de consolidación fiscal, respectivamente.

El apartado 10 enumera las principales conclusiones alcanzadas tras el estudio y, finalmente, se da cuenta de la bibliografía utilizada.

Para llevar a cabo el estudio propuesto se utiliza un método jurídico deductivo en el que, tras la precisa identificación de la regulación del régimen especial de consolidación fiscal en el Impuesto sobre Sociedades, se realiza un estudio crítico detallado y estructurado del perímetro de consolidación fiscal que actualmente dispone, teniendo en cuenta las interpretaciones jurisprudenciales, administrativas y doctrinales relevantes al respecto, para poner de manifiesto su problemática y para sugerir algunas propuestas de *lege ferenda*.

2. DELIMITACIÓN DEL “PERÍMETRO DE CONSOLIDACIÓN FISCAL”.

El régimen especial de consolidación fiscal en el Impuesto sobre Sociedades [«IS» a partir de aquí] permite en determinados grupos de empresas considerar al grupo como un único contribuyente de este impuesto estatal, de modo que el grupo cuantificará la obligación tributaria que le corresponda de forma agregada y resultará obligado a presentar una única autoliquidación por este impuesto. La opción por este régimen especial se basa en la existencia de un grupo fiscal y la existencia de un grupo fiscal viene determinada por la regulación que en cada momento lo delimite.

El régimen de consolidación fiscal ha ido evolucionando históricamente; sin necesidad de remontarnos más atrás, poco tiene que ver su regulación en el texto refundido de la Ley del Impuesto General sobre la Renta de Sociedades y demás Entidades Jurídicas, aprobado por Decreto 3359/1967, de 23 de diciembre, que dedicaba a este régimen de consolidación fiscal el primer inciso de su artículo 22, con su regulación en la vigente LIS, que dedica al régimen de consolidación fiscal sus artículos 55 a 75.

El citado artículo 22 del texto refundido de la Ley del Impuesto General sobre la Renta de Sociedades y demás Entidades Jurídicas se limitaba a establecer que «[c]uando una sociedad, mediante la posesión de acciones o participaciones, ejerciera el control sobre otras entidades,

la base imponible y los demás elementos determinantes del Impuesto podrán cifrarse mediante la consolidación o integración de los respectivos balances y cuentas de resultados, considerando como unidad económica a la entidad que ejerza el control y a las que estén sometidas al mismo». Como se lee, ninguna referencia contenía al grupo y, sin embargo, la norma permite extraer rasgos característicos que perduran hoy en día, tales como la existencia de un grupo cuando se produzca “control”, que se materializa en la posesión de acciones o participaciones de una sociedad sobre otras.

Hasta la aprobación del Real Decreto-ley 15/1977, de 25 de febrero, sobre medidas fiscales, financieras y de inversión pública, que derogó el mencionado artículo 22 del texto refundido de la Ley del Impuesto General sobre la Renta de Sociedades y demás Entidades Jurídicas, no se definió el concepto de grupo de empresas, a efectos de la declaración consolidada en el IS, como el compuesto por una sociedad dominante y otras sociedades dependientes¹.

La disposición adicional tercera de la Ley 18/1982, de 26 de mayo, sobre régimen fiscal de agrupaciones y uniones temporales de Empresas y de las Sociedades de desarrollo industrial regional, delimitó de forma más precisa el concepto de grupo en declaración consolidada y el de sociedad dominante², exigiendo la residencia fiscal en España tanto de la sociedad

¹ Artículo tercero.

«Uno. La sociedad dominante de un grupo de sociedades podrá solicitar del Ministerio de Hacienda que la base imponible y los demás elementos determinantes del Impuesto sobre Sociedades sean calculados conjuntamente para todas las sociedades del grupo, mediante la consolidación de los balances y cuentas de resultados de las sociedades que lo forman. Por ello, presentarán una declaración del beneficio consolidado del grupo o declaración consolidada.

Dos. La solicitud de acogerse al régimen de declaración consolidada requerirá el acuerdo social de las sociedades integrantes del grupo, válidamente adoptado y no impugnado o susceptible de impugnación en el momento de la solicitud.

Tres. En caso de que exista la solicitud prevista en el número uno, el Ministerio de Hacienda podrá acceder o denegar dicho régimen.

Cuatro. El Ministerio de Hacienda, en caso de no existir la solicitud prevista en el número uno, podrá exigir la presentación de balance y cuenta de resultados consolidados a determinados grupos, sin que ello comporte la aplicación del régimen tributario establecido en los artículos siguientes.

Artículo cuarto.

Uno. A los efectos de la declaración consolidada, tendrá carácter de grupo de sociedades todo conjunto de sociedades anónimas formado por una sociedad dominante y una o más sociedades dependientes, cualquiera que sea el tipo de actividad que ejerza.

Dos. Una sociedad anónima tiene el carácter de sociedad dominante del grupo consolidable, cuando se trate de una sociedad residente en España que posea –directa o indirectamente– más del cincuenta por ciento del capital social de la sociedad o sociedades dependientes.

Tres. Una sociedad anónima residente en España o en el extranjero tiene el carácter de sociedad dependiente, cuando su capital social es poseído –directa o indirectamente– en más del cincuenta por ciento por la sociedad dominante del grupo».

² «Uno. A los efectos del régimen de declaración consolidada en el Impuesto sobre Sociedades, se entiende por grupo de Sociedades el conjunto de Sociedades anónimas residentes en España formado por una Sociedad dominante y todas las Sociedades que sean dependientes de aquélla.

Dos. Se entiende por Sociedad dominante la que cumpla los requisitos siguientes:

dominante como de las sociedades dependientes, con la consiguiente derogación de los apartados Uno y Dos del artículo 4 del Real Decreto-ley 15/1977.

El concepto de “grupo fiscal” apareció por primera vez en la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades, que derogó los preceptos del mencionado Real Decreto-ley 15/1977 que permanecían todavía vigentes en el tema que nos ocupa³.

La utilización del concepto de “grupo fiscal” y las líneas maestras de la regulación del régimen especial, denominado entonces “Régimen de los grupos de sociedades”, fueron heredadas después por el Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por el Real Decreto Legislativo 4/2004, de 4 de marzo [«TRLIS» en lo sucesivo], que cambió la denominación del régimen especial, para acoger la actual de “Régimen de consolidación fiscal”, y aquellas líneas maestras en buena medida permanecen en el “Régimen de consolidación fiscal” contenido en el Capítulo VI del Título VII de la vigente LIS.

2.1 Definición de grupo fiscal en la LIS.

La definición actual de grupo fiscal se encuentra en el artículo 58.1 de la LIS, conforme al cual:

«Se entenderá por grupo fiscal el conjunto de entidades residentes en territorio español que cumplan los requisitos establecidos en este artículo y tengan la forma de sociedad anónima, de responsabilidad limitada y comanditaria por acciones, así como las fundaciones bancarias a que se refiere el apartado 3 de este artículo.

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,

a) Que tenga el dominio directo o indirecto de más del noventa por ciento del capital social de otra u otras Sociedades y que se mantenga tal dominio de modo ininterrumpido, al menos, desde dos años de antelación a la solicitud de la concesión del régimen de declaración consolidada.

b) Que dicho dominio se mantenga también durante todo el período impositivo.

c) Que no sea dependiente de ninguna otra residente en España.

d) Que no goce de exención ni de bonificación subjetiva en el Impuesto sobre Sociedades, ni tributen total o parcialmente por el mismo régimen especial por razón del territorio, sin perjuicio de lo dispuesto en el Concierto Económico entre el Estado y el País Vasco. No se estimará que una Sociedad tributa en régimen especial por razón del territorio, por la simple obtención de rendimientos o incrementos del patrimonio en Ceuta o Melilla, en las condiciones previstas en el artículo veinticinco, tres, b), dos, de la Ley sesenta y uno/mil novecientos setenta y ocho, de veintisiete de diciembre.

e) Que no se encuentre en situación de suspensión de pagos o quiebra, o incurso en el supuesto previsto en el apartado tres del artículo ciento cincuenta de la Ley de Régimen Jurídico de las Sociedades Anónimas».

³ En el apartado 3 de su disposición derogatoria única: «A la entrada en vigor de la presente Ley quedarán derogadas las siguientes normas: 3. Los artículos 3, 4.3, 5, 6, 7, 8, 9, 10, 11, 12, 13 y 14 del Real Decreto-ley 15/1977, de 25 de febrero, de Medidas Fiscales, Financieras y de Inversión».

el grupo fiscal estará constituido por todas las entidades dependientes que cumplan los requisitos señalados en el apartado 3 de este artículo.

A los solos efectos de aplicar el régimen de consolidación fiscal, los establecimientos permanentes de entidades no residentes se considerarán entidades residentes participadas al 100 por ciento del capital y derechos de voto por aquellas entidades no residentes».

Del precepto legal reproducido, al ponerlo en conexión con lo dispuesto en los apartados 2 y 3 del mismo artículo 58, cabe extraer las características configuradoras de los grupos fiscales: la residencia en territorio español de las entidades dependientes, la forma jurídica de sociedad de capital o fundación bancaria de las entidades dependientes y la posibilidad de que un establecimiento permanente de una entidad no residente sea una entidad dependiente.

2.1.1 La residencia en territorio español de las entidades dependientes.

Solo pueden formar parte de un grupo fiscal las entidades residentes en territorio español⁴. El artículo 8.1 de la LIS establece que se consideran entidades residentes en territorio español aquellas en las que concurra cualquiera de las siguientes circunstancias:

- a) Que se hubiera constituido conforme a las leyes españolas.
- b) Que tenga su domicilio social en territorio español.
- c) Que tenga su sede de dirección efectiva en España territorio español, esto es, cuando en él radique la dirección y control del conjunto de las actividades de la entidad.

El último inciso de este mismo artículo 8.1 de la LIS añade una presunción de residencia en territorio español; a saber: «La Administración tributaria podrá presumir que una entidad radicada en algún país o territorio de nula tributación, según lo previsto en el apartado 2 de la Disposición adicional primera de la Ley 36/2006, de 29 de noviembre, de medidas para la prevención del fraude fiscal, o calificado como paraíso fiscal, según lo previsto en el apartado 1 de la referida disposición, tiene su residencia en territorio español cuando sus activos principales, directa o indirectamente, consistan en bienes situados o derechos que se cumplan o ejerciten en territorio español, o cuando su actividad principal se desarrolle en éste, salvo que dicha entidad acredite que su dirección y efectiva gestión tienen lugar en aquel país o territorio, así como que la constitución y operativa de la entidad responde a motivos

⁴ Leído *contrario sensu* el artículo 58.4.a) de la LIS no deja lugar a la duda: «No podrán formar parte de los grupos fiscales las entidades en las que concurra alguna de las siguientes circunstancias: a) Que no sean residentes en territorio español».

económicos válidos y razones empresariales sustantivas distintas de la gestión de valores u otros activos».

Antes de que entrase en vigor la actual LIS, si la entidad dominante no era residente en territorio español no existía un grupo fiscal, porque no puede haberlo si no hay una entidad dominante⁵, pero ahora el párrafo 2 del artículo 58.1 de la LIS, arriba reproducido, establece la posibilidad de que un grupo fiscal esté formado solo por las sociedades dependientes residentes en territorio español para los casos en que la sociedad dominante respecto de dos o más entidades dependientes: (i) no sea residente en España ni en ningún país o territorio calificado como paraíso fiscal, (ii) tenga personalidad jurídica y (iii) esté sujeta y no exenta a un impuesto idéntico o análogo al Impuesto sobre Sociedades español.

El grupo de consolidación fiscal estará formado en tales casos por las entidades dependientes residentes dominadas por una entidad no residente que cumpla los requisitos legalmente exigibles. En ningún caso la sociedad dominante no residente formará parte del grupo fiscal⁶, pero ella será la encargada de nombrar representante del grupo fiscal a una de las sociedades residentes del grupo fiscal, tal y como dispone el vigente artículo 56.2 de la LIS⁷.

La excepción incluida en la vigente LIS es una adaptación al ordenamiento interno español de la doctrina sentada por el Tribunal de Justicia de la Unión Europea («TJUE» en adelante) en la sentencia de 12 de junio de 2014, *SCA Group Holding y otros* (C-39/13, C40/13 y C-41/13, ECLI:EU:C:2014:1758) en la que se resolvió un caso relativo a la configuración de los grupos de consolidación fiscal en Países Bajos, con el siguiente fallo:

«1) En los asuntos C-39/13 y C-41/13, los artículos 49 TFUE y 54 TFUE deben interpretarse en el sentido de que se oponen a una normativa de un Estado miembro en virtud de la cual una sociedad matriz residente puede constituir una unidad fiscal única con una subfilial residente si la controla mediante una o varias sociedades residentes, pero no puede si la controla mediante sociedades no residentes que carecen de establecimiento permanente en dicho Estado miembro.

⁵ El artículo 67.1 del TRLIS establecía: «Se entenderá por grupo fiscal el conjunto de sociedades anónimas, limitadas y comanditarias por acciones, así como las entidades de crédito a que se refiere el apartado 3 de este artículo, residentes en territorio español formado por una sociedad dominante y todas las sociedades dependientes de ésta».

⁶ SÁNCHEZ PEDROCHE, J. A., & BAS SORIA, J. (2017): *Comentarios a la Ley del Impuesto sobre Sociedades y su normativa reglamentaria*, Tirant lo Blanch, p. 1.207.

⁷ «Tendrá la consideración de entidad representante del grupo fiscal la entidad dominante cuando sea residente en territorio español, o aquella entidad del grupo fiscal que este designe cuando no exista ninguna entidad residente en territorio español que cumpla los requisitos para tener la condición de dominante».

2) En el asunto C-40/13, los artículos 49 TFUE y 54 TFUE deben interpretarse en el sentido de que se oponen a una normativa de un Estado miembro en virtud de la cual se concede un régimen de unidad fiscal única a una sociedad matriz residente que controla determinadas filiales residentes, pero se excluye para sociedades hermanas residentes cuya sociedad matriz común no tiene su domicilio social en ese Estado miembro ni cuenta en él con un establecimiento permanente».

Como se lee, las controversias fueron resueltas calificando las normas holandesas como restrictivas y afirmando que eran contrarias a los artículos 49⁸ y 54⁹ del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea [«TFUE» en lo sucesivo].

Se introduce así lo que CALVO VÉRGEZ¹⁰ denomina “consolidación horizontal”, pues se permite que varias entidades tributen de forma conjunta en el IS independientemente de su estructura, siempre y cuando sean residentes fiscales en España.

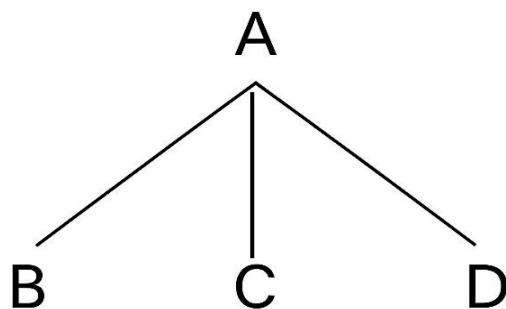
Los siguientes esquemas muestran de forma gráfica los efectos de la novedad explicada para su mejor comprensión:¹¹

⁸ El Artículo 49 del TFUE establece: «En el marco de las disposiciones siguientes, quedarán prohibidas las restricciones a la libertad de establecimiento de los nacionales de un Estado miembro en el territorio de otro Estado miembro. Dicha prohibición se extenderá igualmente a las restricciones relativas a la apertura de agencias, sucursales o filiales por los nacionales de un Estado miembro establecidos en el territorio de otro Estado miembro. La libertad de establecimiento comprenderá el acceso a las actividades no asalariadas y su ejercicio, así como la constitución y gestión de empresas y, especialmente, de sociedades, tal como se definen en el párrafo segundo del artículo 54, en las condiciones fijadas por la legislación del país de establecimiento para sus propios nacionales, sin perjuicio de las disposiciones del capítulo relativo a los capitales».

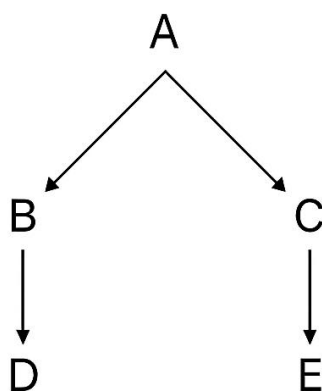
⁹ El Artículo 54 del TFUE establece: «Las sociedades constituidas de conformidad con la legislación de un Estado miembro y cuya sede social, administración central o centro de actividad principal se encuentre dentro de la Unión quedarán equiparadas, a efectos de aplicación de las disposiciones del presente capítulo, a las personas físicas nacionales de los Estados miembros. Por sociedades se entiende las sociedades de Derecho civil o mercantil, incluso las sociedades cooperativas, y las demás personas jurídicas de Derecho público o privado, con excepción de las que no persigan un fin lucrativo».

¹⁰ CALVO VÉRGEZ, J. “Principales novedades del Impuesto sobre sociedades para el ejercicio 2015”, *Aranzadi digital*, 2016, núm. 1, p. 33.

¹¹ Ejemplos extraídos de la obra de GONZÁLEZ-PERABÁ MIRALLES, P. J. (2023): *El régimen de consolidación fiscal en el Impuesto de Sociedades: análisis comparado: Territorio Común, País Vasco y Navarra*, CISS, pp. 215-216.



En este grupo societario las sociedades dependientes B, C y D son residentes en territorio español y la sociedad dominante A no es residente en territorio español. Antes de la entrada en vigor de la actual LIS, no se admitía la existencia de un grupo fiscal formado sólo por las sociedades dependientes, después de la entrada en vigor de la LIS, las sociedades dependientes B, C y D formarán el grupo fiscal y la sociedad A tendrá el carácter de sociedad dominante sin formar parte del grupo fiscal, por lo que tendrá que nombrar, entre las sociedades dependientes, una sociedad que represente al grupo fiscal.



En este ejemplo todas las sociedades son residentes en territorio español, salvo la sociedad A que tiene su residencia en el extranjero. Antes de la entrada en vigor de la actual LIS, podía haber dos grupos fiscales, grupo B y D, y grupo C y E, con la vigente LIS los dos grupos fiscales pasarían a formar uno sólo, en el que la sociedad A tendría el carácter de sociedad dominante, sin formar parte del grupo fiscal, que estaría formado por las sociedades dependientes B, C, D y E. Como en el ejemplo anterior, la sociedad dominante A debe

nombrar a una de las sociedades dependientes que forman parte del grupo fiscal como representante de este.

2.1.2 *La forma jurídica de sociedad de capital o fundación bancaria.*

Se exige que todas las entidades del grupo fiscal sean sociedades anónimas, sociedades de responsabilidad limitada o sociedades comanditarias por acciones, con arreglo a lo dispuesto en el artículo 1 Texto Refundido de la Ley de Sociedades de Capital¹², aprobado por el Real Decreto Legislativo 1/2010, de 2 de julio [«TRLSC» en lo sucesivo], o fundaciones bancarias a las que se refiere el artículo 32 de la Ley 26/2013, de 27 de diciembre, de cajas de ahorro y fundaciones bancarias¹³.

El artículo 58.1 de la LIS no especifica si todas las sociedades del grupo fiscal, tanto la entidad dominante como las entidades dependientes, deben tener alguna de esas formas jurídicas. Esta cuestión se despeja en el artículo 58.2.a) de la LIS donde se establece que la entidad dominante debe «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, siempre que no sea residente en un país o territorio calificado como paraíso fiscal. Los establecimientos permanentes de entidades no residentes situados en territorio español que no residan en un país o territorio calificado como paraíso fiscal podrán ser considerados entidades dominantes respecto de las entidades cuyas participaciones estén afectas al mismo».

Por consiguiente, las formas jurídicas mencionadas en el artículo 58.1 de la LIS se exigen únicamente para las entidades dependientes, porque si no carecería de sentido el artículo 58.2.a) de la LIS, dado que todas las formas jurídicas del artículo 58.1 de la LIS cumplen con lo previsto en el artículo 58.2.a) de la LIS.¹⁴

¹² Según el artículo 1 del TRLSC: «1. Son sociedades de capital la sociedad de responsabilidad limitada, la sociedad anónima y la sociedad comanditaria por acciones. 2. En la sociedad de responsabilidad limitada, el capital, que estará dividido en participaciones sociales, se integrará por las aportaciones de todos los socios, quienes no responderán personalmente de las deudas sociales. 3. En la sociedad anónima, el capital, que estará dividido en acciones, se integrará por las aportaciones de todos los socios, quienes no responderán personalmente de las deudas sociales. 4. En la sociedad comanditaria por acciones, el capital, que estará dividido en acciones, se integrará por las aportaciones de todos los socios, uno de los cuales, al menos, responderá personalmente de las deudas sociales como socio colectivo».

¹³ El artículo 32 de esta Ley 26/2013 establece: «1. Se entenderá por fundación bancaria aquella que mantenga una participación en una entidad de crédito que alcance, de forma directa o indirecta, al menos, un 10 por ciento del capital o de los derechos de voto de la entidad, o que le permita nombrar o destituir algún miembro de su órgano de administración. 2. La fundación bancaria tendrá finalidad social y orientará su actividad principal a la atención y desarrollo de la obra social y a la adecuada gestión de su participación en una entidad de crédito. 3. En la denominación de las fundaciones bancarias deberá hacerse constar la propia expresión “fundación bancaria”. En su caso, las fundaciones bancarias podrán utilizar en su denominación social y en su actividad las denominaciones propias de las cajas de ahorros de las que procedan».

¹⁴ GONZÁLEZ-PERABÁ MIRALLES, P. J. (2023): *El régimen de consolidación fiscal en el Impuesto de Sociedades: análisis comparado: Territorio Común, País Vasco y Navarra*, ob. cit., p. 210.

La Dirección General de Tributos [«DGT» en lo sucesivo] mantiene esta interpretación en su contestación a la consulta V0318-16, de 27 de enero de 2016: «La regla contenida en la letra a) del artículo 58.2 de la LIS, que exige que la entidad dominante goce de personalidad jurídica, prevalece sobre la establecida en el artículo 58.1 de la LIS, que dispone que la forma jurídica de las entidades del grupo fiscal debe ser la de sociedad anónima, de responsabilidad limitada o comanditaria por acciones, la cual debe quedar restringida para las entidades dependientes».

LÓPEZ-SANTA-CRUZ MONTES añade que la exclusión de la consideración como entidad dominante que prevé el artículo 58.2.e) de la LIS, esto es, que no esté sometida al régimen especial de las agrupaciones de interés económico, españolas y europeas, de uniones temporales de empresas o regímenes análogos a ambos, carecería de sentido, si fuera exigible a la entidad dominante alguna de las formas jurídicas del artículo 58.1 de la LIS, porque sería innecesaria¹⁵.

2.1.3 La posibilidad de que un establecimiento permanente de una entidad no residente en territorio español sea entidad dominante o entidad dependiente.

El artículo 58 LIS menciona la figura de los establecimientos permanentes en varias ocasiones:

En el tercer párrafo del artículo 58.1 de la LIS: «A los solos efectos de aplicar el régimen de consolidación fiscal, los establecimientos permanentes de entidades no residentes se considerarán entidades residentes participadas al 100 por ciento del capital y derechos de voto por aquellas entidades no residentes».

En la letra a) del artículo 58.2 de la LIS: «Los establecimientos permanentes de entidades no residentes situados en territorio español que no residan en un país o territorio calificado como paraíso fiscal podrán ser considerados entidades dominantes respecto de las entidades cuyas participaciones estén afectas al mismo».

Y en el artículo 58.3 LIS: «Se entenderá por entidad dependiente aquella que sea residente en territorio español sobre la que la entidad dominante posea una participación que reúna los requisitos contenidos en las letras b) y c) del apartado anterior, así como los establecimientos permanentes de entidades no residentes en territorio español respecto de las cuales una entidad cumpla los requisitos establecidos en el apartado anterior».

¹⁵ LÓPEZ SANTA CRUZ MONTES, J.: *Memento Práctico. Impuesto sobre Sociedades, 2024*, Lefevre, Madrid, apartado 6.041.

Como se lee, el artículo 58 de la LIS permite considerar como entidad dominante del grupo fiscal a un establecimientos permanente en territorio español de una entidad no residente en España e igualmente permite considerar como entidad dependiente del grupo fiscal a un establecimiento permanente en territorio español de una entidad no residente en España, siempre y cuando, claro está, ese establecimiento permanente reúna los requisitos para considerarlo entidad dominante o entidad dependiente y la entidad no residente en territorio español de la que depende no resida en un país o territorio calificable como paraíso fiscal.

Entre las modificaciones introducidas en la Ley 36/2006, de 29 de noviembre, de medidas para la prevención del fraude fiscal, por el artículo decimosexto de la Ley 11/2021, de 9 de julio, de medidas de prevención y lucha contra el fraude fiscal, de transposición de la Directiva (UE) 2016/1164, del Consejo, de 12 de julio de 2016, por la que se establecen normas contra las prácticas de elusión fiscal que inciden directamente en el funcionamiento del mercado interior, de modificación de diversas normas tributarias y en materia de regulación del juego, destaca la modificación de su disposición adicional primera, para definir en su apartado 1 y regular en sus apartados 2 a 5 las denominadas “jurisdicciones no cooperativas”, así como también, la introducción de nueva disposición adicional décima, en cuya virtud las referencias efectuadas en la normativa tributaria a paraísos fiscales, a países o territorios con los que no exista efectivo intercambio de información, o de nula o baja tributación se entenderán efectuadas a la definición de jurisdicción no cooperativa.

El apartado 1 de la vigente disposición adicional primera de la Ley 36/2006 establece: «Tendrán la consideración de jurisdicciones no cooperativas los países y territorios, así como los regímenes fiscales perjudiciales, que se determinen por la Ministra de Hacienda mediante Orden Ministerial conforme a los criterios que se establecen en los apartados siguientes de este artículo».

En uso de esta habilitación legal la Orden HFP/115/2023, de 9 de febrero, determina los países y territorios, así como los regímenes fiscales perjudiciales, que tienen la consideración de jurisdicciones no cooperativas, en su artículo único:

«Tienen la consideración de jurisdicciones no cooperativas los siguientes países y territorios, así como los siguientes regímenes fiscales perjudiciales: 1. Anguila. 2. Bahréin. 3. Barbados. 4. Bermudas. 5. Dominica. 6. Fiji. 7. Gibraltar. 8. Guam. 9. Guernsey. 10. Isla de Man. 11. Islas Caimán. 12. Islas Malvinas. 13. Islas Marianas. 14. Islas Salomón. 15. Islas Turcas y Caicos. 16. Islas Vírgenes Británicas. 17. Islas Vírgenes de Estados Unidos de

América. 18. Jersey. 19. Palaos. 20. Samoa, por lo que respecta al régimen fiscal perjudicial (*offshore business*). 21. Samoa Americana. 22. Seychelles. 23. Trinidad y Tobago. 24. Vanuatu».

3. CONCEPTO DE SOCIEDAD DOMINANTE.

Una vez determinadas las entidades que pueden entrar a formar parte de un grupo en consolidación fiscal, procede analizar el artículo 58.2 de la LIS, donde se recogen los requisitos que debe cumplir una entidad para ser considerada como entidad dominante.

Conviene aclarar, desde el principio, que, si la sociedad dominante incumple alguno de los requisitos legalmente exigibles para serlo, se extinguirá el grupo fiscal *ex* artículo 58.6 de la LIS, circunstancia que no se produce si la incumplidora es una sociedad dependiente.

La única excepción a la regla general expuesta, esto es, que el grupo fiscal se extinguirá cuando la entidad dominante pierda dicho carácter, se incluye a reglón seguido en el mismo artículo 58.6 LIS: «no obstante, no se extinguirá el grupo fiscal cuando la entidad dominante pierda tal condición y sea no residente en territorio español, siempre que se cumplan las condiciones para que todas las entidades dependientes sigan constituyendo un grupo de consolidación fiscal, salvo que se incorporen a otro grupo fiscal».

El artículo 58.2 de la LIS dispone que una sociedad dominante:

Debe «**a**) [t]ener personalidad jurídica y estar sujeta y no exenta al Impuesto sobre Sociedades o a un Impuesto idéntico o análogo al Impuesto sobre Sociedades español, siempre que no sea residente en un país o territorio calificado como paraíso fiscal». No obstante, «[l]os establecimientos permanentes de entidades no residentes situados en territorio español que no residan en un país o territorio calificado como paraíso fiscal podrán ser considerados entidades dominantes respecto de las entidades cuyas participaciones estén afectas al mismo».

Al mismo tiempo, no debe ser «**d**) dependiente, directa o indirectamente, de ninguna otra que reúna los requisitos para ser considerada como dominante».

Es importante determinar cuál es la entidad dominante del grupo fiscal, porque esa será la que habitualmente ostente la condición de representante del grupo¹⁶, lo que supone sujetarla al cumplimiento de las obligaciones formales y materiales que se deriven del régimen de consolidación fiscal, verbigracia: presentar en tiempo y forma la autoliquidación del Impuesto

¹⁶ Según el artículo 56.2 de la LIS: «La entidad representante del grupo fiscal estará sujeta al cumplimiento de las obligaciones tributarias materiales y formales que se deriven del régimen de consolidación fiscal. Tendrá la consideración de entidad representante del grupo fiscal la entidad dominante cuando sea residente en territorio español, o aquella entidad del grupo fiscal que este designe cuando no exista ninguna entidad residente en territorio español que cumpla los requisitos para tener la condición de dominante».

sobre Sociedades del grupo fiscal, que es el que tiene la condición de contribuyente *ex* artículo 56.1 de la LIS, y realizar el ingreso de la deuda tributaria resultante de la autoliquidación del grupo fiscal. Solo dejará de ser representante del grupo la entidad dominante cuando esta no resida en territorio español, recayendo entonces dicha condición de representante del grupo fiscal en una de las entidades dependientes.

Cabe distinguir, por tanto, dos categorías de grupos fiscales: aquellos en los que la entidad o sociedad dominante es la representante del grupo fiscal y aquellos en los que esa condición de representante del grupo fiscal recae sobre otra de las entidades que lo conforman.

3.1 Grupos fiscales en los que la sociedad dominante tiene la consideración de representante del grupo.

En estos grupos fiscales la sociedad dominante es residente en territorio español y la existencia del grupo fiscal solo está condicionada al cumplimiento de los siguientes requisitos.

3.1.1 Personalidad jurídica y sujeción sin exención al Impuesto sobre Sociedades.

El primer requisito, a tenor de lo dispuesto en la letra a) del artículo 58.2 LIS, es “tener personalidad jurídica y estar sujeta y no exenta al Impuesto sobre Sociedades”.

Por lo que respecta al requisito de la personalidad jurídica, como se adelantó al analizar el contenido del artículo 58.1 de la LIS, se ha de entender que la forma jurídica de sociedad de responsabilidad limitada, sociedad anónima, sociedad comanditaria por acciones o fundación bancaria sólo se exige para las entidades dependientes, no para la entidad dominante del grupo fiscal, porque si no se interpreta de este modo carecería de sentido el artículo 58.2.a) de la LIS, dado que todas las formas jurídicas del artículo 58.1 de la LIS cumplen con lo previsto en el artículo 58.2.a) de la LIS.¹⁷ Como igualmente se adelantó, la DGT mantiene esta misma interpretación en su contestación a la consulta V0318-16, de 27 de enero de 2016.

Por lo que atañe al requisito de estar sujeta y no exenta del IS, su exigencia impide que sean entidades dominantes las sociedades civiles sin objeto mercantil, aunque tengan personalidad jurídica, o cualquiera otra entidad que tribute en régimen de atribución de rentas, de acuerdo con la Sección 2ª del Título X de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio, porque no están sujetas

¹⁷ En el mismo sentido, GONZÁLEZ-PERABÁ MIRALLES, P. J. (2023): *El régimen de consolidación fiscal en el Impuesto de Sociedades: análisis comparado: Territorio Común, País Vasco y Navarra*, ob. cit., p. 210.

al IS¹⁸, y tampoco pueden ser entidades dominantes las entidades totalmente exentas del IS enumeradas en el artículo 9.1 de la LIS¹⁹. Sin embargo, sí pueden ser entidades dominantes las entidades parcialmente exentas del IS recogidas en el artículo 9.2, 3 y 4 LIS²⁰, tal y como sostiene LÓPEZ- SANTACRUZ MONTES²¹, una entidad parcialmente exenta puede formar parte de un grupo fiscal como dominante si el tipo de gravamen al que está sujeto es el mismo que el de las sociedades dependientes, por lo que, si reúne los requisitos que se analizan en el siguiente punto de porcentaje de participación, directa o indirecta, y mayoría de derechos de voto sobre estas últimas, puede ser la dominante del grupo fiscal²².

¹⁸ A excepción de lo dispuesto en el apartado 12 del artículo 15 bis de la LIS, precepto referido a asimetrías híbridas.

¹⁹ El artículo 9.1 de la LIS: «Estarán totalmente exentos del Impuesto: a) El Estado, las Comunidades Autónomas y las entidades locales. b) Los organismos autónomos del Estado y entidades de derecho público de análogo carácter de las Comunidades Autónomas y de las entidades locales. c) El Banco de España, el Fondo de Garantía de Depósitos de Entidades de Crédito y los Fondos de garantía de inversiones. d) Las Entidades Gestoras y Servicios Comunes de la Seguridad Social. e) El Instituto de España y las Reales Academias oficiales integradas en aquél y las instituciones de las Comunidades Autónomas con lengua oficial propia que tengan fines análogos a los de la Real Academia Española. f) Los organismos públicos mencionados en las Disposiciones adicionales novena y décima, apartado 1, de la Ley 6/1997, de 14 de abril, de Organización y Funcionamiento de la Administración General del Estado, así como las entidades de derecho público de análogo carácter de las Comunidades Autónomas y de las entidades locales. g) Las Agencias Estatales a que se refieren las Disposiciones adicionales primera, segunda y tercera de la Ley 28/2006, de 18 de julio, de las Agencias estatales para la mejora de los servicios públicos, así como aquellos Organismos públicos que estuvieran totalmente exentos de este Impuesto y se transformen en Agencias estatales. h) El Consejo Internacional de Supervisión Pública en estándares de auditoría, ética profesional y materias relacionadas».

²⁰ Los apartados 2, 3 y 4 del artículo 9 de la LIS disponen:

“2. Estarán parcialmente exentas del Impuesto, en los términos previstos en el título II de la Ley 49/2002, de 23 de diciembre, de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo, las entidades e instituciones sin ánimo de lucro a las que sea de aplicación dicho título.

3. Estarán parcialmente exentos del Impuesto en los términos previstos en el capítulo XIV del título VII de esta Ley: a) Las entidades e instituciones sin ánimo de lucro no incluidas en el apartado anterior. b) Las uniones, federaciones y confederaciones de cooperativas. c) Los colegios profesionales, las asociaciones empresariales, las cámaras oficiales y los sindicatos de trabajadores. d) Los fondos de promoción de empleo constituidos al amparo del artículo veintidós de la Ley 27/1984, de 26 de julio, sobre reconversión y reindustrialización. e) Las Mutuas Colaboradoras de la Seguridad Social, reguladas en el texto refundido de la Ley General de la Seguridad Social, aprobado por el Real Decreto Legislativo 1/1994, de 20 de junio. f) Las entidades de derecho público Puertos del Estado y las respectivas de las comunidades autónomas.

4. Estarán parcialmente exentos del Impuesto los partidos políticos, en los términos establecidos en la Ley Orgánica 8/2007, de 4 de julio, sobre financiación de los partidos políticos.”

²¹ LÓPEZ SANTA CRUZ MONTES, J.: ob. cit. apartado 6019

²² Téngase en cuenta empero que el artículo 58.4.e) de la LIS dispone que «las entidades dependientes que estén sujetas al IS a un tipo de gravamen diferente al de la entidad representante del grupo fiscal», no podrán formar parte de los grupos fiscales. E igualmente que el artículo 58.5 de la LIS permite, siempre que se cumplen los demás requisitos legales para la configuración del grupo fiscal en el que se integre al menos una entidad de crédito, sea como entidad dominante o como entidad dependiente, con otras entidades sujetas al tipo general de gravamen, optar por la inclusión de las referidas entidades de crédito dentro del grupo fiscal, con aplicación al citado grupo del régimen especial. La inclusión requerirá la adopción del correspondiente acuerdo por la entidad de crédito y, en su caso, por parte de la entidad dominante del grupo fiscal y será comunicada a la Administración tributaria.

3.1.2 *Grado de participación y derechos de voto.*

Acerca del porcentaje de participación y de los derechos de voto que debe tener la sociedad o entidad dominante sobre las dependientes, el artículo 58.2 de la LIS establece:

«b) Que tenga una participación, directa o indirecta, al menos, del 75 por ciento del capital social y se posea la mayoría de los derechos de voto de otra u otras entidades que tengan la consideración de dependientes el primer día del período impositivo en que sea de aplicación este régimen de tributación.

El porcentaje anterior será de, al menos, el 70 por ciento del capital social, si se trata de entidades cuyas acciones estén admitidas a negociación en un mercado regulado. Este último porcentaje también será aplicable cuando se tengan participaciones indirectas en otras entidades siempre que se alcance dicho porcentaje a través de entidades participadas cuyas acciones estén admitidas a negociación en un mercado regulado.

c) Que dicha participación y los referidos derechos de voto se mantengan durante todo el período impositivo.

El requisito de mantenimiento de la participación y de los derechos de voto durante todo el período impositivo no será exigible en el supuesto de disolución de la entidad participada».

Actualmente, el porcentaje de participación exigido es de al menos un 75%, con carácter general, y de al menos un 70%, si se trata de entidades cuyas acciones estén admitidas a negociación en un mercado regulado. Este grado de participación se puede alcanzar de dos formas: directa e indirectamente.

Los apartados 1 a 3 del artículo 60 de la LIS establecen cómo se debe calcular el grado de participación de una sociedad sobre otra; a saber:

«1. 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 multiplicarán, respectivamente, los porcentajes de participación en el capital social, de manera que el resultado de dichos productos 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.

2. Si en un grupo fiscal coexisten relaciones de participación, directa e indirecta, 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.

3. 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 estas se alcance ese porcentaje».

La DGT interpreta, en la contestación a la consulta V0428-16, de 3 de febrero de 2016, que, de conformidad con lo establecido en el apartado 2 del reproducido artículo 60, cuando coexisten relaciones de participación, directa e indirecta, se sumarán los porcentajes de participación directa e indirecta; por tanto, la forma de computar las diferentes líneas de participaciones indirectas que se pueden detentar sobre una misma entidad será sumándose.

Un ejemplo permite apreciar de mejor cómo se debe calcular el porcentaje de participación mínima para resolver si la sociedad es o no dominante de la dependiente en cuestión²³:

HECHOS:

Una sociedad A, residente en España, ostenta las siguientes participaciones en el capital de otras sociedades, también residentes: sociedad B: 80%; sociedad C: 75%; sociedad D: 40%, y sociedad E: 20% (participada también en un 80% por la sociedad B).

²³ Ejemplo obtenido de SÁNCHEZ PEDROCHE, J. A., & BAS SORIA, J. (2017): *Comentarios a la Ley del Impuesto sobre Sociedades y su normativa reglamentaria*, ob. cit., pp. 1.215-1.216.

SOLUCIÓN:

La sociedad A será dominante siempre que el grado de participación sobre el resto de las sociedades de al menos el 75% o al 70%, en caso de ser sociedades cotizadas en bolsa.

Si ninguna de las sociedades participadas es cotizada en bolsa:

El grado de participación mínimo exigido para ser sociedad dominante lo alcanza la sociedad A mediante participación directa con respecto a:

La Sociedad B: participación directa del 80%, superior a 75%.

La Sociedad C: participación directa del 75%, igual al mínimo.

La sociedad E: 20% (participación directa) + 64% (este porcentaje de participación indirecta se obtiene multiplicando el 80% de participación de la Sociedad A en la Sociedad B por el 80% que la Sociedad B tiene en la Sociedad E) = 84%: superior al 75%.

La Sociedad D: participación directa del 40%, inferior al mínimo exigido, por lo que la Sociedad A no puede ser sociedad dominante de esta.

La entidad dominante debe poseer además la mayoría de los derechos de voto de las dependientes. Para el cómputo de los derechos de voto será de aplicación lo dispuesto en el artículo 3 de las Normas para la Formulación de Cuentas Anuales Consolidadas («NOFCA», en adelante), aprobadas por el Real Decreto 1159/2010, de 17 de septiembre, por la expresa remisión a este precepto contemplada en el artículo 60.4 de la LIS²⁴; a saber:

- «1. Para determinar los derechos de voto, se añadirán a los que directamente posea la sociedad dominante, los que correspondan a las sociedades dependientes de esta o que posea a través de otras personas que actúen en nombre propio, pero por cuenta de alguna sociedad del grupo y aquellos de los que disponga concertadamente con cualquier otra persona.
2. A efectos de lo previsto en el apartado anterior el número de votos que corresponde a la sociedad dominante, en relación con las sociedades dependientes indirectamente de ella, será el que corresponda a la sociedad dependiente que posea directamente los derechos de voto sobre éstas o a las personas que actúen por cuenta de o concertadamente con alguna sociedad del grupo.

²⁴ «Para determinar los derechos de voto, se aplicará lo establecido en el artículo 3 de las Normas para la Formulación de Cuentas Anuales Consolidadas, aprobadas por el Real Decreto 1159/2010, de 17 de septiembre».

3. Al calcular si una determinada sociedad posee o puede disponer de la mayoría de los derechos de voto de otra, se tomará en consideración la existencia de derechos de voto potenciales derivados de instrumentos financieros que sean en ese momento ejercitables o convertibles, incluyendo los derechos de voto potenciales poseídos por cualquier persona ajena al grupo.

Al evaluar si los derechos de voto potenciales contribuyen al control, se examinarán todos los hechos y circunstancias, incluidas las condiciones de ejercicio de tales derechos potenciales y cualquier otro acuerdo contractual, considerados aislada o conjuntamente, que afecten a esos derechos potenciales, sin tener en cuenta ni la intención de la dirección de ejercerlos o convertirlos ni la capacidad financiera para llevarlo a cabo.

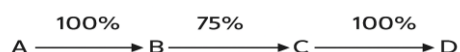
Los derechos de voto potenciales no se tendrán en cuenta para calcular la participación de los socios externos de acuerdo con el artículo 27 de estas normas, así como las proporciones del resultado y de los cambios en el patrimonio neto, asignadas a la sociedad dominante y a los socios externos a las que hace referencia el artículo 28. Estos importes se determinarán sobre la base de las participaciones efectivas en la propiedad que existan en ese momento, y en consecuencia no reflejarán el posible ejercicio o conversión de los citados derechos de voto».

Dos ejemplos de estructuras societarias servirán para dar cuenta de cómo se determina si una sociedad posee la mayoría de los derechos de voto sobre otras y, por ende, cumple el requisito exigido para ser la sociedad dominante del grupo fiscal²⁵:

EJEMPLO 1.

HECHOS:

Los porcentajes de participación de unas sociedades en otras son los que siguen:



Este porcentaje de participación se corresponde con los derechos de voto, excepto en la entidad B, en la que el porcentaje de participación es del 75% de su capital social y los derechos de voto del 45%.

²⁵ Ambos ejemplos han sido extraídos del *Memento de grupos consolidados 2023*, apartado 1.911

SOLUCIÓN:

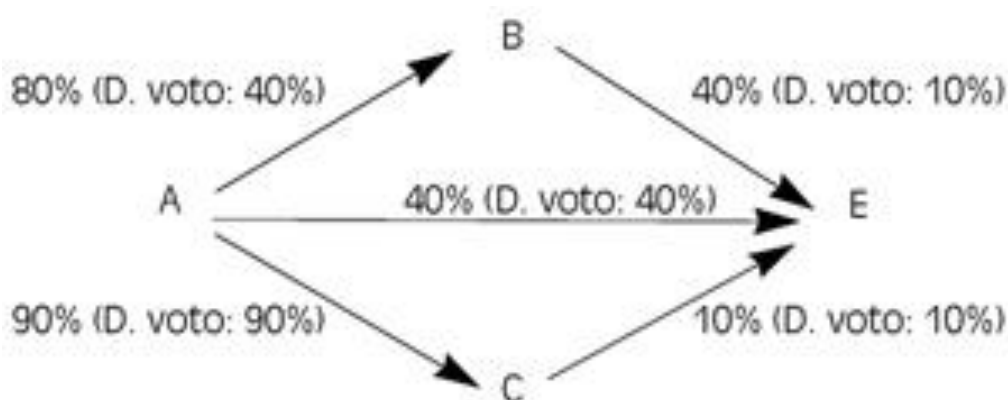
La entidad C no es dependiente de la entidad A, aunque tenga una participación indirecta del 75% en su capital, porque sus derechos de voto son el 45%, porcentaje que no alcanza la mayoría exigida, por lo que el grupo fiscal sólo estaría integrado por la dominante A y la dependiente B.

La entidad C podría formar otro grupo fiscal con la entidad D, porque se cumplen los requisitos para que C sea considerada como entidad dominante, al no ser dependiente de ninguna otra entidad.

EJEMPLO 2.

HECHOS:

Los porcentajes de participación y de derechos de voto de una sociedad en otras son los que refleja el siguiente gráfico:



SOLUCIÓN:

La entidad B no formaría parte de ningún grupo fiscal, aunque la entidad A tenga el 80% de su capital, porque esta no tiene la mayoría de sus derechos de voto, solo el 40%.

La entidad C formaría parte de un grupo fiscal, porque la entidad A tiene el 90% de su capital y el 90% de sus derechos de voto.

El porcentaje de participación, directa e indirecta, que tiene la entidad A en la entidad E es del 81% ($80 \times 0,4 + 40 + 90 \times 0,1$), pero el porcentaje de derechos de voto es sólo del 50% ($0,4 + 0,1$), porque únicamente se computan los derechos de voto directos y los derechos de voto indirectos a través de la entidad C, no los derechos de voto de la entidad B, porque esta última no forma parte del grupo mercantil, puesto que la entidad A no tiene la mayoría de los derechos de voto en la entidad B. Por tanto, esta entidad E tampoco podría formar parte del grupo fiscal.

En definitiva, el grupo fiscal estaría formado, en el ejemplo, exclusivamente por las entidades A y C, la primera como dominante y la segunda como dependiente.

Como es sabido, los derechos de voto se conceden dependiendo del tipo de sociedad y, con carácter general, el artículo 188 del TRLSC dispone:

«1. En la sociedad de responsabilidad limitada, salvo disposición contraria de los estatutos sociales, cada participación social concede a su titular el derecho a emitir un voto.

2. En la sociedad anónima no será válida la creación de acciones que de forma directa o indirecta alteren la proporcionalidad entre el valor nominal de la acción y el derecho de voto.

3. En la sociedad anónima, los estatutos podrán fijar con carácter general el número máximo de votos que pueden emitir un mismo accionista, las sociedades pertenecientes a un mismo grupo o quienes actúen de forma concertada con los anteriores, sin perjuicio de la aplicación a las sociedades cotizadas de lo establecido en el artículo 527».

De acuerdo con el artículo 58.2.c) de la LIS, la entidad dominante deberá tener el grado de participación mínimo y la mayoría de los derechos de voto durante todo el período impositivo, salvo «en el supuesto de disolución de la entidad anticipada». A estos efectos, son causas de disolución las recogidas en el artículo 363 del TRLSC²⁶.

Las inclusión y exclusión de entidades en el grupo fiscal será analizada más adelante dentro de este trabajo.

²⁶ «1. La sociedad de capital deberá disolverse:

a) Por el cese en el ejercicio de la actividad o actividades que constituyan el objeto social. En particular, se entenderá que se ha producido el cese tras un período de inactividad superior a un año.
b) Por la conclusión de la empresa que constituya su objeto.
c) Por la imposibilidad manifiesta de conseguir el fin social.
d) Por la paralización de los órganos sociales de modo que resulte imposible su funcionamiento.
e) Por pérdidas que dejen reducido el patrimonio neto a una cantidad inferior a la mitad del capital social, a no ser que éste se aumente o se reduzca en la medida suficiente, y siempre que no sea procedente solicitar la declaración de concurso.
f) Por reducción del capital social por debajo del mínimo legal, que no sea consecuencia del cumplimiento de una ley.
g) Porque el valor nominal de las participaciones sociales sin voto o de las acciones sin voto excediera de la mitad del capital social desembolsado y no se restableciera la proporción en el plazo de dos años.
h) Por cualquier otra causa establecida en los estatutos.
2. La sociedad comanditaria por acciones deberá disolverse también por fallecimiento, cese, incapacidad o apertura de la fase de liquidación en el concurso de acreedores de todos los socios colectivos, salvo que en el plazo de seis meses y mediante modificación de los estatutos se incorpore algún socio colectivo o se acuerde la transformación de la sociedad en otro tipo social».

3.1.3 *No dependencia.*

El artículo 58.2.d) de la LIS exige que la entidad dominante «no sea dependiente, directa o indirectamente, de ninguna otra que reúna los requisitos para ser considerada como dominante».

Del precepto reproducido se desprenden dos consideraciones relevantes:

Primera. No se pueden crear subgrupos fiscales dentro de un grupo fiscal.

Segunda. Una sociedad dominada puede adquirir la condición de dominante, si deja de depender, directa o indirectamente, de otra que reúna los requisitos para ser considerada dominante²⁷

Dos ejemplos permitirán comprender mejor las dos consideraciones expuestas:

EJEMPLO 1.

Si una sociedad A es dominante de la sociedad B y esta es a su vez dominante de otras sociedades, todas ellas pertenecerán al mismo grupo fiscal en el que actuará como entidad dominante la sociedad A. La sociedad B y las sociedades que esta domina no pueden formar otro grupo fiscal, porque la sociedad B es dependiente de sociedad A.

EJEMPLO 2.

Si la sociedad B del ejemplo anterior estuviera dominada por la entidad A, porque tiene el porcentaje mínimo de acciones requerido y la mayoría de los derechos de voto, pero esa entidad A está totalmente exenta del IS o no lo estaba, pero pasa a estarlo, la entidad A no podría ser la entidad dominante del grupo fiscal, por lo que la sociedad B podría ser la entidad dominante del grupo.

3.1.4 *No sometimientos a determinados regímenes especiales.*

El artículo 58.2.e) de la LIS exige que la entidad dominante «no esté sometida al régimen especial de las agrupaciones de interés económico, españolas y europeas, de uniones temporales de empresas o regímenes análogos a ambos».

El régimen especial de las agrupaciones de interés económico («AIE», en lo sucesivo), españolas y europeas, y de uniones temporales de empresas («UTE», en adelante) está regulado actualmente en los artículos 43 a 47 de la LIS, que conforman el Capítulo II de su Título VII.

²⁷ LÓPEZ LLOPIS, E. (2017): *El régimen especial de consolidación fiscal en el Impuesto sobre Sociedades*, ob. cit., p. 85.

La exigencia de que la entidad dominante no esté sometida a los regímenes especiales mencionados no es novedosa, se encontraba ya en la redacción original del artículo 67.2.e) del TRLIS, sin necesidad de remontarnos más atrás. En cambio, sí es novedosa la referencia final a «regímenes análogos a ambos» que incluye el vigente artículo 58.2.e) de la LIS.

A la vista de lo que opinan autores como GARCÍA ROZADO GONZÁLEZ, B. (2008)²⁸ o LÓPEZ SANTA CRUZ MONTES (2012)²⁹, el motivo de esta incompatibilidad entre el régimen especial de las AIE y de las UTE, y este régimen especial de consolidación fiscal, con prevalencia de aquel sobre este, está en el hecho de ser dos sistemas de tributación opuestos: el régimen de consolidación supone la integración de las bases del grupo fiscal, esto es, integrar, y el régimen de las AIE y las UTE supone la imputación de las rentas generadas por la AIE o la UTE en función del porcentaje de participación de los socios, esto es, repartir.

El fundamento de la incompatibilidad, por extensión, del régimen especial de consolidación fiscal con cualquier régimen análogo al de las AIE y las UTE, se encuentra en la posibilidad de acogerse al régimen especial de consolidación fiscal cuando el grupo está dominado por una entidad no residente en territorio español y busca lograr una igualdad de trato con los grupos dominados por una entidad residente en territorio español.³⁰

3.2. Grupos en los que la sociedad dominante no tiene la consideración de representante de grupo.

En estos grupos fiscales la sociedad dominante no actúa como representante del grupo por ser una entidad no residente en territorio español, por lo que serán representantes del grupo fiscal un establecimiento permanente en España o una sociedad dependiente del grupo fiscal.

3.2.1 Establecimiento permanente como entidad dominante del grupo de consolidación fiscal.

Los establecimientos permanentes en España de entidades no residentes en territorio español actuarán como entidad dominante del grupo fiscal siempre que la casa central, esto es, la sede principal donde se toman las decisiones más importantes de la empresa tribute por un

²⁸ GARCÍA-ROZADO GONZÁLEZ, B. (2008): «Régimen especial de consolidación fiscal», *Guía del Impuesto sobre Sociedades*, Madrid, CISS, p. 878.

²⁹ LÓPEZ SANTA CRUZ MONTES, J., VILLANUEVA GARCÍA, E., DEL BUSTO MÉNDEZ, J. (2023): *Memento práctico, Grupos consolidados, 2023*, Lefevre, Madrid, apartado 1.480.

³⁰ LÓPEZ LLOPIS, E. (2017). *El régimen especial de consolidación fiscal en el Impuesto sobre Sociedades*, ob. cit., p. 89.

impuesto similar o idéntico al IS y que no resida en un territorio calificado como paraíso fiscal, a tenor del artículo 58.2.a) de la LIS³¹.

Procede examinar, brevemente, el concepto de establecimiento permanente, para analizar después los requisitos que debe cumplir para ser la entidad dominante del grupo en consolidación fiscal.

3.2.1.1 *El concepto de establecimiento permanente.*

Una entidad no residente puede dirigir u organizar las actividades económicas que realiza en otros Estados de dos formas diferentes:

Mediante sociedades filiales constituidas en los Estados donde quiera ejercer su actividad: sociedades parcial o totalmente participadas por la sociedad matriz no residente, que tienen personalidad jurídica propia y pueden tener un cierto grado de autonomía respecto de la sociedad matriz.

Mediante establecimientos permanentes, que no tienen personalidad jurídica propia y que permiten a la entidad no residente realizar en otro Estado una parte de su actividad económica mediante instalaciones físicas o actuar en ese otro Estado mediante un agente autorizado a contratar en su nombre y por su cuenta.

Los establecimientos permanentes no tienen transcendencia mercantil, pero sí tienen transcendencia fiscal, porque constituyen una categoría tributaria determinante de la tributación en el Estado de la fuente de renta.³²

La definición internacionalmente aceptada de establecimiento permanente aparece recogida en el artículo 5 del Modelo de Convenio de la OCDE sobre la Renta y el Patrimonio, donde se define, en su versión de 2017, como «un lugar fijo de negocios mediante el cual una empresa realiza toda o parte de su actividad» (apartado 1). Los apartados 2 a 8 de este mismo artículo 5 perfilan la anterior definición³³.

³¹ «Los establecimientos permanentes de entidades no residentes situados en territorio español que no residan en un país o territorio calificado como paraíso fiscal podrán ser considerados entidades dominantes respecto de las entidades cuyas participaciones estén afectas al mismo».

³² JOSÉ MARÍA GONZÁLEZ ABOGADOS (2024): *Establecimiento permanente, sucursal y filial: principales diferencias* Acceso el 30 de mayo de 2025. <https://www.josemariagonzalezabogados.es/establecimiento-permanente-sucursal-filial-diferencias/#Filial>

³³ Fuente: https://www.oecd.org/content/dam/oecd/es/publications/reports/2017/12/model-tax-convention-on-income-and-on-capital-condensed-version-2017_g1g8769b/765324dd-es.pdf Acceso el 30 de mayo de 2025, pp. 35 a 37.

El artículo 13.1.a) del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes («TRLIRNR», en adelante), aprobado por el Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo, establece por su parte:

«Se entenderá que una persona física o entidad opera mediante establecimiento permanente en territorio español cuando por cualquier título disponga en éste, de forma continuada o habitual, de instalaciones o lugares de trabajo de cualquier índole, en los que realice toda o parte de su actividad, o actúe en él por medio de un agente autorizado para contratar, en nombre y por cuenta del contribuyente, que ejerza con habitualidad dichos poderes.

En particular, se entenderá que constituyen establecimiento permanente las sedes de dirección, las sucursales, las oficinas, las fábricas, los talleres, los almacenes, tiendas u otros establecimientos, las minas, los pozos de petróleo o de gas, las canteras, las explotaciones agrícolas, forestales o pecuarias o cualquier otro lugar de exploración o de extracción de recursos naturales, y las obras de construcción, instalación o montaje cuya duración exceda de seis meses».

Ambas definiciones, la del artículo 5 del Modelo de Convenio de la OCDE sobre la Renta y el Patrimonio y la del artículo 13.1.a) del TRLIRNR, ponen de manifiesto que la existencia de un establecimiento permanente supone una importante vinculación del no residente en el otro Estado³⁴.

La trascendencia tributaria del establecimiento permanente tiene que ver con el reparto de la soberanía tributaria entre Estados para evitar la doble imposición internacional de la renta, como inequívocamente evidencia el contenido del artículo 7.1 del Modelo de Convenio de la OCDE sobre la Renta y el Patrimonio, en su versión de 2017: «Los beneficios de una empresa de un Estado contratante serán gravables exclusivamente en ese Estado, a no ser que la empresa realice su actividad en el otro Estado contratante por medio de un establecimiento permanente situado en él. Si la empresa realiza su actividad de dicha manera, los beneficios atribuibles al establecimiento permanente de conformidad con las disposiciones del apartado 2 pueden someterse a imposición en ese otro Estado»³⁵.

³⁴ SÁNCHEZ PEDROCHE, J. A., & BAS SORIA, J. (2017): *Comentarios a la Ley del Impuesto sobre Sociedades y su normativa reglamentaria*, ob. cit., p. 1.220.

³⁵ Fuente: https://www.oecd.org/content/dam/oecd/es/publications/reports/2017/12/model-tax-convention-on-income-and-on-capital-condensed-version-2017_g1g8769b/765324dd-es.pdf Acceso el 30 de mayo de 2025, pp. 37 y 38.

3.2.1.2 *Requisitos del establecimiento permanente para ser la entidad dominante.*

El primer requisito que debe cumplir un establecimiento permanente situado en territorio español para ser la entidad dominante del grupo en consolidación fiscal es, como se adelantó más arriba y se desprende del artículo 58.2.a) de la LIS, que la entidad de la que depende no resida en España, tribute por un impuesto análogo al IS y no resida en un territorio calificado como paraíso fiscal por la legislación española.

El artículo 58.2.f) de la LIS establece, expresamente, que «tratándose de establecimientos permanentes de entidades no residentes en territorio español, dichas entidades no sean dependientes, directa o indirectamente, de ninguna otra que reúna los requisitos para ser considerada como dominante y no residan en un país o territorio calificado como paraíso fiscal». No es más que traer a este supuesto el contenido del artículo 58.2.d) de la LIS.

Además de los anteriores, el establecimiento permanente en España será la entidad dominante del grupo en consolidación fiscal si reúne los requisitos de las letras b) y c) de este mismo artículo 58.2 de la LIS, puesto que no están excluidos de su cumplimiento.

Ni la vigente LIS ni su Reglamento, aprobado por Real Decreto 634/2015, de 10 de julio («RIS», en adelante), determinan cómo saber si un establecimiento permanente en España de una entidad no residente reúne el porcentaje mínimo de participación y la mayoría de los derechos de voto en las sociedades dependientes que le permitan ser la entidad dominante del grupo en consolidación fiscal.

El artículo 1 del Reglamento del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, aprobado por Real Decreto 1776/2004, de 30 de julio, establece qué elementos patrimoniales se consideran afectos a un establecimiento permanente:

«Los activos representativos de la participación en fondos propios de una entidad vinculados funcionalmente al desarrollo de la actividad que constituye el objeto del establecimiento permanente sólo se considerarán elementos patrimoniales afectos a éste cuando sea una sucursal registrada en el Registro Mercantil y se cumplan los siguientes requisitos:

- a) Que dichos activos se reflejen en los estados contables del establecimiento permanente.
- b) Tratándose de establecimientos permanentes que, de acuerdo con lo establecido en el artículo 67 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo³⁶, puedan considerarse sociedades dominantes,

³⁶ Esta remisión al artículo 67 del TRLIS ha de entenderse hecha ahora al artículo 58 de la LIS.

que dicho establecimiento permanente disponga, para dirigir y gestionar esas participaciones, de la correspondiente organización de medios materiales y personales».

Por tanto, sólo podrán ser entidades dominantes de un grupo en consolidación fiscal: los establecimientos permanentes en España que sean sucursales inscritas en el Registro Mercantil y que cuenten con la correspondiente organización de medios materiales y personales para dirigir y gestionar sus participaciones, que deben estar contabilizadas en el patrimonio del establecimiento, en las sociedades dependientes.

La noción de sucursal se encuentra en el artículo 295 del Reglamento del Registro Mercantil, aprobado por el Real Decreto 1784/1996, de 19 de julio: «A efectos de lo prevenido en este Reglamento, se entenderá por sucursal todo establecimiento secundario dotado de representación permanente y de cierta autonomía de gestión, a través del cual se desarrollen, total o parcialmente, las actividades de la sociedad».

La inscripción de sucursales en el Registro Mercantil se regula en los artículos 296 a 308 del Reglamento del Registro Mercantil.

La necesidad de que el establecimiento permanente cuente con «la correspondiente organización de medios materiales y personales dirigir y gestionar sus participaciones» es un requisito más difícil de concretar, porque se trata de un concepto jurídico indeterminado³⁷.

No existen pronunciamientos judiciales que delimiten esa organización mínima, tampoco resoluciones de los Tribunales Económico-administrativos o contestaciones a consultas tributarias que lo hagan. Esta indefinición genera inseguridad jurídica y debería ser evitada, por ejemplo, mediante una disposición interpretativa o aclaratoria de las reguladas en el artículo 12.3 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria [«LGT» en lo sucesivo].

3.2.2 Grupos formados exclusivamente por entidades dependientes.

El artículo 58.1 de la LIS contempla la posibilidad de que la entidad dominante no sea residente en territorio español, en cuyo caso, el grupo en consolidación fiscal estará

³⁷ Como es sabido, el artículo 12 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, establece, en su apartado 1, que «[l]as normas tributarias se interpretarán con arreglo a lo dispuesto en el apartado 1 del artículo 3 del Código Civil» y añade, en su apartado 2, que «[e]n tanto no se definan por la normativa tributaria, los términos empleados en sus normas se entenderán conforme a su sentido jurídico, técnico o usual, según proceda».

El artículo 3.1 del Código Civil dispone, por su parte, que «[l]as normas se interpretarán según el sentido propio de sus palabras, en relación con el contexto, los antecedentes históricos y legislativos, y la realidad social del tiempo en que han de ser aplicadas, atendiendo fundamentalmente al espíritu y finalidad de aquéllas».

constituido por las entidades dependientes, siempre que cumplan los requisitos del artículo 58.3 de la LIS, que serán analizados más adelante con detenimiento.

En estos grupos fiscales, la entidad dominante (no residente) debe nombrar una representante del grupo de entre las entidades dependientes (residentes).

La formación de un grupo fiscal en estas condiciones está supeditada a que la entidad dominante no residente: no tenga su residencia en un territorio considerado como paraíso fiscal por la legislación española y esté sujeta y no exenta a un impuesto idéntico o análogo al IS. El grupo fiscal requerirá, además, al menos dos entidades dependientes de aquella dominante no residente que tengan su residencia fiscal en territorio español.

Cabe plantearse en qué supuesto se puede entender que la entidad dominante está sujeta y no exenta a un impuesto idéntico o análogo al IS.

En su contestación a la consulta V2713-15, de 21 de septiembre de 2015, la DGT sostuvo en relación con una sociedad dominante residente en Suiza lo siguiente:

“En el presente caso, de acuerdo con los hechos manifestados en el escrito de la consulta, la entidad S está sometida a un impuesto federal en Suiza que grava los beneficios de las sociedades al 8,5%, excluyendo los dividendos y plusvalías de determinados valores representativos de la participación en fondos propios de otras entidades. A estos efectos, para considerar que un impuesto es de naturaleza idéntica o análoga al Impuesto sobre Sociedades, es necesario atender a su naturaleza, a la luz de lo dispuesto en el artículo 1 de la LIS, es decir, debe ser un “tributo de carácter directo y naturaleza personal que grava la renta de las sociedades y demás entidades jurídicas de acuerdo con las normas de esta ley”. El impuesto federal suizo descrito es un impuesto sobre los beneficios. Por tanto, se trata de un impuesto que grava las rentas obtenidas por la entidad S considerándose idéntico o análogo al Impuesto sobre Sociedades español.”

El criterio reproducido permite concluir que, para saber si la sociedad dominante no residente está sometida a un impuesto idéntico o análogo al IS, se debe analizar si su naturaleza jurídica refleja lo dispuesto en el artículo 1 de la LIS; a saber: «tributo de carácter directo y naturaleza personal que grava la renta de las sociedades y demás entidades jurídicas».

4. CONCEPTO DE SOCIEDAD DEPENDIENTE.

Se considera entidad dependiente del grupo de consolidación fiscal, según el artículo 58.3 de la LIS, «aquella que sea residente en territorio español sobre la que la entidad dominante posea una participación que reúna los requisitos contenidos en las letras b) y c) del apartado anterior, así como los establecimientos permanentes de entidades no residentes en territorio

español respecto de las cuales una entidad cumpla los requisitos establecidos en el apartado anterior».

En el segundo párrafo se añade «también tendrán esta misma consideración las entidades de crédito integradas en un sistema institucional de protección a que se refiere la letra d) del apartado 3 del artículo 8 de la Ley 13/1985, de 25 de mayo, de coeficientes de inversión, recursos propios y obligaciones de información de los intermediarios financieros, siempre que la entidad central del sistema forme parte del grupo fiscal y sea del 100 por ciento la puesta en común de los resultados de las entidades integrantes del sistema y que el compromiso mutuo de solvencia y liquidez entre dichas entidades alcance el 100 por ciento de los recursos propios computables de cada una de ellas. Se considerarán también entidades dependientes las fundaciones bancarias a que se refiere el artículo 43.1 de la Ley 26/2013, de 27 de diciembre, de cajas de ahorro y fundaciones bancarias, siempre que no tengan la condición de entidad dominante del grupo fiscal, así como cualquier entidad íntegramente participada por aquellas a través de las cuales se ostente la participación en la entidad de crédito».

Del artículo 58.3 de la LIS y del artículo 58.1 de la LIS se derivan los siguientes requisitos para que una entidad pueda ser calificada como entidad dependiente en un grupo en consolidación fiscal: forma jurídica incluida en el artículo 58.1 de la LIS, residencia fiscal en territorio español y existencia de una entidad dominante.

4.1 La forma jurídica incluida en el artículo 58.1 de la LIS.

Como se ha analizado en el apartado 2.1 de este trabajo, la entidad dependiente debe tener forma de sociedad anónima, sociedad de responsabilidad limitada, sociedad comanditaria por acciones o fundación bancaria.

Cualquier otra entidad, distinta de las mencionadas, sólo podrá ser entidad dominante del grupo fiscal, siempre que reúna los requisitos legalmente previstos, pero no entidad dependiente. En la contestación a la consulta V2262-09, de 8 de octubre de 2009, se le planteó a la DGT «[s]i la sociedad consultante, que tiene la forma jurídica de corporación de derecho público, se puede incluir en el grupo de consolidación fiscal» y la contestación fue la siguiente: «Tal y como se desprende del precepto transcrito, todas las sociedades del grupo fiscal, con excepción de la dominante, deben ser sociedades anónimas, limitadas o comanditarias por acciones. Sin embargo, en este caso concreto, la entidad consultante no tiene ninguna de estas formas jurídicas, sino que resulta ser una corporación de derecho

privado sujeta jurídicamente a sus estatutos y al Código Civil. Por tanto, dicha entidad no podrá formar parte del grupo fiscal».

Una sociedad que, pese a estar íntegramente participada por la entidad dominante, esté inicialmente excluida del grupo fiscal por razón de su forma jurídica, como por ejemplo una sociedad colectiva, si en un ejercicio posterior se transforma y se convierte en una sociedad con una forma jurídica que le permita formar parte del grupo fiscal, como por ejemplo una sociedad de responsabilidad limitada, dicha sociedad se integrará obligatoriamente en el grupo fiscal en dicho ejercicio³⁸. En el ejemplo propuesto, la transformación de una sociedad colectiva en una sociedad de responsabilidad limitada no conlleva alteración de su personalidad jurídica, con arreglo a la legislación mercantil. Por tanto, si el único requisito que no reunía la entidad para formar parte del grupo en consolidación fiscal era la forma jurídica, la transformación de su forma jurídica a otra que le permita formar parte del grupo fiscal activa su integración en dicho grupo fiscal en el ejercicio en que esa transformación surta sus efectos jurídicos.

El segundo párrafo del artículo 58.3 de la LIS menciona la posibilidad de que adquieran la condición de entidades dependientes las entidades de crédito integradas en un sistema institucional de protección a que se refiere la letra d) del apartado 3 del artículo 8 de la Ley 13/1985, de 25 de mayo, de coeficientes de inversión, recursos propios y obligaciones de información de los intermediarios financieros³⁹, siempre que la entidad central del sistema,

³⁸ LÓPEZ SANTA CRUZ MONTES, J., VILLANUEVA GARCÍA, E., DEL BUSTO MÉNDEZ, J. (2023). *Memento práctico, Grupos consolidados*, ob. cit., apartado 1.512.

³⁹ El precepto se refiere al Sistema Institucional de Protección y actualmente, tras ser derogada la Ley 13/1985, de 25 de mayo, de coeficientes de inversión, recursos propios y obligaciones de información de los intermediarios financieros, se incluye en la disposición adicional quinta de la Ley 10/2014, de 26 de junio, de ordenación, supervisión y solvencia de entidades de crédito: «1. El Banco de España podrá eximir del cumplimiento individual de los requisitos previstos en las partes segunda a octava del Reglamento (UE) n.º 575/2013, de 26 de junio, a las entidades de crédito integradas en un sistema institucional de protección cuando dicho sistema se constituya a través de un acuerdo contractual entre varias entidades de crédito, que cumpla con los requisitos establecidos en el artículo 10 del citado Reglamento y con los siguientes: a) Que exista una entidad central que determine con carácter vinculante sus políticas y estrategias de negocio, así como los niveles y medidas de control interno y de gestión de riesgos. Esta entidad central será la responsable de cumplir los requerimientos regulatorios en base consolidada del sistema institucional de protección. b) Que la citada entidad central sea una de las entidades de crédito integrantes del sistema institucional de protección u otra entidad de crédito participada por todas ellas y que forme asimismo parte del sistema. c) Que el acuerdo contractual que constituye el sistema institucional de protección contenga un compromiso mutuo de solvencia y liquidez entre las entidades integrantes del sistema que alcance a la totalidad de los recursos propios computables de cada una de ellas en lo que se refiere al apoyo de solvencia. El compromiso de apoyo mutuo incluirá las previsiones necesarias para que el apoyo entre sus integrantes se lleve a cabo a través de fondos inmediatamente disponibles. d) Que las entidades integrantes del sistema institucional de protección pongan en común la totalidad de sus resultados, siendo estos distribuidos de manera proporcional a la participación de cada una de ellas en el sistema. e) Que el acuerdo contractual establezca que las entidades deberán permanecer en el sistema un periodo mínimo de 10 años, debiendo preavisar con al menos 2 años de antelación su deseo de abandonarlo una vez transcurrido aquel período. Adicionalmente, el acuerdo deberá incluir un régimen de penalizaciones por baja que refuerce la permanencia y estabilidad de las entidades en el sistema institucional de protección. f) Que a juicio del Banco de España se cumplan los requisitos previstos en la normativa sobre recursos propios de las entidades

con forma de entidad bancaria, forme parte del grupo fiscal y sea del 100 por ciento la puesta en común de los resultados de las entidades integrantes del sistema y que el compromiso mutuo de solvencia y liquidez entre dichas entidades alcance el 100 por ciento de los recursos propios computables de cada una de ellas.

La singularidad de estas entidades dependientes radica en que la entidad dominante del grupo fiscal en este Sistema Institucional de Protección («SIP» en lo sucesivo) no ostenta una participación directa en el capital social de las entidades dependientes, sino que, a la inversa, son las entidades de crédito integradas las que mantienen una participación en el capital de la entidad cabecera del grupo, con independencia del porcentaje que dicha participación represente⁴⁰.

El mismo párrafo segundo del artículo 58.3 de la LIS se refiere, específicamente, a la consideración como entidades dependientes de fundaciones bancarias del artículo 43.1 de la Ley 26/2013, de 27 de diciembre, de cajas de ahorro y fundaciones bancarias⁴¹, siempre que no tengan la condición de entidad dominante del grupo fiscal, así como a cualquier entidad íntegramente participada por aquellas a través de las cuales se ostente la participación en la entidad de crédito.

4.2 La residencia fiscal en territorio español.

El artículo 58.3 de la LIS exige con alcance general que las entidades dependientes sean residentes en territorio español, porque si no son residentes en territorio español no tributan por sus rentas en el IS, sin perjuicio de que puedan tributar por sus rentas en el Impuesto sobre la Renta de los No Residentes. Recuérdese que el hecho imponible del IS es la obtención de renta por el contribuyente, cualquiera que fuese su fuente u origen (artículo 4.1 de la LIS); que sólo son contribuyentes de este impuesto las entidades que tengan su residencia fiscal en territorio español (artículo 7.1 de la LIS), y que se considerarán residentes en territorio español aquellas entidades que se hubieran constituido conforme a las leyes

financieras para asignar una ponderación de riesgo del 0% a las exposiciones que tengan entre sí los integrantes del sistema institucional de protección. 2. Corresponderá al Banco de España la comprobación de los requisitos anteriores a los efectos de lo previsto en esta Disposición. 3. Con carácter previo al abandono de un sistema institucional de protección por cualquiera de las entidades que lo integran, el Banco de España valorará tanto la viabilidad individual de la entidad que pretenda abandonar el sistema como la de este último y la del resto de entidades participantes tras la pretendida desvinculación. Cuando las entidades integradas conforme a lo previsto en esta Disposición sean Cajas de Ahorros, la entidad central tendrá la naturaleza de sociedad anónima y habrá de estar controlada conjuntamente por todas ellas, en los términos del artículo 42 del Código de Comercio».

⁴⁰ LÓPEZ SANTA CRUZ MONTES, J., VILLANUEVA GARCÍA, E., DEL BUSTO MÉNDEZ, J. (2023). *Memento práctico, Grupos consolidados*, ob. cit., apartado 1510.

⁴¹ Se trata de aquellas fundaciones bancarias que posean una participación igual o superior al 30 por ciento del capital en una entidad de crédito o que les permita el control de esta por aplicar cualquiera de los criterios del artículo 42 del Código de Comercio.

españolas, que tengan su domicilio social en territorio español o que tengan su sede de dirección efectiva en territorio español (artículo 8.1 de la LIS).

Este artículo 58.3 de la LIS impide incluir en el grupo fiscal como entidades dependientes aquellas entidades residentes en otro Estado miembro de la Unión Europea: ¿Es una norma contraria a la libertad de establecimiento?

Esta cuestión aparece despejada en la sentencia del TJUE de 25 de febrero de 2010, *X Holding* (C-337/08, EU:C:2010:89). X Holding BV, sociedad establecida en Países Bajos, solicitó formar unidad fiscal con su filial F, establecida en Bélgica. La Administración tributaria neerlandesa denegó la solicitud debido a que esta última no estaba establecida en Países Bajos como exige su normativa nacional. La sociedad X Holding recurrió la decisión argumentando la violación de la libertad de establecimiento. Finalmente, el caso llegó al TJUE para determinar si la normativa neerlandesa era compatible con el Derecho comunitario.

Mientras que la sociedad X Holding alegaba la violación de la libertad de establecimiento, la Administración tributaria neerlandesa sostenía que la normativa es necesaria para mantener el reparto de la potestad entre Estados miembros. Entre Bélgica y Países Bajos existe Convenio internacional para evitar la doble imposición, lo que es fundamental para delimitar la competencia fiscal. El TJUE da la razón a la Administración tributaria neerlandesa, argumentando que la diferencia de trato entre filiales residentes y no residentes se justifica por la necesidad de mantener el reparto de la potestad tributaria entre los Estados miembros. Si se permitiera a la sociedad matriz elegir el régimen fiscal aplicable a las pérdidas de una filial no residente, se podría desequilibrar dicho reparto. Con ese razonamiento considera que el régimen fiscal neerlandés es proporcionado y adecuado para alcanzar su objetivo: mantener el equilibrio fiscal.

Tanto en el caso español que nos ocupa en este trabajo como en el caso neerlandés, resuelto por la citada sentencia del TJUE, la prohibición de incluir en el grupo fiscal a entidades dependientes no residentes responde a la misma lógica: preservar el reparto equilibrado de la potestad tributaria entre Estados miembros.

Sin perjuicio de lo anterior, si una entidad participada por la dominante traslada su sede de dirección efectiva a España, aunque mantenga su domicilio social en el extranjero, formará parte del grupo fiscal con efectos desde el primer día en que se produzca el traslado, siempre que cumplan con los demás requisitos necesarios para formar parte del grupo fiscal⁴². Es

⁴² Véase la contestación a la consulta tributaria vinculante V2414-15, de 30 de julio de 2015.

lógico, puesto que basta con que la sede de dirección efectiva esté en territorio español para que una entidad se considere residente en España, a los efectos del IS.

El artículo 58.3 de la LIS permite atribuir la condición de entidad dependiente a los establecimientos permanentes de entidades no residentes. Se trata de una excepción a la exigencia general de que las entidades dependientes en el grupo fiscal sean residentes en territorio español, porque los establecimientos permanentes lo son de entidades no residentes en territorio español y no tienen personalidad jurídica propia, comparten la de su casa central. Cuando un establecimiento permanente se integre en un grupo fiscal sus rentas tributarán en el IS, en vez de hacerlo en el Impuesto sobre la Renta de lo No Residentes, pero no podrá integrarse en un grupo en consolidación fiscal si la entidad no residente de la que dependen reside fiscalmente en una jurisdicción no cooperativa.

La posibilidad de que un establecimiento permanente de una entidad no residente sea una entidad dependiente en un grupo en consolidación fiscal es una novedad introducida por la vigente LIS, la regulación previa solo preveía la posibilidad de que un establecimiento permanente de una entidad no residente fuera la entidad dominante del grupo en consolidación fiscal.

LOPEZ LLOPIS⁴³ entiende que la inclusión de esa novedad en la vigente LIS era necesaria para adaptar la regulación española a la jurisprudencia del TJUE sobre la libertad de establecimiento.

El Tribunal Económico-administrativo Central («TEAC» en adelante) no ha compartido esa tesis y ha fijado el siguiente criterio, en resolución de 26 de abril de 2022, 00/04917/2019/00/00: «El hecho de que a partir de la entrada en vigor de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades, se incluyan en el ámbito de las entidades dependientes a los establecimientos permanentes de una entidad no residente no supone que, el que previamente no fuera admitida esta posibilidad, vulnerara el principio de libertad de establecimiento, ni el de no discriminación. La regulación *ex novo* efectuada por la Ley 27/2014 de una nueva posible entidad dependiente, que es el caso de un establecimiento permanente de una entidad no residente, no suponía la corrección de ninguna situación de incompatibilidad de nuestra normativa con los principios del TFUE sino que respondía al libre arbitrio del legislador, lo que constituye una modificación normativa a aplicar desde la vigencia de la nueva ley, no estando prevista, por consiguiente, la aplicación retroactiva de esta nueva redacción del régimen de consolidación».

⁴³ LÓPEZ LLOPIS, E. (2017): *El régimen especial de consolidación fiscal en el Impuesto sobre Sociedades*, ob. cit., pp. 91-92.

4.3 La existencia de una entidad dominante.

La entidad dependiente sólo lo será de una entidad dominante que reúna los requisitos de las letras b) y c) del artículo 58.2 de la LIS, esto es:

- b) Que tenga una participación, directa o indirecta, al menos, del 75% de su capital social y posea la mayoría de sus derechos de voto desde el primer día del período impositivo en que sea de aplicación este régimen de tributación. Ese porcentaje será de, al menos, el 70% del capital social, si las acciones de la dependiente estén admitidas a negociación en un mercado regulado, y este último porcentaje también será aplicable cuando se tengan participaciones indirectas siempre que se alcance dicho porcentaje a través de entidades participadas cuyas acciones estén admitidas a negociación en un mercado regulado.
- c) Que dicha participación y los referidos derechos de voto se mantengan durante todo el período impositivo.

Como sostienen LÓPEZ SANTA CRUZ MONTES, J., VILLANUEVA GARCÍA, E., DEL BUSTO MÉNDEZ, J. (2023), «[n]o afectaría a la consideración de entidad dependiente el hecho de que la participación necesaria se tenga a través de entidades interpuestas no residentes, incluso en jurisdicciones no cooperativas, o residentes excluidas del grupo por cualquier causa, como por ejemplo que esté en situación de concurso».

5. MÉTODOS PARA LA DETERMINACIÓN DEL DOMINIO.

En los anteriores apartados de este trabajo se han mencionado los conceptos de participación directa e indirecta en el seno del grupo de consolidación fiscal. Una sociedad posee una participación directa en otra cuando la ostenta de forma inmediata, esto es, sin la mediación de ninguna otra sociedad y, por tanto, se da cuando una entidad posee participaciones en el capital social de otra entidad. Sin embargo, una sociedad también puede participar en el capital de otra de forma indirecta, esto es, de forma mediata, a través de la participación en otras entidades que se colocan entre la sociedad dominante y la sociedad dominada.

Recuérdese que, como se ha analizado en el apartado 3 de este trabajo, el artículo 58.2 de la LIS sólo considera como sociedad o entidad dominante, a los efectos del régimen de consolidación fiscal, a aquella que tenga un porcentaje de participación, directa o indirecta, del 75% o del 70%, según los casos, en el capital social de la entidad dependiente y que posea la mayoría de los derechos de voto de esta.

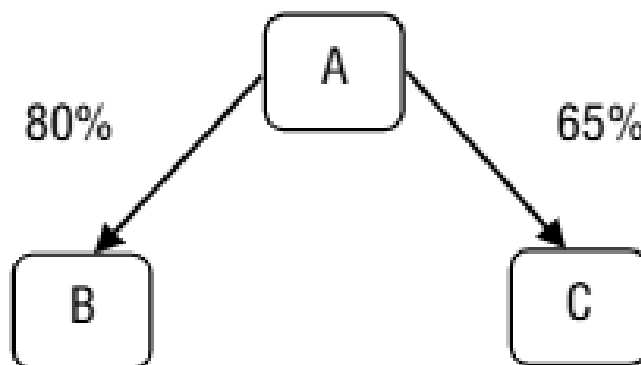
Hechas estas precisiones previas, resulta posible distinguir cuatro niveles de dominio en los grupos fiscales: dominio directo simple, dominio indirecto simple, dominio directo e indirecto simple y dominio circular, recíproco o complejo. Seguidamente se analizan cada uno de ellos de forma detallada.

5.1 Dominio directo simple.

El dominio viene determinado por el porcentaje del capital social y la cantidad de derechos de voto que posee la sociedad dominante sobre la sociedad dependiente de forma inmediata. No precisa de la realización de ningún cálculo, adquiriendo la condición de dependientes aquellas sociedades sobre las que se cumplan los porcentajes de participación y derechos de voto referidos en el artículo 58.2 de la LIS.

EJEMPLO:

La sociedad A posee el 80% de las acciones que representan el capital de la sociedad B y el 65% del capital de C. El porcentaje de participación en el capital social se corresponde con el porcentaje de los derechos de voto.



En el ejemplo propuesto, si las sociedades B y C cumplen las demás condiciones necesarias para ser sociedades dependientes, que han sido especificadas en el apartado anterior de este trabajo, el grupo fiscal lo formarían las sociedades A y B, mientras que la sociedad C no se integra en el mismo, porque no se cumple sobre esta el mínimo de participación que exige el artículo 58.2.b) de la LIS, incumpléndose así el requisito exigido en el artículo 58.3 LIS para que una sociedad sea dependiente.

5.2 Dominio indirecto simple.

Según LÓPEZ SANTA CRUZ MONTES, J. VILLANUEVA GARCÍA, E., DEL BUSTO MÉNDEZ, J. (2023), «esta situación se manifiesta cuando la entidad dominante participa

directamente en el capital de una entidad dependiente y esta, a su vez, participa directamente en el capital de una tercera, y así sucesivamente»⁴⁴.

Para el cálculo del porcentaje de participación de la dominante sobre la última ha de atenderse a lo dispuesto en el artículo 60.1 de la LIS: «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 multiplicarán, respectivamente, los porcentajes de participación en el capital social, de manera que el resultado de dichos productos 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».

No es condición necesaria que todas las entidades intermediarias formen parte del grupo fiscal. A continuación, se ponen varios ejemplos ⁴⁵ que abarcan los distintos supuestos bajo los cuales se está en presencia de una relación de dominio indirecto simple.

SUPUESTO:

Cuatro sociedades, A, B, C y D con los siguientes porcentajes de participación indirecta en otras, suponiendo en todos los casos que el porcentaje de participación en el capital se corresponde con el porcentaje de derechos de voto:



EJEMPLO 1: todas las sociedades son residentes en territorio español.

La sociedad A domina directamente a la sociedad B en un 95% e indirectamente a la sociedad C en un 80,75 % ($95\% \times 0,85$). Sin embargo, la sociedad A no domina indirectamente a la sociedad D, pues sólo alcanza un porcentaje de participación del 72,68% ($80,75\% \times 0,9$), inferior al 75% exigido por el artículo 58.2.b) de la LIS, salvo en el caso en que las acciones de D estuvieran admitidas a negociación en un mercado regulado, porque en ese caso sólo se exige una participación de al menos el 70%. La sociedad C no sería dominante de la sociedad D, porque la sociedad C es dependiente de la sociedad A, lo que le impide ser entidad dominante, a tenor de lo dispuesto en el artículo 58.2.d) de la LIS. En definitiva, el grupo fiscal estaría constituido por las entidades A, B y C.

⁴⁴ LÓPEZ SANTA CRUZ MONTES, J., VILLANUEVA GARCÍA, E., DEL BUSTO MÉNDEZ, J. (2023): *Memento práctico, Grupos consolidados*, 2023, ob. cit., apartado 1.905.

⁴⁵ Ejemplos extraídos de LÓPEZ SANTA CRUZ MONTES, J., VILLANUEVA GARCÍA, E., DEL BUSTO MÉNDEZ, J. (2023): *Memento práctico, Grupos consolidados*, 2023, ob. cit., apartados 1.906 y ss.

EJEMPLO 2: la sociedad A no es residente en territorio español.

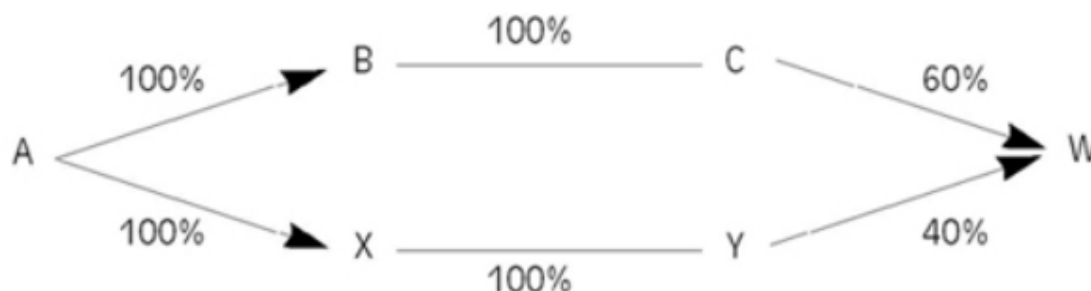
Como se ha visto en el ejemplo anterior, la sociedad A es dominante, mientras que las sociedades B y C son dependientes. Como el artículo 58.1 de la LIS establece, en su segundo párrafo, que «el grupo fiscal estará constituido por todas las entidades dependientes que cumplan los requisitos señalados en el apartado 3 de este artículo», el grupo fiscal estaría constituido únicamente por las sociedades B y C.

EJEMPLO 3: las sociedades A y B no son residentes.

En este caso, la sociedad A no sería la sociedad dominante del grupo fiscal, porque en ese caso solo habría una sociedad dependiente, la sociedad C, de modo que no se cumpliría el dominio mínimo exigido por el artículo 58.1 de la LIS, segundo párrafo: «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**». En este caso, la condición de sociedad dominante pasaría a la sociedad B, porque esta sí domina sobre dos entidades en territorio español, las sociedades C y D, sobre las cuáles participa en un 85% y un 76,5% ($85\% \times 0,9$), respectivamente. En definitiva, el grupo fiscal lo formarían las sociedades C y D, porque la sociedad B es no residente.

Supuestos en los que hay varias cadenas de participaciones indirectas.

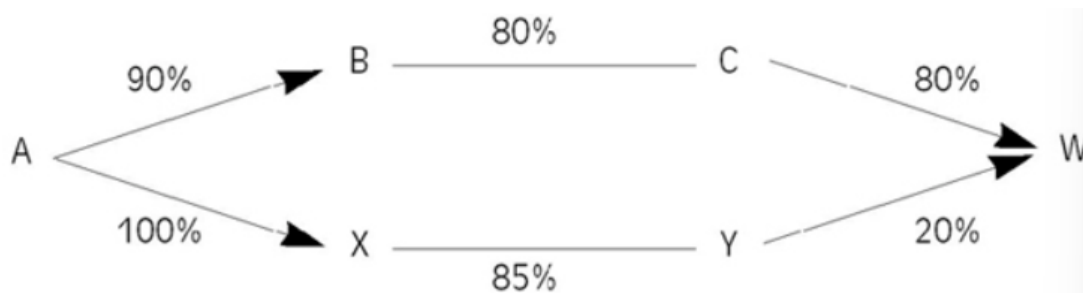
EJEMPLO 4:



En este caso todas las entidades formarán parte del grupo fiscal, porque sobre todas ellas la sociedad A participa, directa o indirectamente, por un valor igual o superior al 75% de su capital social. La sociedad W forma parte del grupo fiscal, porque la sociedad A participa de forma indirecta en ella a través de dos cadenas y la suma de esas dos cadenas de participación indirecta alcanza el mínimo exigido en el artículo 58.2.b) de la LIS del 75%, pese a que, si se

consideran cada una de las cadenas de participación indirecta de forma aislada, no se cumpliría dicho requisito: a través de B y C la participación de A en W sería de un 60% ($100\% \times 100\% \times 60\%$) y a través de las X e Y la participación de A en W sería de un 40% ($100\% \times 100\% \times 40\%$).

EJEMPLO 5:



En este ejemplo las sociedades C y W no forman parte del grupo fiscal cuya entidad dominante es A.

La sociedad A tiene una participación indirecta del 72% sobre la sociedad C ($90\% \times 0,8$), inferior al 75%, y sobre la sociedad W su participación indirecta es de 74,6%, sumando el porcentaje de participación indirecta que alcanza a través de las dos cadenas de participación: (57,6% a través de B y C; 17% a través de X e Y). Por lo tanto, ni C ni W forman parte del grupo fiscal.

Si en el caso anterior, la participación directa de X en Y fuera del 90%: la entidad C no formaría parte del grupo por lo dispuesto anteriormente, mientras que W alcanzaría la participación mínima exigida por la LIS, pues llegaría al 75,6% a través de las dos cadenas.

Otra posibilidad de dominio indirecto simple es aquel que se dé a través de entidades cotizadas. Como es sabido, la participación mínima exigida para que este tipo de entidades sean dependientes del grupo es, según el artículo 58.2.b) de la LIS, «... de, al menos, el 70 por ciento del capital social...». Pues bien, en el caso de que la dominante tenga participaciones directas sobre una sociedad cotizada y esta última, a su vez, sobre otras entidades no cotizadas, todas se integrarán en el grupo fiscal como dependientes alcanzando el 70%, siempre que este porcentaje se alcance a través de las entidades cotizadas en mercados regulados. Seguidamente se pone un ejemplo⁴⁶:

⁴⁶ Ejemplo extraído de LÓPEZ SANTA CRUZ MONTES, J., VILLANUEVA GARCÍA, E., DEL BUSTO MÉNDEZ, J. (2023): *Memento práctico, Grupos consolidados*, 2023, ob. cit., apartado 1.910.

EEJMPLO 6:



La sociedad B forma parte del grupo fiscal dominado por la entidad M, porque M participa indirectamente a través de la cotizada A en, al menos, un 70% de la sociedad B dependiente.

5.3 Dominio directo e indirecto simple.

Es el dominio que se produce como consecuencia de una combinación de dominio directo simple y dominio indirecto simple. LÓPEZ LLOPIS, E. (2017) lo denomina “dominio triangular”.

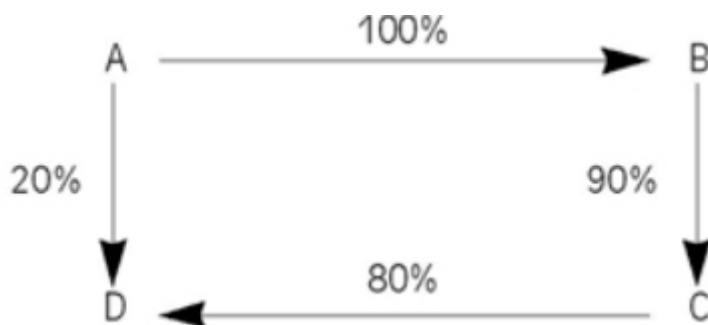
Esta clase de dominio está regulada en el artículo 60.2 de la LIS: «Si en un grupo fiscal coexisten relaciones de participación, directa e indirecta, para calcular la participación total de una entidad en otra, directa e indirectamente controlada por la primera, se sumarán los porcentajes de participación 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».

En estos casos, la participación de la entidad dominante sobre las dependientes es simultáneamente directa e indirecta. Lógicamente, para cuantificar el dominio en caso de que la participación sea indirecta, se ha de atender al artículo 60.1 de la LIS, examinado en el anterior subapartado de este trabajo.

Se proponen a continuación sendos ejemplos para lograr una mejor comprensión de lo enunciado⁴⁷.

⁴⁷ Ejemplos extraídos de LÓPEZ SANTA CRUZ MONTES, J., VILLANUEVA GARCÍA, E., DEL BUSTO MÉNDEZ, J. (2023): *Memento práctico, Grupos consolidados, 2023*, Lefevre, Madrid. apartados 1.910 y 1.914.

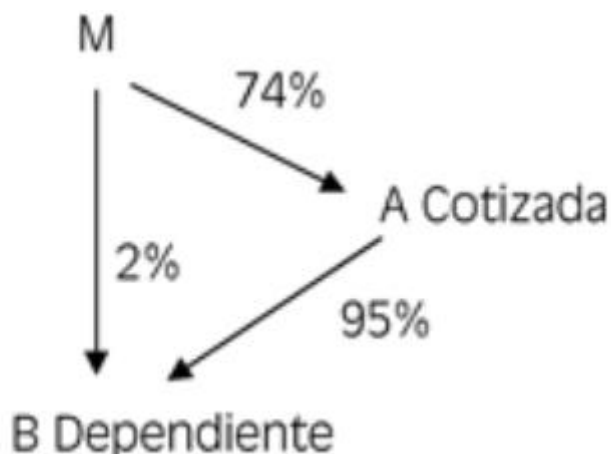
EJEMPLO 7:



Las entidades B y C son dependientes de A: la participación directa de A en B es del 100% y la participación indirecta de A en C es del 90%, por lo que se supera el 75% requerido. La entidad D está participada en un 20% por A de forma directa y en un 72% de forma indirecta a través de C, por lo que la participación total de A en D es del 92%, por lo que también supera el 75% requerido. En definitiva, el grupo fiscal estaría integrado por las cuatro sociedades.

Bastará con que el porcentaje de participaciones alcanzado sea al menos del 70% en las entidades participadas cuando este se alcance a través de entidades dependientes cotizadas en un mercado regulado.

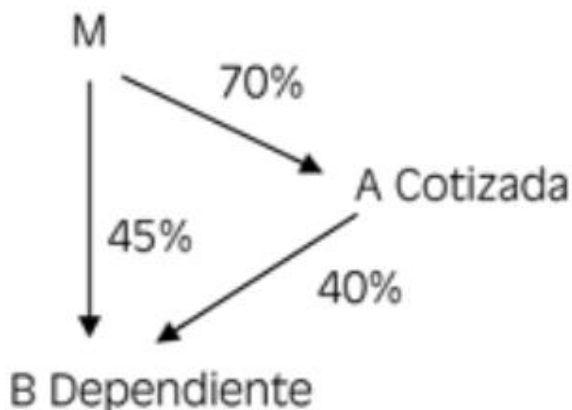
EJEMPLO 8:



La sociedad cotizada A es dependiente de la sociedad M, pues la participación directa que esta tiene sobre A supera el 70% exigido para sociedades cotizadas, y la sociedad B dependiente también formará parte del grupo fiscal, porque la participación indirecta de M sobre ella, a través de la cotizada A, es del 70,3% ($74\% \times 95\%$), superior al 70%, y la total por las dos vías, directa e indirecta, sería de 72,3%. Pese a que el 72,3% es inferior al 75% exigido para las entidades no cotizadas, como se alcanza un porcentaje superior al 70% a

través de la entidad cotizada (A en el ejemplo), la sociedad B dependiente se integra en el grupo. En definitiva, el grupo fiscal estaría integrado por M, A y B.

EJEMPLO 9:



En este caso la sociedad B dependiente no forma parte del grupo fiscal, porque la participación de M a través de la entidad A cotizada sería del 28%, menor del 70%, y la participación total, directa e indirecta, de M en B no alcanza el 75%: $45\% + 28\% = 73\%$.

5.4 Dominio circular, recíproco o complejo.

El dominio circular, recíproco o complejo se regula en el artículo 60.3 de la LIS: «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».

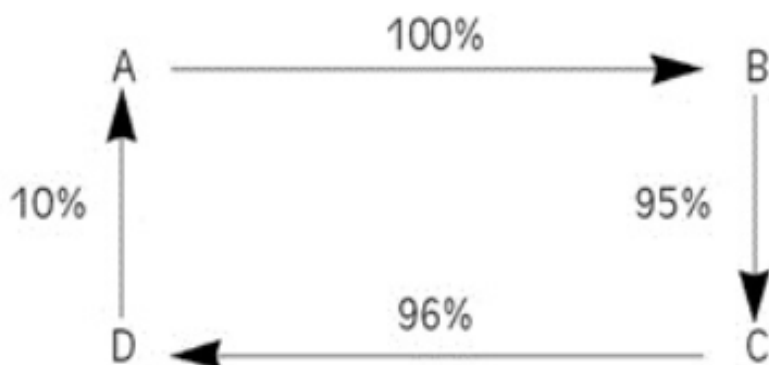
Este precepto no concreta cómo se debe calcular el dominio que ejerce la sociedad dominante sobre las sociedades dependientes, por lo que bastará con que se pruebe que la participación es superior al 75% o al 70% del capital social, según corresponda, pero conviene examinar separadamente el dominio circular, el dominio recíproco y el dominio complejo.

5.4.1 Dominio circular.

Esta relación de dominio surge cuando una de las entidades dependientes participa indirectamente en el capital de la entidad dominante. LOPEZ SANTA CRUZ MONTES, J. VILLANUEVA GARCÍA, E. y DEL BUSTO MÉNDEZ, J (2023) definen el dominio así:

«cuando en una cadena de participación indirecta, una de las entidades tiene participación en la entidad dominante o en otra dependiente»⁴⁸.

EJEMPLO⁴⁹:



La sociedad dominante A participa de forma directa e indirecta sobre el resto de las sociedades B, C y D, y la sociedad D participa directamente en el capital de A.

La entidad dominante A posee indirectamente el 95% del capital de C y el 91,2% del capital de D ($95\% \times 0,96$). No influye el hecho de que D participe en un 10% de A, entidad dominante, pues queda probada la participación de la dominante sobre las dependientes en, al menos, un 75% de su capital.

5.4.2 Dominio recíproco.

El dominio recíproco se da cuando una entidad participa en otra y esta, a su vez, lo hace en la primera. Este dominio recíproco está regulado en el artículo 151 del TRLSC, como sigue: «No podrán establecerse participaciones recíprocas que excedan del diez por ciento de la cifra de capital de las sociedades participadas. La prohibición afectará también a las participaciones circulares constituidas por medio de sociedades filiales».

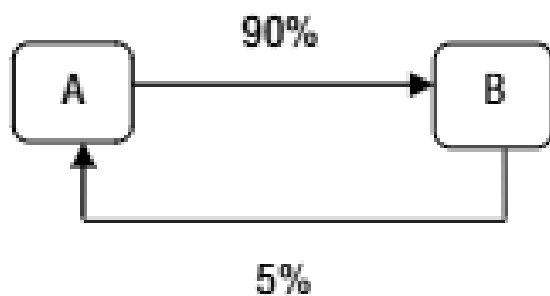
Se exponen a continuación dos ejemplos de dominio recíproco:

EJEMPLO 1⁵⁰: la entidad dominante A participa directamente en el capital de la dependiente B y, esta última, en el capital de la primera.

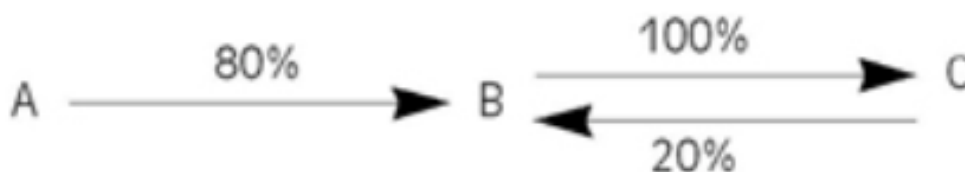
⁴⁸ LÓPEZ SANTA CRUZ MONTES, J., VILLANUEVA GARCÍA, E., DEL BUSTO MÉNDEZ, J. (2023): *Memento práctico, Grupos consolidados*, 2023, ob. cit., apartado 1.925.

⁴⁹ Ejemplo extraído de LÓPEZ SANTA CRUZ MONTES, J., VILLANUEVA GARCÍA, E., DEL BUSTO MÉNDEZ, J. (2023): *Memento práctico, Grupos consolidados*, ob. cit., apartado 1.926.

⁵⁰ Ejemplo extraído de LÓPEZ LLOPIS, E. (2017): *El régimen especial de consolidación fiscal en el Impuesto sobre Sociedades*, ob. cit., p. 99.



EJEMPLO 2⁵¹: dos entidades dependientes, una participada por la dominante de forma directa y la otra de forma indirecta.



La sociedad dominante A participa directamente en la sociedad B e indirectamente en la sociedad C. El dominio recíproco se da entre B y C. En este ejemplo la autocartera que tiene B de 20% debería ser reducida hasta al menos un 10%, a la vista del artículo 151 del TRLSC.

5.4.3 Dominio complejo.

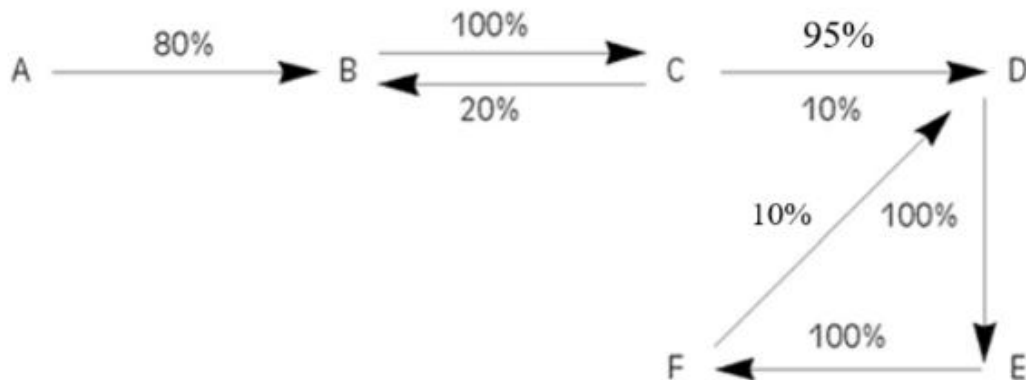
Existe dominio complejo cuando dentro del grupo fiscal existen todas las clases de participación expuestas: directa, indirecta, circular y recíproca. En estos casos se debe probar con datos objetivos, como dispone el artículo 60.3 de la LIS, el porcentaje de participación legalmente requerido, 75% o 70%, según los casos, de la dominante en las dependientes.

Sería deseable, sin duda, una mayor precisión normativa o administrativa sobre cómo se debe probar la tenencia de dicho porcentaje, pero hasta que no exista algún criterio vinculante, resulta aconsejable que el contribuyente aporte todos los medios probatorios posibles que acrediten de forma clara y objetiva las relaciones de participación. Esta diligencia contribuye a minimizar el riesgo de futuras controversias con la Administración y garantiza una mayor seguridad jurídica en la aplicación del régimen de consolidación fiscal.

Un ejemplo de este dominio de dominio complejo sería el siguiente⁵²:

⁵¹ Ejemplo extraído de LÓPEZ SANTA CRUZ MONTES, J., VILLANUEVA GARCÍA, E., DEL BUSTO MÉNDEZ, J. (2023): *Memento práctico, Grupos consolidados*, ob. cit., apartado 1.923.

⁵² Ejemplo extraído de LÓPEZ SANTA CRUZ MONTES, J., VILLANUEVA GARCÍA, E., DEL BUSTO MÉNDEZ, J. (2023): *Memento práctico, Grupos consolidados*, 2023, ob. cit., apartado 1.930.



La sociedad A es la dominante del grupo fiscal.

Hay situaciones de dominio directo: entre A y B.

Hay también situaciones de dominio indirecto: el de A sobre C, pues la participación indirecta de A sobre C es del 80%, y el de A sobre D, pues la participación indirecta de A sobre D es del 76% ($80\% \times 100\% \times 95\%$), de modo que ambos casos se supera el 75% exigido en el artículo 58.2.b) de la LIS.

Existe dominio recíproco entre las sociedades B y C, pues ambas poseen participaciones de la otra respectivamente, debiéndose modificar la autocartera del 20% para que se cumpla lo dispuesto en el artículo 151 del TRLSC sobre esa clase de participaciones.

Finalmente, existe dominio circular entre las sociedades D, E y F, porque las participaciones directas e indirectas que tiene D sobre E y F supera el 75% y porque F posee participaciones de D, el 10%.

6. ENTIDADES QUE NO PUEDEN FORMAR PARTE DE UN GRUPO FISCAL.

El artículo 58.4 de la LIS delimita negativamente los grupos en consolidación fiscal, enumerando una serie de entidades que no pueden formar parte de los grupos fiscales; en concreto: «No podrán formar parte de los grupos fiscales las entidades en las que concurra alguna de las siguientes circunstancias:

- Que no sean residentes en territorio español.
- Que estén exentas de este Impuesto.
- Que al cierre del período impositivo haya sido declarada en situación de concurso y durante los períodos impositivos en que surta efectos esa declaración.
- Que al cierre del período impositivo se encuentre en la situación patrimonial prevista en el artículo 363.1.e) del Texto Refundido de la Ley de Sociedades de

Capital, aprobado por el Real Decreto Legislativo 1/2010, de 2 de julio, de acuerdo con sus cuentas anuales, aun cuando no tuvieran la forma de sociedades anónimas, a menos que a la conclusión del ejercicio en el que se aprueban las cuentas anuales esta última situación hubiese sido superada.

e) Las entidades dependientes que estén sujetas al Impuesto sobre 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 pueda adaptarse al de la entidad representante».

Seguidamente se analizan en detalles cada uno de los supuestos enumerados.

6.1 Entidades no residentes.

No pueden formar parte de los grupos fiscales las entidades que tengan su residencia fuera del territorio español.

Como es sabido, son contribuyentes del IS las entidades enumeradas en el artículo 7.1 de la LIS⁵³ que tengan su residencia en territorio español. Si la entidad jurídica no es residente en territorio español, no puede ser nunca contribuyente del IS y, por ende, tampoco puede formar parte de un grupo de consolidación fiscal, porque entonces su renta mundial no está sometida a imposición por España⁵⁴, sólo se gravará en el Impuesto sobre la Renta de los No Residentes la renta que esa entidad jurídica no residente obtenga en España, siempre y cuando lo permitan los Convenios Internacionales para evitar la doble imposición suscritos por el Estado español y en la medida en que lo permitan.

La consideración de residente en territorio español, a los efectos del IS, requiere la concurrencia de alguno de los requisitos previstos en el artículo 8.1 de la LIS: «a) Que se hubieran constituido conforme a las leyes españolas. b) Que tengan su domicilio social en territorio español. c) Que tengan su sede de dirección efectiva en territorio español. A estos efectos, se entenderá que una entidad tiene su sede de dirección efectiva en territorio español cuando en él radique la dirección y control del conjunto de sus actividades».

El artículo 8.1 de la LIS dispone, en su último párrafo, que la Administración tributaria podrá presumir la residencia en territorio español de una entidad jurídica, «cuando sus activos

⁵³ Este artículo 7 de la LIS dispone: «Serán contribuyentes del Impuesto, cuando tengan su residencia en territorio español...».

⁵⁴ SÁNCHEZ PEDROCHE, J. A., & BAS SORIA, J. (2017): *Comentarios a la Ley del Impuesto sobre Sociedades y su normativa reglamentaria*, ob. cit., pp. 1228 y 1229.

principales, directa o indirectamente, consistan en bienes situados o derechos que se cumplan o ejerciten en territorio español, o cuando su actividad principal se desarrolle en éste, salvo que dicha entidad acredite que su dirección y efectiva gestión tienen lugar en [otro] país o territorio, así como que la constitución y operativa de la entidad responde a motivos económicos válidos y razones empresariales sustantivas distintas de la gestión de valores u otros activos», si dicha entidad jurídica tiene la consideración de jurisdicción no cooperativa, según lo previsto en la Disposición adicional primera de la Ley 36/2006, de 29 de noviembre, de medidas para la prevención del fraude fiscal⁵⁵.

Cabe recordar aquí: los supuestos excepcionales en los que la entidad dominante del grupo fiscal no reside en territorio español, la posibilidad de que formen parte del grupo fiscal como

⁵⁵ La Disposición adicional primera de la Ley 36/2006, de 19 de noviembre, en su redacción vigente establece: «1. Tendrán la consideración de jurisdicciones no cooperativas los países y territorios, así como los regímenes fiscales perjudiciales, que se determinen por la Ministra de Hacienda mediante Orden Ministerial conforme a los criterios que se establecen en los apartados siguientes de este artículo.

2. La relación de países y territorios que tienen la consideración de jurisdicciones no cooperativas se podrá actualizar atendiendo a los siguientes criterios:

a) En materia de transparencia fiscal:

1.º) La existencia con dicho país o territorio de normativa sobre asistencia mutua en materia de intercambio de información tributaria en los términos previstos en la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, que sea de aplicación.

2.º) El cumplimiento de un efectivo intercambio de información tributaria con España.

3.º) El resultado de las evaluaciones "inter pares" realizadas por el Foro Global de Transparencia e Intercambio de Información con Fines Fiscales.

4.º) El efectivo intercambio de información relativa al titular real, definido en los términos de la normativa española en materia de prevención de blanqueo de capitales y financiación del terrorismo.

A los efectos de esta letra a) se entiende por efectivo intercambio de información, la aplicación de la normativa sobre asistencia mutua en materia de intercambio de información tributaria atendiendo a los términos de referencia aprobados por el Foro Global de Transparencia e Intercambio de Información con Fines Fiscales.

b) Que faciliten la celebración o existencia de instrumentos o de sociedades extraterritoriales, dirigidos a la atracción de beneficios que no reflejen una actividad económica real en dichos países o territorios.

c) La existencia de baja o nula tributación.

Existe baja tributación cuando en el país o territorio de que se trate se aplique un nivel impositivo efectivo considerablemente inferior, incluido el tipo cero, al exigido en España en un impuesto idéntico o análogo al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, al Impuesto sobre Sociedades o al Impuesto sobre la Renta de no Residentes.

Existe nula tributación cuando en el país o territorio de que se trate no se aplique un impuesto idéntico o análogo al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, al Impuesto sobre Sociedades o al Impuesto sobre la Renta de no Residentes, según corresponda.

Tendrán la consideración de impuesto idéntico o análogo los tributos que tengan como finalidad la imposición de la renta, siquiera parcialmente, con independencia de que el objeto del mismo lo constituya la propia renta, los ingresos o cualquier otro elemento indiciario de esta.

3. La relación de regímenes fiscales perjudiciales que tienen la consideración de jurisdicciones no cooperativas se podrá actualizar atendiendo a los criterios del Código de Conducta en materia de Fiscalidad Empresarial de la Unión Europea o del Foro de Regímenes Fiscales Perjudiciales de la OCDE.

4. Las normas de cada tributo podrán establecer especialidades en la aplicación de las normas contenidas en esta disposición.

5. Respecto de aquellos países o territorios que tengan la consideración de jurisdicciones no cooperativas, de conformidad con lo establecido en esta disposición, con los que el Reino de España tenga suscrito un convenio para evitar la doble imposición que se encuentre vigente, la normativa tributaria relacionada con las jurisdicciones no cooperativas resultará también de aplicación, en la medida en que no sea contraria a las disposiciones del citado convenio».

entidades dependientes los establecimientos permanentes en territorio español de entidades no residentes y la posibilidad de que la entidad dominante alcance el porcentaje de participación requerido para considerar a una entidad como dominada de forma indirecta a través de la participación de esa entidad dominante en una entidad no residente en territorio español que participa en la dominada.

6.2 Entidades exentas del impuesto

No pueden formar parte del grupo fiscal las entidades que estén exentas de IS.

Las entidades exentas del impuesto están reguladas en el artículo 9 de la LIS, precepto que diferencia entre los supuestos de exención total (apartado 1) y los supuestos de exención parcial (apartados 2, 3 y 4).

La letra b) del artículo 58.4 de la LIS no concreta si la prohibición se aplica únicamente a las entidades totalmente exentas o también a las entidades parcialmente exentas.

La DGT, en respuesta a la consulta tributaria no vinculante núm. 1489/02, de 4 de octubre de 2002, entendió que la exención de una parte de sus rentas no impedía a las sociedades de capital riesgo formar parte de un grupo fiscal. Aunque las sociedades de capital riesgo no se incluyen en el artículo 9 de la LIS, el artículo 50.1 de la LIS sigue eximiendo, como entonces, una parte de sus rentas. De modo que cabe seguir sosteniendo que las entidades parcialmente exentas del IS sí pueden formar parte del grupo fiscal, circunstancia que, por supuesto, queda supeditada al cumplimiento del resto de los requisitos legalmente exigidos.

FERNÁNDEZ SANTA EULALIA, J.R.⁵⁶, entre otros, sostiene que «el principal escollo que pueden encontrar las entidades parcialmente exentas para poder integrarse en un grupo de consolidación fiscal se encuentra en el tipo de gravamen que les resulte de aplicación. Y es que, para poder formar parte de un grupo fiscal las entidades que lo vayan a integrar deben estar sujetas al mismo tipo de gravamen». Esta última circunstancia se aborda más adelante en este trabajo.

En definitiva, las entidades que gocen de exención total en el IS no pueden formar parte de un grupo fiscal, ni como entidad dominante ni como entidad dependiente; mientras que las entidades que gocen de exención parcial en el IS podrán formar parte del grupo fiscal como dominantes y como dependientes, siempre que reúnan todos los requisitos legalmente exigibles en cada caso.

⁵⁶ SÁNCHEZ PEDROCHE, J. A., & BAS SORIA, J. (2017): *Comentarios a la Ley del Impuesto sobre Sociedades y su normativa reglamentaria*, ob. cit., p 1.231.

6.3 Entidades que al cierre del período impositivo hubiesen sido declaradas en concurso de acreedores.

No pueden formar parte del grupo fiscal las entidades que «al cierre del período impositivo hayan sido declaradas en situación de concurso y durante los períodos impositivos en que surta efectos esa declaración».

Procede entonces analizar dos extremos:

- Desde cuándo surte efectos jurídicos la declaración de concurso.

Se atiende a lo previsto en el artículo 32 del texto refundido de la Ley Concursal, aprobado por Real Decreto Legislativo 1/2020, de 5 de mayo («TRLR», en adelante), conforme al cual, «[e]l auto de declaración de concurso producirá de inmediato los efectos establecidos en esta ley y tendrá fuerza ejecutiva, aunque no sea firme». Por ello, se toma en consideración la fecha del auto del Juez de lo Mercantil, pues produce efectos de inmediato, para valorar el periodo impositivo en el que se debe producir la exclusión de la sociedad y no la fecha en que esta resolución judicial se publica en el BOE⁵⁷.

EJEMPLO⁵⁸:

Una sociedad B, participada en 100 por ciento de su capital por la sociedad A (sociedad dominante de un grupo formado por otras tres sociedades) instó su declaración de concurso el pasado 4 de diciembre de 2024. El Juez de lo Mercantil competente dicta el auto de declaración de concurso el 30 de diciembre y se publica en el BOE el 8 de enero de 2025. ¿En qué período impositivo queda excluida del grupo, si su ejercicio económico coincide con el año natural⁵⁹?

SOLUCIÓN:

La sociedad B pasará a tributar en régimen individual en el periodo impositivo 2024, dejando de pertenecer al grupo fiscal.

- Hasta cuándo suerte efecto la declaración de concurso.

- a) En el caso de que se logre un convenio. El artículo 393 del TRLR dispone: «1. El convenio adquirirá eficacia desde la fecha de la sentencia que lo apruebe. 2. No obstante

⁵⁷ SÁNCHEZ PEDROCHE, J. A., & BAS SORIA, J. (2017): *Comentarios a la Ley del Impuesto sobre Sociedades y su normativa reglamentaria*, ob. cit., p. 1.232.

⁵⁸ Ejemplo basado en el “Ejemplo 4” de SÁNCHEZ PEDROCHE, J. A., & BAS SORIA, J. (2017): *Comentarios a la Ley del Impuesto sobre Sociedades y su normativa reglamentaria*, ob. cit., p 1232

⁵⁹ Recuérdese que el período impositivo del IS coincide con el ejercicio económico de la entidad.

lo establecido en el apartado anterior, el juez, por razón del contenido del convenio, podrá acordar, de oficio o a instancia de parte, retrasar esa eficacia a la fecha en que la sentencia de aprobación alcance firmeza. El retraso de la eficacia del convenio podrá acordarse con carácter parcial». Y el artículo 394.1 del TRLC establece: «Desde la eficacia del convenio cesarán todos los efectos de la declaración de concurso, que quedarán sustituidos por los que, en su caso, se establezcan en el propio convenio».

En su respuesta a la consulta tributaria V2026-14, de 28 de julio de 2014, la DGT sostuvo que, con la eficacia del convenio aprobado, en la medida en que este no estableció ninguna limitación a las facultades de administración de los administradores de la sociedad, ni supuso ninguna pérdida o limitación para la sociedad concursada para administrar y disponer de sus bienes, se debe considerar superada la situación de concurso.

- b) En el caso de que no se logre un convenio, sea rechazado por sentencia judicial firme el alcanzado, sea declarado nulo el aprobado por el Juez de lo Mercantil o sea incumplido el que se alcanzó. Se abre la fase de liquidación, mediante sentencia o auto, y el concurso termina cuando esta finalice.

El artículo 465 del TRLC enumera todas las causas de conclusión del concurso, las ordinarias expuestas y otras que cabría calificar de extraordinarias:

- «1.º Cuando alcance firmeza el auto de la Audiencia Provincial que, estimando la apelación, revoque el auto de declaración de concurso.
- 2.º Cuando de la lista definitiva de acreedores resulte la existencia de un único acreedor.
- 3.º Cuando, terminada la fase común del concurso, alcance firmeza la resolución que acepte el desistimiento o la renuncia de los acreedores reconocidos, a menos que tras el desistimiento o renuncia resulte la existencia de un único acreedor en cuyo caso se estará a lo dispuesto en el ordinal anterior.
- 4.º Cuando, dictado auto de cumplimiento del convenio, transcurra el plazo de caducidad de las acciones de declaración de incumplimiento o, en su caso, sean rechazadas por resolución judicial firme las que se hubieren ejercitado.
- 5.º Cuando, en cualquier estado del procedimiento, se compruebe el pago o la consignación de la totalidad de los créditos reconocidos o la íntegra satisfacción de los acreedores por cualquier otro medio.

6.º Cuando se hayan liquidado los bienes y derechos de la masa activa y aplicado lo obtenido en la liquidación a la satisfacción de los créditos.

7.º Cuando, en cualquier estado del procedimiento, se compruebe la insuficiencia de la masa activa para satisfacer los créditos contra la masa, y concurran las demás condiciones establecidas en esta ley.

8.º Cuando, en los casos admitidos por la ley, la sociedad declarada en concurso se hubiera fusionado con otra u otras o hubiera sido absorbida por otra, se hubiera escindido totalmente o hubiera cedido globalmente el activo y el pasivo que tuviere».

6.4 Entidades que al cierre del período impositivo se encuentre en la situación patrimonial prevista en el artículo 363.1.e) del TRLSC, de acuerdo con sus cuentas anuales.

No pueden formar parte de los grupos fiscales a las entidades que «al cierre del período impositivo se encuentre en la situación patrimonial prevista en el artículo 363.1.e) del TRLSC, de acuerdo con sus cuentas anuales, aun cuando no tuvieran la forma de sociedades anónimas, a menos que a la conclusión del ejercicio en el que se aprueban las cuentas anuales esta última situación hubiese sido superada».

Ese artículo 363.1.e) del TRLSC establece: «La sociedad de capital deberá disolverse: e) Por pérdidas que dejen reducido el patrimonio neto a una cantidad inferior a la mitad del capital social, a no ser que éste se aumente o se reduzca en la medida suficiente, y siempre que no sea procedente solicitar la declaración de concurso».

Surge la duda de si esta causa de exclusión del grupo fiscal existe solo cuando se haya instado a la disolución de la sociedad o basta con que concurra la situación de desequilibrio patrimonial que el precepto describe, esto es, tener un patrimonio neto inferior a la mitad del capital social.

Esta cuestión jurídica fue analizada por la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-administrativo del Tribunal Supremo («TS», en adelante), en sentencia de 11 de febrero de 2013 (recurso de casación 3736/2010, ES:TS:2013:524), donde el Alto Tribunal concluye (FD noveno):

«[C]onviene retener que no pueden formar parte de un grupo de sociedades aquellas compañías que, como consecuencia de las pérdidas sufridas dejen reducido el patrimonio neto a una cantidad inferior a la mitad del capital social, a no ser que se aumente o se reduzca en la medida suficiente y siempre que no sea procedente solicitar la declaración de concurso [artículo 81.4.b) de la Ley 43/1995, en relación

con el 260.1.4 del texto refundido de la Ley de Sociedades Anónimas]. Pues bien, ha de tenerse presente que esa situación, descrita en el mencionado artículo 260.1.4, constituye, con arreglo a dicho precepto, causa de disolución de la sociedad. Siendo así, para que se produzca tal debe mediar un acuerdo de disolución de la junta general (artículo 261.1) debidamente convocada por los administradores o, en su defecto, si no se produjese la convocatoria o el acuerdo no se alcanzase, un pronunciamiento judicial a instancia de cualquier interesado (artículo 262, apartados 3 y 4).

En otras palabras, quedan fuera del grupo aquellas sociedades en las que concurra la causa de disolución contemplada en el artículo 260.1.4., cuya apreciación corresponde a la junta general o, en su defecto, y a instancia de parte interesada, a la autoridad judicial. Por ello, si esa apreciación no se ha producido, no le es dable a la Inspección de los Tributos sustituirla, ya que las facultades que le corresponden ex artículos 148 de la Ley 43/1995 y 140 de la Ley General Tributaria de 1963 alcanzan a la determinación del resultado contable a los solos efectos de integrar y fijar la base imponible mediante las actuaciones de comprobación, pero no a la comprobación de si una compañía se encuentra incurso en una precisa causa de disolución a efectos de excluirla del grupo consolidado. Téngase en cuenta que en nuestro sistema jurídico y en la disciplina de la Ley Concursal [Ley 22/2003, de 9 de julio (BOE de 10 de julio)] se trata de la apreciación de una situación objetiva de insolvencia que es presupuesto del concurso, para cuya declaración son competentes los jueces de lo mercantil (artículos 2 y 8).

En definitiva, si las cuentas anuales aprobadas por la junta general de una sociedad no reflejan una situación como la contemplada en el artículo 260.1.4 del texto refundido de la Ley de Sociedades Anónimas, ni, por consiguiente, nadie de los legitimados para ello ha instado su disolución, la Inspección de los Tributos no puede excluirla del grupo consolidado, sin perjuicio de su potestad de corregir el resultado contable a los solos efectos de fijar la base imponible».

Por consiguiente, el TS sostiene que la Administración tributaria tiene competencia para modificar el resultado contable para determinar la base imponible, pero no es competente para dotar a ese cambio de alcance mercantil, por lo que, si las cuentas anuales que aprueba la junta general no determinan la situación de desequilibrio patrimonial mencionada, no concurre causa de disolución y, por ende, tampoco se puede excluir a la entidad del grupo fiscal.

En su informe de fecha 11 de febrero de 2015, «Desequilibrio patrimonial por pérdidas: causa de exclusión del régimen de consolidación fiscal del Impuesto sobre Sociedades»⁶⁰, el Departamento de Inspección Financiera y Tributaria de la AEAT interpreta declara:

«De la lectura de la STS de 11/02/2013 que hemos citado en el epígrafe anterior, puede surgir la duda de si para que opere la causa de exclusión de un grupo fiscal a que venimos refiriéndonos es suficiente con que el patrimonio neto de la entidad, calculado a partir de sus cuentas anuales en la forma que hemos descrito, haya caído al cierre de un ejercicio por debajo del 50% del capital social, o si es necesario adicionalmente que se acuerde la disolución de la entidad por el órgano competente. En nuestra opinión, la interpretación de los artículos 67.4.b) del TRLIS y 58.4.d) de la NLIS que mejor se acomoda tanto a su tenor literal como a su espíritu, es la de que basta con que se constate la existencia del desequilibrio patrimonial para que opere la exclusión del grupo fiscal, y ello en base a los siguientes argumentos»:

Primero. El artículo 58.4.d) de la LIS excluye a las entidades que «se encuentren en la situación patrimonial prevista en el artículo 363.1.e) del Texto Refundido de la Ley de Sociedades de Capital». El legislador no exige que se haya acordado la disolución de la entidad, y con ella la apertura de la fase de liquidación, sino simplemente que exista el susodicho desequilibrio patrimonial al cierre del ejercicio. Si el legislador hubiera querido anudar la exclusión del grupo fiscal al hecho de que se hubiera iniciado la liquidación de la entidad lo habría establecido expresamente como ocurre en el caso de los grupos de entidades regulados en la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido («LIVA» en lo sucesivo). Refuerza este argumento el hecho de que la LIS simplemente haya añadido a la redacción que contenía el anterior texto refundido de la Ley del IS la exigencia de que el desequilibrio patrimonial de la entidad se determine a la luz de sus propias cuentas anuales, pero sin exigir acuerdo de disolución, cuando podía haber equiparado la redacción de la norma de la LIS al de la LIVA

Segundo. La causa de exclusión también es aplicable a entidades que, por su forma jurídica, no están sometidas al artículo 363.1.e) del TRLSC como causa de disolución. Esto incluye, por ejemplo, a establecimientos permanentes de entidades no residentes, cooperativas o fundaciones bancarias. Para estas entidades la exclusión opera por el mero desequilibrio patrimonial adaptado a su naturaleza (ejemplo:

⁶⁰ Fuente: <https://sede.agenciatributaria.gob.es/Sede/normativa-criterios-interpretativos/doctrina-criterios-interpretativos/criterios-caracter-general-aplicacion-tributos.html> Acceso el 26 de junio de 2025, pp. 8 a 15.

patrimonio neto del establecimiento vs. fondos de la casa central; patrimonio neto de la cooperativa vs. capital social cooperativo; patrimonio neto de la fundación vs. dotación fundacional), lo que refuerza que el acuerdo de disolución no es un requisito general.

Tercero. La normativa del IS establece sus propias reglas sobre el momento en que debe apreciarse el desequilibrio (al cierre del período impositivo) y un plazo específico para que la entidad pueda superar dicho desequilibrio y evitar la exclusión (hasta la conclusión del ejercicio en que se aprueban las cuentas anuales). Esta regulación es distinta y autónoma de la mercantil en cuanto a plazos y consecuencias, lo que sugiere que la remisión al artículo 363.1.e) del TRLSC es principalmente para definir y calcular la situación de desequilibrio patrimonial, no para importar todos los requisitos del procedimiento de disolución mercantil.

Cuarto. La controversia que enfrentaba al sujeto pasivo y a la Administración tributaria, y que resuelve el Tribunal Supremo en su Sentencia de 11 de febrero de 2013, consistía en dilucidar si la Administración tributaria, al estar facultada por la LIS a recalcular el resultado contable de una entidad para determinar la base imponible, también lo estaba para determinar el patrimonio neto que dicha entidad debía haber consignado en sus cuentas anuales a efectos de aplicar la causa de exclusión del grupo fiscal objeto de estudio. En ningún momento se plantea por el recurrente que la norma fiscal exija adicionalmente que se haya adoptado el acuerdo de disolución.

«Podemos concluir, por tanto, que la sentencia del TS de 12 de febrero de 2013 se limita a confirmar el criterio del recurrente y del TEAC, que finalmente ha recogido en la LIS, relativo a que la situación de desequilibrio patrimonial de la entidad debe apreciarse a la luz de sus cuentas anuales, sin que la Inspección esté facultada para corregir el patrimonio neto que las mismas recogen aplicando las normas contables. Las afirmaciones que la sentencia hace sobre que, en el caso enjuiciado, ni la junta general había acordado la disolución de la sociedad ni los administradores ni ningún otro interesado habían instado la disolución judicial, solo pueden entenderse en el sentido de que no cabía apreciar la concurrencia del desequilibrio patrimonial en que consiste la causa de disolución. Nótese que si se interpretaran dichas afirmaciones en el sentido de que para que hubiera operado la exclusión del grupo fiscal era necesario que se hubiera acordado la disolución de la entidad, sería tanto como exigir que la Inspección, para liquidar la deuda tributaria del grupo fiscal y de la sociedad en

situación de desequilibrio patrimonial, debería instar previamente la disolución judicial de esta última, lo que resulta un tanto exorbitante y desproporcionado desde el punto de vista de los fines a que sirve la Administración tributaria».

La lectura del artículo 58.4.d) de la LIS permite interpretar que la entidad afectada puede restablecer su situación patrimonial antes de que concluya el ejercicio en el que se aprueban las cuentas anuales, esto es, antes del siguiente. Si esto sucediera, la sociedad afectada podría seguir formando parte del grupo fiscal, no operando la causa de exclusión que nos ocupa.⁶¹

Si el desequilibrio patrimonial en cuestión se da en alguna entidad dependiente sin que este haya sido superado, se excluye a dicha entidad en el periodo impositivo en que este se diera y se procede a regularizar la situación tributaria por el IS tanto para la entidad como para el grupo fiscal.

Si el desequilibrio patrimonial se produce en la entidad dominante residente sin que sea superado, la consecuencia es la extinción del grupo en el mismo ejercicio en que apareció el desequilibrio, debiendo procederse a la regularización de la tributación del IS por todas las entidades; mientras que, si la entidad dominante es no residente, el grupo fiscal quedaría integrado únicamente por las entidades dependientes residentes en España.⁶²

6.5 Entidades dependientes que estén sujetas en el Impuesto sobre Sociedades a un tipo de gravamen diferente al que corresponda a la entidad representante del grupo fiscal.

No podrán formar parte del grupo fiscal «[l]as entidades dependientes que estén sujetas al Impuesto sobre Sociedades a un tipo de gravamen diferente al de la entidad representante del grupo fiscal, salvo el supuesto previsto en el apartado siguiente».

A diferencia de las anteriores, esta limitación para formar parte del grupo fiscal se da exclusivamente respecto de las entidades dependientes. La exigencia de que las entidades dependientes se sometan al mismo tipo de gravamen en el IS que el aplicable a la entidad representante del grupo fiscal supone excluir del grupo fiscal a las entidades dependientes cuyo tipo de gravamen en el IS sea diferente al de la entidad representante.

⁶¹ SÁNCHEZ PEDROCHE, J. A., & BAS SORIA, J. (2017): *Comentarios a la Ley del Impuesto sobre Sociedades y su normativa reglamentaria*, ob. cit., p. 1.238.

⁶² LÓPEZ SANTA CRUZ MONTES, J., VILLANUEVA GARCÍA, E., DEL BUSTO MÉNDEZ, J. (2023). *Memento práctico, Grupos consolidados*, ob. cit., apartados 1369 y 1371.

Nos encontramos con distintas situaciones:

(a) Que la entidad representante del esté sujeta al tipo general del 25%⁶³, aunque se trate de una entidad parcialmente exenta del IS, en cuyo caso integrarán el grupo fiscal solo las entidades dependientes que tributen por ese mismo tipo de gravamen general; además, en el caso de las empresas de reducida dimensión, si el grupo cumple los requisitos exigidos a esas empresas, el grupo fiscal tributaría por el 25% o el 23% en caso de que la cifra neta de negocios del período anterior sea inferior al millón de euros.

(b) Que la entidad representante esté sujeta a un tipo de gravamen diferente del general⁶⁴, en cuyo caso, si las entidades dependientes tributan al tipo de gravamen general no existe grupo. Sin perjuicio de que estas últimas pueden formar un grupo fiscal.

En el caso de que la entidad dominante no sea residente en territorio español y esté sujeta a un impuesto análogo al IS con un tipo de gravamen distinto al de la entidad dependiente que ostenta la condición de representante, también habría grupo fiscal, pues la entidad dominante no forma parte del grupo fiscal al no ostentar la condición de residente ⁶⁵.

Existe una excepción a la regla general expuesta, recogida en el artículo 58.5 de la LIS: «No obstante lo dispuesto en la letra e) del apartado anterior, en el supuesto de que se cumplan el resto de requisitos señalados en este artículo para la configuración de un grupo fiscal en el que se integre, al menos, una entidad de crédito, sea como entidad dominante o como entidad dependiente, con otras entidades sujetas al tipo general de gravamen, se podrá optar por la inclusión de las referidas entidades de crédito dentro del grupo fiscal, con aplicación al citado grupo del régimen previsto en este capítulo. La inclusión requerirá la adopción del correspondiente acuerdo por parte de la entidad de crédito y, en su caso, por parte de la entidad dominante el grupo fiscal y será comunicada a la Administración tributaria en los términos previstos en el artículo 61 de esta Ley».

¿Cómo se integra esta excepción del apartado 5 del artículo 58 de la LIS y el tipo de gravamen incrementado que el apartado 6 del artículo 29 de la LIS dispone para las entidades de crédito⁶⁶?

⁶³ Según el artículo 29 de la LIS: «1. El tipo general de gravamen para los contribuyentes de este Impuesto será el 25 por ciento...»

⁶⁴ Los previstos en el resto de los apartados del artículo 29 de la LIS.

⁶⁵ LÓPEZ SANTA CRUZ MONTES, J., VILLANUEVA GARCÍA, E., DEL BUSTO MÉNDEZ, J. (2023). *Memento práctico, Grupos consolidados*, ob. cit., apartados 1382 y ss.

⁶⁶ Recuérdese que el artículo 29.6 de la LIS establece: «Tributarán al tipo del 30 por ciento las entidades de crédito...».

Sabiendo que las entidades de crédito están sujetas al tipo de gravamen del 30%, son dos las posibilidades existentes:

- (a) Formar un solo grupo fiscal en el que la entidad de crédito actúe como entidad dominante o entidad dependiente; en cuyo caso, todo el grupo fiscal estaría sujeto al tipo de gravamen del 30% ex artículo 69 de la LIS, segundo inciso: «El tipo de gravamen del grupo fiscal será el correspondiente a la entidad representante del mismo. No obstante, en el caso de un grupo de consolidación fiscal en el que se integre, al menos, una entidad de crédito, en los términos establecidos en el apartado 5 del artículo 58 de esta Ley, el tipo de gravamen será del 30 por ciento».
- (b) Formar tantos grupos fiscales como resulten de aplicar las condiciones legalmente establecidas para formarlo:
 - ✓ En caso de que la entidad de crédito fuera la entidad dominante, formaría grupo fiscal con las entidades dependientes que también sean de crédito. El resto de las entidades dependientes de la de entidad de crédito, formarían otro grupo fiscal.
 - ✓ En caso de que la entidad de crédito fuera entidad dependiente, se formaría un grupo fiscal con la entidad dominante y las entidades dependientes que no fueran entidades de crédito, y otro grupo fiscal con la entidad de crédito y el resto de las entidades de crédito sobre las que posea la participación y mayoría de derechos de voto requerida.

EJEMPLO:

La entidad de crédito A participa en el 100% de las entidades de crédito B y C; y en el 100% de la entidad X, que no es una entidad de crédito. Esta última tiene el 100% del capital de las entidades Y y Z.

SOLUCIÓN:

El régimen de consolidación fiscal puede operar de las dos siguientes formas:

- a) Un solo grupo fiscal donde A es la entidad dominante y las entidades B, C, X, Y y Z las entidades dependientes. Todo el grupo fiscal estaría sujeto al tipo de gravamen del 30%.
- b) Dos grupos fiscales: uno formado por la entidad A como dominante y las entidades B y C como dependientes, sujeto al tipo de gravamen del 30%; y otro grupo fiscal compuesto por la entidad X como dominante y las entidades Z e Y como dependientes, sujeto al tipo de gravamen del 25%.

6.6 Entidades dependientes cuyo ejercicio social no se pueda adaptar por imperativo legal al de la entidad representante.

No pueden formar parte del grupo fiscal «[l]as entidades dependientes cuyo ejercicio social, determinado por imperativo legal, no pueda adaptarse al de la entidad representante».

Para entender correctamente esta causa de exclusión, hay que tener en cuenta lo dispuesto en el artículo 68 de la LIS: «1. El período impositivo del grupo fiscal coincidirá con el de la entidad representante del mismo. 2. Cuando alguna de las entidades dependientes concluyere un período impositivo de acuerdo con las normas reguladoras de la tributación en régimen individual, dicha conclusión no determinará la del grupo fiscal».

Como se lee, el período impositivo del grupo fiscal coincide con el de la entidad representante de este, esto es, con el ejercicio económico de la entidad representante, porque el período impositivo del IS coincide con el ejercicio económico de la entidad, pero cabe que las entidades dependientes tengan un ejercicio económico distinto, siempre que se pueda adaptar al de la entidad representante.

Un ejemplo de sociedad que por imperativo legal no se integrará en el grupo fiscal si no se adapta al ejercicio de la entidad representante son las sociedades anónimas deportivas, reguladas en el Real Decreto 1251/1999, de 16 de julio, porque en su artículo 8.b) establece: «La fecha de cierre del ejercicio social, que necesariamente se fijará de conformidad con el calendario establecido por la liga profesional correspondiente, que, salvo que establezca otra cosa, será el 30 de junio de cada año». Por consiguiente, si la entidad representante cierra su ejercicio social, por ejemplo, el 31 de diciembre de cada año, la sociedad anónima deportiva no podrá formar parte del grupo fiscal por inadaptación. La solución sería que sea la entidad representante adopte el mismo ejercicio social de la dependiente, porque el margen de adaptación de la sociedad anónima deportiva es nulo por imperativo legal.⁶⁷

7. APLICACIÓN Y RENUNCIA AL RÉGIMEN DE CONSOLIDACIÓN FISCAL.

7.1 Aplicación: requisitos.

La aplicación del régimen de consolidación fiscal es (como se ha comentado en la introducción de este trabajo) voluntario para los contribuyentes. Sin embargo, para poder

⁶⁷ SÁNCHEZ PEDROCHE, J. A. & BAS SORIA, J. (2017): *Comentarios a la Ley del Impuesto sobre Sociedades y su normativa reglamentaria*, ob. cit., pp. 1.238 y 1.239.

tributar en este régimen especial, se exige el cumplimiento de una serie de requisitos regulado en el artículo 61 de la LIS.

7.1.1 *Acuerdo del Consejo de Administración u órgano equivalente.*

La aplicación del régimen de consolidación fiscal exige, en primer lugar, que «así lo acuerden todas y cada una de las entidades que deban integrar el grupo fiscal» (apartado 1 del artículo 61 de la LIS).

Todas las entidades que deban integrar el grupo fiscal han de acordar la aplicación del régimen especial de consolidación fiscal. Si la entidad dominante del grupo fiscal tiene su residencia fiscal en España, tanto esta como sus entidades dependientes deben adoptar el correspondiente acuerdo. Si el grupo fiscal está formado exclusivamente por entidades dependientes residentes en España de una entidad dominante no residente en territorio español, tan sólo las primeras son las que tienen que adoptar los acuerdos. Si el grupo fiscal lo forman el establecimiento permanente de una entidad no residente y las sociedades españolas vinculadas a este, tanto uno como las otras deberán adoptar los acuerdos correspondientes.⁶⁸

Los acuerdos a los que se refiere el apartado 1 del artículo 61 de la LIS «... deberán adoptarse por el Consejo de Administración u órgano equivalente...» de la entidad. Como es sabido, el artículo 210.1 del TRLSC ⁶⁹ no obliga a la formación de un Consejo de Administración en todo caso, sólo lo exige en las sociedades anónimas cuando la administración se confíe a más de dos administradores. Por tanto, cuando el Consejo de Administración no exista, el acuerdo de aplicar el régimen de consolidación fiscal deberá adoptarlo el órgano de administración equivalente. En las entidades mercantiles donde hay un administrador único o varios administradores, serán estos los encargados. En los establecimientos permanentes, este acuerdo lo toma el Consejo de Administración o similar de la entidad no residente que sea titular de este.

⁶⁸ SÁNCHEZ PEDROCHE, J. A., & BAS SORIA, J. (2017): *Comentarios a la Ley del Impuesto sobre Sociedades y su normativa reglamentaria*, ob. cit., p. 1.242.

⁶⁹ Artículo 210 del TRLSC: «1. La administración de la sociedad se podrá confiar a un administrador único, a varios administradores que actúen de forma solidaria o de forma conjunta o a un consejo de administración. 2. En la sociedad anónima, cuando la administración conjunta se confíe a dos administradores, éstos actuarán de forma mancomunada y, cuando se confíe a más de dos administradores, constituirán consejo de administración. 3. En la sociedad de responsabilidad limitada los estatutos sociales podrán establecer distintos modos de organizar la administración atribuyendo a la junta de socios la facultad de optar alternativamente por cualquiera de ellos sin necesidad de modificación estatutaria. 4. Todo acuerdo que altere el modo de organizar la administración de la sociedad, constituya o no modificación de los estatutos sociales, se consignará en escritura pública y se inscribirá en el Registro Mercantil».

Una vez adoptado el acuerdo por las entidades participantes del grupo fiscal, este acuerdo debe hacerse constar en acta, como dispone el artículo 250 del TRLSC para los Consejos de Administración: «Las discusiones y acuerdos del consejo de administración se llevarán a un libro de actas, que serán firmadas por el presidente y el secretario».

7.1.2 Plazo para adoptar el acuerdo.

El apartado 2 del artículo 61 LIS establece «[l]os acuerdos a los que se refiere el apartado anterior deberán adoptarse... en cualquier fecha del período impositivo inmediato anterior al que sea de aplicación el régimen de consolidación fiscal».

Es necesario, por tanto, que el acuerdo se adopte antes del inicio del primer período impositivo en que se desea aplicar el régimen de consolidación fiscal. Es claro que la decisión de aplicar el régimen especial de consolidación fiscal no es improvisada, pero el plazo que para adoptar el acuerdo que impone el artículo 61.2 de la LIS puede ser excesivamente rígido, en contraste con el lapso temporal más flexible que se concede a las entidades que se incorporan al grupo fiscal con posterioridad a su constitución, cuestión esta última sobre la que se volverá más adelante.

Un ejemplo permitirá entender mejor el plazo que existe para la adopción de los acuerdos de constante referencia y para apreciar las consecuencias jurídicas de su incumplimiento.

HECHOS:

La sociedad A, que participa en el 100% del capital social de las sociedades B y C, quiere optar por el régimen de consolidación fiscal. Su órgano de administración adopta, con fecha de 20 de octubre de 2023, el acuerdo para que este régimen especial se aplique por primera vez en el ejercicio 2024. El órgano de administración de la sociedad B adopta el mismo acuerdo el 10 de diciembre de 2023 y la sociedad C no puede adoptar el acuerdo antes del cierre del ejercicio 2023 por enfermedad de su único administrador.

SOLUCIÓN:

En este caso no sería de aplicación el régimen de consolidación fiscal en el ejercicio 2024, porque todas las sociedades integrantes no han adoptado el acuerdo en el plazo establecido: antes de la finalización del ejercicio 2023.

Dispone ese efecto jurídico con meridiana claridad el artículo 61.4 de la LIS: «La falta de los acuerdos a los que se refieren los apartados 1 y 2 de este artículo determinará la imposibilidad de aplicar el régimen de consolidación fiscal».

En la contestación de la DGT a la consulta tributaria vinculante V-3151-16, de 6 de julio de 2016, se plantea la siguiente cuestión: «Si resulta preceptiva la comunicación a la Administración tributaria, si el incumplimiento del plazo previsto en el artículo 61.6 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades supone únicamente un incumplimiento formal que no impide la continuación del régimen especial». A esta cuestión, da respuesta la DGT señalando: «Dado que, en este caso particular, todas las sociedades que integran el nuevo grupo fiscal formaban parte del anterior grupo fiscal extinguido, los acuerdos adoptados por aquellas sociedades que fueron comunicados a la Administración tributaria se considerarán válidos a los efectos de la aplicación del régimen de consolidación fiscal para el nuevo grupo fiscal, sin necesidad de adoptar nuevos acuerdos sociales.

No obstante, de acuerdo con lo establecido en el artículo 61.6 de la LIS, en la declaración del primer pago fraccionado al que afecte la nueva composición grupo, la entidad representante del grupo fiscal comunicará a la Administración tributaria la composición del grupo fiscal para dicho período y los cambios sufridos respecto del período impositivo anterior.

Por otro lado, la entidad representante del grupo fiscal también deberá comunicar a la Administración tributaria el acuerdo adoptado por la entidad dominante no residente en territorio español (B), por el que se designe a la entidad representante del grupo fiscal.

En este sentido, el artículo 61.4 de la LIS establece que la falta de comunicación determinará la imposibilidad de aplicar el régimen de consolidación fiscal, si bien dicha imposibilidad debe restringirse para aquellos supuestos en que el grupo fiscal se constituya por primera vez, pero no a aquel, como ocurre en el caso consultado, en que el grupo fiscal ya está constituido y está tributando en períodos impositivos anteriores bajo el régimen especial, por cuanto la configuración del grupo ya se ha realizado y comunicado a la Administración tributaria. Por tanto, en este caso concreto, el retraso en la comunicación a la Administración tributaria de la entidad representante del grupo fiscal parece encuadrarse en el segundo párrafo del apartado 4 del artículo 61 de la LIS, calificándose como una infracción grave».

7.1.3 Comunicación de los acuerdos a la Administración tributaria.

El apartado 6 del artículo 61 de la LIS preceptúa que «[l]a entidad representante del grupo fiscal comunicará los acuerdos mencionados en el apartado 1 de este artículo a la Administración tributaria con anterioridad al inicio del período impositivo en que sea de aplicación este régimen».

En caso de que la entidad dominante sea no residente, dispone el segundo párrafo del artículo 61.6 de la LIS que «...la entidad representante comunicará, en los mismos términos previstos

en el párrafo anterior, el acuerdo adoptado por la entidad dominante no residente en territorio español, por el que se designe a la entidad representante del grupo fiscal. La falta de comunicación de este acuerdo tendrá los efectos establecidos en el apartado 4 de este artículo». Sobre los efectos que despliega dicho apartado se volverá más adelante.

La ausencia de esta comunicación supone el incumplimiento de una obligación formal que no impedía la aplicación del régimen de consolidación fiscal, según varias contestaciones de la DGT a consultas tributarias que se le formularon sobre el particular:

En la consulta tributaria no vinculante núm. 1145-99, de 1 de julio de 1999, la entidad consultante planteaba la siguiente cuestión: “Si la comunicación fuera de plazo o la no comunicación del ejercicio de la opción o prórroga impide la aplicación de este régimen fiscal especial”. La DGT respondió: «La LIS establece como requisito para la aplicación del régimen de los grupos de sociedades el que los acuerdos sociales se adopten con anterioridad al inicio del primer período impositivo. Por el contrario, la comunicación a la Administración de estos acuerdos se contempla como una obligación de la sociedad dominante, por lo que su incumplimiento no impide la aplicación del régimen, sino que conllevaría las consecuencias que, con carácter general, se derivan del incumplimiento de las obligaciones formales». Idéntica fue la contestación de la DGT en la consulta tributaria no vinculantes núm. 1639-99, de 22 de septiembre de 1999, y 1913-00, de 30 de octubre de 2000: «la comunicación a la Administración de estos acuerdos se contempla como una obligación de la sociedad dominante, por lo que su incumplimiento no impide la aplicación del régimen, sino que, en su caso, conllevaría las consecuencias que, con carácter general, se derivan del incumplimiento de las obligaciones formales».

Conviene insistir que la obligación formal es la comunicación de los acuerdos, la existencia de tales acuerdos es una obligación material, si no existen el régimen de consolidación fiscal no se puede aplicar.

El artículo 47 del RIS desarrolla esta obligación formal de comunicación a la Administración tributaria⁷⁰.

⁷⁰ Lugar de presentación: apartado 1 del artículo 47 del RIS: «El ejercicio de la opción por el régimen de consolidación fiscal se comunicará a la Delegación de la Agencia Estatal de Administración Tributaria del domicilio fiscal de la entidad representante o a las Dependencias Regionales de Inspección o a la Delegación Central de Grandes Contribuyentes cuando la entidad representante se halle adscrita a ellas». Recibida la comunicación en el lugar adecuado, los órganos administrativos competentes «...comunicarán a la entidad representante el número del grupo fiscal otorgado» (apartado 2 del artículo 47 del RIS).

Contenido de la comunicación (apartado 1 del artículo 47 del RIS):

«a) Identificación de las entidades que integran el grupo fiscal.

En el caso de que la entidad dominante sea no residente en territorio español se exigirá, adicionalmente, la identificación de esta.

7.2 Renuncia: requisitos.

Adoptados los acuerdos exigidos y ejercitada la opción, la vinculación del grupo fiscal al régimen de tributación conjunta que nos ocupa es, según el artículo 61.5 de la LIS «...de forma indefinida durante los períodos impositivos siguientes, en tanto se cumplan los requisitos del artículo 58...». Sin embargo, en este mismo precepto se regula la posibilidad de renuncia: «...y mientras no se renuncie a su aplicación a través de la correspondiente declaración censal, que deberá ejercitarse, en su caso, en el plazo de 2 meses a contar desde la finalización del último período impositivo de su aplicación».

La declaración censal de modificación para «renunciar a la aplicación del régimen de consolidación fiscal» está regulada en el artículo 10.2.n) del Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos, aprobado por Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio («RGAT» en adelante). El plazo del que se dispone para presentar esta concreta declaración censal de modificación son 2 meses, al amparo de la excepción que establece el artículo 10.4 del RGAT al plazo general de 1 mes desde que se hayan producido los hechos que determinan la declaración de modificación censal: «La declaración deberá presentarse en el plazo de un mes desde que se hayan producido los hechos que determinan su presentación, salvo en los casos que se indican a continuación: a) En los supuestos en que la normativa propia de cada tributo o la del régimen fiscal aplicable establezca plazos específicos, la declaración se presentará de conformidad con estos».

Esta concreta declaración se presenta a través del modelo 036, regulado en la Orden EHA/1274/2007, de 26 de abril, por la que se aprueba el modelo 036 de Declaración censal de alta, modificación y baja en el Censo de empresarios, profesionales y retenedores.

En el caso de establecimientos permanentes de entidades no residentes en territorio español, se exigirá, adicionalmente, la identificación de la entidad no residente en territorio español a la que pertenecen aquellos.

b) Copia de los acuerdos por los que las entidades del grupo han optado por el régimen de consolidación fiscal y, en el caso de que la entidad dominante sea no residente en territorio español, documento en el que se designe a la entidad representante.

c) Relación del porcentaje de participación directo o indirecto mantenido por la entidad dominante respecto de todas y cada una de las entidades que integran el grupo fiscal, porcentaje de derechos de voto poseídos sobre las mismas y la fecha de adquisición de las respectivas participaciones.

La entidad representante manifestará que se cumplen todos los requisitos establecidos en el artículo 58 de la Ley del Impuesto».

Parece lógico entender que el acuerdo de presentar la renuncia deberá adoptarla el Consejo de Administración o el órgano de administración competente para acordar el acogimiento a este régimen especial de consolidación fiscal⁷¹.

8. MODIFICACIÓN DE LA COMPOSICIÓN DEL GRUPO FISCAL.

El grupo fiscal, cuando se crea, lo componen las entidades dependientes residentes en territorio español sobre las que la entidad dominante reúne los requisitos de participación en el capital y mayoría de derechos de voto exigidos⁷², así como el resto de las condiciones exigidas para consolidar.⁷³ Sin embargo, esta estructura inicial puede sufrir alteraciones con el paso del tiempo, porque la entidad dominante alcanza el porcentaje de participación en el capital y la mayoría de votos exigidas sobre nuevas entidades o, en sentido contrario, porque la entidad dominante pierde parte de sus participaciones o la mayoría de los derechos de voto sobre entidades integradas en el grupo fiscal.

Procede, por tanto, analizar la inclusión de nuevas entidades en el grupo fiscal y la exclusión de entidades que conformaban el grupo fiscal.

8.1 Inclusión de entidades en el grupo fiscal.

El artículo 59.1 de la LIS dispone que «[l]as entidades sobre las que se adquiriera una participación, directa o indirecta, como la definida en la letra b) del apartado 2 del artículo anterior, y se cumplan el resto de los requisitos señalados en dicho apartado, se integrarán obligatoriamente en el grupo fiscal con efecto del período impositivo siguiente.

En el caso de entidades de nueva constitución la integración se producirá desde ese momento, siempre que se cumplan los restantes requisitos necesarios para formar parte del grupo fiscal».

Las entidades sobre las que se adquiere la participación exigida se integran obligatoriamente en el grupo fiscal con efectos en el periodo impositivo siguiente al que se alcanzare la misma, excepto que se trate de una entidad de nueva constitución, cuyos efectos se despliegan en el mismo periodo en el que se suscriben las participaciones de esta. La participación adquirida en porcentaje suficiente debe darse desde la constitución de la entidad, pues en caso de que esta se dé posteriormente, se integrará en el grupo conforme a lo previsto en el primer párrafo del artículo 59.1 de la LIS.

⁷¹ LÓPEZ SANTA CRUZ MONTES, J., VILLANUEVA GARCÍA, E., DEL BUSTO MÉNDEZ, J. (2023). *Memento práctico, Grupos consolidados*, ob. cit., apartado 2.130.

⁷² Véanse el artículo 58.2.b) de la LIS y el artículo 60 de la LIS.

⁷³ Véase artículo 58 de la LIS.

En aquellos supuestos en los que se produce la inclusión en el grupo fiscal de una entidad dependiente por dejar de concurrir en esta la causa de exclusión que antes lo impedía, por ejemplo, por dejar de estar en situación de concurso, o de desequilibrio patrimonial... esta integración o reintegración en el grupo fiscal se producirá en el mismo ejercicio. Lógicamente, la no sujeción al IS o la exención total del impuesto determina la imposibilidad de integrar o reintegrar a la entidad de que se trate en el grupo fiscal.⁷⁴

En cualquier caso, todas las entidades dependientes que se integren en un grupo fiscal preexistente deben adoptar el acuerdo a que se refieren los apartados 1 y 2 del artículo 61 de la LIS, tal y como establece el apartado 3 de dicho artículo 61: «Las entidades que en lo sucesivo se integren en el grupo fiscal deberán cumplir las obligaciones a que se refieren los apartados anteriores, dentro de un plazo que finalizará el día en que concluya el primer período impositivo en el que deban tributar en el régimen de consolidación fiscal».

La importancia del acuerdo para el caso de integración de entidades en el grupo fiscal, se establece en el segundo párrafo del artículo 61.4 de la LIS: «La falta de los acuerdos correspondientes a las entidades que en lo sucesivo deban integrarse en el grupo fiscal constituirá infracción tributaria grave de la entidad representante. La sanción consistirá en multa pecuniaria fija de 20.000 euros por el primer período impositivo en que se haya aplicado el régimen sin cumplir este requisito y de 50.000 euros por el segundo y siguientes, y no impedirá la efectiva integración en el grupo de las entidades afectadas».

Se aprecia en este supuesto una diferencia relevante respecto a la falta de acuerdo, puesto que, mientras que la falta de acuerdo de todas las entidades que constituyen el grupo fiscal impide aplicar el régimen de consolidación fiscal [artículo 64.1 de la LIS, primer párrafo: «La falta de los acuerdos a los que se refieren los apartados 1 y 2 de este artículo determinará la imposibilidad de aplicar el régimen de consolidación fiscal»], la falta de acuerdo para integrar nuevas entidades en un grupo fiscal preexistente no impide la efectiva integración de la entidad en el grupo fiscal, sólo comporta la comisión de una infracción tributaria grave por la entidad representante del grupo fiscal, por la que se le impone una multa pecuniaria, cuyo importe, 20.000 euros por el primer período impositivo en que se haya aplicado el régimen sin cumplir este requisito y de 50.000 euros por el segundo y siguientes, puede verse reducido en las condiciones que dicta el párrafo tercero del artículo 61.4 de la LIS: «La sanción

⁷⁴ LÓPEZ SANTA CRUZ MONTES, J., VILLANUEVA GARCÍA, E., DEL BUSTO MÉNDEZ, J. (2023). *Memento práctico, Grupos consolidados*, ob. cit., apartado 1705

impuesta de acuerdo con lo previsto en este apartado se reducirá conforme a lo dispuesto en el apartado 3 del artículo 188 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria⁷⁵».

El acuerdo de integración deberá adoptarse, tal y como establece el artículo 61.3 de la LIS arriba reproducido, «dentro de un plazo que finalizará el día en que concluya el primer período impositivo en el que deban tributar en el régimen de consolidación fiscal». Este plazo es más amplio que el que se otorga a las sociedades que vayan a formar parte del grupo fiscal desde su creación. Como se ha comentado en el apartado 7.1.2 de este trabajo, este último plazo establecido para la integración de sociedades es más flexible que el establecido para la constitución inicial del grupo. Esta flexibilidad se justifica por la naturaleza jurídica de la incorporación posterior, pues se trata de la aplicación automática del régimen, ya constituido previamente, al que deben incorporarse las entidades que cumplan lo dispuesto en el artículo 59.1 de la LIS. Sin embargo, esta diferencia de plazos puede limitar innecesariamente la planificación fiscal de los contribuyentes, especialmente en contextos en los que el grupo experimente cambios de reestructuración a final de año. Así pues, cabe plantearse si la diferencia está plenamente justificada, ya que, si el plazo más flexible de ambos no compromete la seguridad jurídica, podría considerarse razonable aplicar ese mismo en los dos momentos: creación e integración del grupo fiscal.

EJEMPLO:

El grupo de consolidación fiscal está formado por la sociedad dominante A y las sociedades dependientes B, C y D.

La sociedad A adquiere el 15 de junio de 2022 el 80% de las participaciones de la sociedad E, obteniendo también la mayoría de las participaciones de voto de esta, lo que supone estar obligada a integrarse en el grupo fiscal preexistente, según el artículo 59.1 de la LIS

¿Cuándo se integra la sociedad E en el grupo fiscal preexistente y cuándo concluye el plazo para adoptar el correspondiente acuerdo?

⁷⁵ El apartado 3 del artículo 188 de la LGT preceptúa:

«El importe de la sanción que deba ingresarse por la comisión de cualquier infracción, una vez aplicada, en su caso, la reducción por conformidad a la que se refiere la letra b) del apartado 1 de este artículo, se reducirá en el 40 por ciento si concurren las siguientes circunstancias: a) Que se realice el ingreso total del importe restante de dicha sanción en el plazo del apartado 2 del artículo 62 de esta Ley o en el plazo o plazos fijados en el acuerdo de aplazamiento o fraccionamiento que la Administración Tributaria hubiera concedido con garantía de aval o certificado de seguro de caución y que el obligado al pago hubiera solicitado con anterioridad a la finalización del plazo del apartado 2 del artículo 62 de esta Ley.

b) Que no se interponga recurso o reclamación contra la liquidación o sanción.

El importe de la reducción practicada conforme a lo dispuesto en este apartado se exigirá sin más requisito que la notificación al interesado, cuando se haya interpuesto recurso o reclamación en plazo contra la liquidación o la sanción.

La reducción prevista en este apartado no será aplicable a las sanciones que procedan en los supuestos de actas con acuerdo».

SOLUCIÓN:

Considerando que el ejercicio económico de la sociedad dominante A coincide con el año natural, la sociedad E se integrará en el grupo fiscal del que es dominante la sociedad A, a partir del periodo impositivo de 2023 y el acuerdo de integración puede alcanzarse hasta el día 31 de diciembre de 2023.

La inclusión de entidades en el grupo fiscal preexistente debe ser comunicada a la Administración tributaria por la entidad representante del grupo fiscal, en los términos previstos por el artículo 61.6 de la LIS, en su tercer párrafo: «identificando las entidades que se han integrado en él» y «en la declaración del primer pago fraccionado al que afecte la nueva composición».

8.2 Exclusión de entidades del grupo fiscal.

El artículo 59.2 de la LIS regula la situación inversa a la analizada en el anterior subapartado de este trabajo, esto es, la exclusión de entidades del grupo fiscal, como sigue: «Las entidades dependientes que pierdan tal condición quedarán excluidas del grupo fiscal con efecto del propio período impositivo en que se produzca tal circunstancia».

La pérdida de la condición de entidad dependiente se producirá cuando:

- (a) La entidad transforme su forma jurídica y adquiera una forma jurídica distinta de las que recoge el artículo 58.1 de la LIS; esto es, deje de ser sociedad anónima, sociedad de responsabilidad limitada o sociedad comanditaria por acciones.
- (b) La entidad dominante deje de ostentar en porcentaje de participación suficiente en su capital social y/o la mayoría de los derechos de voto, tal y como exige el artículo 58.2.b) de la LIS⁷⁶. La exclusión para el periodo impositivo en que se produzca tal circunstancia es definitiva. Si la entidad dominante recupera tales requisitos en el mismo período impositivo, la entidad nuevamente dominada se reintegrará en el grupo fiscal en el siguiente período impositivo, y si la entidad dominante recupera tales requisitos en otro período impositivo a aquel en que los perdió, la entidad nuevamente dominada se reintegrará al grupo fiscal en el período impositivo siguiente a aquel en el que se hayan recuperado tales requisitos.
- (c) Aparezca alguna de las causas de exclusión del artículo 58.4 de la LIS⁷⁷. En estos casos, a diferencia de lo que ocurre con la inclusión de entidades, no es necesario acuerdo alguno, pues se trata de una situación que opera por mandato legal. Sin perjuicio de lo cual, resulta preceptiva la comunicación a la Administración tributaria por parte de la entidad

⁷⁶ Véase apartado 3.1.2 del trabajo

⁷⁷ Véase título 6 del trabajo

representante del grupo fiscal de la exclusión de la entidad de que se trate, en los mismos términos en los que se le obliga a comunicar la inclusión de nuevas entidades en el grupo fiscal⁷⁸. Si, manifestándose una causa de exclusión de una entidad del grupo de fiscal, la representante de dicho grupo fiscal no procediera a la expulsión de esta del grupo fiscal, tanto el grupo como la entidad en la que se dé la causa de exclusión, deberán realizar las regularizaciones correspondientes a los períodos impositivos en los que la entidad dependiente haya formado parte del grupo fiscal indebidamente.⁷⁹

9. PÉRDIDA DEL RÉGIMEN DE CONSOLIDACIÓN FISCAL.

La aplicación del régimen de consolidación fiscal, como se recoge en el apartado 7.1 de este trabajo, es voluntaria. Sin embargo, se dejará de aplicar este régimen especial en tres situaciones: cuando se extinga el grupo fiscal⁸⁰, cuando se renuncie a este régimen especial⁸¹ o cuando se produzca la pérdida del régimen de consolidación fiscal.

La pérdida del régimen de consolidación fiscal se da cuando concurra cualquiera de las dos causas que recoge el artículo 73.1 de la LIS:

- «a) La concurrencia en alguna o algunas de las entidades integrantes del grupo fiscal de alguna de las circunstancias que de acuerdo con lo establecido en la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria determinan la aplicación del método de estimación indirecta.
- b) El incumplimiento de las obligaciones de información a que se refiere el apartado 1 del artículo anterior».

Como es sabido, el método de estimación indirecta se aplicará, según lo dispuesto en el artículo 53.1 de la LGT, cuando la Administración tributaria no disponga de los datos necesarios para la determinación completa de la base imponible por alguna de las siguientes circunstancias: «a) Falta de presentación de declaraciones o presentación de declaraciones incompletas o inexactas. b) Resistencia, obstrucción, excusa o negativa a la actuación inspectora. c) Incumplimiento sustancial de las obligaciones contables o registrales. d) Desaparición o destrucción, aun por causa de fuerza mayor, de los libros y registros contables o de los justificantes de las operaciones anotadas en los mismos».

⁷⁸ El tercer párrafo del artículo 61.6 de la LIS dispone: «...cuando se produzcan variaciones en la composición del grupo fiscal, la entidad representante lo comunicará a la Administración tributaria, identificando las entidades... que han sido excluidas. Dicha comunicación se realizará en la declaración del primer pago fraccionado al que afecte la nueva composición».

⁷⁹ LÓPEZ SANTA CRUZ MONTES, J., VILLANUEVA GARCÍA, E., DEL BUSTO MÉNDEZ, J. (2023). *Memento práctico, Grupos consolidados*, ob. cit., apartado 1.731.

⁸⁰ Véase el apartado 3 de este trabajo.

⁸¹ Véase apartado 7.2 de este trabajo.

Las obligaciones cuyo incumplimiento puede generar la pérdida del régimen de consolidación fiscal son las contempladas en el artículo 72.1 de la LIS, que recaen sobre la entidad representante del grupo fiscal, que «deberá formular, a efectos fiscales, el balance, la cuenta de pérdidas y ganancias, un estado que refleje los cambios en el patrimonio neto del ejercicio y un estado de flujos de efectivo consolidados, aplicando el método de integración global a todas las entidades que integran el grupo fiscal».

En relación con esta segunda causa de pérdida del régimen de consolidación fiscal, resulta razonable pensar que se produce en el ejercicio al que correspondan dichos estados financieros y, como en este precepto no se incluye una fecha para la formulación de estos estados financieros, ha de entenderse que la fecha máxima será en la que termina el plazo de presentación de la autoliquidación del IS consolidado, esto es, dentro de los 25 primeros días naturales del mes siguiente a los 6 meses siguientes a la finalización del período impositivo del grupo fiscal⁸².

El artículo 73.2 de la LIS dispone que la pérdida del régimen de consolidación fiscal «se producirá con efectos del período impositivo en que concurra alguna o algunas de las causas a que se refiere el apartado anterior, debiendo las entidades integrantes del grupo fiscal tributar por el régimen individual en dicho período».

Tan pronto como concurra cualquiera de las dos causas explicadas, las entidades que pertenecían al grupo de consolidación fiscal pasan a tributar en régimen individual por el IS, sin que ello ponga la finalización del período impositivo ni para el grupo fiscal ni para las entidades que lo integran.

EJEMPLO:

En un grupo fiscal, que viene tributando por el régimen especial de consolidación fiscal, la entidad representante no formula el balance y la cuenta de pérdidas y ganancias del ejercicio 2023. ¿Cuándo despliega sus efectos la pérdida del régimen fiscal especial?

SOLUCIÓN:

La pérdida del régimen de consolidación fiscal se produce con efectos en ese ejercicio 2023, debiendo tributar todas las entidades integrantes del grupo fiscal de forma individual por el IS en ese ejercicio 2023.

⁸² El artículo 75.2 de la LIS dispone: «La declaración del grupo fiscal deberá presentarse dentro del plazo correspondiente a la declaración en régimen de tributación individual de la entidad representante del mismo», lo que reenvía al artículo 124.1 de la LIS, segundo párrafo, con arreglo al cual, «La declaración se presentará en el plazo de los 25 días naturales siguientes a los 6 meses posteriores a la conclusión del período impositivo».

10. CONCLUSIONES

Primera. El perímetro de consolidación fiscal define el conjunto de entidades que tienen la capacidad de tributar de manera conjunta por el IS, estableciéndose el grupo fiscal como un único contribuyente del impuesto.

Segunda. El concepto de grupo fiscal queda definido por el artículo 58.1 de la LIS y su existencia exige una entidad dominante, residente o no residente fiscal en España, y una o varias entidades dependientes residentes fiscal en España o establecimientos permanentes en España de entidades no residentes.

Tercera. La LIS admite que el grupo fiscal esté compuesto únicamente por entidades dependientes residentes cuando la entidad dominante no sea residente, bajo el cumplimiento de ciertas condiciones, para adaptar la regulación interna española a la doctrina sentada por el TJUE en la sentencia de 12 de junio de 2014, *SCA Group Holding y otros* (C-39/13, C40/13 y C-41/13, ECLI:EU:C:2014:1758).

Cuarta. La necesidad de tener alguna de las formas jurídicas previstas en el artículo 58.1 de la LIS se limita a las entidades dependientes, la entidad dominante solo debe tener personalidad jurídica y estar sujeta y no exenta al IS o a un impuesto análogo.

Quinta. Los establecimientos permanentes de entidades no residentes pueden formar parte del grupo fiscal como entidad dominante y como entidad dependiente bajo el cumplimiento de ciertos requisitos legales, siempre que su casa central no esté situada en una jurisdicción no cooperativa.

Sexta. La entidad dominante debe cumplir, entre otros requisitos, dos fundamentales: poseer al menos el 75% del capital social o 70% si las entidades cotizan en mercados regulados y además de tener la mayoría de sus derechos de voto. Las entidades dependientes deben cumplir, entre otros requisitos, tres fundamentales: la residencia fiscal en España (o establecimiento permanente de entidad no residente), la forma jurídica determinada por el artículo 58.1 de la LIS y estar dominada por una entidad que cumpla los requisitos para ser dominante. Existen diversos métodos para la determinación del dominio: directo, indirecto, mixto, circular o recíproco, cada uno con sus propias reglas.

Séptima. No se pueden integrar en un grupo fiscal las entidades no residentes (si la entidad dominante es no residente el grupo fiscal estará compuesto por las entidades dependientes); las entidades totalmente exentas del IS; las entidades en situación de concurso de acreedores; las entidades inmersas en causa de disolución, o las entidades cuyo tipo y periodo impositivo difiera del de la entidad representante.

Octava. Como la aplicación del régimen de consolidación fiscal es voluntaria, debe existir un acuerdo de acogimiento del Consejo de Administración u órgano equivalente de todas las entidades que lo integran en el período impositivo anterior al que se pretende consolidar y este acuerdo debe ser comunicado previamente a la Administración tributaria. Es posible renunciar al régimen de consolidación fiscal del mismo modo.

Novena. El grupo fiscal puede sufrir alteraciones a lo largo del tiempo, produciéndose en este las pertinentes inclusiones y exclusiones de entidades. Estas modificaciones pueden responder a la concurrencia de causas jurídicas, económicas o administrativas y los cambios deben ser comunicados a la Administración tributaria por la entidad representante.

Décima y última. La pérdida del régimen de consolidación fiscal se puede dar por la extinción del grupo fiscal debido a la pérdida de la dominante de tal condición, por renuncia o por la concurrencia de alguna de las dos causas del artículo 73.1 de la LIS.

11. BIBLIOGRAFÍA

CALVO VÉRGEZ, J. (2016): “Principales novedades del Impuesto sobre sociedades para el ejercicio 2015”. *Aranzadi digital*, núm. 1.

GARCÍA ROZADO GONZÁLEZ, B. (2008): “Régimen especial de consolidación fiscal”, *Guía del Impuesto sobre Sociedades*, CISS, Madrid.

GONZÁLEZ-PERABÁ MIRALLES, P. J. (2023): *El régimen de consolidación fiscal en el Impuesto de Sociedades: análisis comparado: Territorio Común, País Vasco y Navarra*, CISS, Madrid.

JOSÉ MARÍA GONZÁLEZ ABOGADOS (2024): *Establecimiento permanente, sucursal y filial: principales diferencias*. <https://www.josemariagonzalezabogados.es/establecimiento-permanente-sucursal-filial-diferencias/#Filial>

LÓPEZ LLOPIS, E. (2017): *El régimen especial de consolidación fiscal en el Impuesto sobre Sociedades*, Tirant lo Blanch, Valencia.

LÓPEZ SANTA CRUZ MONTES, J., VILLANUEVA GARCÍA, E., DEL BUSTO MÉNDEZ, J. (2023): *Memento práctico, Grupos consolidados*, Lefevre, Madrid.

LÓPEZ SANTA CRUZ MONTES, J. (2024): *Memento Práctico. Impuesto sobre Sociedades*, Lefevre, Madrid.

SÁNCHEZ PEDROCHE, J. A., & BAS SORIA, J. (2017): *Comentarios a la Ley del Impuesto sobre Sociedades y su normativa reglamentaria*, Tirant lo Blanch, Valencia.