

Acción Social Empresarial

(15.11.84)

A

Señal
R. O. O.
10-11-1

LA CONSOLIDACION FISCAL EN ESPAÑA

Alberto Manzano Martos
Secretario General de MAPFRE

MAPFRE
CENTRO
DE
DOCUMENTACION

LA CONSOLIDACION FISCAL EN ESPAÑA

Alberto Manzano Martos
Secretario General de MAPFRE

Me ha pedido ACCION SOCIAL EMPRESARIAL que, como complemento de las jornadas de estudio que han tenido Vds. sobre la consolidación contable de los grupos de sociedades, les hable de lo que podríamos llamar vulgarmente "consolidación fiscal", que en nuestro país más propiamente debemos llamar "tributación consolidada en el Impuesto de Sociedades".

Tengo que manifestarles mi preocupación por varias razones: el interés que realmente pueda tener este tema para quienes acuden a unas reuniones sobre materias básicamente contables; la propia limitación del tema, teniendo en cuenta su escaso desarrollo en nuestro país; y la propia limitación de lo que yo pueda aportarles, ya que mi único título para exponer este tema son los conocimientos propios de un abogado de empresa y la experiencia adquirida en dos "incursiones" en el campo de la consolidación.

En cualquier caso, no deben esperar grandes explicaciones teóricas, sino una simple exposición, que procuraré sea lo más clara posible, de la situación de la consolidación en nuestro país y de mi propia experiencia en este campo.

1. OBJETIVOS DE LA CONSOLIDACION FISCAL

El programa preparado por ASE me emplaza en primer lugar a que les explique los objetivos que justifican o aconsejan la consolidación fiscal.

Desde el punto de vista del Grupo de empresas a mí me parece que la respuesta es obvia: la única justificación que se me ocurre para que un Grupo solicite acogerse a este régimen especial es pagar menos impuestos. Pero como esta respuesta quizás puede resultar excesivamente espontánea e imprudente, me apresuro a matizarla: más bien habría que decir que se trata de "no pagar más impuestos" o de "pagar más racionalmente", es decir, evitar mediante la tributación consolidada el coste fiscal adicional que representa la actuación a través de un grupo de empresas. Probablemente Vds. conocen perfectamente este problema, pero les haré algunos comentarios.

Si observan el organigrama del Grupo MAPFRE que les proyecto, o el que tienen en la Memoria que les hemos entregado, verán que la actividad aseguradora de nuestro Grupo se desarrolla a través de cinco empresas, que actúan especializadamente en distintas áreas.

Esta forma de actuación implica un coste fiscal superior al que se soportaría si todas estas actividades se desarrollaran por una sola entidad, como de hecho son la mayoría de las aseguradoras españolas y como era la propia MAPFRE hasta que en 1970 acordamos transformar nuestra Mutualidad en un grupo asegurador. En nuestro caso esta diferencia de coste fiscal se acentúa porque la Mutualidad MAPFRE, que es la cabeza del Grupo y propietaria de una amplia mayoría del capital de las restantes entidades, tributa en el Impuesto de Sociedades al tipo del 26%, mientras que las entidades mercantiles tributan al 35%. Pero, salvando esta situación peculiar, incluso si todas las entidades del Grupo fuesen sociedades anónimas, se produciría una diferencia de coste fiscal que puede resumirse en los siguientes aspectos:

* La deducción por dividendos ajenos establecida en el número 1 del artículo 24 de la Ley del Impuesto de Sociedades no elimina totalmente la doble imposición. La sociedad que recibe los dividendos no deduce totalmente el impuesto pagado por la sociedad filial, especialmente en el caso de las Sociedades y Fondos de Inversión Mobiliaria, Bancos y otras instituciones financieras y entidades de seguros, que para determinar la base de la deducción deben computar como gastos imputables al dividendo la parte proporcional de los gastos generales de la empresa.

Y esto dando por supuesto que la sociedad tenga cuota positiva suficiente para aplicar la deducción, porque si la sociedad que recibe los dividendos tiene pérdidas en ese ejercicio, no podrá efectuar la deducción y perderá el importe pagado por la filial.

* Tributando independientemente las distintas entidades del Grupo, si en el mismo ejercicio unas entidades tienen pérdidas y otras beneficios, éstas deberán pagar sus impuestos sin poder compensar sus beneficios con las pérdidas de aquéllas. Es evidente que, si en vez de un grupo fuese una sola entidad, se tributaría por el beneficio fiscal resultante de las distintas actividades.

* También pueden producirse distorsiones en la aplicación de las deducciones por inversiones, puesto que podemos tener exceso de inversiones que dan lugar a deducción en unas empresas del Grupo y no cubrir en cambio el tope de deducciones en otra.

* La práctica de retenciones por dividendos u operaciones entre empresas del Grupo, aunque en teoría no representa un coste porque las retenciones siempre son deducibles o recuperables, dan lugar a inmovilizaciones de tesorería con un coste indirecto que puede ser elevado.

* Finalmente, no podemos olvidar los impuestos indirectos derivados de transacciones entre las empresas del Grupo, por ejemplo el Impuesto sobre el Tráfico de las Empresas, que no tenía gran relevancia en el caso de MAPFRE pero puede ser importante en grupos industriales con procesos de producción en cadena en que participan distintas empresas, o en grupos inmobiliarios en que la construcción y la promoción y venta de edificaciones se realizan por entidades diferentes.

A la vista de lo expuesto, me parece evidente que, si los Consejos de Administración atendieran exclusivamente a los informes de sus expertos fiscales, no se crearían grupos como MAPFRE. Pero afortunadamente los Consejos valoran otros factores, y concretamente en el caso de MAPFRE ahora, con la perspectiva de quince años, puede afirmarse que la creación del Grupo fué una decisión extraordinariamente acertada, hasta el punto de que estamos convencidos de que el crecimiento de MAPFRE en estos años no hubiese sido posible con la anterior estructura empresarial unitaria.

Es posible que en la creación de grupos empresariales haya casos poco justificables como ocurre en todas las cosas; pero en general la actuación a través de Grupos de empresas, fenómeno importante de la sociedad actual, responde a razones de eficiencia empresarial, cuando no a exigencias estrictamente legales.

Un ejemplo claro de estas exigencias legales de especialización, que va a fomentar la transformación de entidades de seguros en Grupos aseguradores lo tenemos en la reciente Ley de Ordenación del Seguro Privado, que exige la especialización de las compañías que operen en seguro de vida -que no podrán operar al mismo tiempo en otros ramos- y faculta al Gobierno para imponer la misma exigencia para ramos concretos, como bien podría ser en el futuro el de Caución.

Las fórmulas de tributación consolidada representan la respuesta fiscal a esta realidad, en cuanto permiten un tratamiento racional de los grupos de empresas, eliminando, los inconvenientes fiscales que antes he mencionado, si bien sólo en cuanto al Impuesto de Sociedades, que es el único al que afecta el régimen de tributación consolidada en nuestro país.

Creo que con lo expuesto os he dado algunas razones que definen el objetivo de la consolidación fiscal desde el punto de vista de la empresa; pero me parece que también deberíamos preguntarnos las razones que justifican la regulación de este régimen especial desde el punto de vista de la Hacienda Pública.

Evidentemente con una concepción meramente recaudatoria de la fiscalidad este régimen carece de sentido; pero si entendemos que la Hacienda no sólo debe procurar recaudar eficientemente sino también de una forma racional y equitativa, adaptando la legislación fiscal a las realidades cambiantes para evitar que la fiscalidad interfiera negativamente en el desarrollo económico, entonces creo que tenemos una respuesta también muy clara a la cuestión.

Yo diría que además la tributación consolidada ofrece una ventaja adicional para la Hacienda Pública, en cuanto facilita un mayor control fiscal de los grupos de empresas, lo que justifica que al regular este régimen voluntario la Hacienda se haya reservado la facultad de exigir a los grupos de empresas la

presentación de estados financieros consolidados aún sin aplicarles las ventajas de este régimen de tributación. Este mayor control no debe representar un inconveniente para los grupos que basan su actuación en el cumplimiento de la Ley fiscal pero en el máximo aprovechamiento de las posibilidades de reducción del coste fiscal que aquella ofrece.

Desgraciadamente en nuestro país han prevalecido demasiadas veces las razones recaudatorias en las decisiones de la Hacienda Pública, y ello quizás es la causa de que el régimen de tributación consolidada haya tenido un desarrollo tímido, con retrocesos e incluso, si mis informaciones son correctas, haya estado amenazado recientemente de muerte fulminante.

2. LA CONSOLIDACION FISCAL EN ESPAÑA

a) Disposiciones legales que la regulan

El régimen de tributación consolidada nació en España en plena transición, con el Real Decreto-Ley 15/1977 de 25 de febrero sobre medidas fiscales, financieras y de inversión pública, que fué desarrollado por el Real Decreto 1.414/1977 de 17 de junio, pudiendo solicitarse por primera vez para el ejercicio 1978.

Como anexo al texto de esta conferencia tienen Vds. una relación de todas las normas fiscales publicadas hasta la fecha que afectan a la consolidación, de las que tienen importancia sustantiva, además de las dos citadas anteriormente, la disposición final tercera de la Ley del Impuesto de Sociedades, que derogó los artículos 30 al 140, ambos inclusive, del Real Decreto-Ley 15/1977; y la disposición adicional tercera de la Ley 18/1982 de 26 de mayo sobre régimen fiscal de agrupaciones y uniones temporales de empresas, que modificó, en línea por cierto restrictiva, la regulación inicial del régimen de tributación consolidada.

Estas normas, a falta de alguna resolución reciente sobre aspectos formales y de las Leyes de Presupuestos 1984 y 1985, las pueden encontrar en un librito publicado por el Servicio de Publicaciones del Ministerio de Hacienda denominado "Régimen de Declaración Consolidada en el Impuesto de Sociedades", o en el excelente libro de Sixto Alvarez Melcón "Análisis contable del régimen de declaración consolidada en los Grupos de Sociedades", publicado por el Instituto de Planificación Contable.

Desgraciadamente la legislación como pueden ver es bastante fraccionada y asistemática, y es de lamentar que no prosperaran los proyectos de hacer una regulación completa y ordenada de este régimen en la Ley del Impuesto de Sociedades y en su Reglamento. Ambos textos las incluyeron a nivel de proyecto pero no en la versión definitiva.

b) Concepto de Grupo Consolidado

El carácter fraccionado y asistemático de la legislación vigente hace que se planteen numerosas dudas respecto a

la definición del Grupo consolidado. La definición básica está contenida en la disposición adicional tercera de la Ley de Agrupaciones y Uniones Temporales de Empresas, pero ésta sólo se refiere a los requisitos de la sociedad dominante y no dice nada respecto de las dominadas.

En mi opinión, hay que convenir que en lo que se refiere a éstas siguen subsistentes las normas del Real Decreto 1.414/1977, aunque no debe olvidarse que este Decreto se dictó en desarrollo del Real Decreto-Ley 15/1977, que se encuentra derogado en su mayor parte, y en concreto en los artículos que definen el grupo consolidado. Partiendo de esta opinión, les voy a definir las notas básicas que a mi juicio configuran el Grupo Consolidado.

* El grupo consolidado es el conjunto de sociedades anónimas residentes en España formado por una sociedad dominante y todas las sociedades dependientes de ella.

De ahí deducimos, por tanto, las primeras notas importantes:

- Sólo pueden formar parte del Grupo las sociedades anónimas y no las de otra naturaleza.
- No pueden formar parte del Grupo las sociedades no residentes en España.
- Tienen que integrarse en el Grupo necesariamente todas las sociedades dependientes de la dominada que sean susceptibles de consolidación. No obstante, en este aspecto hay que recordar que el artículo 33 del Reglamento del Impuesto de Sociedades establece que los regímenes de transparencia fiscal y de tributación consolidada son incompatibles y reconoce al sujeto pasivo la posibilidad de optar entre ambos cuando se trate de transparencia fiscal voluntaria, lo que supone una quiebra del principio antes mencionado de integración en el Grupo consolidado de todas las sociedades dependientes.

* La sociedad dominante debe cumplir los siguientes requisitos:

- Tener el dominio directo o indirecto de más del 90% del capital de las demás sociedades integradas en el Grupo.
- Mantener tal dominio de forma ininterrumpida desde al menos dos años de antelación a la solicitud de la concesión del régimen fiscal, requisito éste que hay que interpretar se refiere a las entidades que formen inicialmente el Grupo, pero no a las que se incorporen a él durante la vigencia del régimen de tributación consolidada, que pasarán a integrarse en el Grupo desde el momento en que la sociedad dominante adquiera la posición de dominio de más del 90%.

- Mantener tal dominio durante todo el periodo impositivo.
- No ser dependiente de ninguna otra residente en España.
- No gozar de exención, ni bonificación subjetiva en el Impuesto sobre Sociedades.
- No estar sujeta al régimen de transparencia fiscal.
- No encontrarse en suspensión de pagos o quiebras o con pérdidas que le obliguen a reducir el capital con carácter forzoso por aplicación del artículo 150 de la Ley de Sociedades Anónimas.
- No tributar total o parcialmente por el Impuesto de Sociedades en régimen especial por razón del territorio "sin perjuicio de lo dispuesto en el Concierto Económico con el País Vasco". No se entenderá 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 establecidas en el artículo 25 de la Ley del Impuesto de Sociedades.

La realidad es que la exclusión parece limitada a las entidades que tributen total o parcialmente a la Diputación Foral de Navarra y entiendo que afecta también a las acogidas al régimen especial de Canarias. Respecto del País Vasco, la Orden de 17 de junio de 1982, que ha desarrollado el régimen de los Grupos Consolidados que superen el ámbito territorial del País Vasco, recoge expresamente la posibilidad de que sea sociedad dominante del Grupo una sociedad que opere total o parcialmente en territorio vasco.

* Las sociedades dominadas deben cumplir los siguientes requisitos:

- No gozar de exención en el Impuesto de Sociedades.
- No tributar totalmente a la Diputación Foral de Navarra.
- No encontrarse en situación de suspensión de pagos o quiebra o con pérdidas que la obliguen a la reducción forzosa de su capital.
- No estar sujeta al régimen de transparencia fiscal.

Como he advertido antes, esta es mi interpretación personal de la confusa situación que se produce por la superposición de disposiciones parciales, especialmente sensible en lo que se refiere a los requisitos que deben cumplir las sociedades

dependientes. En estas condiciones, el único consejo razonable que se puede dar a quien pretenda solicitar la concesión del régimen de tributación consolidada de un grupo de empresas es que consulte los casos concretos en la propia Administración y los refleje con claridad en la solicitud para evitar problemas posteriores de interpretación con la Administración.

Para concluir estas notas sobre la configuración del Grupo consolidado, debe destacarse que la regulación contenida en la Ley de Agrupaciones y Uniones Temporales de Empresas supone una regresión sumamente criticable respecto a la inicial del Real Decreto-Ley 15/1977 en cuanto aquél exigía solamente el dominio de más del 50 por 100 del capital (ahora 90%); requería que el dominio se mantuviera con una antelación mínima de un año a la solicitud (ahora dos); y permitía la consolidación de filiales extranjeras de la sociedad dominante.

b) Solicitud, concesión y prórroga del régimen de tributación consolidada

A falta de regulación posterior, hay que entender vigentes en este aspecto las normas del Real Decreto 1.414/1977. Las resumo muy brevemente:

* La solicitud debe formularla la sociedad dominante dentro del plazo reglamentario establecido para la declaración del Impuesto de Sociedades en el ejercicio económico anterior o aquel en que deba aplicarse por primera vez el régimen de consolidación. Para evitar confusiones respecto a esta norma advierto que es el plazo reglamentario para la declaración del Impuesto de Sociedades en el ejercicio anterior y no del ejercicio anterior; es decir, que si queremos aplicar el régimen con efecto 1 de enero de 1985, deberemos presentar la solicitud en el plazo para formular la declaración del Impuesto correspondiente al ejercicio 1983, que se presenta en 1984.

* Como complemento de la solicitud deben presentarse certificaciones con firmas legitimadas acreditativas de los acuerdos adoptados por las Juntas Generales de todas las sociedades del Grupo de acogerse al régimen de tributación consolidada. Estos acuerdos, y así debe constar en la certificación, no deben haber sido impugnados, ni ser ya susceptibles de impugnación, por haber transcurrido el plazo de cuarenta días previsto en el artículo 68 de la Ley de Sociedades Anónimas o por haberse adoptado por unanimidad.

Estas certificaciones deben presentarse antes de que termine el ejercicio a partir del cual se solicita el régimen de declaración consolidada. Aclaremos nuevamente, para evitar errores: en el ejemplo anterior, si solicitamos la concesión del régimen para aplicarlo desde 1 de enero de 1985, las certificaciones deben presentarse a más tardar el día 31 de diciembre de 1984.

- * El régimen se concederá por tres ejercicios y la prórroga deberá solicitarse expresamente al presentar la declaración consolidada del tercer ejercicio.

Nada dice el Decreto sobre la forma y documentación necesarias para la solicitud de prórroga. Habrá que entender que deben remitirse nuevas certificaciones acreditativas de los acuerdos de las Juntas Generales de todas las sociedades del Grupo acogiéndose al régimen por un nuevo periodo de tres años.

- * Si durante la vigencia de la concesión la sociedad dominante adquiriese el dominio sobre una nueva sociedad, deberá solicitarse su inclusión en el Grupo consolidado como sociedad dependiente y pasará a tributar consolidadamente a partir del ejercicio siguiente; para ello obviamente deberá presentarse la certificación correspondiente acreditativa de los acuerdos de su Junta General acogiéndose al régimen de tributación consolidada. Como he dicho antes, para estas nuevas sociedades no parece aplicable el requisito de que el dominio tenga como mínimo dos años de antelación.

Aunque el texto legal no dice nada, parece que, respecto de las sociedades que en el momento de solicitar la consolidación no cumplieran el requisito de dos años de antelación mínima del dominio, hará que solicitar su inclusión cuando transcurra dicho plazo.

- * En el caso de que una sociedad pierda la condición de dependiente, por reducirse la situación de dominio por debajo del 90 por 100, deberá comunicarse su baja en el Grupo con efectos del propio ejercicio en el que se produzca esa circunstancia.

c) Método de consolidación

Está regulado en el artículo 11 del Real Decreto 1.414/1977, y no voy a extenderme hablando de él, porque no ofrece especialidades dignas de mención y Vds. han trabajado en reuniones precedentes en la técnica de la consolidación.

El método de consolidación es el tradicional de integración global:

- * El balance se obtiene por agregación de las cuentas de activo y pasivo de los balances de las distintas sociedades del Grupo, realizándose las eliminaciones que procedan por participaciones en el capital de las sociedades consolidables del Grupo, débitos y créditos entre ellas y resultados intergrupo.
- * La cuenta de resultados se obtiene por agregación de las cuentas de resultados de las distintas sociedades, eliminándose las compras, ventas, dividendos e ingresos y gastos por transacciones entre las sociedades consolidables y los resultados intergrupo.

Merecen destacarse en cambio algunas exigencias o requisitos fiscales formales:

- * Las eliminaciones intergrupo deberán estar "adecuadamente documentadas y justificadas".
- * Las sociedades del Grupo deberán adaptar su contabilidad a los principios y determinaciones de cuentas del Plan General de Contabilidad, lo que representaba una novedad importante cuando se publicó el Decreto.
- * Las sociedades del Grupo deberán adoptar y mantener criterios de valoración uniformes, que sólo podrán modificarse a título excepcional y con el acuerdo favorable del Ministerio de Hacienda.

d) Base imponible consolidada

Tampoco plantea problemas especiales su cálculo, que se obtendrá por agregación de los ingresos y gastos computables de todas las sociedades del Grupo, realizándose a continuación las mismas eliminaciones por operaciones intergrupo que he comentado al hablar de la Cuenta de Resultados. Merecen comentario algunas normas de índole fiscal recogidas en el Real Decreto 1.414/77 y la Orden de 13 de marzo de 1979:

- * No tendrá la consideración de gasto deducible la amortización del exceso de coste que pueda surgir al eliminar las inversiones de las participaciones intersocietarias.
- * Las bases imponibles negativas que tuviera una sociedad pendientes de compensación fiscal antes de la consolidación sólo podrán compensarse con la base imponible de esa sociedad y no con la base imponible consolidada del Grupo.
- * Las bases imponibles consolidadas negativas que puedan producirse en un ejercicio sólo podrán ser compensadas con bases imponibles positivas del Grupo; por tanto, las sociedades no adquieren el derecho a compensar individualmente sus pérdidas si en el futuro pasasen a prestar declaración independiente. A mi me cabe la duda de si esta norma debe entenderse subsistente después de la publicación de la Ley 61/1978 del Impuesto sobre Sociedades; nuevamente notamos aquí la falta de una regulación actualizada.
- * Para realizar las eliminaciones por ventas de activos entre las sociedades del Grupo se tendrán en cuenta las siguientes normas:
 - En las ventas de existencias, el resultado se entenderá realizado, y por tanto no será objeto de eliminación, cuando dichas existencias se integren en el proceso industrial de la sociedad compradora o se hayan vendido a terceros ajenos a él.

- En las ventas de bienes de activo inmovilizado no depreciable, la realización del resultado para el Grupo se diferirá hasta el ejercicio económico en que dicho activo se enajene a terceros ajenos al Grupo.
- En las ventas de activos inmovilizados depreciables, el resultado intergrupo se entenderá realizado también cuando el activo sea objeto de amortización por la sociedad compradora integrante del Grupo. El beneficio será la diferencia entre las cuotas de amortización anuales imputables y las que se habrían aplicado si no hubiera existido la venta intergrupo.
- * Cuando una sociedad deje de formar parte del Grupo, los resultados diferidos que tuviera pendientes de integración se considerarán realizados por el Grupo en el ejercicio en que tenga lugar la exclusión de la sociedad.
- * Cuando una sociedad del Grupo adquiera a terceros ajenos a él obligaciones o bonos emitidos por otra sociedad del Grupo, y estos títulos hubiesen sido emitidos por cantidad distinta a su valor de reembolso, la diferencia entre este valor y el de su adquisición, si fuese positiva, deberá aplicarse a eliminar el importe de los gastos financieros diferidos, si éstos se hubieren producido en el acto de la emisión, y hasta el límite de la parte no amortizada en el momento en que se lleven a cabo las operaciones de consolidación del Grupo.

El resto de dicha diferencia se mantendrá como un resultado pendiente de realización hasta el ejercicio en que se lleve a cabo la amortización de los títulos, momento en el que se integrará en la cuenta de resultados de la sociedad tenedora, considerándose beneficio del grupo.

Si la diferencia entre el valor de reembolso y el de adquisición de los títulos fuese negativa, su cuantía constituirá una pérdida para el grupo, que se entenderá realizada, asimismo, en el ejercicio en que los títulos se amorticen.

- * Sólo serán objeto de eliminación los dividendos intergrupo que correspondan a resultados generados en los ejercicios en que se aplique el régimen de declaración consolidada.

e) Cálculo y liquidación del Impuesto

No creo que valga la pena extenderme en explicar en detalle el proceso de cálculo de la cuota del impuesto, que no ofrece dificultades y para la que se aplicarán todas las deducciones y bonificaciones de la cuota y retenciones que correspondan a las distintas sociedades del Grupo.

Presentan alguna especialidad destacable las siguientes normas:

- * De acuerdo con las Leyes de Presupuestos para 1983 y 1984, las inversiones que realice una sociedad por compra de activos fijos nuevos a otras sociedades del Grupo dan derecho a la deducción por inversiones, pero la base para su aplicación no podrá exceder de la que se había producido en una operación en condiciones de mercado entre empresas independientes. El proyecto de Ley de Presupuestos 1985 incluye una norma similar.
- * Las Leyes de Presupuestos mencionadas también establecen que para aplicar las deducciones adicionales por creación de empleo o inversión neta se atenderá a la situación conjunta del Grupo y de las empresas vinculadas con él en más del veinticinco por ciento.
- * La cuota tributaria global del Grupo se distribuirá entre las distintas entidades del mismo en proporción a la que habría correspondido a cada una si hubiera declarado independientemente, lo que dará lugar lógicamente a las compensaciones que procedan entre las sociedades.
- * La liquidación del Impuesto se hará mediante declaración formulada por la sociedad dominante, a la que se acompañarán los estados financieros consolidados adaptados a la Orden de 15 de julio de 1982; esta declaración deberá formularse dentro de los seis meses siguientes al cierre del ejercicio. En el caso de Grupos que realicen operaciones en el País Vasco, deberá presentarse además copia de dicha declaración en las Diputaciones Forales que proceda.

Por su parte, cada sociedad del Grupo presentará la documentación exigida en las normas del Impuesto de Sociedades como si tributasen independientemente, aunque sin efectuar ingreso alguno.

f) Retenciones entre las sociedades del Grupo

Las sociedades del Grupo no están obligadas a practicarse entre sí retenciones a cuenta del Impuesto de Sociedades por rendimientos del capital mobiliario satisfechos entre ellas dentro del periodo de aplicación del régimen de tributación consolidada.

Cuando se trate de dividendos será necesario que se repartan con cargo a beneficios obtenidos durante el periodo de aplicación de dicho régimen.

A la declaración consolidada del Impuesto sobre Sociedades que presente la sociedad dominante deberá adjuntarse detalle de estos rendimientos en que no se haya aplicado retención.

g) Otros aspectos

- * Las sociedades del Grupo responderán solidariamente del pago de la deuda tributaria ante la Hacienda Pública.
- * El Grupo será responsable de las sanciones por infracciones tributarias consistentes en actos u omisiones relativos a operaciones intergrupo; las derivadas de otras infracciones corresponderán a cada sociedad en concreto.
- * El incumplimiento por cualquier sociedad del Grupo de alguno de los requisitos y obligaciones formales podrá comportar la pérdida del régimen para el ejercicio en el que, a juicio del Ministerio de Hacienda, se incumplieran tales requisitos.

3. LAS EXPERIENCIAS DEL GRUPO MAPFRE

Voy a concluir mi exposición con una referencia muy breve a aquellos aspectos que creo puedan tener interés para Vds. de las experiencias de consolidación fiscal que hemos tenido en el Grupo MAPFRE.

La primera se inició en 1978 y tuvo un carácter muy limitado. Teníamos una sociedad inmobiliaria que a su vez tenía dos pequeñas entidades filiales y preveíamos que en una de las entidades tendríamos un alto beneficio mientras que en otra tendríamos unas pérdidas no muy importantes. Se habían publicado recientemente el Decreto Ley 15/1977 y el Real Decreto 1.414/1977 y pensamos que podíamos obtener un ahorro fiscal si consolidábamos las tres empresas.

Planteamos la solicitud el propio año 1977 y se nos concedió para los ejercicios 1978, 1979 y 1980. Al término de estos ejercicios habían concluido las operaciones de estas inmobiliarias y no solicitamos la prórroga del régimen para otros tres años. El objetivo que perseguíamos con la consolidación se cumplió, y pudimos computar los beneficios de estas entidades con las pérdidas de otras.

Al plantear la solicitud surgieron dos dudas que creo pueden ser lo más interesante del caso para Vds.: en primer lugar se nos planteó el problema de que las tres inmobiliarias estaban a su vez controladas directa o indirectamente en más de un 50% (que era el porcentaje de dominio exigido en aquel momento) por MAPFRE MUTUALIDAD DE SEGUROS, pero esta entidad por su carácter de mutualidad no era susceptible de integrarse en la consolidación, lo que de haber sido posible nos hubiera llevado a la consolidación de todo el Grupo MAPFRE. Se nos planteó pues la duda de si era viable la consolidación de esas tres entidades, teniendo en cuenta que, como hemos visto antes la legislación exige que la entidad dominante no esté dominada a su vez por ninguna otra.

Decidimos, una vez estudiado el tema, que la consolidación era viable en la forma que nos interesaba, ya que de acuerdo con el artículo 41 del Real Decreto-Ley 15/1977, a efectos de

la consolidación "sociedad" es equivalente a "sociedad anónima" y por tanto parecía defendible que la sociedad dominante del pequeño grupo en cuestión no estaba dominada por otra sociedad.

Lo planteamos así en la solicitud de consolidación, haciendo constar la existencia del dominio de MAPFRE Mutualidad de Seguros sobre la entidad dominante del Grupo, y nos fué concedido el régimen de declaración consolidada, sin que tampoco se planteara posteriormente ningún problema con la Inspección en relación con este aspecto.

Se nos planteó otra duda porque una de las tres sociedades del Grupo que queríamos consolidar se trataba de una sociedad en liquidación. La realidad es que para nosotros no tenía mucho interés la consolidación de esa sociedad en concreto, porque, no iba a tener pérdidas ni beneficios sustanciales en ejercicios futuros. Nos parecía que carecía de sentido consolidar una sociedad en liquidación, pero nos preocupó la posibilidad de que, si no solicitábamos su consolidación, posteriormente la Inspección pudiera rechazar el régimen de declaración consolidada por no haber incluido en el mismo a todas las sociedades dependientes de la sociedad dominante. Por este motivo la incluimos en la solicitud, haciendo constar expresamente que se trataba de una sociedad en liquidación y, con gran sorpresa por nuestra parte, el régimen de consolidación nos fué concedido para las tres entidades.

Cuando en 1980 la Inspección Nacional giró visita de comprobación al Grupo consolidado, nos planteó la inconveniencia de que una sociedad en liquidación estuviera incluida en el régimen de declaración consolidada. Aunque hubiéramos podido discutirlo desde una posición fuerte, teniendo en cuenta el principio de los actos propios de la Administración, aceptamos que se excluyera, siempre que ello no diera lugar a ningún tipo de sanciones ni a la pérdida del régimen para las otras dos entidades.

Así se hizo y entre los anexos a esta conferencia he incluido como curiosidad la Orden dictada con fecha 30 de septiembre de 1980 por el Ministerio de Hacienda, en que señalaba las razones por las que consideran que una sociedad en liquidación no puede formar parte de un Grupo consolidado. Con esto tendremos que añadir a la lista de requisitos que les mencioné antes para las sociedades dominantes y dominadas uno más: el que no estén en periodo de liquidación.

La segunda experiencia de consolidación realmente puede decirse que la acabamos de iniciar y tiene un objetivo más ambicioso. Nos hubiera gustado consolidar fiscalmente todas las sociedades del Grupo, pero como necesariamente hemos de excluir a MAPFRE Mutualidad de Seguros, hemos planteado la consolidación a nivel de CORPORACION MAPFRE y todas sus sociedades dependientes. La elaboración del escrito de solicitud ha sido compleja y ha planteado muchas situaciones casuísticas. A título enunciativo y sin cansar a Vds. señalo las siguientes:

- * La CORPORACION MAPFRE es una entidad filial de MAPFRE Mutualidad de Seguros, pero en este caso no se plantea problema alguno, ya que la posición accionarial de MAPFRE Mutualidad en CORPORACION MAPFRE es algo inferior al 90% y por tanto, no existe una relación de dominio a efectos fiscales.
- * Existe una sociedad dominada por CORPORACION MAPFRE que está en régimen de transparencia fiscal obligatoria. Por tanto, la hemos excluido del Grupo consolidable y lo hemos hecho constar así al Ministerio de Hacienda.
- * Teníamos también sociedades en aquella fecha en régimen de transparencia fiscal voluntaria. Las hemos incluido dentro de la solicitud, ya que en todos los casos se trataba de sociedades cuyo periodo de vigencia del régimen de transparencia vence el 31 de diciembre de 1984 y todas ellas han acordado no solicitar la prórroga para poder acogerse al de declaración consolidada.
- * Hemos tenido que excluir también varias sociedades en que la situación de dominio se había adquirido con menos de dos años de antelación a la solicitud.
- * Se nos plantea nuevamente la existencia de una sociedad dominada que está en liquidación. A pesar de la experiencia que acabo de exponer, la hemos incluido en la solicitud, haciendo constar que nos sometemos al criterio del Ministerio respecto a la determinación de si procede o no su inclusión en el Grupo consolidado.
- * En aquella fecha acabábamos de completar un proceso de fusión por absorción de diversas Entidades de Financiación. Estaba ya otorgada la escritura de fusión pero no inscrita en el Registro Mercantil. No hemos incluido a las sociedades absorbidas dentro de la solicitud, pero hemos hecho constar esta circunstancia al Ministerio de Hacienda.
- * Teníamos en marcha otro proceso de fusión de otras Financieras, pero en este caso se había acordado la fusión pero no se había materializado. Optamos por incluir a las sociedades absorbidas en la solicitud de régimen de consolidación, haciendo constar la circunstancia del proceso existente y posteriormente, al materializarse la escritura de fusión lo hemos comunicado al Ministerio para que dé de baja a las sociedades absorbidas en el Grupo consolidable.
- * Hemos hecho constar también en la solicitud que había varias sociedades que tributan por cifras relativas de negocio a las Diputaciones Forales de Alava, Guipúzcoa y Vizcaya, señalando que entendemos que ello no las excluye del régimen de consolidación.

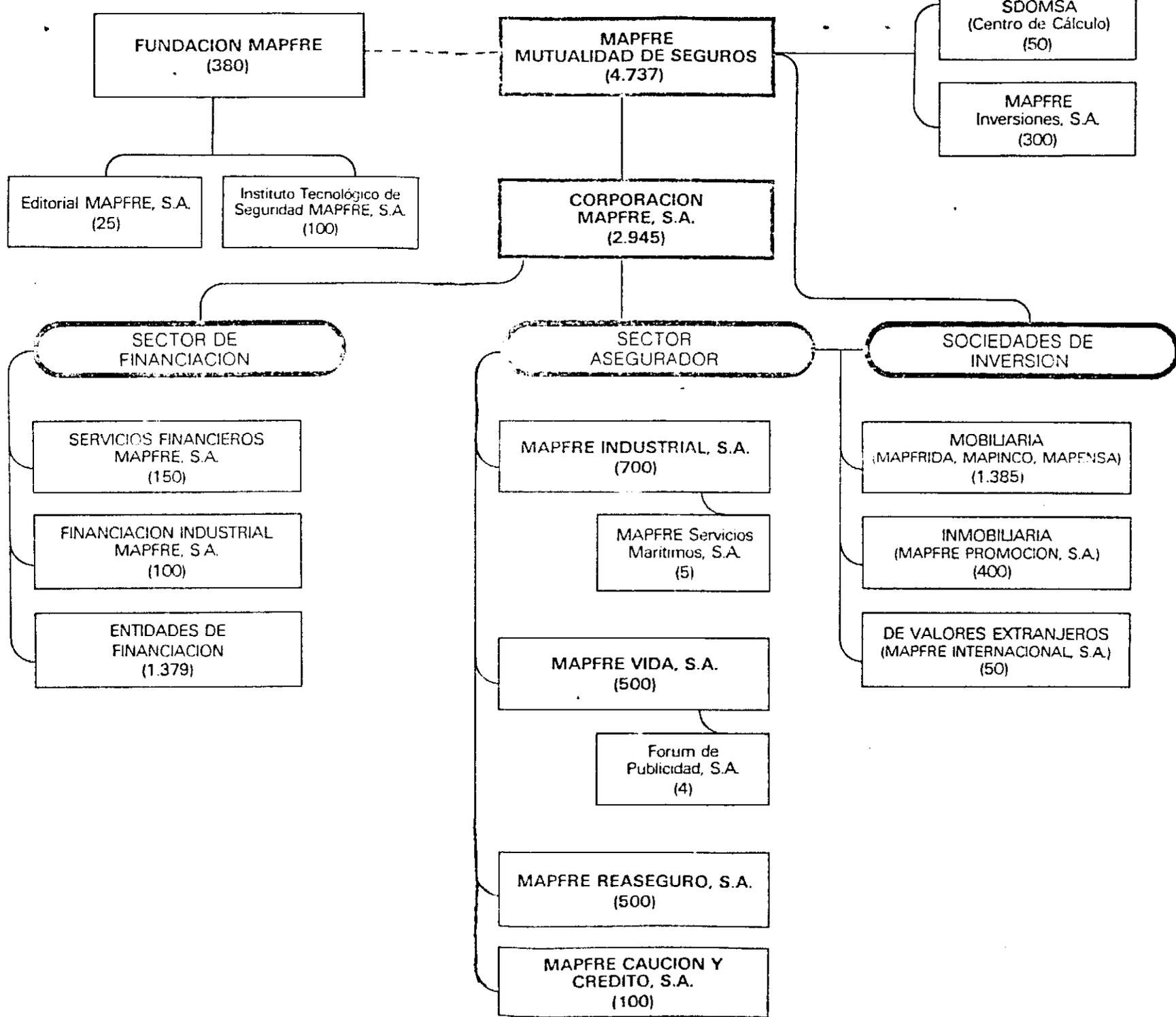
Como muestra de lo restrictivo que es el actual régimen de consolidación fiscal en España, les diré que de un total de 61 sociedades en que CORPORACION MAPFRE controla la mayoría del capital, solamente hemos podido incluir en la solicitud de consolidación 20 sociedades y, como he dicho, algunas posteriormente las tendremos que ir dando de baja porque son sociedades que estaban en proceso de fusión.

A pesar de ello, entendemos que el régimen de consolidación fiscal es interesante tal y como lo hemos planteado y nos va a ayudar a mejorar y racionalizar la tributación de CORPORACION MAPFRE y sus entidades filiales al menos parcialmente.

Concluyo con esto mi intervención y quedo a su disposición para aclararles cualquier duda que pueda interesarles plantearme.

al.-
15.11.84

ORGANIGRAMA CORPORATIVO



DISPOSICIONES QUE REGULAN LA TRIBUTACION DE
LOS GRUPOS CONSOLIDADOS

- * Real Decreto Ley 15/1977, de 25 de febrero, sobre medidas fiscales, financieras y de inversión pública.
- * Real Decreto 1.414/1977, de 17 de junio, por el que se regula la tributación sobre el Beneficio Consolidado de los Grupos de Sociedades.
- * Disposición final 3ª de la Ley 61/1978, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades.
- * Orden Ministerial de 13 de marzo de 1979, por la que se dictan normas para la determinación de la base imponible consolidada de los Grupos de Sociedades.
- * Orden Ministerial de 26 de marzo de 1980, sobre rendimientos del capital mobiliario satisfechos entre Sociedades que forman parte de un Grupo Consolidado.
- * Orden Ministerial de 10 de febrero de 1981, sobre cumplimiento de determinadas obligaciones en el Impuesto sobre Sociedades por los Grupos de Sociedades en régimen de tributación del beneficio consolidado y normas de gestión tributaria.
- * Ley 18/1982, de 26 de mayo, sobre régimen fiscal de Agrupaciones, Uniones temporales de empresas y de las Sociedades de desarrollo industrial y regional.
- * Orden Ministerial de 17 de junio de 1982, por la que se dictan normas sobre obligaciones tributarias por Impuesto sobre Sociedades, de los Grupos de Sociedades que tributen por el régimen de beneficio consolidado que superen el ámbito territorial del País Vasco o estén sujetos a distintas legislaciones fiscales.
- * Real Decreto 2.631/1982, de 15 de octubre, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades.
- * Resolución de la Dirección General de Tributos, de 10 de junio de 1983, por la que se aprueba el modelo de declaración del Impuesto sobre Sociedades para los Grupos de Sociedades a los que se haya concedido el régimen de tributación sobre el beneficio consolidado.
- * Ley 9/1983, de 13 de julio, sobre aprobación de Presupuestos Generales del Estado para 1983.
- * Ley 44/1983, de 28 de diciembre de Presupuestos Generales del Estado para 1984.
- * Resolución de 18 de julio de 1984, de la Dirección General de Tributos, por la que se aprueba el modelo del pago a cuenta del Impuesto sobre Sociedades, establecido por el artículo 32 de la Ley 44/1983, de 28 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para 1984, a realizar por los grupos de Sociedades acogidas al régimen de tributación sobre el beneficio consolidado.



MINISTERIO DE HACIENDA

DIRECCION GENERAL
DE
TRIBUTOS

Con fecha 30 de septiembre de 1980, se ha dictado por este Ministerio, la siguiente Orden :

"Examinado el informe de fecha 21 del pasado mes de julio que remite a este Centro directivo la Inspección Nacional como consecuencia de la comprobación reglamentaria practicada al Grupo de Sociedades formado por
como dominante y

, como dominadas al que se le concedió el Régimen de Declaración Consolidada por Resolución de esta Dirección de 27 de julio de 1978, y,

RESULTANDO: Que de la comprobación practicada por la Inspección Nacional y según el informe remitido a este Centro directivo la Sociedad
, se disolvió el día 8 de noviembre de 1977, según consta en Escritura Pública exhibida a los Actuarios, que fué inscrita en el Registro Mercantil con fecha 18 de mayo de 1978, pese a lo cual siguió realizando operaciones de tráfico en el año 1978.

CONSIDERANDO: Que el Real Decreto-Ley 15/1977, de 25 de febrero, en su título primero establece las bases de imposición sobre el Beneficio consolidado de los Grupos de Sociedades, y que dicha tributación ha sido regulada por el Real-Decreto 1414/1977, de 17 de junio.

CONSIDERANDO: Que el Régimen de Declaración Consolidada se lleva a cabo mediante la agregación de los balances y cuentas de resultados de las Sociedades que forman el Grupo consolidable, y consecuentemente es necesario que las Sociedades a consolidar se expresen en el mismo lenguaje contable, tengan análogos principios de valoración, periodificación y de formación interna de valores.

CONSIDERANDO: Que el artículo diez del Real Decreto 1414/1977 de 17 de junio determina que la fecha de cierre del ejercicio social de las Sociedades dependientes de un Grupo consolidable deberá coincidir con el de la Socie-

/...



MINISTERIO DE HACIENDA

DIRECCION GENERAL
DE
TRIBUTOS

dad dominante, sin que en ningún caso este ejercicio pueda exceder de doce meses.

CONSIDERANDO: Que la Sociedad al estar disuelta e iniciado su periodo de liquidación, con independencia de que haya seguido realizando operaciones de tráfico en ese periodo lo que dará lugar a las rectificaciones que procedan, en ningún caso aplicará los mismos principios de contabilidad que las demás sociedades del Grupo que desarrollan con normalidad su actividad.

CONSIDERANDO: Que además el periodo de su imposición terminó el 18 de mayo de 1978, conforme preceptúa el artículo 12.2 del Texto Refundido del Impuesto sobre Sociedades, y dicho periodo no coincide con el establecido en el artículo diez del Real Decreto 1414/1977.

CONSIDERANDO: Que los demás extremos del informe no dan lugar a modificación alguna.

CONSIDERANDO: Que el Grupo de Sociedades se ha ajustado en el ejercicio 1978 a lo establecido en las disposiciones que regulan el mencionado Régimen de tributación.

Este Ministerio a propuesta de la Dirección General de Tributos, acuerda modificar el acuerdo de 27 de julio de 1978, por el que se concedía el Régimen de Declaración Consolidada al Grupo ya mencionado en los siguientes términos: EXCLUIR COMO SOCIEDAD CONSOLIDABLE a , QUEDANDO EL GRUPO FORMADO POR :

como dominante

como dominada.

Todo ello con efectos del 1º de enero de 1978, y para el trienio 1978/1980.

/...



MINISTERIO DE HACIENDA

DIRECCION GENERAL
DE
TRIBUTOS

La presente Resolución queda concedida al cumplimiento de todos y cada uno de los requisitos establecidos en los Reales Decretos mencionados y demás disposiciones reguladoras del presente Régimen de tributación.

Lo que traslado a Vd. para su conocimiento y efectos, advirtiéndole que en caso de disconformidad con la Orden ministerial transcrita puede interponer recurso de reposición, como trámite previo al contencioso-administrativo, ante este Ministerio, en el plazo de un mes a contar del día siguiente al de la notificación de este acuerdo, según lo dispuesto en el artículo 52 de la Ley Reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa de 7 de diciembre de 1956.

Dios guarde a Vd. muchos años

Madrid, 14 de Octubre de 1980

EL JEFE DE LA SECCION.

[Firma manuscrita]

MINISTERIO DE HACIENDA	
REGISTRO GENERAL T	
14 OCT. 1980	
SALIDA	191

Sr. D.