

LOS PROBLEMAS TRIBUTARIOS DEL GRUPO DE SOCIEDADES COMO UNIDAD

VII JORNADAS HISPANO-LUSO-AMERICANAS
DE ESTUDIOS TRIBUTARIOS

POR

SIXTO ALVAREZ MELCON

Ponente Nacional, en representación de España

SUMARIO:

1. Los grupos de sociedades y el Derecho comercial.—2. Los grupos de sociedades y el Derecho tributario.—3. Principios orientadores para la determinación de la renta fiscal anual consolidada del grupo de sociedades.—4. La presentación de cuentas consolidadas en el Derecho comercial y en la práctica mercantil.—5. Técnica de elaboración de cuentas consolidadas seguida en España.—6. Centros de formación de los expedientes en contabilidad de grupos y consolidación de balances.

1. LOS GRUPOS DE SOCIEDADES Y EL DERECHO COMERCIAL.

La Ley comercial española desconoce las figuras de sociedad matriz y sociedad filial, e igualmente la figura del grupo de sociedades.

Entendemos por grupo de sociedades el conjunto de sociedades jurídicamente independientes, pero financieramente relacionadas a través de participaciones en el capital social, existiendo una de ellas que controla directa o indirectamente todas las sociedades que forman dicho conjunto. Por tanto, se trata de una unidad económica frente a la pluralidad jurídica de las sociedades que lo componen.

2. LOS GRUPOS DE SOCIEDADES Y EL DERECHO TRIBUTARIO.

El Derecho Tributario español carece de regulación específica del grupo de sociedades, tanto en lo referente a la imposición sobre los beneficios consolidados del grupo como en otros impuestos, sin embargo existen ciertas normas fiscales que deben ser contempladas al estudiar la fiscalidad de dichas unidades económicas.

2.1. *La imposición sobre la renta o beneficio consolidado del grupo de sociedades.*

En España, la única norma que se refiere a la imposición sobre el beneficio consolidado es el primer párrafo del artículo 22 del Impuesto sobre Sociedades, que establece:

«Cuando 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 sus 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.»

Según establece el párrafo tercero de dicho artículo 22, «La aplicación de lo dispuesto en este artículo se realizará en virtud de acuerdo del ministro de Hacienda, previo informe del Jurado Central Tributario».

Al no existir una reglamentación adecuada de la imposición del beneficio consolidado, el artículo 22 mencionado carece de aplicación práctica.

En nuestra opinión, los posibles motivos de esta ausencia de reglamentación se deben a los siguientes factores fundamentales (1):

1) Inexistencia en nuestro Derecho Mercantil de la figura del grupo de sociedad y, por tanto, de normas que lo regulen, a la manera que lo hace, por ejemplo, la Ley alemana de Sociedades por Acciones, de 6 de septiembre de 1965.

2) Inexistencia en nuestro Derecho Fiscal de normas que regulen y reglamenten el beneficio consolidado y la declaración consolidada, a la manera del Reglamento 1.1502, de Estados Unidos.

3) Inexistencia de un modelo contable aprobado por la Administración, como sucede en Francia, donde el Consejo de la Contabilidad elaboró un informe sobre cuentas consolidadas (2).

4) Razones recaudatorias, que, en mu-

(1) Alvarez Melcón, S.: *El artículo 22 del Impuesto sobre Sociedades y la imposición del beneficio consolidado del grupo de sociedades*, Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública, n.º 118, Madrid, 1975, página 767.

(2) Conseil National de la Comptabilité: *Consolidation des bilans et des Comptes*, Imprimerie Nationale, París, 1968. Muchos casos, tienen una fuerza superior al deseo de equidad en la imposición.

2.2. Relación matriz-filial.

La noción de la relación matriz-filial a efecto del Impuesto sobre Sociedades está actualmente recogida en el párrafo segundo del número 16 del artículo 17:

«A efectos de este Impuesto se considera que existe relación de entidad matriz-filial cuando la primera participe directa o indirectamente, como mínimo, en el 25 por 100 del capital social de la segunda, o cuando, sin mediar dicha circunstancia, una entidad ejerza en otra funciones determinantes del poder de decisión.»

También se considerará que existe dicha relación entre las entidades que según la norma anterior sean filiales de una misma matriz.»

De la lectura del número 16 del artículo 17 anteriormente transcrito, vemos que la relación matriz-filial puede existir tanto por participaciones financieras vía capital social como por vía del poder de decisión; en este último caso, cuando existan controversias entre la Administración y los administrados sobre que debe entenderse por «... funciones determinantes del poder de decisión», tales controversias serán resueltas por los Jurados Tributarios, según establece el apartado e) del artículo 69 del Impuesto sobre Sociedades.

Efectos tributarios del régimen matriz-filial.

2.2.1. Impuesto sobre Sociedades.

2.2.1.1. Caso de que la sociedad matriz sea una sociedad extranjera.

En caso de que la sociedad matriz sea extranjera, en la sociedad filial española tiene la consideración de gasto fiscal, según establece el primer párrafo del número 16 del artículo 17 del Impuesto:

«Las cantidades o intereses exigidos por las empresas matrices extranjeras a sus filiales españolas por razón de los capitales invertidos por aquéllas en los

negocios de éstas, o por contribución a los gastos de otro establecimiento, o por cualquier concepto análogo que permita reducir el beneficio de la filial, solamente cuando resulte justificada la causa de dichos pagos y las condiciones de éstos puedan presumirse normales, habida cuenta de las especiales relaciones existentes entre el acreedor y el deudor. Tales condiciones habrán de ser acreditadas por el contribuyente.»

Los Jurados Tributarios son los órganos competentes para resolver las controversias en lo que se refiere a la «Consideración de las circunstancias necesarias para la admisión como gasto deducible de las cantidades o intereses exigidos por las empresas matrices extranjeras a sus filiales españolas» [apartado f) del artículo 69 del Impuesto sobre Sociedades].

Aparte de la norma transcrita del primer párrafo del número 16 del artículo 17 del Impuesto sobre Sociedades, que se refiere al carácter de ciertos gastos fiscales, no existe en el ordenamiento tributario español ninguna otra particularidad que diferencie la determinación del beneficio fiscal de cualquier otra sociedad española sometida al régimen general.

2.2.1.2. Caso de que la sociedad matriz sea una sociedad española.

2.2.1.2.1. Sociedad filial española.

No existe ninguna particularidad especial, siendo de aplicación el régimen general.

2.2.1.2.2. Sociedad filial extranjera.

Para evitar la doble imposición internacional, el artículo 60 del Impuesto sobre Sociedades establece que:

«1. Para evitar la doble imposición internacional, cuando se incluyan en la base imponible beneficios o rentas obtenidos en el extranjero, que hayan sido gravadas en él por impuesto de naturaleza idéntica o análoga al regulado en esta Ley,

de la cuota exigible se deducirá la menor de las dos cantidades siguientes:

a) El importe de las cuotas pagadas en el extranjero sobre estos beneficios o rentas en concepto de impuesto de naturaleza idéntica o análoga al Impuesto español sobre Sociedades, o incluso a alguno de los que se exigen a cuenta de éste, y

b) El importe de la cuota que en España correspondería pagar por estos beneficios o rentas si se hubieren obtenido en territorio nacional.

2. Cuando los beneficios, rendimientos o rentas procedentes del extranjero estén sometidos en España a algunos de los impuestos que se exigen a cuenta del Impuesto español sobre Sociedades, el impuesto pagado en el extranjero se deducirá de las cuotas de los impuestos españoles a cuenta, con los límites y condiciones previstos en el apartado anterior. Si las cuotas pagadas en el extranjero fuesen inferiores a las que resultasen de aplicar los tipos de los impuestos españoles a cuenta, la diferencia satisfecha en España se deducirá de la cuota del Impuesto español sobre Sociedades.»

Las cuestiones de hecho sobre el gravamen en el extranjero deberán ser probadas por la entidad interesada.

Las controversias entre Administración y los contribuyentes sobre deducción de los gravámenes en el extranjero deberán ser resueltas por los Jurados Tributarios [apartado g) del artículo 69 del Impuesto sobre Sociedades].

2.2.2. Impuesto sobre las Rentas del Capital.

2.2.2.1. Caso de sociedad matriz extranjera residente en países con los que España no tenga suscrito convenio de doble imposición, y sociedad filial española:

No existe ninguna particularidad especial, se somete al régimen general.

2.2.2.2. Caso en que tanto la sociedad matriz como la sociedad filial son sociedades españolas:

No existe ninguna norma especial, ya que es desconocido a efecto de este impuesto la relación matriz-filial.

2.2.2.3. Relación matriz-filial en los convenios de doble imposición suscritos por España.

Los convenios de doble imposición que España tiene actualmente en vigor (julio de 1976), han tomado como modelo el artículo 10 del Convenio tipo de 1963 de la OCDE, para evitar la doble imposición en materia de impuestos sobre Renta y el Patrimonio, dicho artículo, antes de la revisión realizada en 1974, establecía:

«1. Los dividendos pagados por una sociedad residente de un Estado contratante pueden someterse a imposición en este último Estado.

2. Sin embargo, estos dividendos pueden someterse a imposición en el Estado contratante en que resida la sociedad que pague los dividendos y de acuerdo con la legislación de este Estado, pero el impuesto así exigido no puede exceder del:

a) 10 por 100 del importe bruto de los dividendos, si el beneficiario es una sociedad (excluidas las sociedades de personas), que posean al menos el 50 por 100 del capital de la sociedad que los abone...

3. El término dividendo empleado en el presente artículo comprende los rendimientos de las acciones, de las acciones o bonos de disfrute, de las partes de minas, de las acciones de fundador o de otros derechos, excepto los de crédito que permitan participar en los beneficios, así como las rentas de otras participaciones sociales, asimiladas a los rendimientos de las acciones por la legislación fiscal del Estado en que resida la sociedad que los distribuya.»

En el cuadro siguiente se recogen las características de dichos convenios:

<i>País</i>	<i>Fecha del Convenio</i>	<i>El art. 10.2 a) del Convenio Tipo se corresponde con el artículo</i>	<i>gravamen Tipo de %</i>	<i>Porcentaje de posesión directa en el capital de la filial</i>	<i>Tiempo mínimo de posesión de la participación anterior a la fecha de distribución</i>
Noruega	25-IV-1963	10.2.a)	10	50	—
Suiza	26-IV-1966	10.2.a)	10	25	—
Alemania	5-XII-1966	10.2.a)	10	25	—
Austria	20-XII-1966	10.2.a)	10	50	1 año
Finlandia	15-XI-1967	10.2.a)	10	25	—
Portugal	29-V-1968	10.2.a)	10	50	1 año
Bélgica	24-IX-1970	—	—	—	—
Países Bajos	16-VI-1971	10.3.a)	5, Holanda 10, España	50 ó 25 si hay otra sociedad en el país que posea otro 25 ó más del capital de la filial	—
Dinamarca	3-VII-1972	10.2.a)	10	50 (excluidas las sociedades de personas)	—
Francia	27-VI-1973	10.2.a)	10	25	1 año
Japón	13-II-1974	10.2.a)	10	25	6 meses inmediatamente anteriores al fin de ejercicio con cargo al cual tenga lugar la distribución de beneficios
Brasil	14-XI-1974	—	—	—	—

Los convenios con Bélgica y con Brasil no establecen ninguna norma específica en la relación matriz-filial, de ahí que son aplicables las normas generales establecidas en España y en dichos países a los efectos de la imposición por dividendos.

La razón de recoger el texto del artículo 10 del Convenio tipo de la OCDE, sin tener en cuenta la revisión de 1974, es que todos los convenios actualmente en vigor toman por base dicho texto original, pues la revisión ha sido posterior a las negociaciones de dichos convenios.

2.3. Precios de transferencia intergrupo.

2.3.1. Caso de precios de transferencia intergrupo cuando tanto la sociedad matriz como la sociedad filial son sociedades españolas, o cuando una de ellas es sociedad residente en el extranjero, cuando España no tiene con dicho país convenio de doble imposición:

España carece de una regulación específica de los precios de transferencia entre empresas vinculadas; sin embargo, existen ciertas normas diseminadas por el sistema impositivo español, que, de una u otra manera contemplan los precios de cesión de bienes y prestación de servicios, disposiciones que tendrán especial importancia en caso de relaciones intersocietarias del grupo de sociedades:

Veamos cuales son las normas establecidas en la legislación española:

2.3.1.1. Impuesto sobre las Rentas del Capital:

El artículo 19 del Impuesto sobre las Rentas del Capital establece que:

«1. A efectos de este Impuesto, se estimará que los préstamos devengan, como mínimo, el interés legal del dinero, aunque exista pacto de no devengo de intereses o el estipulado sea inferior a aquél.

2. Lo previsto en el número anterior no será de aplicación:

a) Cuando resultare prohibido el interés en virtud de las disposiciones de una Ley o ésta establezca a un tipo inferior al legal.

b) A los préstamos concedidos por las sociedades matrices extranjeras a sus filiales españolas, dedicadas a la realización de prospecciones petrolíferas, con destino a incrementar sus inmovilizaciones siempre que se cumplan las condiciones reglamentarias.»

2.3.1.2. Impuesto sobre el Tráfico de las Empresas:

El Reglamento de este Impuesto establece al referirse a las bases del impuesto, en la regla 5.^a del número 3 del artículo 12: «La Administración podrá proponer al contribuyente la base que debe prevalecer y, de no haber conformidad, su determinación corresponderá al Jurado Tributario, en los siguientes casos: ... b) Cuando, debido a las relaciones existentes entre ellas, las partes que intervingan en las operaciones sujetas al impuesto las consideren gratuitas o convingan unos precios notoriamente inferiores a los normales en el mercado».

2.3.1.3. Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales:

En el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales se establece que la comprobación administrativa de los valores de los bienes y derechos transmitidos se realizará por los medios ordinarios que se indican en el artículo 117 del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, «... sin perjuicio de lo dispuesto en el artículo 52 de la Ley General Tributaria...», pero además el artículo 119 de dicho Impuesto prevé la posibilidad de utilizar el medio extraordinaria de la tasación pericial, que corresponderá «... acordarla a las

Abogacías del Estado en los siguientes casos:

1.º Cuando siendo susceptibles de utilización alguno de los medios ordinarios de comprobación no produzcan éstos el resultado de conocer, a juicio de la Administración, el verdadero valor de los bienes y derechos reales.

2.º Cuando no sea aplicable al caso ninguno de los medios ordinarios de comprobación.»

2.3.1.4. Impuesto sobre Sociedades:

Sin embargo, como hemos destacado en otro lugar (3), a pesar de que las normas anteriormente indicadas inciden de una u otra manera en la valoración de ciertos bienes y servicios y, por tanto, en la imposición aplicable a las transacciones por cesión de bienes y servicios, donde podemos decir que se ha tratado el tema con una cierta profundidad, moviéndonos dentro del contexto indicado de inexistencia de normas específicas de los precios de transferencia entre sociedades, empresas y partes de empresas vinculadas, y, por tanto, se trata de disposiciones generales aplicables, aún en el caso de inexistencia de estas vinculaciones, ha sido en el Impuesto sobre Sociedades.

Así, el artículo 15 de dicho Impuesto, al referirse a ciertas partidas que tienen carácter de ingresos, establece que «se comprenderán entre los ingresos: ... 2. Los beneficios provenientes del incremento de valor de los efectos y otros elementos del activo, en cuanto se realicen por su enajenación.

El incremento de valor computable no deberá ser inferior a la diferencia que exista entre el atribuido en cuenta al ele-

mento enajenado o cedido y el que realmente tenga éste en el mercado».

Las controversias que se planteen entre la Administración y los contribuyentes en la fijación del precio de mercado serán resueltas por los Jurados Tributarios, que son los órganos competentes para resolver estas controversias, según establece el artículo 69 del Impuesto sobre Sociedades, al indicar que «Los Jurados Tributarios serán competentes para resolver las controversias... en los casos siguientes:

a) Estimación del valor en el mercado de elementos del activo en caso de enajenación, excepto cuando se trate de valores mobiliarios que sean objeto de cotización calificada en Bolsa».

Las enajenaciones de bienes a precios inferiores a los de mercado da lugar igualmente a imposición del Impuesto sobre las Rentas del Capital, siempre que se trate de una sociedad que tuviese en su cartera de valores participación en el capital de otra sociedad, por ejemplo, una sociedad filial, que vende un determinado bien a la matriz; ya que en estos casos se considera que existe una «utilidad derivada de la condición de socios accionistas o partícipe», cuya base imponible se sujeta a gravamen, según determina el artículo 14 del Impuesto sobre las Rentas del Capital, que establece: «Cuando exista presunción fundada de que se han abonado a los socios o accionistas, de cualquier clase de sociedad o entidad, beneficios sociales sin el debido reflejo contable, procederá la atribución de bases imponibles en la cuantía que determinen los Jurados Tributarios.»

Por su parte, el artículo 17 del Impuesto sobre las Rentas del Capital dispone que: «En los casos de enajenación de los efectos u otros elementos de activo, tendrá la consideración de beneficio distribuido la parte del incremento de valor computado en el Impuesto sobre Sociedades determinada por la diferencia que, en su caso, exista entre el valor de enajenación contabilizado y el que realmente

(3) Alvarez Melcón, S.: *Algunos aspectos de la fiscalidad española de las empresas multinacionales*, Información Comercial Española, n.º 508, diciembre 1975, Madrid, páginas 58-60.

tenga en el mercado el elemento enajenado.» Por tanto, para que entre en juego la presunción del Impuesto sobre las Rentas del Capital, es necesario que previamente se compute el incremento de valor como ingreso fiscal en el Impuesto sobre Sociedades.

En relación a las valoraciones y tratamiento de los gastos de ejercicio: gastos comerciales, financieros, de investigación, cánones, etc., a efecto de la determinación de la base imponible del Impuesto sobre Sociedades hemos de considerar dos aspectos:

- a) La necesidad del gasto.
- b) La cuantía del gasto.

Con relación a la necesidad del gasto, es decir, al carácter de necesario o no necesario a efectos fiscales, el principio general informador sobre la naturaleza fiscal del gasto viene recogida en el artículo 14 del Impuesto sobre Sociedades al establecer que para determinar el beneficio imponible «... se deducirán de los ingresos brutos obtenidos por la entidad en el período de imposición el importe de los gastos necesarios para la obtención de aquéllos...»

La consideración de gasto no necesario y, por tanto, de gastos fiscalmente no deducibles, en algunos casos viene establecido en el propio Impuesto; así, el artículo 18 número 7, del Impuesto sobre Sociedades considera que «no tendrán la consideración de partidas deducibles... 7. Las cantidades que se destinen al auxilio de otras empresas, sea sufragando sus gastos, sea como garantía de interés del capital empleado en sus explotaciones, excepto cuando la empresa que recibiese el auxilio estuviera sujeta a tributación en España por este impuesto y siempre que su obligatoriedad, su cuantía y la forma de determinarlo constasen fehacientemente con seis meses de anterioridad al cierre del ejercicio de la entidad que lo preste».

Con relación a la cuantía del gasto, que

a efectos fiscales se considera deducible, el Impuesto sobre Sociedades establece ciertas limitaciones recogidas en los números 16 y 22 del artículo 17:

«Tendrán la consideración de partidas deducibles de los ingresos:

16) Las cantidades o intereses exigidos por las empresas matrices extranjeras a sus filiales españolas por razón de los capitales invertidos en aquéllas, en los negocios de éstas o por contribución a los gastos de otro establecimiento, o por cualquier concepto análogo que permita reducir el beneficio de la filial, solamente cuando resulte justificada la causa de dichos pagos y las condiciones de éstos puedan presumirse normales, habida cuenta de las especiales relaciones existentes entre el acreedor y el deudor. Tales condiciones habrán de ser acreditadas por el contribuyente.

22) Las entidades satisfechas bajo la forma de participaciones en ingresos, gastos, producción o en cualquier otro concepto análogo, en cuanto su pago sea obligatorio y su cuantía no pueda considerarse anormal según los usos y costumbres mercantiles.»

Con relación a las participaciones que sobre sus ingresos satisfagan las empresas filiales a sus matrices directa o indirectamente, se mantuvo tradicionalmente la postura de no considerar los gastos fiscalmente deducibles, hasta la Ley 41/1964, de 11 de junio. Sin embargo, en algunos casos la Jurisprudencia no compartió este criterio, así tenemos, por ejemplo, que la Resolución del Tribunal Económico Administrativo Central, de 9 de mayo de 1944, estimó que el canon pagado por una sociedad filial española a la matriz extranjera se considera gasto, ya que sin cesión del contrato no se hubieran podido percibir los productos que sirvieron de base a la liquidación por utilidades.

De manera análoga, la Resolución del Tribunal Económico Administrativo Central, de 13 de febrero de 1953, entre otras, consideró que tenían carácter deducible las participaciones en ingresos que paga una sociedad española a otra francesa en

compensación de cánones por ayuda técnica.

Hemos visto que la Ley Fiscal española admite con carácter general, como precio válido de transferencia, el precio de mercado; sin embargo, «... es conveniente hacer algunas precisiones sobre este problema, ya que el precio de mercado solamente sería plenamente significativo en condiciones de competencia perfecta, lo que presupone un mercado perfecto y un mercado normal, entendiéndose por mercado perfecto el de libre competencia con relación al elemento real del mercado y por mercado normal el de libre competencia con relación al elemento personal de mercado, no obstante, en la práctica, las condiciones sobre las que opera el mercado distan bastante de ser las de competencia perfecta» (4).

La dificultad que entraña en muchos casos fijar con exactitud el precio de mercado hace de difícil operatividad el criterio fiscal de valoraciones en las transacciones intergrupo.

2.3.2. Caso de precios de transferencia intergrupo, en los convenios de doble imposición suscritos por España:

Los convenios de doble imposición que España tiene actualmente en vigor, han sido realizados tomando como modelo el Convenio Tipo de la OCDE de 1963, al que antes nos hemos referido. En dicho Convenio Tipo, la valoración de precios de transferencia entre empresas vinculadas o asociadas viene delimitado de una manera general en el artículo 9 del Convenio tipo, que establece:

«1. Cuando:

a) Una empresa de un Estado contratante participa directa o indirectamente en la dirección, control o capital de

una empresa de otro Estado contratante, o

b) Las mismas personas participan directa o indirectamente en la dirección, control o capital de una empresa de un Estado contratante y de una empresa de otro Estado contratante, y, en uno y otro caso, las dos empresas están en sus relaciones comerciales o financieras unidas por condiciones, aceptadas o impuestas, que difieran de las que se acordarían por empresas independientes, los beneficios que una de las empresas habría obtenido de no existir estas condiciones y que de hecho no se han producido a causa de las mismas, pueden ser incluidos en los beneficios de esta empresa y sometidos a la consiguiente imposición.

2. Cuando los beneficios, por los que una empresa de un Estado contratante haya tributado en este Estado, sean también incluidos en los beneficios de una empresa del otro Estado contratante y gravados en consecuencia, y los beneficios así incluidos son los que habrían realizado por esta empresa del otro Estado si las condiciones convenidas entre las dos empresas hubieran sido las que se habrían fijado entre dos empresas independientes, el primer Estado procederá a un ajuste correspondiente por el importe del impuesto que haya percibido sobre estos beneficios. Para determinar el ajuste a realizar, habrá de tener en cuenta las demás disposiciones del presente Convenio relativas a la naturaleza del beneficio, y, a estos efectos, las autoridades competentes de los Estados contratantes se consultarán en caso de necesidad.»

La norma general establecida en el artículo 9 se concreta en el artículo 11.6 para el caso de intereses, y en el artículo 12.4 para los cánones. El artículo 11.6 dispone que: «Cuando debido a relaciones especiales existentes entre el deudor y el beneficiario de los intereses pagados, habida cuenta del crédito por el que se

(4) *Ibidem*, *Algunos aspectos de la fiscalidad española...*, pág. 60.

paguen, exceda del importe que habría sido acordado por el deudor y el beneficiario en ausencia de tales relaciones, las disposiciones de este artículo no se aplicarán más que a este último importe. En este caso el exceso podrá someterse a imposición de acuerdo con la legislación de cada Estado contratante, teniendo en cuenta las demás disposiciones de este Convenio».

El artículo 12.4 establece: «Cuando debido a relaciones especiales existentes entre el deudor y el beneficiario de los cánones o entre ambos y cualquier otra persona, el importe de los cánones pagados, habida cuenta del uso, derecho o información por el que se paguen, exceda del

importe que habría sido acordado por el deudor y el beneficiario en ausencia de tales relaciones, las disposiciones de este artículo no se aplicarán más que a este último importe. En este caso, el exceso podrá someterse a imposición de acuerdo con la legislación de cada Estado contratante, teniendo en cuenta las demás disposiciones de este Convenio».

Los convenios de doble imposición que actualmente tiene en vigor España contienen disposiciones idénticas o análogas a las establecidas en el Convenio Tipo de la OCDE. A continuación indicamos los Convenios en vigor y los artículos de estos Convenios que se corresponden a los artículos 9.º, 11.6 y 12.4 del Convenio Tipo:

<i>País</i>	<i>Fecha del Convenio</i>	<i>Art. 9</i>	<i>Art. 11.6</i>	<i>Art. 12.4</i>
Noruega	25-IV-1963	9	11.7	12.7
Suiza	26-IV-1966	9	11.7	12.7
Austria	20-XII-1966	9	11.7	12.6
Alemania	5-XII-1966	9	11.7	12.6
Finlandia	15-XI-1967	9	11.6	12.5
Portugal	29-V-1968	9	11.7	12.6
Bélgica	24-IX-1970	9	11.7	12.6
Países Bajos	16-VI-1971	9	11.6	12.7
Dinamarca	3-VII-1972	9	11.6	12.6
Francia	27-VI-1973	9	11.7	12.6
Japón	13-II-1974	9	11.6	12.6
Brasil	14-XI-1974	9	11.9	12.6

3. PRINCIPIOS ORIENTADORES PARA LA DETERMINACIÓN DE LA RENTA FISCAL ANUAL CONSOLIDADA DEL GRUPO DE SOCIEDADES.

En nuestra opinión la promulgación de normas que regulen la imposición sobre la renta o beneficio consolidado del grupo de sociedades requiere que previamente se apruebe por la Administración un conjunto de reglas contables y principios orientadores sobre la elaboración de cuentas consolidadas del grupo de sociedades (5).

(5) *Idem*, Ponencia sobre *El grupo de sociedades y su fiscalidad: Reformas a introducir*, Colegio de Economistas de Barcelona, Barcelona, 1976, págs. 11-13.

Los estados financieros consolidados tienen por fin presentar, como si se tratase de una única unidad económica, la situación patrimonial financiera y los resultados de un conjunto de sociedades, jurídicamente independientes, pero dependientes económicamente de una de ellas, que es la que tiene el control y la dirección del grupo. Para dicho fin, en contabilidad, se estudia la técnica de la consolidación, técnica que nos permitirá agregar los balances y cuentas de resultados de todas las sociedades del grupo, al objeto de establecer los balances y las cuentas de resultados consolidados del conjunto.

Existe una gran necesidad de presentar

las cuentas del grupo en forma de estados contables consolidados, al objeto de que tengan una mayor información las personas que lo dirigen, los accionistas de la sociedad dominante, los asalariados del grupo y los terceros ajenos al grupo: acreedores, futuros inversores de sociedades del grupo, Estado, analistas financieros, socios minoritarios (socios de las sociedades filiales que el grupo controla en un determinado porcentaje sin llegar a poseer directa o indirectamente el 100 por 100 del capital de dicha sociedad), etcétera.

Una información veraz y significativa sobre la situación patrimonial financiera y los resultados del grupo de sociedades, deberá abarcar, como mínimo los siguientes aspectos:

1) Delimitar el grupo de sociedades consolidable.

Lo cual supone:

a) Delimitar el grado de control mínimo, directo, indirecto o recíproco que la sociedad dominante deberá tener sobre las sociedades dependientes.

b) Delimitar la forma jurídica que deben revestir las sociedades que componen el grupo.

c) Delimitar el tipo de actividad de las sociedades del grupo.

d) Delimitar la localización geográfica de las sociedades que forman el grupo.

e) Delimitar los subgrupos de sociedades consolidables.

2) Elegir el método de consolidación.

3) Tratamiento de las cuentas y montantes recíprocos intragrupo que deben ser eliminadas o compensadas al pasar de los estados contables, balance y cuenta de resultados, de cada una de las sociedades del grupo, al balance y cuenta de resultados consolidados.

4) Establecer reglas para la elimina-

ción de la cuenta de Inversiones representativas de la participación que la sociedad matriz tiene en el capital de las sociedades filiales.

5) Tratamiento de las inversiones significativas: Tienen este carácter ciertas inversiones que las sociedades del grupo tienen en el capital de otras sociedades ajenas al grupo que merecen una consideración especial por el grado de participación que se posee: participaciones directas o indirectas entre el 25 y el 50 por 100 del capital social de la sociedad de la cual se posee la participación.

6) Establecer reglas sobre el tratamiento de los beneficios y pérdidas por transacciones intergrupo, que no se han realizado a terceros.

7) Tratamiento de los problemas de conversión monetaria que se plantean en la consolidación.

8) Tratamiento de los socios o intereses minoritarios.

9) Establecer los modelos de balances, cuentas de resultados consolidados.

10) Establecer la información mínima anual que deberá rendir el grupo, junto con los balances y cuentas de resultados consolidados, en forma de anexos, memorias de gestión, etc.

Por lo que se refiere a la imposición sobre el beneficio consolidado, la futura Ley que regule dicha imposición deberá necesariamente tener en cuenta un conjunto de aspectos entre los que destacamos los siguientes:

Delimitar el sujeto pasivo, que sería, en definitiva, el grupo de sociedades consolidables.

En cuanto al hecho imponible, deberá recogerse en el texto que regule la imposición del grupo una norma que establezca que estarán sujetos a gravamen los beneficios obtenidos por el grupo dentro o fuera del territorio español. Lógicamente las sociedades filiales domiciliadas en el extranjero estarán sujetas a su vez, en los respectivos países, al régimen fiscal que dichos países tengan establecido, y por tanto, deberán fijarse criterios que eviten la doble imposición.

Con relación a la determinación de la base imponible consolidada, creemos que la técnica de consolidación que se establezca en el Plan General de Contabilidad, al redactar los principios, reglas y modelos sobre cuentas consolidadas, deberá tenerse en cuenta a la hora de redactar las normas que regulen la imposición sobre el beneficio consolidado del grupo.

Por lo que se refiere a la compensación de pérdidas, en nuestra opinión sería posible una norma análoga a la del artículo 19 del Impuesto sobre Sociedades y establecer la posibilidad de compensar pérdidas fiscales consolidadas con cargo a los beneficios consolidados de futuros ejercicios.

El régimen para determinar la base imponible del grupo deberá ser necesariamente la estimación directa y como régimen subsidiario la estimación por Jurados.

La base liquidable consolidada del grupo traerá como consecuencia la necesidad de buscar soluciones al tratamiento que habrá de darse a la Previsión para Inversiones y a la Reserva para Inversiones de Exportación, ya que la suma de reducciones que se permitirían en la base imponible de las distintas sociedades del grupo, no coincidirá con la que se permitirá, teniendo en cuenta los beneficios consolidados, porque la suma de bases imponibles del grupo obtenida sociedad por sociedad no coincidirá con la base imponible consolidada del grupo, de igual manera que la suma del beneficio contable de todas las sociedades que forman el grupo no coincidirá con el beneficio consolidado del grupo.

Otras cuestiones que deberán ser abordadas por la legislación que regule el beneficio fiscal del grupo de sociedades será:

- 1) Determinación de la cuota del Impuesto.
- 2) Bonificaciones y deducciones en la cuota.
- 3) Desgravaciones por dividendos de sociedades ajenas al grupo.

4) Medidas para evitar la doble imposición internacional.

5) Pago de la deuda tributaria.

6) Reparto de la deuda tributaria entre las Sociedades del Grupo.

7) Implicaciones fiscales que plantea el hecho de que una sociedad deje de pertenecer al grupo o pase a formar parte de él.

8) Responsabilidad del grupo ante la Administración.

9) Recursos y garantías del grupo, etc.

Estos aspectos y otros múltiples necesariamente deberán ser estudiados si queremos hacer una regulación sistemática y coherente de la imposición sobre el beneficio consolidado del grupo de sociedades, imposición que un sistema tributario moderno que camine hacia un mayor perfeccionamiento y hacia una mayor justicia tributaria no puede desconocer.

4. LA PRESENTACIÓN DE CUENTAS CONSOLIDADAS EN DERECHO COMERCIAL Y EN LA PRÁCTICA MERCANTIL

España, al carecer de normas específicas mercantiles que regulen el grupo de sociedades ni tampoco la relación matriz-filial, es lógico que tales leyes mercantiles no exijan la presentación de cuentas consolidadas y por tanto la presentación de tales estados financieros consolidados sería voluntario; ahora bien la presentación de tal información consolidada no es una práctica frecuente, sino más bien excepcional, incluso para las sociedades que cotizan en Bolsa, ya que no es obligatoria la presentación de dichos estados consolidados a los accionistas.

En algunos casos las sociedades dominantes del grupo facilitan además de sus cuentas anuales, cierta información adicional de algunas magnitudes consolidadas del grupo.

Las cuentas consolidadas del grupo se elaboran y utilizan frecuentemente, pero

únicamente a nivel interno y fundamentalmente a efecto de información y de la toma de decisiones de la gerencia y del Consejo de Administración, al objeto de tener en todo momento el necesario conocimiento de la situación patrimonial, financiera y los resultados del conjunto de sociedades que componen el grupo, pero sin que dichas cuentas consolidadas sean objeto de publicación por el grupo.

5. TÉCNICA DE ELABORACIÓN DE CUENTAS CONSOLIDADAS SEGUNDA EN ESPAÑA

La doctrina y la práctica contable en España ha seguido fundamentalmente los principios y reglas dadas por los Institutos Contables y la doctrina de Estados Unidos.

Sin embargo, aunque actualmente exista un fuerte predominio de la corriente doctrinal de Estados Unidos, en los grupos de sociedades españolas vinculados a grupos financieros franceses, se realiza la consolidación siguiendo las direc-

trices y principios del Informe sobre Consolidación del Consejo Nacional de la Contabilidad francés.

6. CENTROS DE FORMACIÓN DE LOS EXPEDIENTES EN CONTABILIDAD DE GRUPOS Y CONSOLIDACIÓN DE BALANCES

En España los estudios sobre contabilidad del grupo y cuentas consolidadas de los grupos de sociedades se realiza en las facultades de ciencias empresariales y en centros universitarios privados, así como en las escuelas de universitarios de estudios empresariales, donde se imparten las enseñanzas que permite una formación básica sobre contabilidad de grupos, al tener que cursarse, al menos una asignatura, donde de alguna manera y con cierta extensión se estudian tales técnicas y metodología. Sin embargo, la especialización del *consolidador* se realiza, en la mayoría de los casos, en los propios grupos de sociedades donde acuden a prestar sus servicios dichos titulados.