

HACIA UN MODELO CONTRACTUAL DEL CONCEPTO DE GRUPO DE SOCIEDADES

Manuel José Castro de Luna



SINOPSIS

En el presente trabajo se quiere hacer una reflexión sobre la necesidad de alcanzar unos acuerdos básicos sobre la noción de “grupo de sociedades”, como realidad que, existiendo en la vida económica como titular de intereses económicos y jurídicos que se superponen y a veces, contraponen, a los de los entes que lo integran, sigue siendo una figura “extraña” o “anómala” en nuestro Derecho, que la regula de forma parcial en cada uno de sus ordenamientos.

***El Autor:** Licenciado en Derecho. Inspector de Hacienda del Estado. Cuerpo Técnico de Hacienda. Máster en Dirección Pública por la Universidad Internacional Menéndez-Pelayo y el Instituto Nacional de Administración Pública. Profesor de la Escuela de Hacienda Pública. Ponente del Máster Universitario en Dirección Pública, Políticas Públicas y Tributación, de la Universidad Nacional de Educación a Distancia, UNED.*

- *Artículo en base a la normativa del 31 de diciembre del 2014.*

Contenido

1. Concepto económico de grupo de empresas
2. Concepto mercantil de grupo
3. Concepto de grupo en derecho tributario
4. Principales diferencias entre los conceptos vigentes
5. Concepto de grupo en derecho del trabajo
6. Hacia un modelo contractual de grupo
7. Conclusión
8. Bibliografía

Llama la atención el hecho de que siendo el grupo de empresas una realidad plenamente aceptada en la vida económica y jurídica de nuestro país, no contemos con un concepto o definición legal del mismo. El “grupo de empresas” todavía parece ser una figura no

plenamente aceptada por nuestro Derecho, que la aborda de forma parcial y fraccionada, no ya sólo en las diferentes ramas del Ordenamiento jurídico, sino incluso dentro de cada una de las mismas, estableciendo distintas concepciones de grupo, según la perspectiva desde la que se aborde. No proporciona demasiada seguridad jurídica el hecho de que lo que merece la calificación de grupo a efectos mercantiles, quizás no sea considerado como tal a efectos del Impuesto sobre Sociedades o del Impuesto sobre el Valor Añadido.

Es por ello que considero conveniente llegar a unas nociones o consensos mínimos sobre lo que debe y no debe ser considerado como un grupo de empresas, sin que ello nos lleve necesariamente a un concepto único del mismo. De ahí que en el presente artículo reflexionemos sobre las distintas nociones de grupo existentes en nuestro Derecho, poniendo de manifiesto las semejanzas y diferencias entre las mismas, para finalmente fijarnos en la experiencia de alguno de los países de nuestro entorno, por si nos puede guiar en la búsqueda de ese concepto o noción única.

1. CONCEPTO ECONÓMICO DE GRUPO DE EMPRESAS

El día a día de nuestra actividad nos muestra la constante presencia de los grupos de empresas o de sociedades en la vida económica. Los sujetos económicos encuentran innumerables ventajas para unificar sus fines y propósitos en aras de un objetivo común: lograr el máximo beneficio en su actividad. Tales ventajas pueden ser de posicionamiento en el mercado, logísticas, financieras, y como veremos también fiscales.

A pesar de ello, la figura del grupo de empresas sigue adoleciendo en nuestro país de una regulación sistemática. Únicamente existen

regulaciones parciales, a los efectos específicos de la norma que los regula, en el artículo 42 del Código de Comercio¹, en los artículos 64 a 82 del Texto Refundido del Impuesto sobre Sociedades aprobado por RDL 4/2004 de 5 de marzo, en los artículos 163 quinquies a nonies de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido, así como numerosas referencias al mismo en diversas leyes, ninguna de las cuales acaba de establecer un régimen jurídico completo de los mismos. Además llama la atención de que en ninguna de las regulaciones sectoriales existentes, se parta del

1. Fue la Ley 19/1989 de 25 de julio, de reforma parcial y adaptación de la legislación mercantil a las Directivas Comunitarias en materia de sociedades la que introdujo por primera vez el concepto de grupo de sociedades.

concepto o definición ya existente en otra rama del ordenamiento jurídico, o incluso en el mismo sector del ordenamiento, como ocurre en el caso del IS y el IVA. De manera que tendremos un concepto de grupo de empresas a efectos de la obligación de formular estados contables consolidados, otro a efectos del Impuesto sobre Sociedades, y otro a efectos del IVA.

En otras ocasiones, ha sido la Jurisprudencia la que ha venido a llenar este vacío legal, elaborando un concepto y asociando consecuencias jurídicas a la existencia de los grupos de sociedades. Tal es el caso de lo que ocurre en el ámbito del Derecho del Trabajo.

Partiendo de la realidad económica, podemos poner de relieve, que en los grupos societarios siempre se ponen de manifiesto dos características:

- **Pluralidad jurídica**, dado que a pesar de que en algunas normas se reconoce al grupo como tal, como sujeto de derechos y obligaciones, (así ocurre como veremos a efectos del Impuesto sobre Sociedades y a

efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido), no por ello se reconoce personalidad jurídica al mismo, siendo sus componentes los que ostentan tal personalidad.

- **Unidad Económica**, es decir, unidad de objetivos o propósitos. O si lo queremos, subordinación del interés particular de sus miembros a un “bien común”.

La doctrina coincide en ambos aspectos, y así definen al grupo de sociedades como “la reunión en una unidad económica de dos o más sociedades”, o como “una pluralidad de entidades jurídicamente independientes sometidas a un poder único”²; o como “un conjunto de entidades que están relacionadas entre sí a través de relaciones de dependencia societaria, esto es, mediante la toma de participaciones de una sociedad en el capital de otras sociedades, de manera que, aun cuando todas ellas son jurídicamente independientes, sin embargo, desde un punto de vista empresarial actúan como una unidad económica como consecuencia de la influencia, control o dominio que aquella sociedad tiene sobre las demás”³.

2. CONCEPTO DE GRUPO DE SOCIEDADES A EFECTOS MERCANTILES⁴

Fue la Ley 19/1989, de 25 de julio, de reforma parcial y adaptación de la legislación mercantil a las Directivas de la Comunidad Económica Europea en materia de sociedades, la que introdujo en nuestro derecho, en el artículo 42⁵ del Código de Comercio, por primera vez la obligación de consolidación de las cuentas anuales y el informe de gestión. Si bien, en dicha regulación no se contenía definición alguna del grupo de sociedades, sino que únicamente se establecían una serie de supuestos que

obligaban a formular los estados contables consolidados. Tales supuestos vienen a coincidir con los todavía hoy vigentes, si bien en la redacción originaria venían a constituir una lista cerrada, a diferencia de la redacción hoy vigente que establece una lista abierta, al disponer: “se presumirá que existe control”. Además no se incluía la presunción de control establecida en el actual artículo 42.1.d), según la cual “se presumirá esta circunstancia cuando la mayoría de los miembros del órgano de administración

2. MANÓVIL, Rafael M. *Grupo de Sociedades en el Derecho Comparado*. Abeledo Perrot Editorial. Buenos Aires, Argentina. 1998. Pg 155; tomado de RUEDIN Roland. *Vers un droit des groupes de sociétés. Société suisse des juristes, Helbing and Lichtenhahn Verl., fascicule 2*, 1980.

3. Definición tomada del *Memento de Grupos Consolidados 2010*, Pg 1. Editorial Francis Lefebvre.

4. LIRA, Mónica. *El concepto de grupo de empresas en el Derecho español*. Ediciones Deusto. Referencia nº 3334.

5. Ver redacción original del artículo 42 del CCo.

de la sociedad dominada sean miembros del órgano de administración o altos directivos de la sociedad dominante o de otra dominada por ésta...”. Además en la redacción derivada de la Ley 19/1989, se requería en todo caso que la sociedad dominante fuera socio de la dominada al disponer que “Toda sociedad mercantil estará obligada a formular las cuentas anuales y el informe de gestión consolidados (...), cuando, siendo socio de otra sociedad,.. “, se encontrara respecto a la misma en los supuestos que taxativamente obligaban a la consolidación. Por el contrario la redacción actual del artículo 42, permite que se pueda alcanzar la mayoría de los derechos de voto de la dominada, a través de acuerdos con terceros; sin ser precisa, aunque será el común de los supuestos, la condición de socio de la dominante.

En el año 2003, por medio de la Ley 62/2003, de 30 de diciembre, de medidas fiscales, administrativas y del orden social, se da un giro en la concepción del grupo a efectos de consolidación, al pasar a basarse en la unidad de dirección. Así se dispone en la nueva redacción del artículo 42⁶ del Código de Comercio, que “existe grupo cuando varias sociedades constituyan una unidad de decisión”, para a continuación establecer que “se presumirá que existe unidad de decisión” en los mismos supuestos en los que la normativa anterior establecía la obligación de consolidar, si bien con la diferencia de que deja abierta la puerta a que se pruebe la unidad de decisión en otros supuestos distintos de los enumerados. Además introduce el concepto de dirección única, como uno de los supuestos en que se presume tal unidad de decisión, y, como la normativa vigente, presume tal unidad de decisión “cuando la mayoría de los miembros del órgano de administración de la sociedad dominada sean miembros del órgano de administración o altos directivos de la sociedad dominante o

de otra dominada por ésta”. Al dejar la puerta abierta a que se pudiera probar la unidad de decisión fuera de los supuestos enunciados, el concepto de grupo era mucho más amplio que en la normativa anterior, ya que daba cabida a los “grupos horizontales o por coordinación”, en los que tal unidad de decisión podía alcanzarse por contrato, así como a que tal unidad de decisión viniera determinada por supuestos de dependencia financiera o tecnológica. Como crítica a tal concepción, podemos citar su indefinición, ya que aunque habría casos en que tal unidad de decisión fuera evidente, no ocurriría lo mismo en otros muchos, al ser tal concepto, un concepto jurídico indeterminado.

Fueron precisamente las críticas de inseguridad jurídica la que motivaron la nueva reforma del artículo 42 del CCo⁷ por medio de la Ley 16/2007, de 4 de julio, de reforma y adaptación de la legislación mercantil en materia contable para su armonización internacional con base en la normativa de la Unión Europea, que es la redacción todavía hoy vigente. Con la nueva redacción, se abandona “la unidad de decisión” como elemento articulador del grupo de sociedades, para pasar éste a basarse en la situación de control que una sociedad, la dominante, ejerce sobre el resto, dominadas, presumiendo tal control cuando concurren una lista abierta de supuestos de hecho, que por lo demás, son prácticamente idénticos a los supuestos en que la anterior normativa presumía la unidad de decisión. La nueva redacción del artículo 42 del CCO parece olvidarse por completo de los grupos horizontales o por coordinación, dando por el contrario cabida en el concepto a las denominadas sociedades Multigrupo, caracterizadas por existir una gestión conjunta, y a las sociedades Asociadas, en las cuales alguno o algunos de los componentes del grupo ejerce una influencia notable.

6. Ver Artículo 42 CCo en redacción dada por Ley 62/2003, de 30 de diciembre.

7. Ver redacción actual del art. 42 del CCo, dada por Ley 16/2007, de 4 de julio.

Independientemente de la obligación o no de formular cuentas anuales consolidadas, la existencia del grupo a efectos mercantiles se reconoce expresamente por medio del artículo 18 del RDL 2/2010, de 2 de julio, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley de Sociedades de Capital, remitiéndose en cuanto a su concepto a lo establecido en el artículo 42 del CCO. Este reconocimiento expreso del grupo, debe servir para interpretar y matizar determinadas normas que, aplicadas en términos estrictos harían imposible la existencia del grupo como tal, y que harían imposibles las operaciones intra-grupo. Nos referimos en concreto, a la posibilidad prevista en el art. 204 del TRLSC, de impugnar los Acuerdos de la Junta General cuando “lesionen el interés social en beneficio de uno o varios socios o de terceros”. A la vista de este artículo cabría preguntarse: ¿es posible la impugnación de un acuerdo de la Junta que perjudicando a la sociedad que lo adopta es beneficioso para el grupo? Dicho Acuerdo, en el caso de los grupos, estaría obviamente adoptado con el voto favorable de la sociedad dominante, quien en última instancia será la que decida cuál es el interés del grupo. Si optáramos por la posibilidad de impugnación de tales acuerdos, esto haría imposible el funcionamiento del grupo, y además, se daría la paradoja de que dejaríamos el funcionamiento de la sociedad en mano de los socios minoritarios. No obstante, también hay que tener presente los intereses de los socios minoritarios y acreedores sociales, que han de tener la posibilidad de reaccionar ante Acuerdos sociales que lesionen el interés o patrimonio de la entidad.

Igual equilibrio de intereses en juego hay que buscar en la situación de conflicto, que en el seno de los órganos de administración, se prevé en el art. 229 del TRLSC. Dicho artículo prevé que “los administradores deberán comunicar... cualquier situación de conflicto, directo o

indirecto, que pudieran tener con el interés de la sociedad”, disponiendo que “el administrador afectado se abstendrá de intervenir en los acuerdos o decisiones relativos a la operación a la que el conflicto se refiera.” Igual que en el caso de la Junta General, también en esta sede debe interpretarse el mandato legal de forma que no haga imposible el funcionamiento del grupo, dado que una interpretación literal del mismo, llevaría a que los administradores designados por la sociedad dominante deberían abstenerse de intervenir en cualquier decisión relativa a las operaciones intra-grupo, dejando de nuevo las decisiones sociales en manos de los administradores designados por los socios minoritarios.

En esta misma línea se sitúa el Derecho de Sociedades Italiano, que tras la reforma de 17 de enero de 2003, viene a recoger la denominada “doctrina Rozemblum” en los artículos 2497 a 2497 septies del Codice Civile. En esta norma en síntesis⁸:

1. Se legitima el control ejercido por la sociedad dominante sobre sus dependientes, si bien se sustituye este concepto por el de “actividad de dirección y coordinación”.
2. Tal actividad de dirección y control, sólo determinará la responsabilidad de la dominante si se prueba que ésta actúa en interés empresarial propio o de otro en violación del principio de correcta gestión societaria y empresarial de las mismas sociedades, y además, con perjuicio efectivo en el beneficio social o en el valor de la participación de los socios de la dominada, que no resulte compensado por las sinergias generadas por la actividad de dirección y coordinación o por medidas de compensación apropiadas.
3. La responsabilidad frente a los acreedores es solidaria, externa, pero subordinada al impago por la sociedad dominada.

8. VICENT CHULLÁ, Francisco. *Grupo de sociedades y conflicto de intereses*.

De igual modo, el conflicto de intereses que debiera obligar a un administrador a abstenerse de participar en la toma de decisiones, debe ser un interés personal en el asunto objeto de decisión, y no en su calidad de designado por la sociedad dominante.

Por el contrario, en el ámbito del Derecho Tributario, y en concreto en el artículo 16.5 del TRLIS, en la redacción dada por la

Ley 36/2006, se condiciona la deducción de gastos en concepto de servicios entre entidades vinculadas, no a que los mismos puedan producir una ventaja o utilidad en el grupo considerado como tal, sino a que los mismos puedan producir tal ventaja o utilidad en la sociedad destinataria individualmente considerada. Abandonando así cualquier idea de "interés del grupo", como presupuesto legitimador para la deducción del gasto.

3. CONCEPTO DE GRUPO EN DERECHO TRIBUTARIO ⁹

En Derecho Tributario, destaca el hecho de que tampoco encontramos un concepto único de grupo que pudiera servir para todos los tributos. Así encontramos un concepto a efectos del IS y otro a efectos de IVA. Pero es más, el propio concepto instaurado a efectos del IS cuando se regula el régimen de consolidación fiscal, tampoco es utilizado como referencia por la propia normativa del impuesto recogida en el TR aprobado por RDL 4/2004, de 5 de marzo; que en numerosos artículos, véanse a título de ejemplo los artículos 11.4, art. 12.3.6.7 y art .21 del TRLIS, se remiten al concepto mercantil recogido en el artículo 42 del CCO, pero no tal y como viene establecido en la norma mercantil, sino introduciendo matizaciones al mismo. Así en el artículo 107 del TRLIS, que regula el régimen de transparencia fiscal internacional, se hacen varias alusiones al art. 42 del CCO, pero a efectos de determinar el grado de participación necesario para la aplicación de tal régimen, establece que se exige una participación en el capital del 50% e incluye para el cómputo de la participación indirecta a las personas o entidades vinculadas a los

efectos del artículo 16 de este mismo texto legal. Más claro aún es el ejemplo del artículo 108 del TRLIS, que a efectos de computar la cifra de negocios que determina la aplicación del régimen de incentivos para las empresas de reducida dimensión, determina que se computará la cifra de negocios de todas las entidades pertenecientes a un grupo en el sentido del art. 42 del CCo, "con independencia de la residencia y de la obligación de formular cuentas anuales consolidadas", matizando que también se computará en tal cifra de negocios, la de aquellas sociedades en las que una persona física junto a su cónyuge y personas unidas por vínculos de parentesco en línea directa o colateral, alcancen la mayoría de derechos de voto exigida por la norma mercantil "con independencia de la residencia de las entidades y de la obligación de formular cuentas anuales consolidadas". Es decir, estamos llegando a una situación en la que, ya no cada rama del derecho tiene su propia definición de grupo, sino que cada régimen especial o incluso artículo, introduce matizaciones o exclusiones a los conceptos vigentes.

9. *Se ha tomado como referencia el artículo de ROMEO IBAÑEZ, Miguel Ángel y GARICANO DEL HOYO, Juan Ignacio, publicado en la Revista Ekonomiaz, n°68, 2º cuatrimestre, 2008.*

3.1 Concepto a efectos de consolidación fiscal

Actualmente la posibilidad de tributar en el régimen de grupos de consolidación fiscal viene establecida en los artículos 64 a 82¹⁰, Capítulo VII del Título VII regímenes tributarios especiales del Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, en la redacción dada por la Disposición Final Primera del Real Decreto Ley 2/2011, de 18 de febrero, para el reforzamiento del sistema financiero.

Lo primero que hay que decir del régimen de consolidación fiscal es que se trata de un régimen voluntario, en el que se reconoce al grupo como sujeto pasivo, esto es, como sujeto de los derechos y obligaciones resultantes de la aplicación del mismo, y cuya representación corresponde a la sociedad dominante, a la que también corresponde el pago de la deuda tributaria sin perjuicio de la responsabilidad solidaria de todas las sociedades integrantes del mismo. Se trata de un régimen beneficioso, cuyas principales ventajas podemos resumir en¹¹:

- Diferimiento de la tributación de las rentas generadas en las operaciones realizadas entre las sociedades que integran el grupo. Dichas rentas son eliminadas al tiempo de determinar la base imponible del grupo fiscal, porque la base imponible la integran las rentas procedentes exclusivamente de las operaciones realizadas con terceros.
- Compensación en el mismo ejercicio de las bases imponibles positivas obtenidas por sociedades del grupo con las bases

imponibles negativas obtenidas por otras sociedades del grupo fiscal.

- Aplicación de deducciones en la cuota íntegra a nivel de grupo.
- Exoneración de la obligación de retener y de ingresar a cuenta respecto de los dividendos o participaciones en beneficios, intereses y demás rendimientos satisfechos entre sociedades que formen parte de un mismo grupo fiscal.

Es el artículo 67¹² del TRLIS el que viene a delimitar la composición del grupo sin llegar a establecer una definición del mismo. Lejos de partir de la composición ya establecida por la normativa mercantil, el TRLIS establece su propia composición. Así establece que el grupo a efectos de consolidación fiscal estará formado por “el conjunto de sociedades anónimas, limitadas y comanditarias por acciones, así como las entidades de crédito¹³ 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.” Precisamente ha sido la incorporación de las entidades de crédito integradas en un sistema institucional de protección como posibles componentes del grupo a efectos de consolidación fiscal, la que ha motivado la reforma del artículo 67 del TRLIS.

A continuación disponen los apartados 2º y 3º del art. 67 del TRLIS, qué debe entenderse por sociedad dominante y dependiente, basando dichas definiciones en el control que ejerce la primera sobre las segundas, control basado en una participación en el capital que debe alcanzar el 75% o el 70%, si en éste último caso se trata de sociedades cuyas acciones estén admitidas

10. El régimen de consolidación fiscal fue introducido en el Derecho español por la Ley 43/1995, de 27 de diciembre del Impuesto sobre Sociedades. Es a partir de la misma cuando se establece la posibilidad de que el grupo de sociedades sea el sujeto pasivo del impuesto.

11. LÓPEZ- SANTACRUZ MONTES, José Antonio, ROS AMORÓS Florentina y ORTEGA CARBALLO, Enrique. Cita 537. *Memento Grupos Consolidados 2011*. Editorial Francis Lefebvre.

12. Ver Art. 67 TRLIS aprobado por RDL 4/2004, de 5 de marzo.

13. Se refiere a las entidades de crédito integradas en un sistema integral de protección a que se refiere la letra d) del apartado tercero 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.

a negociación en un mercado secundario¹⁴. No obstante, y sin necesidad de alcanzar los mencionados porcentajes de participación, el apartado 3º del artículo 67 del TRLIS dispone que “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 % 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 % de los recursos propios computables de cada una de ellas. Se considerarán cumplidos tales requisitos en aquellos sistemas institucionales de protección a través de cuya entidad central, de manera directa o indirecta, varias cajas de ahorros de forma concertada ejerzan en exclusiva su objeto como entidades de crédito, conforme se dispone en el apartado 4 del artículo 5¹⁵ del Real-Decreto Ley 11/2010 de 9 de julio de órganos de gobierno y otros aspectos del régimen jurídico de las Cajas de Ahorro.”

El Real Decreto Ley 2/2011, de 18 de febrero, para el reforzamiento del sistema financiero, ha introducido también en el TRLIS la Disposición Transitoria Trigésimo Tercera, donde además de establecer el 1 de enero de 2011 como fecha a partir de la cual las entidades integradas en un sistema institucional de protección podrán tributar en el régimen de consolidación fiscal, incluye en el mismo a “las sociedades que

cumplan las condiciones establecidas en el artículo 67.2.a) de esta Ley, cuyas participaciones representativas de su capital social se hubiesen aportado a la entidad central en cumplimiento del plan de integración del sistema y dicha entidad mantenga la participación hasta la conclusión de ese período impositivo, a través de operaciones acogidas al régimen fiscal establecido en el Capítulo VIII del Título VII de esta Ley o al régimen establecido en el artículo 7.1 del Real Decreto-ley 11/2010, de 9 de julio, de órganos de gobierno y otros aspectos del régimen jurídico de las Cajas e Ahorro, y tuviesen la consideración de sociedades dependientes de la entidad de crédito aportante, como consecuencia de que esta última entidad tributaba en este régimen especial como sociedad dominante.”

Asimismo dispone en su punto 3º que “En el caso de ejercicio indirecto de la actividad financiera de las cajas de ahorros de acuerdo con lo previsto en el artículo 5 del Real Decreto-ley 11/2010, de 9 de julio, de órganos de gobierno y otros aspectos del régimen jurídico de las Cajas de Ahorro, la caja de ahorros y la entidad bancaria a la que aquella aporte todo su negocio financiero, podrán aplicar el régimen de consolidación fiscal regulado en el capítulo VII del título VII de esta Ley desde el inicio del período impositivo correspondiente al ejercicio en el que se realice dicha aportación, siempre que se cumplan los requisitos establecidos para ello en el artículo 67 de esta Ley”.

Los anteriores artículos, y la doctrina de la Dirección General de Tributos, deben interpretarse a la luz de la reciente Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de

14. En la redacción original se entendía por sociedad dominante aquella que tuviera una participación directa o indirecta de al menos el 90% del capital social de otra u otras. Este porcentaje se ha ido reduciendo con los años. Así, a partir de 1 de enero de 2002, la Ley 24/2001, de 27 de diciembre, lo redujo al 75%. Para los períodos impositivos iniciados a partir del 1 de enero de 2010 la disposición final primera. cuatro de la Ley 11/2009 de 26 de octubre lo redujo al 70%, “si se trata de sociedades cuyas acciones estén admitidas a negociación en un mercado regulado”. Y finalmente la disposición final tercera. uno de la Ley 2/2010, de 1 de marzo, con efectos desde 1 de enero de 2010, extendió dicho porcentaje para el caso de participación indirecta ostentada a través de sociedades cotizadas en un mercado regulado.

15. Redacción original del art.5º del Real Decreto-ley 11/2010 de 9 de julio.

12 de junio de 2014, Asuntos acumulados nº C-39/13, C-40/13 y C-41/93, que establece que “los arts. 49 y 54 del Tratado de Funcionamiento de la UE deben interpretarse en el sentido de que se oponen a la 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. Asimismo los citados artículos deben interpretarse en el sentido de que se oponen a la 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”. Por lo que ha de permitirse, que la participación en las sociedades integrantes del grupo se alcance de forma indirecta a través de sociedades no residentes en territorio español.

Por su parte el artículo 67.4 del TRLIS establece una serie de circunstancias que de concurrir, impiden la pertenencia a un grupo, a saber:

- a. Que estén exentas de este impuesto.¹⁶
- b. Que al cierre del período impositivo se

encuentren en situación de concurso, o incursas en la situación patrimonial prevista en el artículo 363.1.d) del Texto Refundido de la Ley de Sociedades Anónimas, aprobado por el Real Decreto Legislativo 1/2010, de 2 de julio, aun cuando no tuvieran la forma de sociedades anónimas, a menos que con anterioridad a la conclusión del ejercicio en el que se aprueban las cuentas anuales esta última situación hubiese sido superada¹⁷. Tal exclusión se justifica “desde el momento en que este régimen de tributación trata de gravar al grupo como una unidad económica, en la medida en que la sociedad dominante ostente el control y poder de decisión sobre las dependientes¹⁸.” Tal poder de decisión se pierde en los concursos necesarios, y queda intervenido en los concursos voluntarios, por lo que no cabe incluir a la entidad inmersa en esta situación en el perímetro del grupo.

- c. Las sociedades dependientes que estén sujetas al Impuesto sobre Sociedades a un tipo de gravamen diferente al de la sociedad dominante¹⁹.
- d. Las sociedades dependientes cuya participación se alcance a través de otra sociedad que no reúna los requisitos establecidos para formar parte del grupo fiscal. Si bien, a la luz de la STJUE de 12 de junio de 2014, anteriormente mencionada, debe permitirse que la participación indirecta en las sociedades dependientes se alcance a través de sociedades no residentes.

16. *La Consulta 1489-2002, de 4/10 de la DGT, establece que las sociedades exentas, que como tal no pueden formar parte de un grupo de sociedades, son las entidades exentas del art. 9 del TRLIS, por lo que las Sociedades de Capital Riesgo, que gozan de una exención del 99%, si podrán formar parte del mismo.*

17. *A efectos de interpretar la causa de exclusión recogida en el art. 67.4.b) conviene tener presente la siguiente consulta de la Dirección General de Tributos (en adelante DGT) V0804/11 de 29/03. La consulta del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas (ICAC), Consulta 4 BOICAC nº79 de 01/09/2009, en relación con el tratamiento contable de las condonaciones de créditos entre la sociedad dominante y las sociedades dependientes. También de interés el criterio que emana de la Resolución del TEAC de 25 de julio de 2007, (Nº Resolución: 00/1435/2004, Vocalía Tercera) que declara improcedente la exclusión realizada por la Inspección de Hacienda de una sociedad perteneciente a un grupo fiscal por entender que estaba incurso en causa de disolución, ya que “la situación de estar incurso la sociedad en causa de disolución ha de resultar de la contabilidad social y no de los criterios contables de la Inspección. Es decir, apreciar si se da o no la causa de disolución social corresponde a los administradores y a la Junta General de la entidad, y en su caso, al juez, pero no a la Administración”.*

18. *Véase nota 9.*

19. *La Consulta V0102/2006 de 19/01 de la DGT, ante un supuesto en que una sociedad dependiente que tiene la consideración de Empresa de Reducida Dimensión, y por ende puede aplicar un tipo reducido, lo es de una sociedad dominante que tributa al tipo general, no la excluye del grupo, como parece desprenderse del art.67.4.c), sino que únicamente dispone que no podrá aplicar los incentivos fiscales previstos para las empresas de reducida dimensión.*

-
- e. Las sociedades dependientes cuyo ejercicio social, determinado por imperativo legal, no pueda adaptarse al de la sociedad dominante²⁰.

Por último, y aunque posteriormente pondremos en evidencia las diferencias entre los distintos conceptos de grupo vigentes en nuestro Derecho, poner de manifiesto que la separación entre los distintos sectores de nuestro ordenamiento llega al punto de que la base imponible en el régimen de consolidación fiscal no se obtiene a partir de los estados contables consolidados, sino que no es más que el resultado de sumar las bases imponibles individuales de cada una de sus componentes.

3.2. Concepto a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido

El concepto de grupo de IVA se introdujo en la legislación comunitaria mediante el artículo 4, apartado 4, de la Sexta Directiva IVA²¹. Según reza su exposición de motivos²², el objeto de la disposición relativa a la agrupación a efectos del IVA es que los Estados miembros, con vistas a la simplificación administrativa y a la lucha contra las prácticas abusivas (por ejemplo, la división de una empresa en varios sujetos pasivos, de modo que cada uno de ellos pueda acogerse a un régimen especial), puedan no considerar sujetos pasivos independientes a aquéllos cuya “independencia” sea puramente jurídica.

El artículo 4, apartado 4, fue modificado por la Directiva 2006/69/CE del Consejo, de 24 de julio de 2006²³, mediante la que se insertó en él un segundo párrafo. Según lo enunciado en la exposición de motivos de la propuesta²⁴, con dicha modificación se pretendía ayudar a los Estados miembros a evitar situaciones injustas derivadas de la creación de grupos de IVA. Por tanto, mediante el párrafo segundo de dicho artículo se autoriza a los Estados miembros a adoptar medidas destinadas a evitar que las disposiciones relativas a la agrupación a efectos del IVA provoquen evasión o fraude fiscales.

Una vez realizada la refundición de la Sexta Directiva, las disposiciones relativas a los grupos de IVA quedan ahora recogidas en el artículo 11 de la Directiva IVA. Con dicha refundición no se han introducido cambios ni en el ámbito de aplicación de los regímenes de agrupación a efectos del IVA ni en las condiciones previas para acogerse a ellos.

El principal efecto del recurso a la posibilidad de agrupación a efectos del IVA prevista en el artículo 11 es permitir que los sujetos pasivos vinculados entre sí en los órdenes financiero, económico y de organización dejen de ser considerados sujetos pasivos independientes a efectos del IVA para convertirse en un sujeto pasivo único. Dicho de otro modo, una serie de sujetos pasivos estrechamente vinculados se fusionan en un único sujeto pasivo a efectos

20. *La Consulta V1739/2008, de 26/09 de la DGT, interpreta este requisito en el sentido de que una “sociedad que por imperativo legal o reglamentario está obligada a tener un ejercicio social diferente al de la dominante...dicha circunstancia no determina la exclusión del grupo, por lo que la sociedad debe formar parte del mismo...la finalización del periodo impositivo de una sociedad dependiente en la fecha de conclusión de su ejercicio social de acuerdo con las normas de tributación individual, fecha no coincidente con la de la dominante, no tiene incidencia fiscal en el grupo”.*

21. *Sexta Directiva IVA 77/388/CEE de 17 de mayo de 1977, en materia de armonización de las legislaciones de los Estados Miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios - Sistema común del impuesto sobre el valor añadido: base uniforme (DO L145 de 13.6.1977, p.1).*

22. *Propuesta de Sexta Directiva del Consejo sobre la armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas al impuesto sobre el volumen de negocios- Sistema común del impuesto sobre el valor añadido: base uniforme (COM (73) 950 de 20.6.1973).*

23. *Directiva 2006/69/CE del Consejo de 24 de julio de 2006, por la que se modifica la Directiva 77/388/CEE en lo relativo a determinadas medidas de simplificación del procedimiento de aplicación del impuesto sobre el valor añadido y de contribución a la lucha contra la evasión o el fraude fiscales y por la que se derogan determinadas Decisiones destinadas a la concesión de excepciones (DO L 221 de 12.8.2006, p.9).*

24. *Propuesta de Directiva del Consejo por la que se modifica la Directiva 77/388/CEE en lo relativo a determinadas medidas de simplificación del procedimiento de aplicación del impuesto sobre el valor añadido y de contribución a la lucha contra la evasión y fraudes fiscales y por la que se derogan determinadas Decisiones DESTINADAS A LA CONCESIÓN DE EXCEPCIONES. (com (2005) 89 FINA, 16.3.2005).*

de aplicación del IVA. Este efecto se ha visto confirmado por el Tribunal de Justicia Europeo en el asunto C-162/07, *Ampliscientífica*²⁵.

A este respecto, un grupo de IVA podría describirse como una «ficción» creada con vistas a la aplicación de ese impuesto, en la que se da primacía a la sustancia económica sobre la forma jurídica. Un grupo de IVA es un tipo particular de persona jurídica que existe exclusivamente a efectos de aplicación de ese impuesto y que se basa en los vínculos financieros, económicos y de organización existentes entre las empresas. Si bien cada miembro del grupo mantiene su propia forma jurídica, a efectos del IVA, exclusivamente, el grupo tiene primacía sobre las formas jurídicas derivadas, por ejemplo, del Derecho Civil o el Derecho de Sociedades.

La consecuencia lógica de considerar una agrupación a efectos del IVA como un sujeto pasivo único es que el grupo sólo puede identificarse con un solo número IVA, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 214 de la Directiva IVA, con exclusión de cualquier otro número IVA individual. La utilización de un solo número viene dictada por la necesidad, tanto por parte de los operadores económicos como de las Administraciones tributarias de los Estados miembros, de identificar con certeza a los autores de las operaciones sujetas al IVA²⁶. Las autoridades tributarias pueden mantener el número de identificación individual de cada uno de los miembros, pero sólo con objeto de permitir el control de las actividades internas del grupo de IVA.

Como vemos, en el espíritu de la norma comunitaria se preveía la posibilidad de considerar al grupo como sujeto pasivo, no sólo como posibilidad de introducir un régimen beneficioso para éstos (como ha sido plasmado en la legislación española), sino como una prerrogativa del Estado para no permitir la división jurídica de la

actividad de los grupos cuando económicamente actúan como un solo sujeto, agrupando a todas las sociedades pertenecientes al mismo, jurídicamente independientes, bajo un mismo régimen de deducción. Es decir, parece que la finalidad de la norma comunitaria era aplicar el régimen de deducciones que “económicamente” correspondiera al grupo, independientemente de las divisiones jurídicas, mediante la constitución de sociedades, que realizaran los mismos. En tales supuestos, cabría plantearse la obligatoriedad de aplicar el régimen especial, facultando a la Administración Tributaria a aplicar el mismo, no dejándolo únicamente al arbitrio de los obligados tributarios.

Un ejemplo claro de división artificial de actividad, con el único fin de beneficiarse de un régimen de deducciones favorable, lo encontramos en la actualidad en la actividad inmobiliaria de las entidades financieras. Las entidades financieras, por su actividad, realizan fundamentalmente actividades exentas de IVA en virtud de lo dispuesto en el artículo 20. Uno.18º de la Ley 37/1992 del Impuesto sobre el Valor Añadido, siendo en consecuencia su porcentaje de prorrata (porcentaje de deducción) muy próximo al 0%. Es por ello que, ante la crisis del sector inmobiliario en el que nos encontramos inmersos, las entidades financieras ante supuestos de impago de los promotores inmobiliarios, no se adjudican directamente las promociones, dado que no podrían deducir el IVA correspondiente a dichas adquisiciones, sino que constituyen sociedades instrumentales intermedias, de las que son único accionista, y que no disponen de medios personales ni materiales distintos de los de la propia entidad financiera, para, por medio de cesiones de préstamos o mediante financiación directa a las mismas, adquirir tales promociones por sociedades jurídicamente independientes y con derecho a la deducción del IVA soportado. Algo similar ocurre con la

25. *Asunto C-162/07, Ampliscientífica, apartado 19.*

26. *Asunto C-162/07, Ampliscientífica, apartado 20.*

constitución de sociedades instrumentales por parte de entidades educativas o que prestan servicios sanitarios para, que éstas soporten las cuotas derivadas de la construcción de nuevos centros de enseñanza o educativos, y a continuación concertar con las mismas contratos de cesión de tales instalaciones.

En todos los supuestos anteriores, si bien en ciertos casos, de realizar directamente las adjudicaciones u obras por parte de las entidades financieras, educativas o hospitalarias, pudieran constituir sectores diferenciados de actividad, y en consecuencia ser indiferente la constitución de tales entes instrumentales, si se consigue cuando menos, un diferimiento en el pago del impuesto.

En tales casos podría también estar pensando la norma comunitaria para, prescindiendo de la independencia jurídica, aplicar el régimen de deducciones correspondiente a la verdadera actividad del grupo a cada uno de sus miembros. Pero como veremos, la plasmación en el ordenamiento interno de tal prerrogativa ha sido bien distinta.

En la legislación española el concepto de grupo a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido lo encontramos en el Capítulo IX de la Ley 37/1992 del Impuesto sobre el Valor Añadido, introducido por la Ley 36/2006 de 29 de noviembre, artículos 163 quinquies a nonies. Tal concepto es consecuencia de la habilitación contenida en el artículo 11 de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, que dispone: “Previa consulta al Comité Consultivo del Impuesto sobre el Valor Añadido, cada Estado miembro podrá considerar como un solo sujeto pasivo a las personas establecidas en el territorio de ese mismo Estado miembro que gocen de independencia jurídica, pero que se hallen firmemente vinculadas entre sí en los órdenes financiero, económico y de organización. Un Estado miembro que ejerza la facultad contemplada en el párrafo primero podrá adoptar las medidas necesarias para evitar que

la aplicación de dicha disposición haga posibles el fraude o la evasión fiscal.”

La Comisión Europea en su Comunicación al Consejo y al Parlamento Europeo, de 2 de julio de 2009, analiza el mencionado art.11 de la Directiva 2006/112/CE, en los siguientes términos: “Los miembros de un grupo, dominantes y dominadas, necesariamente deben ser empresarios o profesionales. Dominante y dependientes deben estar unidas por lazos financieros, económicos y organizativos, debiendo apreciarse la concurrencia de todos ellos”. A tales efectos la Comisión entiende “por lazos financieros aquéllos definidos de acuerdo con porcentajes de participación por encima del 50%, por ostentar la mayoría de derechos de voto o por existir un contrato de franquicia que garantice el control de una entidad sobre otra. Por su parte, los lazos económicos atienden a que la actividad de todas las entidades del grupo deben ser la misma, o en otras palabras, la entidad debe prestar de forma global servicios a favor del grupo. Finalmente son lazos organizativos aquéllos determinantes de la puesta en común de una estructura directiva, total o parcialmente”.

La única condición exigida tanto por el artículo 11 de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, como por la Comunicación de la Comisión Europea de 2 de julio de 2009, es que todos los miembros del grupo tengan individualmente considerados la condición de sujetos pasivos, ya que “el artículo 11 se enmarca en el título III “Sujetos pasivos»” de la Directiva IVA. Por otro lado, el artículo 11 no prevé ninguna excepción a la definición de sujeto pasivo recogida en el artículo 9, apartado 1, de la misma. De ello se desprende que las personas consideradas un solo sujeto pasivo deben ser también sujetos pasivos por derecho propio, ya que el sentido del concepto de “agrupación” es el de “reunir” a distintas personas dedicadas todas ellas a actividades que se inscriben en el ámbito de aplicación de la Directiva IVA”. Por ello en principio, nada impediría que un sujeto pasivo del impuesto que fuera persona física

ostentara la condición de miembro del mismo. Ahora bien, tal y como aparecen definidos los “lazos financieros”, únicamente parece posible que ocupara la posición dominante del mismo. No obstante, en su actual redacción, la norma española excluye tal posibilidad al referirse a sociedades dominantes y dependientes.

Por su parte el apartado Uno del artículo 163 quinquies de la LIVA dispone que el Régimen Especial del grupo de entidades es de aplicación voluntaria para “los empresarios o profesionales que formen parte de un grupo de entidades. Se considerará como grupo de entidades el formado por una entidad dominante y sus entidades dependientes, siempre que las sedes de actividad económica o establecimientos permanentes de todas y cada una de ellas radiquen en el territorio de aplicación del Impuesto”²⁷. Hay que poner de manifiesto que en el caso del IVA, se excluyen de formar parte del grupo, no ya a las entidades no residentes, como en el caso del IS, sino también a sociedades radicadas en Canarias, Ceuta y Melilla, al no formar parte estos territorios del territorio de aplicación del Impuesto.

Debemos subrayar que, a diferencia de lo que ocurre en el IS, donde siendo voluntaria la aplicación del régimen de consolidación es obligatoria la inclusión de las sociedades en las que se de el requisito de dependencia, en el IVA, pueden elegirse las sociedades que, cumpliendo el requisito de participación marcado por el artículo 163 quinquies. Uno, formarán parte del grupo a efectos de aplicar este régimen especial.

A continuación los apartados Dos y Tres del artículo 163 quinquies definen qué debe entenderse por sociedad dominante y

dependiente²⁸, basando dichas definiciones, como en el caso del IS, en el control que ejerce la dominante sobre las dominadas, control que se presupone cuando se ostente una participación en el capital de éstas últimas igual o superior al 50%. Es este punto, debemos advertir que la norma española se separa de la interpretación de la Comisión en dos puntos:

- La Comisión cuando define los lazos financieros que deben unir a la sociedad dominante con las dependientes habla de “participación por encima del 50%, por ostentar la mayoría de derechos de voto.” Por el contrario, la letra b) del apartado Dos del artículo 163 quinquies de la LIVA, únicamente habla de porcentajes de participación, directa o indirecta de al menos el 50%, obviando cualquier mención a mayorías de derechos de voto²⁹. El margen de actuación que deja la norma comunitaria, motivó que en un primer momento (ver en este sentido la enmienda nº 147 presentada en el Senado por el Grupo Parlamentario Socialista) se planteara la posibilidad de exigir un porcentaje de participación en la sociedad dependiente del 75%, remitiéndose incluso para el cómputo de la participación indirecta a las normas establecidas en el artículo 69 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo. Si se hubiera aprobado el texto definitivo en estos términos se hubiera aproximado el concepto de grupo en el IS y en el IVA, si bien, finalmente no fue ésta la redacción que se aprobó, estableciendo a necesidad de ostentar al menos el 50% en el capital de las sociedades dependientes.

27. Art. 163. quinquies. Uno de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre del IVA.

28. Art. 163 quinquies Dos Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido.

29. La DGT en Consulta V0266-09, no ve obstáculo alguno en que una entidad de la que se posee el 75% del capital, pero en la cual como consecuencia de cláusulas estatutarias, únicamente se ostenta el 25% de los derechos de voto se integre en el grupo. No obstante, parece ir más allá del porcentaje de participación, cuando dispone que “el porcentaje de participación igual o superior al 50% debe verse acompañado de “una firme vinculación financiera, económica o de organización, sin que sea necesaria la concurrencia de los tres órdenes simultáneamente”. No obstante en Consulta V2437-09, de 30/10, abandona cualquier atisbo de ir más allá del porcentaje de participación para determinar la relación de dependencia.

- De igual modo, la Comisión presupone la existencia de lazos financieros entre dominante y dominadas cuando “exista un contrato de franquicia que garantice el control de una entidad sobre otra”. Por el contrario la norma española no se refiere en ningún momento a la posibilidad de que franquiciador y franquiciado puedan formar un grupo a efectos de IVA si tal contrato de franquicia no lleva aparejado un porcentaje de participación en los términos descritos.

Ahora bien, el perímetro del grupo a efectos del IVA se ha visto recientemente ampliado en virtud de lo dispuesto en el punto 5º del artículo 7 del Real Decreto- Ley 11/2010, de 9 de julio, de órganos de gobierno y otros aspectos del régimen jurídico de las Cajas de Ahorros, en virtud del cual “el régimen especial del grupo de entidades regulado en el Capítulo IX del Título IX de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido, podrá ser aplicado por los empresarios y profesionales que integren un sistema institucional de protección en las condiciones establecidas en la letra d) del apartado 3 del artículo 8 de la Ley 13/1985, de 25 de mayo, de Coeficiente de Inversión, Recursos Propios y Obligaciones de Información de los Intermediarios Financieros”³⁰, sin que a los mismos les resulte de aplicación los requisitos establecidos en el artículo 163 quinquies de la LIVA, por disposición expresa del párrafo 7º del punto 5 de este mismo artículo. A estos efectos se considerará como dominante “la entidad central que determine con carácter vinculante las políticas y estrategias de negocio así como los niveles y medidas de control interno y de gestión de riesgos del sistema institucional de protección” y como dependientes “las entidades que pertenezcan a dicho sistema institucional de protección así como aquellas en las que las mismas mantengan una participación directa o indirecta, de más del 50% de su capital”. No obstante se mantiene la exigencia de que

tanto dominante como dependientes estén establecidas en el territorio de aplicación del impuesto.

Por último poner de manifiesto que este régimen especial admite dos modalidades de aplicación, una modalidad básica y otra avanzada, siendo también voluntaria la opción por la modalidad avanzada.

De forma muy resumida³¹, podemos decir que la modalidad básica consiste en que la autoliquidación del grupo, será el resultado de integrar y compensar las autoliquidaciones de cada uno de sus componentes. Ello implica que las autoliquidaciones a ingresar de alguna de las entidades, se pueden compensar con los saldos acreditados por otras de ellas, con el consiguiente ahorro financiero, ya que en el régimen general solamente se puede obtener la devolución de dichos saldos a compensar en la última autoliquidación del año.

La modalidad avanzada por su parte implica tres ventajas respecto al régimen general:

- La base imponible de las entregas de bienes y prestaciones de servicios intra-grupo viene determinada por el coste de los bienes y servicios utilizados directa o indirectamente en su realización por los que se haya soportado IVA.
- Las operaciones intra-grupo constituyen un sector diferenciado a efectos de determinar su régimen de deducción.
- Existe la posibilidad de renunciar a todas las exenciones del art. 20. Uno de la LIVA, y no sólo a las inmobiliarias como ocurre en el régimen general.

De nuevo, y dado el amplio margen de autonomía que el artículo 11 de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, deja a los Estados, la normativa española se

30. Artículo octavo de la Ley 13/1985, de 25 de mayo, en la redacción dada por RD-Ley 11/2010, de 9 de julio.

31. ROMEO IBÁÑEZ, Miguel Ángel y de GARICANO DEL HOYO, Juan Ignacio, en *Ekonomiaz* n° 68, 2º cuatrimestre, 2008.

separa del criterio seguido por la Comisión³² cuando ésta establece que “por lo que respecta a las operaciones internas del grupo de IVA, es decir, las realizadas a título oneroso entre sus miembros tomados individualmente, otra de las consecuencias de la consideración de sujeto pasivo único del grupo es que estas operaciones deben considerarse realizadas por el propio grupo. Se trata en este caso de uno de los efectos más importantes de la creación de un grupo de IVA, ya que, salvo las entregas asimiladas³³ (artículos 16, 18, 26 y 27), las operaciones

internas a título oneroso de un grupo de IVA no existen a los fines del IVA; se encuentran “fuera de su ámbito de aplicación”. Por consiguiente, la posibilidad de establecer un grupo de IVA puede resultar asimismo ventajosa para las empresas en términos de flujo de tesorería”

En la norma española se establecen las especialidades anteriormente enunciadas para las operaciones intra-grupo, pero en todo caso quedan dentro del ámbito de aplicación del impuesto.

4. PRINCIPALES DIFERENCIAS ENTRE LOS CONCEPTOS LEGALES VIGENTES

El nexo común entre las distintas nociones de grupo vigentes en el ordenamiento jurídico español es la equiparación entre control y grupo. Tanto en el CCo, como en el TRLIS y en la LIVA, se identifica la existencia de grupo con la situación en la que una sociedad (dominante) obtiene el control de otra/s. Esta equiparación, por lo demás común a otros ordenamientos de nuestro entorno, parece adecuada únicamente para reflejar la existencia de los denominados grupos jerárquicos, pero deja al margen del concepto a los denominados grupos paritarios o por coordinación, donde un conjunto de sociedades, en el libre ejercicio de la autonomía de la voluntad, deciden subordinar sus intereses particulares en aras de un interés común, cediendo a tal efecto parte de sus poderes de administración y dirección.

En los grupos jerárquicos parece también estar pensando la Comisión Europea en su Comunicación al Consejo y al Parlamento Europeo, de 2 de julio de 2009, cuando, al analizar diversas cuestiones referidas al art.11 de la Directiva 2006/112/CE, a efectos del IVA señala lo siguiente: “Los miembros de un grupo, dominantes y dominadas, necesariamente deben

ser empresarios o profesionales. Dominante y dependientes deben estar unidas por lazos financieros, económicos y organizativos, debiendo apreciarse la concurrencia de todos ellos”. A tales efectos la Comisión entiende “por lazos financieros aquéllos definidos de acuerdo con porcentajes de participación por encima del 50%, por ostentar la mayoría de derechos de voto o por existir un contrato de franquicia que garantice el control de una entidad sobre otra. Por su parte, los lazos económicos atienden a que la actividad de todas las entidades del grupo deben ser la misma, o en otras palabras, la entidad debe prestar de forma global servicios a favor del grupo. Finalmente son lazos organizativos aquéllos determinantes de la puesta en común de una estructura directiva, total o parcialmente”.

También la Dirección General de Tributos parece equiparar el control con la existencia de un grupo de sociedades. Así en la Consulta V0266/2009 de 12 de febrero, si bien parece exigir para la existencia de un grupo de sociedades algo más que un porcentaje de participación en el capital, al afirmar a efectos del IVA que “el porcentaje de participación igual o superior al 50% debe verse acompañado de una firme vinculación

32. Comunicación al Consejo y Parlamento Europeo de 2 de julio de 2009.

33. Ver artículos 16, 18, 26 y 27 de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido.

financiera, económica o de organización, sin que sea necesaria la concurrencia de los tres órdenes simultáneamente”, en su Consulta de V2437/2009 de 30 de octubre, vuelve a recoger la equiparación entre grupo y porcentaje de participación al disponer que: “una entidad que actúa como socio mayoritario de las entidades participantes del grupo sin tener una participación mayoritaria, que ejerce facultades o emite instrucciones de obligado cumplimiento para las cooperativas agrupadas, de tal forma que se produce una unidad de decisión en el ámbito de dichas facultades, no tiene la consideración de sociedad dominante de un grupo de entidades, ya que no cumple el requisito de la participación, directa o indirecta, en al menos el 50% del capital de otra u otras entidades”.

Éste es el único punto de conexión de la normativa española, que difiere en todo lo demás, así de forma resumida y sin ánimo de exhaustividad podemos señalar las siguientes diferencias:

- La distinta forma de cómputo de tales porcentajes, ya que si bien la normativa mercantil habla de mayoría de derechos de voto, en el ámbito tributario se refiere a porcentaje de participación³⁴.
- El CCo contempla otras formas de obtener el control al margen de la obtención de la mayoría de los derechos de voto, señalando como modos de obtener el mismo, los acuerdos con otras entidades para obtener tal mayoría y el haber nombrado a la mayoría de miembros del órgano de administración, o estar en disposición de hacerlo. Además

deja la puerta abierta a que se puedan acreditar otras formas de control, al disponer “se presumirá que existe control”.

- El grupo mercantil es mucho más amplio que el tributario, al dar entrada en el mismo a las denominadas Sociedades Multigrupo caracterizadas por existir una gestión conjunta, y a las sociedades Asociadas, que se caracterizan porque ejercen en ellas una influencia notable alguno de los componentes del grupo.
- Los distintos sujetos que pueden formar parte del mismo, ya que tanto el TRLIS como la LIVA, exigen que todos los componentes del grupo sean residentes en territorio español (en el IVA en el territorio de aplicación del impuesto, dado que se excluyen Canarias, Ceuta y Melilla), mientras que el CCo no impone limitación alguna³⁵.
- De igual modo hay que tener en cuenta el artículo 29 de la Ley 12/2002 de 23 de mayo, de Concerto Económico con el País Vasco, en particular el apartado siete del mismo, según el cual: “las entidades acogidas al régimen especial del grupo de entidades tributarán aplicando las reglas contenidas en la presente Sección 7ª, con las siguientes especialidades: Primera: Se considerarán excluidas del grupo de entidades las entidades dependientes cuya inspección (...) se encuentre encomendada a los órganos de una administración, foral o común, distinta de la aplicable a la entidad dominante. Las reglas de atribución de competencias inspectoras se detallan en el apartado Seis de ese mismo artículo.

34. Véase en este sentido la Consulta V1660-08, de 12/09 de la DGT. Que dispone que el requisito establecido en el art. 67.2.b), lo es en cuanto a la participación mercantil en la entidad dominada, toda vez, que aunque esta participación esté sometida a un límite máximo de derechos de voto, el requisito de participación se entiende cumplido, con lo que la sociedad participada debe integrarse en el grupo consolidado. A su vez la Consulta 918-04 de 05/04 de la DGT, establece que a efectos del cómputo del grado de participación, si la sociedad dominada posee autocartera “el valor nominal de las acciones propias minorará el importe de la cifra de capital social a efectos de determinar el porcentaje de participación para la aplicación del régimen de consolidación fiscal”.

35. Exigencia ésta que ha sido interpretada en diversas consultas de la DGT, véase en este sentido las Consultas V0075-10 de 20/01, la Consulta V2146-10, de 28/09, y la V0668-11, de 16/03, que admite la existencia de grupo mercantil, en el caso de 2 fundaciones, en la cual una de ellas designaba a la mayoría de los patronos del Patronato de la segunda.

- Además el art. 67.1 del TRLIS limita las formas jurídicas de las sociedades que pueden formar parte del grupo fiscal a "sociedades anónimas, limitadas y comanditarias por acciones, así como las entidades de crédito a que se refiere el apartado 3 de este artículo"(las integradas en un sistema institucional de protección), si bien éstas formas jurídicas aparecen exigidas únicamente para las sociedades dominadas. Por el contrario no existe limitación alguna de formas jurídicas a efectos de IVA.³⁶
- Por su parte la normativa del IVA exige que tanto dominante como dependientes tengan la consideración de empresario o profesional de conformidad con lo dispuesto, con efectos generales, en el artículo 5 de la LIVA.³⁷
- El carácter dispositivo de las normas ligadas a la existencia de "grupo" en el caso del TRLIS y LIVA, al ser voluntaria su aplicación, frente al carácter imperativo de la normativa que regula la formulación de cuentas consolidadas.
- El distinto órgano al que corresponde la adopción el acuerdo de aplicación de las mencionadas normas. La Junta General de cada una de las sociedades en el caso del IS³⁸, y el órgano de administración en el caso del IVA.
- Por último, la consolidación mercantil permite que los ejercicios sociales de las sociedades que integran el grupo no concluyan en la misma fecha que el de la dominante, mientras que la consolidación fiscal exige la coincidencia de ejercicios sociales, si bien su incumplimiento no es causa de exclusión del grupo fiscal.

Se observan pues las importantes diferencias que subyacen en la concepción de grupo de cada una de las normas enunciadas. Dichas diferencias se observan no sólo entre las distintas ramas del derecho, sino incluso dentro del Derecho Tributario, dada que la regulación difiere entre la contenida en el TRLIS y en la LIVA. Pero es más, ni siquiera se parte de la regulación de un sector en otro. Así, en el Régimen de Consolidación fiscal en vez de partir de los resultados consolidados del grupo, se parte de la contabilidad individual de cada una de las sociedades integrantes, es decir, de la base imponible individual de cada una de ellas, siendo la agregación de cada una de ellas, corregida en las incorporaciones y eliminaciones impuestas por la normativa, la base imponible del grupo consolidado.

36. En este sentido la Consulta de la DGT V1021-09 de 8 de mayo, permite la inclusión en el perímetro del grupo de sociedades a efectos de IVA, a una Agrupación Europea de interés económico, que eso sí, tiene la consideración de empresario o profesional.

37. Ver Consulta V2642-09, de 30/11. Por tal motivo la DGT, en Consultas V0022-10, de 18 de enero, y V2051-08 de 05/11 niega la posibilidad de que un Ayuntamiento y una sociedad holding, cuyo único objeto es la adquisición de participaciones en otras empresas, sin que intervenga directa ni indirectamente en la gestión de las mismas, puedan formar parte del grupo. Por el contrario, no hay impedimento alguno a que una sociedad dependiente, inactiva, pero no disuelta forme parte del grupo. Consulta V0037-10 de 18 de enero.

38. La Sentencia de la Audiencia Nacional de 20 de diciembre de 2007 subraya el carácter de requisito constitutivo y no meramente formal del acuerdo que deben adoptar las Juntas de accionistas de todas las sociedades que quedarán integradas en el grupo de consolidación fiscal en el periodo inmediato anterior; de forma que sin tal acuerdo no se considera aplicable el régimen.

5. CONCEPTO DE GRUPO DE SOCIEDADES EN DERECHO DEL TRABAJO

En esta rama del Derecho, ante la ausencia de regulación legal, ha sido la jurisprudencia la que ha ido perfilando qué debe entenderse por grupo de empresas a efectos laborales. La base que ha servido de fundamento a tal construcción, ha sido la flexibilidad con que el artículo 1.2 del Estatuto de los Trabajadores define a la figura del empresario como “todas las personas, físicas o jurídicas, o comunidades de bienes que reciban la prestación de servicios de las personas referidas en el apartado anterior”. A su vez, el artículo 1.1 dispone que “la presente ley será de aplicación a los trabajadores que voluntariamente prestan sus servicios retribuidos por cuenta ajena y dentro del ámbito de organización y dirección de otra persona, física o jurídica, denominada empleador o empresario”. La referencia a la comunidad de bienes como empresario desprovisto de personalidad jurídica, ha permitido a la jurisprudencia española identificar al grupo de sociedades como empleador, a los efectos de extender la responsabilidad por los incumplimientos contractuales. La problemática planteada por los grupos de empresas en ésta rama del Derecho, básicamente se ciñe a determinar quién es “el sujeto que debe hacer frente a las obligaciones laborales contraídas con lo trabajadores de una empresa del grupo: la empresa que ha contratado formalmente al trabajador o el grupo de empresas como tal”³⁹, es decir, quién ostenta la posición de empresario laboral, no aceptando sin más a quien figure como tal en el contrato laboral.

La jurisprudencia española parte de la idea de que “el Grupo de Empresas no se presume

por meras coincidencias mercantiles, sino que la carga de la prueba de la concurrencia de los requisitos para que se declare Grupo de Empresas a efectos laborales recae en el demandante”, de que no cabe “sentar pautas o criterios de carácter general”⁴⁰ y del “principio general de la independencia y no comunicación de responsabilidades entre las sociedades integrantes del grupo, sobre la base de que los vínculos de gestión económica y organizativa, no alteran por si mismos y en todo caso la consideración de las sociedades como entidades autónomas o separadas, dotadas de personalidad jurídica propia y por ello, independientes entre sí y responsables limitadamente en su ámbito de actuación”⁴¹. De este modo “no es suficiente que concurra el mero hecho de que dos o más empresas pertenezcan al mismo grupo empresarial para derivar de ello, sin más una responsabilidad solidaria respecto de obligaciones contraídas por una de ellas con sus propios trabajadores”⁴², “que una empresa tenga acciones en otra o que varias empresas lleven a cabo una política económica de colaboración no comporta necesariamente la pérdida de su independencia a efectos jurídicos laborales”⁴³. Para que pueda nacer la responsabilidad solidaria frente a los trabajadores de una empresa del grupo, “es necesario que el grupo de empresas haya actuado en fraude de ley, haciendo una utilización abusiva de la personalidad jurídica independiente de cada una de las entidades en perjuicio de los trabajadores, de forma que se produzca un abuso de derecho o ánimo defraudatorio en base al cual las empresas

39. Sentencia nº 487/2008 de 27 de mayo, de la Sala de lo Social del Tribunal Superior de Justicia de Madrid.

40. Sentencia del Tribunal Supremo de 3 de mayo 1990 citada en Sentencia nº 487/2008 de 27 de mayo, de la Sala de lo Social del Tribunal Superior de Justicia de Madrid.

41. Sentencia nº 487/2008 de 27 de mayo, ya citada..

42. Sentencia del Tribunal Supremo de 30 de enero de 1990 citada en Sentencia nº 487/2008 de 27 de mayo, de la Sala de lo Social del Tribunal Superior de Justicia de Madrid.

43. Sentencia del Tribunal Supremo de 3 de mayo de 1990 citada en Sentencia nº 487/2008 de 27 de mayo, de la Sala de lo Social del Tribunal Superior de Justicia de Madrid.

establezcan una trama jurídica que disfrace situaciones de hecho en las que en realidad se actúe como una sola entidad empleadora bajo la apariencia formal de distintas empresas con personalidad jurídica independiente, por lo que sólo cabe deducir responsabilidad solidaria frente a los trabajadores de todas las empresas del grupo, cuando se haga un uso fraudulento y torticero de las normas legales, pero no cabe exigir tal responsabilidad, cuando el grupo de empresas actúa conforme a Derecho, pues es perfectamente legítima la constitución de tales grupos para actuar en el mercado”⁴⁴.

Los presupuestos que han permitido a los Tribunales prescindir de la independencia jurídica de las empresas integrantes del grupo, para, poniendo de relieve su unidad económica, declarar la responsabilidad solidaria de todas ellas son:⁴⁵

- **Confusión de trabajadores o existencia de una plantilla única**, situación que acontece cuando la prestación de servicios se efectúa de manera simultánea o sucesiva indiferenciadamente para varias empresas del grupo, denotando un único ámbito de organización y dirección. Notas que evidencian esta confusión según los Tribunales son: la existencia de una plantilla única, la simultaneidad de prestación de servicios a varias empresa, disonancia entre la prestación de servicios y la adscripción formal a una empresa⁴⁶.
- **Confusión de patrimonios sociales**, situación que acontece cuando entre las empresas que integran el grupo existe un alto grado de comunicación entre sus patrimonios. Notas que evidencian

esta confusión según los Tribunales son: existencia de una caja común, el pago de deudas correspondientes a otra empresa del grupo⁴⁷.

- **Dirección unitaria**, situación que ocurre cuando las empresas del grupo actúan bajo un mismo poder de dirección. Así por ejemplo: la existencia de un único órgano rector a efectos laborales, la competencia para decidir los miembros de los órganos de dirección o vigilancia de las sociedades dependientes.
- **Apariencia externa de unidad empresarial**, situación que se produce como consecuencia de una actuación conjunta en el mercado y que produce una apariencia externa unitaria que induce a confusión a quienes contratan de buena fe⁴⁸.

Como resumen de los criterios expuestos, se puede afirmar que “para que se de la responsabilidad solidaria en el cumplimiento de las obligaciones laborales, entre los componentes del grupo, es preciso que las conexiones entre sus miembros sean, no ya económicas o financieras, sino de tipo laboral: plantilla única o indistinta..., confusión de patrimonios, apariencia externa unitaria y unidad de dirección.”⁴⁹

En parecidos términos dicha jurisprudencia aparece recogida en el ámbito tributario en el artículo 43.1.g) y h) de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria como un supuesto de responsabilidad subsidiaria de “las personas o entidades que tengan el control efectivo, total o parcial, directo o indirecto, de las personas jurídicas o en las que concurra una voluntad

44. Sentencias del Tribunal Supremo de 25 de septiembre de 1992 y de 27 de junio de 1994.

45. AYLWIN CHIORRI, Andrés y ROJAS MINO, Irene “Los grupos de empresas y sus efectos jurídico laborales en el Derecho comparado”. *Ius et praxis* 2005, vol. 11, n° 2 pg 197 a 225.

46. Sentencias del Tribunal Supremo de 19 de junio, 7 de octubre y 16 de diciembre de 1986 y de 30 de enero y 3 de mayo de 1990.

47. Sentencias del Tribunal Supremo de 10 de noviembre de 1987, 8 de junio de 1989 y 30 de enero de 1990.

48. Sentencias del Tribunal Supremo de 8 de octubre de 1987 y de 22 de diciembre de 1989.

49. Sentencia del Tribunal Supremo de 30 de junio de 1993.

rectora común con éstas...” y de “las personas o entidades de las que los obligados tributarios tengan el control efectivo, total o parcial, o en las que concurra una voluntad rectora común con

dichos obligados tributarios...” cuando “resulte acreditado que tales personas o entidades han sido creadas o utilizadas de forma abusiva o fraudulenta”⁵⁰.

6. HACIA UN MODELO CONTRACTUAL DEL GRUPO

La práctica económica muestra como la realidad que subyace bajo la idea de grupo, es la de “dirección unitaria”, cómo unos sujetos independientes ponen sus intereses particulares al servicio de un interés común, que normalmente vendrá a coincidir con el interés individual de cada uno de ellos, pero que en ocasiones puede entrar en conflicto. En este punto coinciden doctrina y jurisprudencia⁵¹ al señalar como notas delimitadoras de la existencia de grupo:

- Pluralidad de empresas independientes.
- Instrumento de obtención del poder de dirección.
- La dirección unitaria como elemento necesario de constitución del grupo.

Pero es la dificultad de delimitar el concepto de “dirección unitaria”, unida a la necesidad de dotar de cierta seguridad jurídica al concepto de grupo, lo que lleva a la normativa española a optar por la equiparación entre control y grupo.

Es precisamente esa necesidad de seguridad jurídica, unida al hecho de que la equiparación entre control y grupo no es adecuada al dejar al margen del concepto a realidades económicas que merecerían tal calificativo al actuar como una unidad de decisión, lo que ha llevado a un sector doctrinal, sirva como referencia Embid Irujo⁵², a proponer como fórmula idónea para concretar el concepto de grupo la del CONTRATO DE

GRUPO, a semejanza del contrato de Dominio alemán. De este modo, el grupo estaría constituido por las entidades (entendido el término en sentido amplio), que en el libre ejercicio de la autonomía de la voluntad, optaran por la suscripción del mismo, supeditando sus intereses particulares al interés del grupo como tal. Dicho contrato, al que sería conveniente dotar de las necesarias formalidades de certeza y publicidad, mediante su otorgamiento en escritura pública y su inscripción en la hoja abierta a cada una de las sociedades intervinientes, no sería un contrato bilateral como el contrato de dominio alemán, sino plurilateral, abierto a todo tipo de entidades, si bien con las matizaciones que cada tipo social impone por su normativa específica. De igual forma se alejaría de los contratos sinalagmáticos de intercambio de obligaciones para inscribirse en el ámbito de los contratos de organización, en el que debería reflejarse la forma de llevar a cabo la dirección unitaria que en el fondo está en la base del concepto de grupo. En dicho contrato, además de configurarse el régimen jurídico básico del funcionamiento del mismo, debieran articularse medidas de tutela adecuadas para la defensa jurídica de los intereses de los diferentes grupos que pudieran verse perjudicados por el sometimiento del interés individual de cada uno de los componentes del grupo, a los intereses de éste. Nos referimos fundamentalmente a los acreedores de las sociedades, a los trabajadores de las mismas y a los socios minoritarios.

50. Art. 43.1 de la LGT 58/2003, de 17 de diciembre.

51. Sentencia Audiencia Provincial de Vizcaya de 13.06.2002, nº 311/2002.

52. EMBID IRUJO, José Miguel. “Introducción al Derecho de Grupos de Sociedades”. Colección de Estudios de Derecho Mercantil. Editorial Comares 2003.

Ésta parece ser la opción actual del legislador que en el artículo 4 del Real Decreto-ley 11/2010, de 9 de julio, de órganos de gobierno y otros aspectos del régimen jurídico de las cajas de ahorro, en el proceso de reordenación

del sector financiero español, habla sin tapujos de “acuerdo contractual” entre las Cajas de Ahorro, como origen de las nuevas entidades financieras, que en forma de sociedad anónima, son fruto de la fusión de aquellas.

7. CONCLUSIÓN

En aras de la seguridad jurídica, me inclino por ésta última concepción negocial o contractual del grupo. De manera que éste estaría constituido por aquellas entidades que en el libre ejercicio de su autonomía decidieran la pertenencia al mismo.

Partiendo de esta concepción negocial del grupo, podría darse el caso de sociedades dominantes y dominadas que no suscribieran el mismo, distinguiéndose en tal caso entre grupos fácticos y de derecho. Y es que la constitución de tal grupo resultaría atractiva en aquellos sectores del Ordenamiento jurídico que otorgan efectos favorables al mismo, como ocurre en el caso del Derecho Tributario, no ocurriendo lo mismo en aquellos sectores en que la pertenencia al grupo únicamente puede acarrear consecuencias negativas, como puede ocurrir con la declaración de responsabilidad social por las deudas laborales en Derecho del Trabajo.

No obstante tales casos, de uso abusivo o fraudulento de la personalidad jurídica,

podrían verse amparados por la doctrina del levantamiento del velo, quedando reservada la presunción de existencia de grupo en los casos de control, para estas situaciones de uso abusivo de grupo fáctico.

Tal opinión conecta con el carácter voluntario que a las normas tributarias vinculadas a la existencia del grupo, otorga el legislador, dado el carácter optativo de los regímenes de consolidación fiscal en IS y del régimen especial del grupo de entidades en el IVA. Y más recientemente, parece ser la opción del legislador en el artículo 4 del Real Decreto-ley 11/2010, de 9 de julio, de órganos de gobierno y otros aspectos del régimen jurídico de las cajas de ahorro.

Partiendo de esta idea básica de vincular las normas sobre grupo a la existencia del contrato, no habría inconveniente en introducir matizaciones al régimen jurídico del mismo e incluso a los sujetos intervinientes dependiendo de los intereses implicados en cada rama del derecho.

8. BIBLIOGRAFÍA

AYLWIN CHIORRI, Andrés y ROJAS MINO, Irene “Los grupos de empresas y sus efectos jurídico laborales en el Derecho comparado”. *Ius et praxis* 2005, vol. 11, nº 2 pg 197 a 225

EMBED IRUJO, José Miguel. “Introducción al Derecho de Grupos de Sociedades”. Colección de Estudios de Derecho Mercantil. Editorial Comares 2003.

LÓPEZ - SANTACRUZ MONTES, José Antonio, ROS AMORÓS Florentina y ORTEGA CARBALLO, Enrique. Cita 537. *Memento Grupos Consolidados 2011*. Editorial Francis Lefebvre.

LIRA, Mónica. *El concepto de grupo de empresas en el Derecho español*. Ediciones Deusto.

MANÓVIL, Rafael M. *Grupo de Sociedades en el Derecho Comparado*. Abeledo Perrot Editorial. Buenos Aires, Argentina. 1998. Pg 155; tomado de RUEDIN Roland. *Vers un droit des groupes de sociétés*. Société suisse des juristes, Helbing and Lichtenhahn Verl., fascicule 2, 1980.

ROMEO IBAÑEZ, Miguel Ángel y GARICANO DEL HOYO, Juan Ignacio. Artículo publicado en la *Revista Ekonomiaz*, nº68, 2º cuatrimestre, 2008.

VICENT CHULIÁ, Francisco. *Grupo de sociedades y conflicto de intereses*.