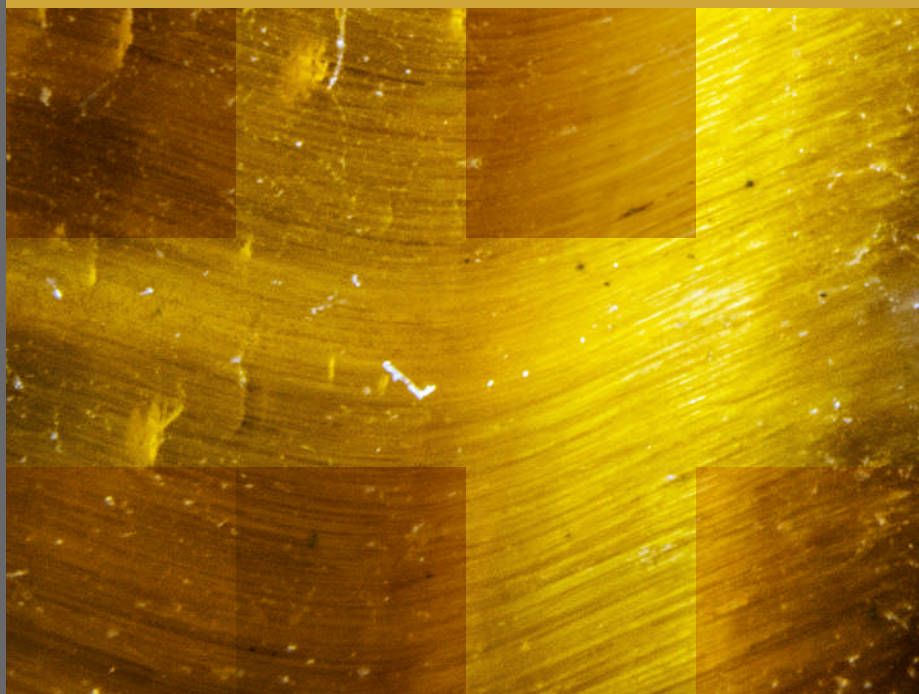


Guía práctica contable y fiscal de los regímenes especiales

Pymes, grupos, cooperativas, fundaciones, capital-riesgo y otras sociedades especiales ■ CISS



Javier Argente Álvarez
Eva Argente Linares

Guía práctica contable y fiscal de los regímenes especiales

**Pymes, grupos, cooperativas,
fundaciones, capital-riesgo
y otras sociedades especiales**

Javier Argente Álvarez
Eva Argente Linares

© Javier Argente Álvarez y Eva Argente Linares, 2022
© Wolters Kluwer Legal & Regulatory España, S.A.

Wolters Kluwer Legal & Regulatory España
C/ Collado Mediano, 9
28231 Las Rozas (Madrid)
Tel: 91 602 01 82
e-mail: clienteslaley@wolterskluwer.es
<http://www.wolterskluwer.es>

Primera edición: Septiembre 2022

Depósito Legal: M-20433-2022
ISBN versión impresa: 978-84-9954-770-1
ISBN versión electrónica: 978-84-9954-777-0

Diseño, Preimpresión e Impresión: Wolters Kluwer Legal & Regulatory España, S.A.
Printed in Spain

© **Wolters Kluwer Legal & Regulatory España, S.A.** Todos los derechos reservados. A los efectos del art. 32 del Real Decreto Legislativo 1/1996, de 12 de abril, por el que se aprueba la Ley de Propiedad Intelectual, Wolters Kluwer Legal & Regulatory España, S.A., se opone expresamente a cualquier utilización del contenido de esta publicación sin su expresa autorización, lo cual incluye especialmente cualquier reproducción, modificación, registro, copia, explotación, distribución, comunicación, transmisión, envío, reutilización, publicación, tratamiento o cualquier otra utilización total o parcial en cualquier modo, medio o formato de esta publicación.

Cualquier forma de reproducción, distribución, comunicación pública o transformación de esta obra solo puede ser realizada con la autorización de sus titulares, salvo excepción prevista por la Ley. Dirijase a **Cedro** (Centro Español de Derechos Reprográficos, www.cedro.org) si necesita fotocopiar o escanear algún fragmento de esta obra.

El editor y los autores no asumirán ningún tipo de responsabilidad que pueda derivarse frente a terceros como consecuencia de la utilización total o parcial de cualquier modo y en cualquier medio o formato de esta publicación (reproducción, modificación, registro, copia, explotación, distribución, comunicación pública, transformación, publicación, reutilización, etc.) que no haya sido expresa y previamente autorizada.

El editor y los autores no aceptarán responsabilidades por las posibles consecuencias ocasionadas a las personas naturales o jurídicas que actúen o dejen de actuar como resultado de alguna información contenida en esta publicación.

WOLTERS KLUWER LEGAL & REGULATORY ESPAÑA no será responsable de las opiniones vertidas por los autores de los contenidos, así como en foros, chats, u cualesquiera otras herramientas de participación. Igualmente, WOLTERS KLUWER LEGAL & REGULATORY ESPAÑA se exime de las posibles vulneraciones de derechos de propiedad intelectual y que sean imputables a dichos autores.

WOLTERS KLUWER LEGAL & REGULATORY ESPAÑA queda eximida de cualquier responsabilidad por los daños y perjuicios de toda naturaleza que puedan deberse a la falta de veracidad, exactitud, exhaustividad y/o actualidad de los contenidos transmitidos, difundidos, almacenados, puestos a disposición o recibidos, obtenidos o a los que se haya accedido a través de sus PRODUCTOS. Ni tampoco por los Contenidos prestados u ofertados por terceras personas o entidades.

WOLTERS KLUWER LEGAL & REGULATORY ESPAÑA se reserva el derecho de eliminación de aquellos contenidos que resulten inexactos, inexactos y contrarios a la ley, la moral, el orden público y las buenas costumbres.

Nota de la Editorial: El texto de las resoluciones judiciales contenido en las publicaciones y productos de **Wolters Kluwer Legal & Regulatory España, S.A.**, es suministrado por el Centro de Documentación Judicial del Consejo General del Poder Judicial (Cendoj), excepto aquellas que puntualmente nos han sido proporcionadas por parte de los gabinetes de comunicación de los órganos judiciales colegiados. El Cendoj es el único organismo legalmente facultado para la recopilación de dichas resoluciones. El tratamiento de los datos de carácter personal contenidos en dichas resoluciones es realizado directamente por el citado organismo, desde julio de 2003, con sus propios criterios en cumplimiento de la normativa vigente sobre el particular, siendo por tanto de su exclusiva responsabilidad cualquier error o incidencia en esta materia.

En definitiva, trata de completar y homogeneizar los criterios a seguir en este tipo de operaciones.

3. CONSOLIDACIÓN CONTABLE

El legislador, en el artículo 42 del Código de Comercio de 1885, considera que cuando la vinculación entre dos o más sociedades es tan grande que constituyen un grupo de sociedades, al objeto de alcanzar una imagen fiel de su situación y resultados, la sociedad dominante debe formular un informe consolidado y unas cuentas anuales consolidadas, consistentes en el balance, la cuenta de pérdidas y ganancias, un estado que refleje los cambios en el patrimonio neto, un estado de flujos de efectivo y la memoria consolidada. Estos documentos forman una unidad. A las cuentas anuales consolidadas se unirá el informe de gestión consolidado que incluirá, cuando proceda, el estado de información no financiera (artículo 44.1 del Código de Comercio 1885). Está obligada a presentarlas la sociedad dominante, partiendo de las cuentas individuales de las sociedades que forman el grupo y en las que se han eliminado los saldos y operaciones entre las compañías que lo integran.

Para apreciar si una sociedad tiene el control de otra, debemos considerar la situación de dominio existente, a cuyo efecto distinguiremos entre:

- **Dominio directo.**- Es el que se produce cuando una sociedad participa en más del 50% del capital de otra compañía. Hablamos de participación en el capital, pero más propiamente deberíamos hacerlo del derecho a ejercer la mayoría de los derechos de voto, aunque normalmente ambas circunstancias suelen coincidir.

- **Dominio indirecto.**- Existe tal cuando una sociedad tiene más del 50% del capital de otra y ésta a su vez tiene más del 50% del capital de una tercera compañía, o de los derechos de voto que le permiten a la primera compañía, a través de su participada, dominar totalmente las decisiones de la tercera o posteriores sociedades.

- **Dominio triangular o directo/indirecto.**- Se da cuando una sociedad primera participa directamente en otra sociedad segunda en más del 50% del capital y en otra compañía tercera en proporción inferior al 50% de su capital, pero que sin embargo la domina por tener la segunda sociedad también una participación en la tercera compañía, de tal forma que unido el porcentaje directo más el indirecto se posee la mayoría de los derechos de voto.

Si se cumplen los requisitos exigidos la consolidación contable es obligatoria a diferencia de la consolidación fiscal que es voluntaria y sometida a distintos requisitos.

El **Real Decreto 1159/2010, de 17 de septiembre, por el que se aprueban las NOF-CAC**, en su punto II señala que el capítulo I sujetos de la consolidación, en la misma línea que el Código de Comercio de 1885 y el nuevo Plan, define dos conceptos de grupo:

- **El grupo de subordinación**, "formado por una sociedad dominante y otra u otras dependientes controladas por la primera", (regulado en el artículo 42 del Código de Comercio de 1885).

- **El grupo de coordinación**, integrado por empresas controladas por cualquier medio por una o varias personas, físicas o jurídicas, que actúen conjuntamente o se hallen bajo dirección única por acuerdos o cláusulas estatutarias, previsto en la indicación decimotercera del artículo 260 del Real Decreto Legislativo 1/2010, de 2 de julio, por el que

se aprueba el Texto Refundido de la Ley de Sociedades de Capital (en adelante, TRLSC 2010) y en las NECA 13 del PGC 2007 y NECA 11 del Real Decreto 1515/2007, de 16 de noviembre, por el que se aprueba el Plan General de Contabilidad de las Pequeñas y Medianas Empresas (en adelante, PGC PYMES).

El BOICAC 83 de noviembre de 2010, en su Consulta 1 acerca de una consulta sobre calificación como empresas de un grupo de tres sociedades participadas al cien por cien por familiares próximos que comparten los mismos administradores, pero que las sociedades no están participadas entre ellas, el ICAC señala que la Ley 16/2007, de 4 de julio, define dos conceptos de grupo:

- El regulado en el artículo 42 del Código de Comercio de 1885, denominado de subordinación, formado por una sociedad dominante y otra u otras dependientes controladas por la primera, y

- El grupo de coordinación, integrado por empresas controladas por cualquier medio por una o varias personas físicas o jurídicas "que actúen conjuntamente o se hallen bajo dirección única por acuerdos o cláusulas estatutarias, del artículo 260 del TRLSC 2010 y en la NECA 13. Empresas del grupo, multigrupo y asociadas".

Para añadir que "no es menos cierto que el artículo 42 del Código de Comercio de 1885 contempla la posibilidad de que el control se puede ejercer sin participación configurándose a partir de esta conclusión una nueva tipología de sociedades dependientes, las denominados "entidades de propósito especial, para cuya identificación uno de los aspectos más relevantes a considerar será la participación de una sociedad en los riesgos y beneficios de otra". Para identificar este tipo de relaciones de control sin participación está -dice el ICAC- el artículo 3.2 de la NOFCAC 2010 aprobadas por el Real Decreto 1159/2010, de 17 de septiembre, que para valorar si las entidades forman parte del grupo regula "se tomarán en consideración entre otros elementos, la participación de grupo en los riesgos y beneficios de la entidad, así como su capacidad para participar en las decisiones de explotación y financieras de la misma", de tal forma que, las siguientes circunstancias, entre otras, podrían determinar la existencia de control:

- "- Las actividades de la entidad se dirigen en nombre y de acuerdo con las necesidades de la sociedad, de forma tal que ésta obtiene beneficios u otras ventajas de las operaciones de aquélla.

- La sociedad tiene un poder de decisión en la entidad, o se han predefinido sus actuaciones de tal manera que le permite obtener la mayoría de los beneficios u otras ventajas de las actividades de la entidad.

- La sociedad tiene el derecho a obtener la mayoría de los beneficios de la entidad y, por lo tanto, está expuesta a la mayor parte de los riesgos derivados de sus actividades.

- La sociedad, con el fin de disfrutar de los beneficios económicos de las actividades de la entidad, retiene para sí, de forma sustancial, la mayor parte de los riesgos residuales o de propiedad relacionados con la misma o con sus activos".

Si una vez analizadas las citadas circunstancias existen dudas sobre la existencia del control sobre el tipo de entidades, éstas deberán ser incluidas en las cuentas anuales consolidadas.

Vemos por tanto, cómo la definición de grupo es una cuestión polémica por cuanto la modificación que se introdujo en el artículo 42 del Código de Comercio de 1885 por la Ley 16/2007, de 4 de julio, inicialmente se interpretó que dejaba fuera del concepto de grupo mercantil los llamados grupos horizontales. De acuerdo con lo anterior no se consideran grupo aquellos en los que no existe participación recíproca entre entidades, es decir, no existe una sociedad matriz, y que sin embargo al encontrarse todas ellas participadas de manera mayoritaria por un mismo grupo familiar dada la existencia de una misma unidad de decisión se calificaban como grupos mercantiles antes de la reforma.

Lamentablemente, las consultas publicadas por el ICAC, para tratar este extremo, no permiten llegar a una conclusión clara de si estamos o no en estos supuestos ante un grupo mercantil.

No obstante, parece deducirse que el ICAC se inclina por considerar tales casos como grupo mercantil, al establecer en la Consulta 4 del BOICAC 92 de diciembre de 2012, que "las sociedades integradas en lo que podríamos denominar un grupo "familiar", como regla general, constituyen grupos sometidos a la misma unidad de decisión". En idénticos términos, se pronuncia la consulta DGT V0557-13 de 21-2-2013.

Algunos grupos de sociedades del artículo 43.1 del Código de Comercio de 1885 **no están obligados a la consolidación contable**, en concreto:

Primera excepción a la consolidación. Cuando en la fecha de cierre del ejercicio de la sociedad obligada a consolidar el conjunto de las sociedades, **debido a su pequeño tamaño** no sobrepase, en sus últimas cuentas anuales (sic), dos de los límites señalados en el artículo 258 del TRLSC 2010 para la formulación de la cuenta de pérdidas y ganancias abreviada:

- 11.400.000 euros de activo.
- 22.800.000 euros de cifra de negocios.
- 250 empleados de media.

En la Consulta 2 del BOICAC 79, de septiembre de 2009, el ICAC contesta a una sociedad -holding- que tiene como actividad ordinaria la tenencia de participaciones en el capital de empresas del grupo, así como actividades de financiación de la actividad de sus participadas, y que pregunta si forman parte de la cifra de negocios los dividendos procedentes de las participaciones en el capital y, en su caso, de los intereses de los préstamos concedidos, que, de acuerdo al artículo 35.2 del Código de Comercio de 1885, "la cifra de negocios comprenderá los importes de la venta de los productos y de la prestación de servicios u otros ingresos correspondientes a las actividades ordinarias de la empresa, deducidas las bonificaciones y demás reducciones sobre ventas, así como el Impuesto sobre el Valor Añadido y otros impuestos directamente relacionados con la cifra de negocios que deban ser objeto de repercusión" y aunque la Resolución de 16 de mayo de 1991 excluyó a los ingresos financieros de su cómputo (salvo para las Entidades de Crédito), "considerando la cercanía que pudiera existir entre la actividad desarrollada por una entidad financiera y el objeto social de la sociedad holding, debe concluirse que los ingresos que obtenga fruto de su actividad "financiera" (dividendos, cupones, intereses, beneficios por enajenación de inversiones salvo de dependientes, multigrupo o asociadas), siempre que dicha actividad se considere como actividad ordinaria, formarán parte del concepto de la cifra de negocios".

Recientemente, el ICAC se ha manifestado sobre el tema en la Resolución de 10 de febrero de 2021, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se dictan normas de registro, valoración y elaboración de las cuentas anuales para el reconocimiento de ingresos por la entrega de bienes y la prestación de servicios. Esta Resolución deroga a la de 16 de mayo de 1991 citada en la consulta 2 del BOICAC 79, de septiembre de 2009 y confirma el criterio según el cual las sociedades cuya actividad ordinaria sea la tenencia de participaciones en el capital de sociedades dependientes, multigrupo o asociadas (sociedad holding), así como actividades de financiación de la actividad de estas participadas, incluirán como componentes positivos de la cifra de negocios, con el adecuado desglose, los dividendos y los cupones e intereses devengados procedentes de la financiación concedida a las citadas sociedades.

Salvo que alguna de las sociedades del grupo haya emitido valores admitidos a negociación en un mercado regulado de cualquier Estado miembro de la UE.

A los efectos del cómputo de los límites, dice el **Real Decreto 1159/2010, de 17 de septiembre, por el que se aprueban las NOFCAC**, deberán agregarse los datos de la sociedad dominante y los correspondientes al resto de sociedades del grupo y tenerse en cuenta los ajustes y eliminaciones que procedería realizar de efectuarse la consolidación, aunque alternativamente podrá considerarse exclusivamente la suma de los valores nominales que integren los balances y las cuentas de pérdidas y ganancias de todas las sociedades del grupo pero incrementadas en un 20%.

Sobre esta primera causa de exclusión de consolidación el Real Decreto 1159/2010, de 17 de septiembre, regula que: una sociedad no estará obligada a formular cuentas anuales consolidadas cuando, durante dos ejercicios consecutivos en la fecha de cierre de su ejercicio, el conjunto de las sociedades del grupo no sobrepase dos de los límites relativos al total de las partidas del activo del balance, al importe neto de la cifra anual de negocios y al número medio de trabajadores, señalados en el TRLSC 2010 para la formulación de cuenta de pérdidas y ganancias abreviada.

Cuando un grupo en la fecha de cierre del ejercicio de la sociedad obligada a consolidar pase a cumplir dos de las circunstancias antes indicadas o bien cese de cumplirlas, tal situación únicamente producirá efectos si se repite durante dos ejercicios consecutivos.

En los dos primeros ejercicios sociales desde la constitución de un grupo, una sociedad estará dispensada de la obligación de formular cuentas anuales consolidadas cuando en la fecha de cierre de su primer ejercicio, el conjunto de las sociedades del grupo no sobrepase dos de los límites señalados en el texto refundido de la Ley de Sociedades de Capital para la formulación de cuenta de pérdidas y ganancias abreviada.

Segunda excepción a la consolidación. Cuando la sociedad obligada a consolidar sometida a la legislación española sea al mismo tiempo **dependiente de otra** que se rija por dicha legislación o por la de otro Estado miembro de la UE, si esta última sociedad posee el 50% o más de las participaciones sociales de aquéllas y, los accionistas o socios que posean, al menos, el 10% no hayan solicitado la formulación de cuentas consolidadas 6 meses antes del cierre del ejercicio. En todo caso será preciso que se cumplan los requisitos siguientes:

- a) Que la sociedad dominante dispensada de formular la consolidación, así como todas las sociedades que debiera incluir en la consolidación, se consoliden en las cuentas



Este libro analiza las particularidades que poseen los diferentes regímenes especiales en los que se encuadran determinados sujetos pasivos del Impuesto sobre Sociedades tales como Pymes, grupos, cooperativas, fundaciones, entidades capital-riesgo o las dedicadas al arrendamiento de viviendas, estudiando sus diferencias respecto al régimen general del Impuesto sobre Sociedades y al Plan General de Contabilidad, ayudando al profesional a aplicar de manera adecuada dichos rasgos diferenciadores en el proceso de cierre contable y fiscal de cada ejercicio.

Nos encontramos, en consecuencia, ante una obra que abarca la mayoría de los regímenes especiales contemplados en la normativa tributaria, bien en la propia ley del impuesto, o bien regulados por otras disposiciones de rango legal.

Esta Guía contiene comentarios sobre la normativa, jurisprudencia y consultas de la Dirección General de Tributos y del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, poseyendo un carácter eminentemente práctico, al incluir ejemplos sobre la aplicación de la normativa y consejos sobre cómo abordar adecuadamente el proceso de cierre contable y fiscal de las sociedades encuadradas en algún régimen fiscal de carácter especial.

ISBN: 978-84-9954-770-1



ER 0280/2005

GA 2005/0100