

Spanish Tax Alert

Criterio de la Dirección General de Tributos que afecta a la tributación de los grupos fiscales

Enrique Ortega
Socio del Área de Fiscal

Núria Vila
Asociada Senior del Área Fiscal

Luis Cuesta
Asociado del Área Fiscal

De conformidad con el criterio de la Dirección General de Tributos, no sólo los resultados sino también las partidas intragrupo deberán ser objeto de eliminación en el régimen de consolidación fiscal. No obstante, estas partidas no son objeto de incorporación en un ejercicio posterior.

Introducción

En el marco de la reforma fiscal, la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades ("LIS"), aplicable a los periodos impositivos iniciados a partir del pasado 1 de enero de 2015, ha modificado sustancialmente el régimen de consolidación fiscal ampliando el perímetro de consolidación e introduciendo novedades en el cálculo de la base imponible consolidada.

En este sentido, la cuestión relativa al perímetro de sociedades que pueden formar el grupo a efectos fiscales ha sido ampliamente analizada y clarificada por numerosas consultas emitidas por la Dirección General de Tributos ("DGT"). No obstante, una vez finalizado el ejercicio 2015, en el cierre fiscal del mismo existen relevantes cuestiones pendientes de aclaración con anterioridad a la presentación de la declaración correspondiente (esto es, antes del próximo 25 de julio de 2016 para los grupos con ejercicio natural) relativas al nuevo cálculo previsto

en la LIS de las bases imponibles, tanto individuales como consolidada, cuando se tributa en el régimen especial de consolidación.

Entre otros aspectos, se ha planteado el alcance de la remisión a la normativa contable introducida en la nueva LIS en relación con la eliminación e incorporación de partidas intragrupo en el régimen de grupos fiscales.

Novedad introducida por la LIS

La normativa aplicable del IS con anterioridad al ejercicio 2015¹ únicamente preveía respecto de las eliminaciones, como regla general, que para la determinación de la base imponible consolidada se debían practicar las eliminaciones de resultados por operaciones internas en cuanto los mencionados resultados formaran parte de las bases imponibles individuales de las entidades que formaran parte del grupo fiscal².

¹ Artículo 72 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por el Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo ("TRLIS").

² Aunque ya existía alguna referencia normativa respecto a ciertos ingresos y gastos derivados del uso de activos intangibles en el artículo 23 del TRLIS, así como en la determinación de los gastos financieros netos del artículo 20 TRLIS.

Los artículos 64 y 65 de la nueva LIS³ disponen que, a efectos de la determinación de la base imponible en el ámbito del régimen especial de grupos fiscales, las eliminaciones e incorporaciones se realizarán de acuerdo con los criterios establecidos en las Normas para la Formulación de Cuentas Anuales Consolidadas, aprobadas por el Real Decreto 1159/2010, de 17 de septiembre (“**NOFCA**”).

Adicionalmente a lo anterior, el artículo 62.1.f) de la LIS también establece, a los efectos de la determinación de la base imponible del grupo fiscal, que se tendrán en cuenta tanto las bases imponibles negativas (“**BINs**”) del grupo fiscal como las BINs de cualquier entidad pendientes de compensación en el momento de su incorporación en el grupo fiscal, pudiendo únicamente ser compensadas con el límite del 70%⁴ de la base imponible individual de la propia entidad, “*teniendo en cuenta las eliminaciones e incorporaciones que correspondan a dicha sociedad*”⁵.

Criterio de la DGT

Pues bien, la DGT en la resolución a la consulta vinculante número V2400-15, de 29 de julio (y ampliación adicional posterior número V4163-15, de 30 de diciembre) ha entendido que, como consecuencia de dicha remisión a la normativa de consolidación contable (artículos 41 y siguientes de las NOFCA), la base imponible del grupo fiscal se determinará practicando no sólo las eliminaciones de resultados por operaciones internas (tal y como se venía realizando con anterioridad al ejercicio 2015) sino también las partidas intragrupo, siempre que

afecten a las bases imponibles individuales y con las especificidades previstas en la LIS.

En particular, la DGT entiende que:

- i. Se han de tener en cuenta las eliminaciones tanto de resultados como las derivadas de operaciones internas, tal y como son las partidas de ingresos y gastos que por idéntico importe (partidas intragrupo) son eliminadas, por tanto, sin afectar a la renta del grupo.
- ii. Todas estas eliminaciones se han de realizar *con carácter previo a la compensación de las BINs individuales previas a consolidación de cada sociedad*. Siendo así, parece que la DGT entiende que la base imponible individual sí se vería afectada por esta eliminación recíproca.
- v. Las incorporaciones de resultados por operaciones internas se deberán realizar de acuerdo con lo establecido en la normativa contable (esto es, cuando se realicen frente a terceros al grupo) o cuando la entidad que ha generado esos resultados deje de formar parte del grupo fiscal, incorporándose a su base imponible individual.
- vi. Sin embargo, las eliminaciones de partidas de ingresos y gastos por idéntico importe no serán objeto de incorporación en ningún ejercicio futuro.

Por último, la DGT aclara que no existe un orden de prelación obligatoria en la compensación de BINs entre las generadas dentro del grupo y las existentes

³ El artículo 64 de la LIS dispone las normas relativas a las eliminaciones:

“Las eliminaciones se realizarán de acuerdo con los criterios establecidos en las Normas para la Formulación de Cuentas Anuales Consolidadas, aprobadas por el Real Decreto 1159/2010, de 17 de septiembre, siempre que afecten a las bases imponibles individuales y con las especificidades previstas en esta Ley”.

Asimismo, el artículo 65 de la LIS regula las incorporaciones:

“1. Los resultados eliminados se incorporarán a la base imponible del grupo fiscal cuando así se establezca en las Normas para la Formulación de Cuentas Anuales Consolidadas, aprobadas por el Real Decreto 1159/2010, de 17 de septiembre.

(...)

2. Se incorporarán los ingresos, gastos o resultados relativos a la reducción prevista en el artículo 23 de esta Ley en la base imponible del grupo fiscal en el período impositivo en que aquellos se entiendan realizados frente a terceros y, en ese caso, la cesión de los referidos activos estará sometida a las obligaciones de documentación a que se refiere el apartado 3 del artículo 18 de esta Ley.”

⁴ Cuyo régimen transitorio también merece una especial atención.

⁵ Literalmente, el artículo 67.e) de la LIS establece lo siguiente:

“e) Las bases imponibles negativas de cualquier entidad pendientes de compensar en el momento de su integración en el grupo fiscal podrán ser compensadas en la base imponible de este, con el límite del 70 por ciento de la base imponible individual de la propia entidad, teniendo en cuenta las eliminaciones e incorporaciones que correspondan a dicha entidad, de acuerdo con lo establecido en los artículos 64 y 65 de esta Ley”.

en alguna entidad del grupo con carácter previo a su incorporación al mismo.

Comentarios

A efectos prácticos, este criterio de la DGT introduce una consecuencia relevante en la tributación de los grupos de consolidación. Así, en el cálculo de las bases imponibles individuales de las sociedades que tributen en este régimen especial parece que deberá ajustarse, además de la renta intragrupo hasta que se realice frente a terceros, los ingresos y gastos intragrupo realizados durante el ejercicio sin que estos últimos reviertan en ejercicios futuros.

Asimismo, indicar que el Proyecto de la Orden para la aprobación del modelo 200 correspondiente al ejercicio 2015, entre otras modificaciones, ha introducido dos novedades relevantes para las entidades que forman parte de un grupo de consolidación fiscal: (i) Casillas 1230/1231 para las

"Correcciones al resultado contable al considerar los requisitos o calificaciones contables referidos al grupo fiscal (art. 62.1a) LIS)" (casillas 1230/1231) con anterioridad a las correcciones al resultado de la cuenta de pérdidas y ganancias y (ii) apartado específico para las entidades que forman parte de un grupo de consolidación fiscal (previo a la base imponible en el que incluye la Casilla imponible, casilla 1030) para las *"Eliminaciones e incorporaciones correspondientes a la entidad"*. Podría entenderse que en este segundo apartado está previsto que se consignen las eliminaciones que afectan a la base imponible individual de las sociedades que tributan en el grupo de consolidación.

Como consecuencia de lo anterior, los grupos de consolidación deberán analizar los efectos que les ocasiona este nuevo cálculo de las bases imponibles individuales bajo el régimen de consolidación fiscal y que abre posibilidades que antes no se podían plantear.