

# Spanish Tax Alert

---

## La DGT aclara su criterio respecto a la eliminación de ingresos y gastos recíprocos en el régimen de consolidación fiscal

Enrique Ortega, Núria Vila, Marina Rincón y Luis Cuesta  
*Área Fiscal de Gómez-Acebo & Pombo*

---

*De conformidad con el criterio de la DGT en la resolución a consulta vinculante número V2751-16, las partidas intragrupo no deberán ser objeto de eliminación en el régimen de consolidación fiscal.*

### Introducción

Tal y como avanzamos en nuestra *tax alert* emitida el pasado 8 de abril de 2016, en el marco de la reforma fiscal llevada a cabo a través de 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.

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 en el IS con anterioridad al ejercicio 2015 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 forman parte del grupo fiscal<sup>2</sup>.

Por su parte el artículo 62.1.a) de la LIS establece las reglas para la determinación de la base imponible consolidada, para lo que, partiendo de la suma algebraica de las bases imponibles individuales de las sociedades integrantes del grupo, introduce una novedad al señalar que esta suma debe quedar ajustada por los requisitos y calificaciones que

---

<sup>1</sup> 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").

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

*Advertencia legal:* Este análisis sólo contiene información general y no se refiere a un supuesto en particular. Su contenido no se puede considerar en ningún caso recomendación o asesoramiento legal sobre cuestión alguna.

*N. de la C.:* En las citas literales se ha rectificado en lo posible —sin afectar al sentido— la grafía de ciertos elementos (acentos, mayúsculas, símbolos, abreviaturas, cursivas...) para adecuarlos a las normas tipográficas utilizadas en el resto del texto.

deriven de la normativa contable en el seno del grupo. Adicionalmente, en los artículos 64 y 65 de la nueva LIS3 se señala 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 ("NOFCAC").

### **Criterio de la DGT en consultas vinculantes número V2400-15 y V4163-15**

Pues bien, la DGT en la resolución a consulta vinculante número V2400-154, de 29 de julio (y ampliación adicional posterior número V4163-15, de 30 de diciembre) había entendido que, como consecuencia de la remisión a la normativa de consolidación contable (artículos 41 y siguientes de las NOFCAC), la base imponible del grupo fiscal se determinaba practicando, no sólo las eliminaciones de resultados por operaciones internas (tal y como se venía realizando con anterioridad al ejercicio 2015), sino también las correspondientes a partidas intragrupo, siempre que afectasen a las bases imponibles individuales y con las especificidades previstas en la LIS.

### **Criterio de la DGT en consulta vinculante número V2751-16**

No obstante lo anterior, la DGT en la resolución a consulta vinculante número V2751-16, de 17 de junio<sup>5</sup>, ha venido a aclarar el criterio manifestado en las citadas consultas anteriores, tal y como se expondrá a continuación.

En efecto, la DGT confirma en dicha resolución que las partidas recíprocas, una vez homogeneizadas, tales como las partidas de ingresos y gastos por idéntico importe (partidas intragrupo), en la medida en que no producen renta a nivel consolidado, no deben ser objeto de eliminación. En caso contrario, la DGT indica que se estaría generando una situación de desplazamiento patrimonial entre las sociedades integrantes del grupo intervinientes en la operación, contrario a la filosofía del régimen especial. Por tanto, las operaciones intragrupo que no generen renta a nivel del grupo consolidado, no serán objeto de eliminación en la base imponible individual de las entidades integrantes del mismo (en el caso objeto de la consulta, gastos e ingresos derivados del arrendamiento de inmuebles entre entidades del grupo fiscal consultante).

En cuanto a los resultados por operaciones internas (que sí generan renta a nivel consolidado), la DGT señala que serán objeto de eliminación, debiéndose incorporar en el periodo impositivo en que se entiendan realizados frente a terceros<sup>6</sup> (en el caso objeto de la consulta, resultados por compraventa de mercaderías entre entidades del grupo).

En resumen, esta nueva contestación manifestada por la DGT es de suma importancia para la tributación de los grupos de consolidación en la medida en que afecta al cálculo del IS correspondiente al ejercicio 2015 a presentar antes del próximo 25 de julio. Así, en el cálculo de la base imponible individual de las sociedades que tributen en este régimen especial no deberán eliminarse los ingresos y gastos intragrupo (partidas recíprocas) realizados durante el ejercicio.

<sup>3</sup> El artículo 64 de la LIS regula 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."*

<sup>4</sup> A fecha de emisión del presente *tax alert*, ambas consultas siguen publicadas en la base de datos online de la DGT.

<sup>5</sup> Publicada en fecha 4 de julio de 2016.

<sup>6</sup> A este respecto, la DGT no aclara si tales eliminaciones de resultados deben practicarse a nivel de base imponible individual o consolidada.

Para más información consulte nuestra web [www.gomezacebo-pombo.com](http://www.gomezacebo-pombo.com), o diríjase al siguiente *e-mail* de contacto: [info@gomezacebo-pombo.com](mailto:info@gomezacebo-pombo.com).