



La nueva limitación a la compensación de bases imponibles negativas en los grupos fiscales

Ignacio Ucelay Sanz

*Licenciado en Derecho e Inspector de Hacienda (excedente)
Abogado en Baker McKenzie (España)*

Extracto

Con efectos para los periodos impositivos que se inicien en 2023, la Ley 38/2022 incorpora una medida de carácter temporal por la que se limita el importe de las bases imponibles negativas individuales de cada una de las entidades que integran el grupo fiscal en el impuesto sobre sociedades en un 50 %. El importe de la minoración de dichas bases imponibles negativas se realiza en el sumatorio de bases imponibles positivas y negativas en la forma prevista en el artículo 62.1 a) de la Ley del impuesto sobre sociedades.

El importe en que se han restringido las bases imponibles negativas se recuperará en la base imponible del grupo fiscal, vía ajuste negativo por décimas partes en cada uno de los diez primeros periodos impositivos que se inicien a partir del 1 de enero de 2024. Dicho ajuste se practica por el grupo fiscal aunque alguna de las entidades del grupo fiscal que generaron las bases imponibles negativas así limitadas quede excluida del grupo fiscal.

Solo en el caso de pérdida del régimen de consolidación fiscal o de extinción del mismo, el importe de las bases imponibles negativas que se han limitado en un 50 %, en el saldo pendiente de incorporar, se integrará en el último periodo impositivo en que el grupo tribute en consolidación fiscal.

Se articula en definitiva una medida temporal de diferimiento de bases imponibles negativas recuperable en diez años por motivos básicamente recaudatorios.

Palabras clave: Ley 38/2022, de 27 de diciembre, para el establecimiento de gravámenes temporales energético y de entidades de crédito y por la que se crea el impuesto temporal de solidaridad de las grandes fortunas, y se modifican determinadas normas tributarias; bases imponibles negativas individuales.

Recibido: 02-01-2023 / Aceptado: 10-01-2023 / Publicado: 05-02-2023

Cómo citar: Ucelay Sanz, I. (2023). La nueva limitación a la compensación de bases imponibles negativas en los grupos fiscales. *Revista de Contabilidad y Tributación*. CEF, 479, 65-82. <https://doi.org/10.51302/rcyt.2023.11555>



The new limit in the compensation of individual net operating losses in tax groups

Ignacio Ucelay Sanz

Abstract

With effects for the tax periods that will begin in 2023, Law 38/2022 incorporates a temporary measure that limits the amount of the individual net operating losses of each of the entities that are part of the tax group in the Corporate Income Tax by 50 %. The amount of the reduction of said net operating losses is made in the sum of positive and negative tax bases following article 62.1 a) of the CIT Law.

The amount in which those net operating losses have been restricted will be recovered in the tax base of the tax group, via negative adjustment by 1/10 in each of the first ten tax periods that will begin on January 1, 2024. Said adjustment will be made by the tax group even if any of the entities of the tax group that generated the net operating losses limited are excluded from the tax group.

Only in the case of exclusion/loss of the tax consolidation regime or its extinction, the amount of net operating losses that have been limited by 50 %, in the balance pending for incorporation, will be included in the last tax period in which the tax group is taxed within the tax consolidation regime.

In short, a temporary measure of deferral of net operating losses that will be recoverable in ten years has been established basically for tax collection purposes.

Keywords: Law 38/2022, 27 December 2022, for the establishment of temporary taxes on energy, credit institutions and financial credit establishments and for the establishment of the temporary solidarity tax on large fortunes and for the modification of certain tax measures; individual net operating losses.

Received: 02-01-2023 / Accepted: 10-01-2023 / Published: 05-02-2023

Citation: Ucelay Sanz, I. (2023). La nueva limitación a la compensación de bases imponibles negativas en los grupos fiscales. *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, 479, 65-82. <https://doi.org/10.51302/rcyt.2023.11555>



Sumario

1. Introducción
2. Periodos impositivos afectados, entidades del grupo fiscal afectadas e importe y forma de la restricción
3. Recuperación de la restricción del 50 % de la base imponible negativa individual
4. Consecuencias de la pérdida o extinción del régimen de consolidación fiscal
5. Correlación con otros preceptos y regímenes especiales de la LIS
 - 5.1. La aplicación del artículo 11.3 de la LIS
 - 5.2. Aplicación de beneficios fiscales en la base imponible
 - 5.3. Aplicación potencial de las normas sobre operaciones vinculadas
 - 5.4. Aplicación del régimen de exención o el de deducción por doble imposición internacional
 - 5.5. Bonificaciones y deducciones por incentivos a la inversión y otras
 - 5.6. Cuota líquida mínima
 - 5.7. Pagos fraccionados
 - 5.8. Regímenes especiales en el impuesto sobre sociedades
 - 5.8.1. Régimen de consolidación fiscal
 - 5.8.2. Régimen de neutralidad fiscal
 - 5.8.3. Régimen fiscal de cooperativas (grupo fiscal)
 - 5.8.4. Regímenes forales por razón del territorio
 - 5.8.5. Agrupaciones de Interés Económico y Uniones Temporales de Empresas
 - 5.8.6. Transparencia fiscal internacional
 - 5.8.7. Entidades de capital riesgo
 - 5.8.8. Empresas de reducida dimensión

1. Introducción

La disposición final quinta.Tres de la Ley 38/2022, de 27 de diciembre, para el establecimiento de gravámenes temporales energético y de entidades de crédito y establecimientos financieros de crédito y por la que se crea el impuesto temporal de solidaridad de las grandes fortunas, y se modifican determinadas normas tributarias (BOE de 28 de diciembre), incorpora una nueva disposición adicional, la decimoctava, a la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades (LIS), donde se contempla una medida temporal, con efectos para los periodos impositivos que se inicien en 2023, por la que se limitan en un 50 % las bases imponibles negativas individuales generadas en el periodo impositivo por las entidades integrantes de un grupo fiscal, importe que se integrará por el grupo fiscal por décimas partes en los periodos impositivos que se inicien a partir del 1 de enero de 2024.

Ciertamente, la medida no es de tipo técnico, en cuanto que ataca la filosofía del grupo fiscal como sujeto pasivo único, sino de índole recaudatorio, y que por la evolución del proyecto de ley se va a acabar pareciendo a lo que la Ley 16/2012, de 27 de diciembre, por la que se adoptan diversas medidas tributarias dirigidas a la consolidación de las finanzas públicas y al impulso de la actividad económica, en materia de restricciones del 30 % de amortizaciones fiscalmente deducibles, introdujo por aspectos puramente recaudatorios.

Así, la exposición de motivos de la Ley 16/2012 señalaba que se introducía una medida de carácter temporal, tendente a limitar parcialmente, para grandes empresas, la amortización fiscalmente deducible correspondientes a los periodos impositivos que se inicien dentro de los años 2013 y 2014 con el objeto de conseguir un incremento recaudatorio en esta figura impositiva. Ahora bien, su artículo 7, que concretaba la regulación, permitía la deducción de forma lineal durante diez años u opcionalmente durante la vida útil del elemento patrimonial y no obstaba que caso de transmisión, dado que el valor contable era superior al fiscal, se produjera el ajuste negativo con la transmisión del activo afectado. Como veremos, el mecanismo establecido por la Ley 38/2022 no es idéntico.

La exposición de motivos de la Ley 38/2022 solo señala que se incorpora una medida temporal en la determinación de la base imponible del régimen de consolidación fiscal, la necesidad recaudatoria de la medida se infiere de los medios periodísticos y su justificación.

Así, en la nota de prensa emitida por el Ministerio de Hacienda y Función Pública de 29 de septiembre de 2022 se describe esta medida que se pretendía incorporar no como un incremento fiscal sino como un diferimiento en la compensación de bases imponibles negativas, «medida temporal que permitirá aumentar la recaudación en 2.439 millones entre 2023 y 2024 y que afectará solo a 3.609 empresas».

El régimen de consolidación fiscal se ha visto últimamente como un potencial régimen fiscal ventajoso por cuanto que permite la compensación de las bases imponibles positivas y negativas en el mismo, a diferencia del régimen individual en el que no es posible las mismas, máxime cuando desde la Ley 16/2013, de 29 de octubre, por la que se establecen determinadas medidas en materia de fiscalidad medioambiental y se adoptan otras medidas tributarias y financieras, se eliminó la posibilidad de compensar bases imponibles negativas por la vía indirecta de los deterioros de las participaciones en fondos propios de entidades de grupo, multigrupo y asociadas conforme al derogado artículo 12.3 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades (RDleg. 4/2004).

Ahora bien, el hecho de estar en consolidación fiscal, si bien tiene elementos positivos (cómputo de gastos financieros a nivel del grupo fiscal, diferimiento de las rentas intragrupo, cálculo de la reserva de capitalización y activos fiscales diferidos –DTA– a nivel de grupo fiscal, compensación de rentas de bases imponibles positivas y negativas en el grupo, requisitos para aplicar el régimen de exención del art. 21 LIS, aplicación de deducciones y bonificaciones teniendo en cuenta el grupo fiscal), también los tiene negativos (gastos financieros a nivel de grupo fiscal, en concreto la franquicia de 1 millón de euros opera a nivel de grupo, cálculo de la reserva de capitalización y DTA a nivel de grupo, y, sobre todo, suma del importe neto de la cifra de negocios a efectos de determinar las limitaciones a la compensación de bases imponibles negativas, limitaciones en la compensación de DTA y deducciones o bonificaciones, o en la existencia o no de opción de pagos fraccionados y el pago fraccionado mínimo). Algunas de las ventajas o inconvenientes aparecen en uno u otro sentido en función de la especialidad del grupo fiscal.

Debe recordarse que la Ley de Presupuestos Generales del Estado (LPGE) para el año 2021 (Ley 11/2020) incorporó un párrafo al artículo 64 por la que no se eliminaban como operaciones intragrupo el 5 % de los dividendos o plusvalías internas, o que la LPGE para el año 2022 (Ley 22/2021) aplicaba el régimen de cuota líquida mínima a los grupos fiscales con independencia del importe neto de la cifra de negocios. De hecho, en la nota de prensa antes mencionada del Ministerio de Hacienda y Función Pública, enmarca la presente medida de limitación de bases imponibles negativas en la tributación mínima y la limitación de la exención al 95 % de dividendos y plusvalías como medidas para que las grandes empresas y multinacionales aporten más a las arcas de la Hacienda Pública.

Si bien las dos medidas antes mencionadas tienen vocación de permanencia (cuota líquida mínima y exención del 95 %), la que ahora examinamos solo es de aplicación para los periodos impositivos que se inicien en 2023, con un impacto recaudatorio previsto entre 2023 (a través de los pagos fraccionados) y 2024 de 2.439 millones de euros. No obstante esta medida, que va a incrementar la base imponible tributable del grupo fiscal, debe tener presente que dicho incremento de forma colateral provocará que se incremente potencialmente la compensación de bases imponibles negativas de años anteriores, DTA y reserva de capitalización, así como los límites en la aplicaciones de deducción por doble imposición e incentivos a la inversión, por lo que en su momento habrá de examinarse si la previsión presupuestaria se acerca a la realidad.

La nueva disposición adicional decimoctava de la LIS se estructura en tres apartados:

1. El apartado primero especifica los periodos impositivos afectados, las entidades del grupo fiscal afectadas y el importe afectado por la restricción.
2. El apartado segundo señala las consecuencias fiscales futuras del importe en el que se ha restringido la compensación de bases imponibles negativas.
3. El apartado tercero establece las consecuencias fiscales de la pérdida del régimen de consolidación fiscal o de la extinción del mismo.

Vamos a proceder al examen de los mismos.

2. Periodos impositivos afectados, entidades del grupo fiscal afectadas e importe y forma de la restricción

Se aplica exclusivamente para los periodos impositivos que se inicien en 2023, por lo que si el periodo impositivo es el año natural solamente afectará al periodo impositivo de 2023.

Debe tenerse presente que no solo va a afectar a la declaración del impuesto sobre sociedades de 2023, normalmente a presentar en los primeros 25 días del mes de julio de 2024, sino que afectará a los pagos fraccionados de 2023 en la modalidad base imponible (que la gran mayoría de los grupos es la que aplican) por lo que los efectos recaudatorios se anticiparán de forma significativa en 2023.

Las entidades afectadas son las que generen bases imponibles negativas individuales «correspondientes a todas y cada una de las entidades integrantes del grupo fiscal». Esto es, va a afectar tanto a la entidad dominante –si es residente– como a todas las entidades dependientes (la dependiente representante del grupo fiscal si la dominante fuera no residente, otras filiales dependientes y establecimientos permanentes sitios en España).

La restricción incorporada supone minorar la base imponible negativa individual de la entidad del grupo fiscal que la genere en un 50 %, ubicando la restricción en el artículo 62.1 a) de la LIS, donde la suma de bases imponibles positivas y negativas que regía hasta 2022 inclusive se modifica al incorporar las bases imponibles individuales positivas al 100 % pero solo el 50 % de las bases imponibles negativas, teniendo en cuenta para unas y otras las especialidades contenidas en el artículo 63 de la LIS.

El artículo 62.1 de la LIS establece el orden en la aplicación de los distintos conceptos que determinan la cuantificación de la base imponible, siendo el primero de ellos el sumatorio de bases imponibles individuales, positivas o negativas, previo a la realización de las eliminaciones e incorporaciones propios del régimen de consolidación fiscal.

Aquí el legislador ha establecido una elección de dónde debe ubicarse la restricción. Debe recordarse que a la hora de compensar bases imponible negativas o créditos fiscales previos al grupo fiscal la normativa la restringe en función de la base imponible o cuota íntegra individual teniendo en cuenta eliminaciones o incorporaciones.

No lo ha hecho así el legislador al hacer operativa la restricción en una magnitud, la base imponible negativa previa a la aplicación de eliminaciones o incorporaciones. La posible justificación es de alguna medida igualar parcialmente el trato fiscal de haberse producido una tributación en régimen individual y también se elimina complejidad.

Ahora bien, esto puede determinar alguna disfuncionalidad. Así, por ejemplo, en el caso de gastos e ingresos por arrendamientos o gastos de apoyo a la gestión, como ha señalado la Dirección General de Tributos (DGT) en su Consulta vinculante V2751/2016, de 17 de junio (NFC059485), no se eliminan a efectos de la consolidación fiscal. Puede ocurrir que los gastos se generen en una entidad con base imponible negativa y los ingresos en una entidad con base imponible positiva, por lo que el efecto sería una tributación anticipada del 50% del ingreso y un gasto, vía ajuste negativo –como se verá– en 10 años.

Una entidad con una base imponible positiva, por ejemplo, de 200 euros, que se ha determinado por un resultado por una operación intragrupo positiva de 300, por caso de la venta de un terreno, cuando las restantes rentas de la entidad son negativas por 100, no se verán afectadas por la restricción por cuanto la base individual es positiva, si bien después de la eliminación de los 300 de renta positiva por la operación interna de forma efectiva la entidad generó una base imponible negativa de (-100).

De igual manera, una entidad que generó una base imponible negativa individual de (-200) con una operación interna positiva, objeto de eliminación de 100, se restringirá en 100 la base imponible individual sin perjuicio de que por efecto de la eliminación realice una eliminación (negativa) de otros 100 adicionales a efectos de determinar la base imponible consolidada.

En el caso de operaciones internas que produzcan rentas negativas, a salvo la venta de existencias o de créditos, debe recordarse que no se van a incorporar en la base imponible individual con carácter general por cuanto el artículo 11.9.º y 10.º de la LIS niegan su deducibilidad fiscal hasta que concurren determinadas situaciones.

Como comentario debe añadirse que la determinación de la base imponible positiva o negativa se realiza de acuerdo con las especialidades previstas en el artículo 63 de la LIS.

Una de las especialidades más notorias es la forma de determinar los gastos financieros y su deducibilidad fiscal a efectos de lo dispuesto en el artículo 16.1.º y 5.º de la LIS, y teniendo en cuenta adicionalmente lo previsto en la resolución de la DGT, de 16 de julio de 2012, en relación con la limitación en la deducibilidad de gastos financieros en el impuesto sobre sociedades.

Un efecto que se va a dar en no pocas situaciones es la de la entidad *holding* española que se ha financiado con fondos ajenos para la adquisición de participaciones y que, des-

pués de cumplir los requisitos previstos en ambos preceptos con una limitación cuantitativa especial, el gasto financiero que resulte fiscalmente deducible en cuanto que determine una base imponible negativa va a volver a sufrir una limitación al restringir el importe del gasto indirectamente al limitar la base imponible negativa en un 50 %.

Así, un gasto financiero en principio deducible se va a convertir, mediante la técnica de la restricción de la base imponible negativa y su conversión en un ajuste negativo en diez años, en una diferencia temporal a efectos contables. De hecho, un exceso de gasto financiero conforme a los límites del artículo 16.1 podría perfectamente deducirse en el año o años siguientes, conforme a lo previsto en el citado artículo 16.1 de la LIS mucho mejor que aquel que ha tenido la condición de fiscalmente deducible en el ejercicio al operar esta nueva restricción.

Otro supuesto curioso es el de los préstamos intragrupo fiscal, que originan gastos financieros en el prestatario del grupo e ingresos financieros en el prestamista. Si bien, a efectos de la deducibilidad fiscal de los gastos financieros netos y a la Resolución de la DGT de 16 de julio de 2012, los excluye por entender que la limitación es operativa respecto de los gastos financieros con entidades ajenas al grupo fiscal, lo cierto es que en la base imponible individual de la entidad que ha devengado el gasto si origina una base imponible negativa va a ser sometido a restricción mientras que en sede del prestamista puede generar una renta tributable al 100 %.

De hecho, esta nueva norma va a provocar, concurriendo evidentemente la existencia de motivos económicos válidos y no solo o preponderantemente los fiscales, operaciones en neutralidad fiscal por cuanto que, por efecto de la retroacción contable, siempre y cuando la absorbente genere bases imponibles positivas suficientes, la absorción de sociedades que generen bases imponibles negativas a nivel individual permitirán aprovecharse en un 100 %.

La norma incorporada de forma transitoria persigue un incremento de recaudación en los grupos fiscales en 2023 pero que puede tener, por la forma de diseño de la restricción, efectos futuros.

Ejemplo 1

Un grupo fiscal formado por las entidades A, B, C y E tiene las siguientes bases imponibles individuales en 2023:

A	300.000
B	-200.000
C	100.000
D	-100.000

Con la normativa aplicable en 2022, la base imponible conforme al artículo 62.1 a) de la LIS sería de 100.000 euros. En 2023, a resultas de la modificación, supondría una base imponible previa a eliminaciones e incorporaciones de 250.000 euros, si bien los 150.000 euros de restricción de las bases imponibles negativas (100.000 de B y 50.000 de D) se van a poder deducir a razón de 15.000 euros anuales en los diez ejercicios siguientes por el grupo fiscal.

Ejemplo 2

Un grupo fiscal formado por las entidades A, B, C y D tiene las siguientes bases imponibles individuales en 2023:

A	-200.000
B	100.000
C	-50.000
D	-100.000

El sumatorio de las bases imponibles positivas y negativas en 2022 hubiera resultado una base imponible negativa del grupo fiscal de -250.000 euros. En 2023 la base imponible sería de -75.000 (-100.000 de A, 100.000 de B, -25.000 de C y -50.000 de D), pudiéndose deducir un ajuste negativo en la determinación del importe del artículo 62.1 a) de la LIS de -17.500 anuales en diez años.

Ejemplo 3

Un grupo fiscal formado por las entidades A, B, C y D tiene las siguientes bases imponibles individuales:

A	-150.000
B	300.000
C	50.000
D	-300.000

El sumatorio de bases imponibles negativas, sin tener en cuenta restricción alguna, supondría una base imponible negativa del grupo fiscal de -100.000 euros. Como consecuencia de la restricción introducida, la base imponible del grupo fiscal sería de 100.000 positiva (-75.000 de A, 300.000 de B, 25.000 de C y -150.000 de D). En este caso, teniendo pérdidas fiscales el grupo fiscal sin embargo se genera una cuota íntegra de 25.000 euros, sin perjuicio de que se pueda computar en diez años desde 2024 un ajuste negativo anual de -22.500.

3. Recuperación de la restricción del 50 % de la base imponible negativa individual

Si bien en la nota de prensa se señalaba que por el importe de la restricción se generaba una base imponible negativa en el grupo fiscal, asignable, se entendía, a cada una de las entidades del grupo afectadas por la restricción, y que al estar en grupo fiscal operaría a efectos de su compensación como una base imponible del grupo fiscal como tal, sin embargo el texto definitivo aprobado por la Ley 38/2022 señala que el importe de las bases imponibles negativas no incluidas en el grupo fiscal por aplicación de la restricción,

se integrará en la base imponible del mismo por partes iguales en cada uno de los diez primeros periodos impositivos que se inicien a partir del 1 de enero de 2024, incluso en caso de que alguna de las entidades con bases imponibles individuales negativas a que se refiere el apartado anterior quede excluida del grupo.

El ajuste a la base imponible negativa, conformada por todas las rentas fiscales obtenidas por la entidad en su base imponible individual, se transforma no en una base imponible del grupo asignable a una entidad –con lo que la aplicación caso de separación de una entidad del grupo o de extinción del mismo seguiría unas reglas claras– sino en un ajuste temporal, cuya lógica es incorporarlo como un ajuste negativo por décimas partes a efectos de determinar el sumatorio del artículo 62.1 a) de la LIS.

El legislador parece haber entendido que en cuanto que es una medida de diferimiento del gasto lo ha tratado como un activo por impuesto diferido recuperable por décimas partes. Ahora bien, en la alternativa que hubiere sido una base imponible negativa del grupo fiscal se hubiera podido recuperar como tal si bien ponderado por los límites en función del importe neto de la cifra de negocios (70, 50 o 25 %) y siempre con 1 millón de euros de franquicia, por lo que el diferimiento a 10 años es claramente excesivo.

A ello se añaden los efectos, gravosos, que se pueden producir de anticipo de ingresos en los grupos fiscales cuando medidas de índole temporal no se correlacionan con los ingresos y gastos. Así, una dependiente de un grupo fiscal, a título de ejemplo, que dote una provisión por riesgos y gastos deducibles fiscalmente y que genere una base imponible negativa, se recortará en un 50 %. Si revirtiera el año siguiente originando una base imponible positiva, solo podría aprovechar una décima parte del importe ajustado, con lo que desequilibrio de imputación temporal y gravamen en exceso de la capacidad económica real es claro.

Este problema no es nuevo. Cuando se limitó la compensación de bases imponibles negativas, desde 2011, si por ejemplo, se producía en el año un deterioro de créditos y participaciones en fondos propios fiscalmente deducibles, o provisiones, que originaban bases imponibles negativas pero que cuando se producía la reversión de los deterioros o provisiones fiscalmente deducibles se integraban en la base imponible positiva del ejercicio, al

establecerse restricciones a la compensación de bases imponibles negativas se originaba un desequilibrio temporal grave de tributación (corregida esta situación, en los antecedentes legislativos solo en el caso de *holdings* en las que el deterioro fiscal de las participaciones había supuesto el 90 % de la base imponible negativa, recogida actualmente en la disp. trans. 16.8 LIS).

La necesidad de restricción del déficit público (años 2011 y 2012, limitación de la compensación de bases imponibles negativas y pago fraccionado mínimo), o sostenimiento de las finanzas públicas (año 2016, subida de pagos fraccionados, incluido el mínimo, nuevos límites a la compensación de bases imponibles negativas, DTAS y deducción por doble imposición, reversión obligatoria de deterioros fiscalmente deducibles en 5 años) o políticas coyunturales por crisis sobrevenida o efectos inflacionarios que inciden gravemente en la economía como la guerra de Ucrania han ido generando distorsiones en el impuesto en los que el subyacente acaba siendo, más que una tributación conforme a la capacidad económica de la entidad, una financiación de la empresa al Estado.

De hecho, la exposición de motivos de la Ley 38/2022, para justificar la creación de los denominados gravámenes temporales energético y de entidades de crédito y establecimientos financieros de crédito y de la garantía del pacto de rentas para el coste equitativo del coste de inflación entiende que el impuesto sobre sociedades no es una figura impositiva que lo solucione, por la existencia de numerosos ajustes a la base imponible, incentivos fiscales, regímenes especiales y créditos fiscales procedentes de ejercicios anteriores.

Por ello entiende que la fórmula adecuada sea un gravamen excepcional no tributario para los sectores teóricamente favorecidos por la escalada de precios, figura calificada como prestación patrimonial de carácter público de naturaleza no tributaria. Si tomamos como ejemplo el gravamen sobre entidades de crédito, la base a aplicar son los intereses e ingresos y gastos por comisiones derivados de la actividad que desarrollen en España que figuren en su cuenta de pérdidas y ganancias, se aplica un tipo de 4,8 %, tiene en cuenta un sistema de pago anticipado y se atiende en la configuración del obligado tributario al grupo fiscal, el régimen sancionador se remite a la Ley General Tributaria, el importe del gravamen no es gasto deducible para la determinación de la base imponible del impuesto sobre sociedades (como el propio impuesto sobre sociedades), la exacción, gestión, comprobación y recaudación corresponde a la Delegación Central de Grandes Contribuyentes de la Agencia Estatal de Administración Tributaria.

No es objeto del artículo el examen de dicho gravamen, pero está claramente en la misma línea que la restricción de las bases imponibles negativas, si bien no se ha modificado el impuesto sobre sociedades en este punto sino que se ha creado un gravamen paralelo calificado como no tributario, gravando determinadas magnitudes contables de la cuenta de pérdidas y ganancias (excluyendo otras, sobre todo los gastos por deterioro de créditos que son el subyacente de las mayoría de las operaciones de los que derivan los rendimientos objeto de gravamen).

Ahora bien, analizados los elementos estructurales y de gestión del gravamen no tributario es un auténtico impuesto. «Si parece un pato, nada como un pato y grazna como un pato, entonces probablemente sea un pato», expresión humorística que analizando aun de forma somera el gravamen y la jurisprudencia parece resumir la primera impresión que producen dicho gravamen, extensible al energético.

Este paréntesis expositivo es para intentar justificar que las medidas que se incorporan por razones de urgencia –que son reales–, sin embargo, provocan que desde el punto de vista técnico e incluso de velar por la aplicación del principio de capacidad económica no se permita sopesar a los órganos técnicos del Ministerio de Hacienda con el debido sosiego la incidencia de la reforma de urgencia en el impuesto, máxime cuando las propuestas no han salido del mismo.

Volviendo al derecho positivo, el apartado segundo configura la recuperación de la restricción del 50 % como un ajuste negativo a aplicar por décimas partes en cada uno de los diez periodos impositivos que se inicien a partir del 1 de enero de 2024. Caso de interrupción del periodo impositivo por el grupo fiscal, sin extinción o pérdida del mismo, debe tenerse presente que no es la recuperación en diez años sino por décimas partes en los diez primeros periodos impositivos que se inicien.

En el modelo 220 deberá crearse una casilla (o más de una si el grupo fiscal tiene más de un periodo impositivo que se inicie en 2023) que recoja el efecto de la restricción, de tal manera que dicho importe, constituido por el sumatorio de los importes del 50 % que corresponde a cada una de las entidades con bases imponibles negativas individuales del grupo fiscal, consta como tal y a través de su imputación por décimas partes se agregue el ajuste negativo en la partida que comprende el sumatorio a que se refiere el artículo 62.1 a) de la LIS.

El precepto señala de forma expresa que «incluso en el caso de que alguna de las entidades con bases imponibles individuales negativas quede excluida del grupo», el importe de ajuste negativo se va a integrar por el grupo fiscal.

Rompe pues con la regla general que respecto de los ajustes en base imponible (gastos financieros pendientes de aplicar, bases imponibles negativas, reserva de capitalización, deducciones pendientes de aplicar...) caso de separación de entidades (art. 74.1) se las lleven estas en cuanto hubieran contribuido a su generación.

Indudablemente esto tendrá un impacto contable por cuanto la base imponible negativa generada en individual pertenece a la misma, y si caso de aplicación generará un crédito a favor de la misma contra otras entidades del grupo fiscal, si el importe ajustado no se lo lleva la entidad caso de separación, «deberá» cobrarlo al grupo fiscal. Sería de aplicación en estos casos el artículo 11 de la Resolución de 9 de febrero de 2016, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se desarrollan las normas de registro, valoración y elaboración de las cuentas anuales para la contabilización del impuesto sobre beneficios.

4. Consecuencias de la pérdida o extinción del régimen de consolidación fiscal

El apartado 3 de la disposición adicional decimoctava regula las consecuencias fiscales en los supuestos de pérdida del régimen de consolidación fiscal o de extinción del grupo fiscal. Así, el importe ajustado de las bases impositivas negativas individuales que esté pendiente de integración en la base imponible del grupo fiscal se integrará en el último periodo impositivo en que el grupo tribute en consolidación fiscal.

Así, podemos distinguir las siguientes situaciones:

- Pérdida del régimen de consolidación fiscal al concurrir alguna de las circunstancias previstas en el artículo 73 de la LIS (estimación indirecta, incumplimiento de las obligaciones de información previstas en el art. 72 LIS). Dado que la pérdida del régimen es en el periodo impositivo en que concurra alguna de las situaciones que determinan la pérdida del régimen de consolidación fiscal, del tenor literal del precepto se desprende que, si concurren las circunstancias en el periodo N, será procedente el ajuste negativo a integrar en la base imponible del grupo fiscal en el periodo impositivo N – 1. Ahora bien, caso de que el primer periodo impositivo no prescrito sea en el que concurre cualquiera de dichas circunstancias, el ajuste negativo se debería imputar a un año prescrito, por lo que no tendría efectividad fiscal.
- En caso de extinción del grupo fiscal se produce asimismo la integración del ajuste negativo en el último periodo impositivo de aplicación del régimen de consolidación fiscal.

Así, por ejemplo, si la entidad A es dominante de un grupo fiscal, con sus dependientes B, C, D y E y en 2023 el ajuste en la base imponible negativa individual entre todas las entidades del grupo fiscal fue de 200.000 euros, e integró en 2024 y 2025 sendos ajustes negativos de 20.000 euros anuales y se produce en 2026 un canje de valores siendo la dominante la entidad Zeta, dominante de otro grupo de consolidación fiscal, ¿cuáles son las consecuencias fiscales?

En 2026 la entidad A sigue siendo dominante del grupo fiscal, cosa que no va a ocurrir en 2027 que se integrará en el grupo fiscal de Zeta. Por ello, el último año de aplicación del régimen fiscal de consolidación fiscal del grupo fiscal A es en 2026.

Del tenor literal, en 2026 se integraría un ajuste negativo a efectos del artículo 62.1 a) de 160.000 euros, el importe pendiente de incorporar (200.000 – 20.000 – 20.000).

Esta solución parece lógica en los supuestos del artículo 74.1 de la LIS, de ruptura del grupo fiscal en el caso de resultar una base imponible negativa del grupo

fiscal se reparte entre las entidades que han «aportado» la base imponible negativa del grupo.

Ahora bien, pueden entrar dudas en los supuestos, como sería el caso del ejemplo, o también el de una absorción por parte de una dependiente de una dominante residente en territorio español, ya que en este supuesto se aplicaría el artículo 74.3 de la LIS si todas las entidades del grupo fiscal A se integrasen en el grupo fiscal Zeta. Del tenor literal, en cuanto que no distingue, se produciría la integración del ajuste negativo en 2026, si bien parece extraño con la lógica fiscal del artículo 74.3 de la LIS en el que por ejemplo las incorporaciones de las eliminaciones previas se producen conforme al artículo 65 de la LIS y se mantiene a determinados efectos un subgrupo de consolidación fiscal.

- Otro supuesto, no dicho expresamente pero que se debe inferir del mismo, es el de la renuncia a la aplicación del régimen de consolidación fiscal. Si en 2023 se produce la restricción de bases imponibles negativas conforme a la disposición adicional decimoctava y en los dos primeros meses de 2027 se renuncia a la aplicación del régimen de consolidación fiscal, es en 2026 donde se incorporaría por el grupo fiscal el saldo del ajuste en las bases imponibles negativas individuales (ajuste de 2023 menos incorporaciones de 2024 y 2025).

5. Correlación con otros preceptos y regímenes especiales de la LIS

5.1. La aplicación del artículo 11.3 de la LIS

Dado que se limita la aplicación de las bases imponibles negativas individuales de las entidades del grupo fiscal en 2023, potencialmente pueden anticiparse ingresos o diferirse gastos a efectos de limitar las consecuencias restrictivas de la limitación temporal, por lo que dicha práctica podría suponer un perjuicio económico a la Hacienda Pública e imputar, caso de comprobación administrativa, los ingresos o gastos al periodo impositivo que corresponda conforme a devengo.

5.2. Aplicación de beneficios fiscales en la base imponible

Aquellas entidades que a nivel individual, en un grupo fiscal, tengan derecho a la aplicación de la libertad de amortización o amortizaciones aceleradas, restringirán el importe hasta que resulte una base imponible cero, dado que cualquier importe que determine una base imponible negativa va a convertir el gasto a efectos fiscales del ejercicio en un ajuste negativo a nivel de grupo en diez años.

5.3. Aplicación potencial de las normas sobre operaciones vinculadas

Tanto por operaciones dentro del grupo fiscal como con entidades terceras, en las que concurren los requisitos para considerar las entidades como vinculadas, el potencial desplazamiento de rentas entre unas y otras entidades por valores distintos a los de mercado, a fin de paliar la limitación en la compensación de bases imponibles negativas individuales obligará a analizar el valor convenido por las partes, aun dentro del grupo fiscal.

5.4. Aplicación del régimen de exención o el de deducción por doble imposición internacional

En cuanto que una entidad perciba mayoritariamente dividendos de filiales extranjeras y su base imponible, aplicando el régimen de exención, sea negativa a nivel individual, se restringirá al 50 % la misma.

En caso de aplicar el artículo 32 de la LIS, en cuanto que los dividendos se integren en la base imponible al 100 %, y sin perjuicio de la restricción en la aplicación de la deducción conforme al artículo 32.4 de la LIS, para los supuestos en que la tributación efectiva de la filial no residente excede del 25 %, puede convertirse o limitarse la base imponible negativa derivada de la aplicación del régimen de exención en una base imponible individual en positiva o menos negativa, y todo ello sin perjuicio de la aplicación del régimen de deducción por doble imposición internacional a nivel del grupo fiscal. En cuanto no se tope con la limitación del 50 % previsto para determinadas entidades por el importe neto de la cifra de negocios, supondrá una mejora en cuanto a la tributación efectiva del grupo fiscal respecto del régimen de exención en este supuesto.

5.5. Bonificaciones y deducciones por incentivos a la inversión y otras

En el ámbito de la aplicación de bonificaciones e incentivos a la inversión, en cuanto que se aplica a nivel de grupo fiscal, la aplicación de las restricciones en 2023 determinará en dicho ejercicio un incremento de la base imponible y, por lo tanto, de una mayor amplitud a la hora de la aplicación de dichos incentivos fiscales, al incrementar la cuota íntegra del grupo fiscal.

Respecto a la deducción por donativos, en cuanto se limita, por un lado, en función de la base imponible del grupo fiscal y, por otro, se incrementa la cuota íntegra, puede tener un potencial doble efecto al incrementar la base de la deducción por operar sobre el 10 % de la base imponible consolidada y, por otro, al incrementar la cuota íntegra, los efectos de la cuota líquida mínima también se van a ver atemperados.

5.6. Cuota líquida mínima

En cuanto que conforme al artículo 30 bis de la LIS el tipo del 15 % se va a aplicar sobre la base imponible del grupo fiscal, y dicha norma se aplica en todo caso, con independencia del importe neto de la cifra de negocios, el incremento potencial de la base imponible del grupo fiscal como consecuencia de la nueva limitación supondrá *de facto* un incremento de la cuota líquida mínima.

5.7. Pagos fraccionados

En la modalidad de base imponible, los grupos fiscales ante el incremento de la base imponible consolidada en 2023, se incrementará el pago a cuenta –de ahí el incremento de recaudación esperado en 2023, que será algo inferior en 2024 al afectar, en los casos de que el periodo impositivo sea el año natural, a la generación de base imponible de diciembre de 2024.

En ejercicios sucesivos –en los diez años siguientes– la base imponible consolidada se verá afectada negativamente por el efecto del ajuste negativo en el artículo 62.1 a) de la LIS.

5.8. Regímenes especiales en el impuesto sobre sociedades

5.8.1. Régimen de consolidación fiscal

En el propio perímetro de consolidación fiscal, aquellas entidades que en el propio periodo impositivo se incorporen al grupo fiscal, caso de las sociedades de nueva constitución, en cuanto que normalmente generarán en el propio periodo impositivo bases imponibles negativas por la puesta en marcha de la entidad, se verán afectadas por la restricción si se constituyen en 2023.

Respecto de la aplicación en 2023 y siguientes de la nueva limitación en el supuesto de entidades con bases imponible negativas o créditos fiscales pendientes de aplicar previos a su incorporación a un grupo fiscal del que forman parte en 2023 y siguientes, puede verse afectada dado que si las entidades a nivel individual tienen bases imponibles o cuotas íntegras individuales positivas, en cuanto que la limitación a la aplicación o compensación de dichas magnitudes es la menor del grupo fiscal o la individual, en 2023 van a tener mayor capacidad fiscal por la parte del grupo fiscal, si bien en ejercicios posteriores la incidencia del ajuste negativo por décimas partes le retará capacidad fiscal en la magnitud referente al grupo fiscal.

5.8.2. Régimen de neutralidad fiscal

Sin perjuicio de los efectos señalados al comentar los supuestos de extinción del grupo fiscal y la aplicación del artículo 74.1.º y 3.º de la LIS, la existencia de limitaciones en las

bases imponibles negativas individuales de las entidades del grupo fiscal puede incentivar realizar operaciones de absorción de dependientes por parte de entidades que a nivel individual generen bases imponibles positivas, tanto por los efectos de retroacción contable en 2023 como a efectos futuros de persistir, si así se incorporase en la normativa, la restricción de bases imponibles negativas individuales con efectos indefinidos.

Adicionalmente debe tenerse presente que, como se ha indicado, la restricción del 50 % en la base imponible negativa individual se transforma a futuro en un ajuste negativo en el grupo fiscal, por lo que de alguna manera se despersonifica. Como consecuencia de ello cualquier operación en neutralidad fiscal debe matizarse el principio de subrogación en derechos y obligaciones tributarias, ya que no existe propiamente una base imponible negativa de la entidad ni un ajuste negativo de la misma, sino del grupo fiscal.

En 2023 la aportación o escisión de una rama de actividad con subrogación de bases imponibles negativas en la adquirente conforme al artículo 84 de la LIS provocará que sin perjuicio de las bases imponibles negativas generadas de años anteriores por la entidad aportante o escindida, sea operativa la restricción si en 2023 la entidad adquirente o beneficiaria genera bases imponibles negativas.

5.8.3. Régimen fiscal de cooperativas (grupo fiscal)

Nada se ha establecido de forma específica respecto de este régimen especial cuyas peculiaridades se contienen en el Real Decreto 1345/1992, de 5 de noviembre, en el que no se consolidan las bases imponibles, positivas o negativas, sino cuotas positivas o negativas.

5.8.4. Regímenes forales por razón del territorio

Habrà de estarse al régimen foral respectivo, que puede contener o no limitaciones en función de su desarrollo normativo, en la que tienen competencias por cuanto ni el Concierto Económico (art 20.1) ni el Convenio (art. 27) lo restringen.

5.8.5. Agrupaciones de Interés Económico y Uniones Temporales de Empresas

En cuanto a las entidades excluidas de los grupos fiscales, ni como dominantes ni como dependientes, la imputación de bases imponibles negativas que pudieran realizar a entidades de un grupo fiscal no se ven sometidas a limitación alguna, sin perjuicio de que el socio a quien se le imputen pueda generar como resultado una base imponible negativa individual en 2023 sí que se va a ver afectado por la restricción.



5.8.6. Transparencia fiscal internacional

En cuanto que la potencial inclusión de rentas en las entidades del grupo fiscal solo puede ser positiva, no se ve afectada por la restricción fiscal. Sin embargo, las entidades en atribución de rentas que atribuyan resultados negativos a sus socios o partícipes integrantes del grupo fiscal, en cuanto determinasen en los mismos una base imponible negativa individual sí que se vería afectada.

5.8.7. Entidades de capital riesgo

En cuanto a los integrantes de un grupo fiscal, potencialmente se van a ver afectadas a nivel individual al ser normalmente entidades generadoras de bases imponibles negativas dado que las rentas positivas normalmente aplican el régimen de exención del artículo 21 de la LIS.

5.8.8. Empresas de reducida dimensión

Dado que un grupo fiscal puede tributar bajo este régimen especial, en cuanto que contempla incentivos fiscales en la base imponible, la aplicación de los mismos se verá condicionada a nivel individual a fin de que no generen base imponible negativa que por aplicación de la restricción, límite de forma efectiva la aplicación de los citados incentivos fiscales.