

# El papel protagonista de la base imponible del grupo fiscal en la última normativa y doctrina

**Pablo Benítez Clerie**

*Inspector de Hacienda del Estado  
Economista y abogado (España)*

## Extracto

A pesar de ser un régimen desconocido por el gran público, la consolidación fiscal es uno de los núcleos de la tributación directa en nuestro país. El hecho de que la gran mayoría del tejido empresarial esté compuesto por pequeñas y medianas empresas no obsta para que la aportación al producto interior bruto de los grupos mercantiles sea muy relevante y que, por tanto, su tratamiento fiscal también lo sea. En este sentido, la base imponible de dichos grupos ha sufrido algunas modificaciones en los últimos años, tanto legislativas como doctrinales, incluyendo no solo doctrina vinculante, sino incluso la no vinculante, emitida por la Agencia Estatal de la Administración Tributaria. En este trabajo no ahondaremos especialmente en ninguno de dichos cambios, sino que intentaremos exponerlos de forma conjunta, para que el lector pueda hacerse una idea del momento que vive el régimen fiscal de consolidación, protagonista (involuntario) de los últimos retoques al ordenamiento jurídico tributario.

**Palabras clave:** consolidación fiscal; base imponible; base imponible negativa; Agencia Estatal de Administración Tributaria; preconsolidación.

Recibido: 28-07-2023 / Aceptado: 18-09-2023 / Publicado: 05-12-2023

Cómo citar: Benítez Clerie, P. (2023). El papel protagonista de la base imponible del grupo fiscal en la última normativa y doctrina. *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, 489, 69-96. <https://doi.org/10.51302/rcyt.2023.19357>



# The leading role of the tax base of the tax group in the latest regulations and doctrine

Pablo Benítez Clerie

## Abstract

Despite being an unknown regime to the general public, tax consolidation is one of the core areas of direct taxation in Spain. The fact that the vast majority of the business net is made up of small and medium-sized companies does not mean that the contribution of business groups to Gross Domestic Product is not very significant, and therefore their tax treatment is also very important. In this respect, the tax base of these groups has undergone some changes in recent years, both legislative and doctrinal, including not only binding but also non-binding doctrine issued by the Tax Office. In this paper we will not go into any of these changes in particular, but we will try to present them together, so that the reader can get an idea map of the current situation of the tax consolidation regime, the (unwitting) protagonist of the latest changes in the tax legal system.

**Keywords:** tax consolidation; tax base; tax credits; tax office; pre consolidation.

Received: 28-07-2023 / Accepted: 18-09-2023 / Published: 05-12-2023

Citation: Benítez Clerie, P. (2023). El papel protagonista de la base imponible del grupo fiscal en la última normativa y doctrina. *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, 489, 69-96. <https://doi.org/10.51302/rcyt.2023.19357>



## Sumario

1. Introducción
2. Contexto normativo: compensación de las bases imponibles negativas en grupo fiscal
  - 2.1. La compensación de bases imponibles negativas del grupo fiscal
  - 2.2. La llamada «compensación horizontal»
  - 2.3. Bases imponibles negativas preconsolidación
3. Modificaciones normativas
  - 3.1. La tributación mínima en el IS
  - 3.2. El pilar II. La directiva de tributación mínima
  - 3.3. La limitación de la compensación de bases imponibles negativas
    - 3.3.1. La modificación normativa
    - 3.3.2. La contabilización del ajuste
4. Nota de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria de 5 de mayo de 2023
  - 4.1. Valor jurídico de la nota
  - 4.2. Criterios de aplicación
    - 4.2.1. Primer criterio: el reparto de bases imponibles negativas tras la pérdida del régimen de consolidación
    - 4.2.2. Segundo criterio. Cálculo del límite para el aprovechamiento por el grupo fiscal de bases imponibles negativas preconsolidación
5. Doctrina reciente relativa a la base imponible del grupo fiscal
  - 5.1. La aplicación del límite del millón de euros
  - 5.2. Las eliminaciones intragrupo por operaciones triangulares de retroleasing
  - 5.3. La reserva por inversiones en Canarias y la posible ruptura del principio del grupo fiscal como contribuyente

6. Conclusiones

Referencias bibliográficas



## 1. Introducción

La Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del impuesto sobre sociedades (LIS), dedica prácticamente la mitad de su articulado a la regulación de regímenes especiales. Son regímenes que pueden clasificarse según las actividades realizadas (entidades dedicadas al arrendamiento de vivienda, entidades navieras, minería, etc.), el tamaño (entidades de reducida dimensión) o las operaciones concretas (régimen especial de diferimiento<sup>1</sup>, determinados contratos de arrendamiento financiero, etc.).

Sin embargo, el régimen especial de consolidación fiscal, regulado en los artículos 55 a 75 de la LIS, mantiene la peculiaridad de aplicarse a un contribuyente diferente del de los demás regímenes (el grupo fiscal) y de garantizar la tributación solo de ciertas operaciones (las realizadas frente a terceros) de modo tal que se respete la tributación de la unidad económica, en este caso, el grupo.

En los últimos años, hemos visto cómo diferentes normativas, diferente doctrina e incluso diferentes criterios no vinculantes han afectado, limitado, ampliando o sencillamente interpretando las diferentes posiciones en las que el grupo fiscal contribuyente se puede encontrar en función de la base imponible que pueda obtener. En un contexto de elevación

---

<sup>1</sup> Si es que pudiera llamarse régimen especial al régimen regulado en el capítulo VII del título VII (régimen especial de las fusiones, escisiones, aportaciones de activos, canje de valores y cambio de domicilio social de una sociedad europea o una sociedad cooperativa europea de un Estado miembro a otro de la Unión Europea).

de la presión fiscal, es obvio que esta tendencia puede mantenerse o, al menos, consolidarse, y que el régimen de consolidación, pese a presentar algunas ventajas frente al régimen individual, tiene también inconvenientes que se verán acrecentados.

Con este trabajo queremos hacer una breve recapitulación, con aproximaciones a las últimas y más relevantes modificaciones que han afectado a la base imponible del grupo fiscal consolidado, base imponible que está siendo una de las verdaderas protagonistas en los últimos años de normas y doctrina tributaria.

## **2. Contexto normativo: compensación de las bases imponibles negativas en grupo fiscal**

La compensación de las pérdidas de ejercicios anteriores en el régimen de consolidación fiscal puede producirse por tres vías, a saber: la compensación de bases imponibles negativas generadas por el propio grupo fiscal, asimilable a la compensación del artículo 26 de la LIS, como se verá; la llamada «compensación horizontal» de pérdidas, que se corresponde con la compensación previa a la formación de la base imponible del grupo fiscal, entre las bases imponibles de las entidades que lo constituyen, y la compensación de créditos fiscales por bases imponibles negativas nacidos al amparo de un régimen de tributación individual e incorporadas al grupo fiscal por la entidad generadora de los mismos (la compensación de los llamados créditos fiscales preconsolidación).

Desarrollaremos brevemente estas tres vías de compensación a continuación.

### **2.1. La compensación de bases imponibles negativas del grupo fiscal**

El artículo 66 de la LIS establece que:

Si en virtud de las normas aplicables para la determinación de la base imponible del grupo fiscal esta resultase negativa, su importe podrá ser compensado con las bases imponibles positivas del grupo fiscal en los términos previstos en el artículo 26 de esta ley.

Es decir, en primer lugar, es necesario que se apliquen las normas de determinación de la base imponible del grupo fiscal (art. 62 de la LIS) y, posteriormente, de resultar una cantidad negativa, el grupo habrá obtenido una base imponible negativa, cuyo importe podrá ser compensado con las bases imponibles positivas futuras, con las limitaciones previstas en el artículo 26 de la LIS. Dichas limitaciones son:

- En primer lugar, las bases impositivas negativas que hayan sido objeto de liquidación o autoliquidación podrán ser compensadas con las rentas positivas de los periodos impositivos siguientes con el límite del 70 % de la base imponible previa a la aplicación de la reserva de capitalización. Este porcentaje del 70 % se reduce al 50 % o al 25 % si el importe neto de la cifra de negocios del grupo asciende por encima de 20 millones de euros o 60 millones de euros, respectivamente. Es decir, las limitaciones al grupo se hacen como si de una entidad individual se tratase, dado que el grupo fiscal es el contribuyente, de acuerdo con el artículo 58 de la LIS.
- En todo caso, se podrán compensar en el periodo impositivo bases impositivas negativas hasta el importe de 1 millón de euros. El consumo del llamado puerto seguro de 1 millón de euros se hace a nivel de grupo, de modo que el límite se hará para la totalidad de base imponible negativa del grupo pendiente de compensar proveniente de ejercicios anteriores.
- La limitación a la compensación de bases impositivas negativas no resultará de aplicación en el importe de las rentas correspondientes a quitas o esperas consecuencia de un acuerdo con los acreedores del contribuyente. Las bases impositivas negativas que sean objeto de compensación con dichas rentas no se tendrán en consideración respecto del importe de 1 millón de euros de puerto seguro.

Aquí queda la duda de cómo actuar en función de las cuantías de los ingresos por quitas y esperas. Con carácter general, se trata de un doble problema que afecta a la tributación individual y, por extensión, al grupo fiscal. Este último caso podría ser más sencillo de solucionar, pero solo una vez que existiese un criterio para el primero de ellos.

#### **Breve referencia a la cuestión de los ingresos por quitas y esperas en tributación individual<sup>2</sup>**

Hay escasa doctrina y jurisprudencia al respecto, pero parece que estamos ante un triple escenario en función de los importes de los ingresos por quitas y esperas y la base imponible positiva.

En primer lugar, si los ingresos por quitas y esperas son inferiores a la base imponible, no debería haber problema: parece que, entonces, la base imponible negativa se aplicaría íntegramente a la parte de base imponible positiva proveniente de ingresos por quitas y esperas, limitándose el resto al 70 % o al límite que corresponda.

<sup>2</sup> Artículo 26.1 de la LIS:

1. Las bases impositivas negativas que hayan sido objeto de liquidación o autoliquidación podrán ser compensadas con las rentas positivas de los periodos impositivos siguientes con el límite del 70 % de la base imponible previa a la aplicación de la reserva de capitalización establecida en el artículo 25 de esta ley y a su compensación.

Si los ingresos por quitas y esperas fueran, no obstante, superiores a la base imponible positiva, siendo los únicos ingresos que hay, una solución posible (y por la que yo me decantaría) sería que todos estos ingresos se redujeran con la base imponible negativa sin limitación (ya que toda la renta se corresponde con quitas y esperas), pudiendo anularse la base imponible positiva y quedando saldo de base imponible negativa para compensar en períodos posteriores.

Por último, si los ingresos por quitas y esperas fueran superiores a la base imponible, pero además hubiese otros ingresos, debería darse un criterio sobre cómo entender qué parte de la base imponible viene de ingresos por quitas y esperas –a efectos de aplicar la ausencia de límite– y qué parte viene de otros ingresos. Podría proponerse una solución proporcional, con el siguiente ejemplo.

### Ejemplo 1

Una entidad con una renta positiva de 5.000.000 de euros, formada por gastos de 2.000.000 de euros e ingresos de 7.000.000 de euros, de los que 4.000.000 de euros se corresponden con ingresos derivados de quitas y esperas y los otros 3.000.000 de euros son otros ingresos no derivados de quitas y esperas. La entidad tiene una base imponible negativa de 4.000.000 de euros.

La compensación de la base imponible negativa se practicaría sin limitación en la proporción en que se entiende que la base imponible proviene de ingresos por quitas y esperas (es decir,  $5.000.000 \times (4.000.000/7.000.000)$ ), aplicando al resto de la proporción los límites generales del artículo 26 de la LIS.

## 2.2. La llamada «compensación horizontal»

Se trata del mecanismo según el cual la formación de la base imponible del grupo fiscal, al formarse por adición de las bases imponibles individuales (art. 62 de la LIS, como se ha dicho), se ve reducida en una primera fase como consecuencia de que algunas de las entidades del grupo puedan tener bases imponibles individuales de carácter negativo. Solo en caso de que las bases imponibles negativas de algunas entidades superen las positivas

---

En todo caso, se podrán compensar en el periodo impositivo bases imponibles negativas hasta el importe de 1 millón de euros.

La limitación a la compensación de bases imponibles negativas no resultará de aplicación en el importe de las rentas correspondientes a quitas o esperas consecuencia de un acuerdo con los acreedores del contribuyente. Las bases imponibles negativas que sean objeto de compensación con dichas rentas no se tendrán en consideración respecto del importe de 1 millón de euros a que se refiere el párrafo anterior [...].



de otras el saldo final sería negativo y resultaría en una base imponible negativa del grupo, de las explicadas en el punto anterior.

No obstante, en caso de que las bases imponibles negativas de algunas entidades no superen las positivas de otras, el saldo final sería positivo, debiendo tributar el grupo conforme a su esquema de liquidación.

## 2.3. Bases imponibles negativas preconsolidación

El artículo 62 de la LIS, en su letra f), se refiere a que el grupo fiscal puede compensar bases imponibles negativas «referidas en la letra e) del artículo 67 de esta ley».

Se está refiriendo el artículo a las bases imponibles negativas de cualquier entidad pendientes de compensar en el momento de su integración en el grupo fiscal, generadas en sede de su tributación individual, y que la entidad incorpora o aporta al grupo fiscal. Para la compensación de estas bases imponibles negativas, se debe calcular un doble límite.

En primer lugar, se calcula el límite que sería de aplicación a la compensación de la base imponible negativa de la entidad individualmente considerada si esta tributase en régimen individual.

En segundo lugar, se calcula el límite que corresponde al grupo fiscal.

De estos dos límites, se debe tomar el menor de ellos, que será el que marque el importe máximo de compensación de la base imponible preconsolidación que puede aplicar el grupo fiscal<sup>3</sup>.

## 3. Modificaciones normativas

### 3.1. La tributación mínima en el IS

Se trata de una medida que ya queda lejos, y que no afecta directamente a la base imponible del grupo fiscal, pero que merece ser recordada aquí. La Ley 22/2021, de 28 de diciembre, de presupuestos generales del Estado para 2022, introduce un artículo 30 bis

---

<sup>3</sup> Esta teoría del doble límite ha sido avalada por el Tribunal Supremo en repetidas sentencias. Para un mayor detalle, véase Ruiz Quintanilla (2015).

en la LIS que establece una cuota líquida mínima (fijada con carácter general en el 15 % de la base imponible) para contribuyentes con importe neto de la cifra de negocios superior a 20 millones de euros en el año anterior, o bien para grupos de consolidación fiscal.

A este respecto, y sin ánimo de extendernos, el artículo 30 bis estipula que esta cuota líquida mínima se calcula una vez deducidas las bonificaciones que sean de aplicación, incluidas las reguladas en la Ley 19/1994, de 6 de julio, de modificación del régimen económico y fiscal de Canarias, y en el importe de la deducción prevista en el artículo 38 bis (deducción por inversiones realizadas por las autoridades portuarias) de la LIS.

En segundo lugar, se aplicarán las deducciones por doble imposición reguladas en los artículos 31 (deducción para evitar la doble imposición jurídica: impuesto soportado por el contribuyente), 32 (deducción para evitar la doble imposición económica internacional: dividendos y participaciones en beneficios), 100 (imputación de rentas positivas obtenidas por entidades no residentes y establecimientos permanentes) y disposición transitoria vigésima tercera (régimen transitorio en el IS de las deducciones para evitar la doble imposición) de la LIS, respetando los límites que resulten de aplicación en cada caso.

Y, por último, si quedase margen hasta el importe de la cuota líquida mínima, se aplicarían las demás deducciones que fuesen de aplicación.

Veámoslo con un ejemplo muy simple.

## **Ejemplo 2**

Un grupo que tributa en consolidación fiscal tiene una base imponible de 1.000, bonificaciones de 70 y una deducción por actividades de I+D+i de 80.

Hay dos escenarios: en el primero, se aplica una deducción por doble imposición económica internacional del artículo 32 de la LIS por importe de 20; en el segundo, por importe de 40.

En el caso de que como consecuencia de la aplicación de las bonificaciones (así como de la deducción del art. 38 bis de la LIS o de las deducciones por doble imposición) la cuota líquida mínima quedase por debajo de 150 (140 en este caso), se mantendría dicha cuota líquida mínima por excepción.

En caso de que la cuota líquida mínima quedase por encima de esos 150 (lo que ocurre en el escenario 1), puede aplicarse la deducción del artículo 35 de la LIS (si bien, sometida a los límites de aplicación del art. 39 de la LIS).

Esquemáticamente:

DDI art. 32 de 20		DDI art. 32 de 40	
Cuota íntegra	250	Cuota íntegra	250
- bonificaciones	- 70	- bonificaciones	- 70
<b>Total</b>	<b>180</b>	<b>Total</b>	<b>180</b>
- DDI art. 32	- 20	- DDI art. 32	- 40
<b>Total</b>	<b>160</b>	<b>Total</b>	<b>140</b>
- deducción art. 35	- 10	- deducción art. 35	0
<b>Cuota líquida mínima</b>	<b>150</b>	<b>Cuota líquida mínima</b>	<b>140</b>

## 3.2. El pilar II. La directiva de tributación mínima

De acuerdo con los proyectos realizados en el ámbito de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos, concretamente de conformidad con las reglas modelo emanadas de dicha organización para la aplicación de una imposición mínima, en diciembre de 2022 se publicó la Directiva (UE) 2022/2523 del Consejo, de 14 de diciembre de 2022, relativa a la garantía de un nivel mínimo global de imposición para los grupos de empresas multinacionales y los grupos nacionales de gran magnitud en la Unión.

La citada directiva, que tiene como plazo de trasposición máximo hasta el 31 de diciembre de 2023, garantiza a través de una serie de complejas normas fiscales la imposición mínima de un 15 % en cada jurisdicción donde residan entidades de grupos multinacionales con volumen de facturación superior a 750 millones de euros.

Precisamente, este ámbito de aplicación nos lleva a considerar que, en la gran mayoría de los casos, la aplicación jurisdiccional de esta mínima tributación afectará a grupos consolidados a nivel fiscal y, una vez aprobada la eventual normativa de trasposición, habrá que comprobar hasta qué punto se ve afectada la base imponible y, a buen seguro, no será poco.

## 3.3. La limitación de la compensación de bases imponibles negativas

### 3.3.1. La modificación normativa

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, introdujo una nueva disposición adicional decimonovena en la LIS que afectaba especialmente a la base imponible del grupo fiscal.

Así, de los tres modos de compensación que hemos citado, esta modificación normativa influye en el segundo de ellos, ya que se refería a la llamada «compensación horizontal», haciendo referencia a que, cuando se produzca la adición de las diferentes bases imponibles de las entidades que forman parte del grupo fiscal, se computen las positivas en su totalidad, pero las negativas solo al 50 %. Lo hacía además con una redacción poco habitual, del siguiente modo:

1. Con efectos para los periodos impositivos que se inicien en 2023, la base imponible del grupo fiscal se determinará de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 62 de esta ley, si bien en relación con lo señalado en el primer inciso de la letra a) del apartado 1 de dicho artículo, la suma se referirá a las bases imponibles positivas y al 50 % de las bases imponibles negativas individuales correspondientes a todas y cada una de las entidades integrantes del grupo fiscal, teniendo en cuenta las especialidades contenidas en el artículo 63 de esta ley.

Lo anterior no está exento de problemas. En nuestra opinión, uno de los mayores, aunque no el único, es el hecho de no haber contemplado que dicha restricción a la compensación horizontal de bases imponibles negativas se hiciese teniendo en cuenta eliminaciones, pues ello supone que dos grupos fiscales con situaciones equiparables podrían verse con restricciones asimétricas.

Hemos repetido varias veces que la base imponible del grupo fiscal es el resultado de adionar magnitudes. Concretamente, el resultado de adionar las bases imponibles individuales; posteriormente, eliminaciones; después, incorporaciones de eliminaciones; luego, la reserva de capitalización; detrás, las dotaciones por deterioro referidas en el apartado 12 del artículo 11 de la LIS y, por último, la compensación de las bases imponibles negativas que corresponda.

Yendo a las dos primeras magnitudes del sumatorio, vemos que en función de dónde se sitúe el importe de la renta negativa (esto es, si es una renta negativa directamente obtenida por operaciones con terceros ajenos al grupo –que no es objeto de eliminación– o una renta negativa derivada de una eliminación de rentas positivas intragrupo), la misma se verá restringida en un 50 % o no. Veámoslo con un ejemplo.

### Ejemplo 3

Supónganse dos grupos fiscales, G1 y G2, formados por las entidades A1, B1, C1 (el primero) y por las entidades A2, B2 y C2 (el segundo).

El primero tiene una base imponible de 18.000 unidades monetarias (u. m.). Este importe deriva, por un lado, de la adición de las bases imponibles individuales de A1 (15.000), B1 (5.000) y C1 (3.500). Sin embargo, C1 realizó una operación intragrupo que generó una renta de 5.500 u. m. que debe ser eliminada. En este caso, al ser la base imponible individual de C1 positiva (aunque la que aporta al grupo es negativa, una vez realizado el ajuste por operaciones intragrupo), no se restringe nada por la aplicación de la disposición adicional decimonovena de la LIS, que opera solo en la primera magnitud (base imponible individual) ignorando la segunda (eliminación).

El segundo grupo tiene una base imponible de 18.000 u. m. Este importe deriva, por un lado, de la adición de las bases imponibles individuales de A2 (15.000), B2 (5.000) y C2 (-1.000). Sin embargo, C1 realizó una operación intragrupo por 1.000 u. m. que debe ser eliminada. En este caso, al ser la base imponible individual de C2 negativa, se restringe por la aplicación de la disposición adicional decimonovena de la LIS, que opera, como se ha visto, en la primera magnitud. Como resultado, la base imponible del grupo será de 18.500 u. m.

Como consecuencia, dos grupos que deberían tener igual base imponible (18.000 u. m.) teórica, la tendrán diferente debido a que el importe negativo se sitúa en la primera magnitud en lugar de en la segunda.

Grupo 1	B. I.	Eliminaciones	B. I. grupo antes de D. A. 19. <sup>a</sup>	B. I. grupo tras D. A. 19. <sup>a</sup>
A1	15.000	0		
B1	5.000	0		
C1	3.500	-5.500		
G1			18.000	18.000

Grupo 2	B. I.	Eliminaciones	B. I. grupo antes de D. A. 19. <sup>a</sup>	B. I. grupo tras D. A. 19. <sup>a</sup>
A2	15.000	0		
B2	5.000	0		
C2	-1.000	-1.000		
G2			18.000	18.500

Sin embargo, la mencionada disposición adicional decimonovena de la LIS permite recuperar esa pérdida no aprovechada por el grupo en los años siguientes; esto es, se aclara en el apartado 2 que, durante los 10 años siguientes y partiendo de los ejercicios

fiscales iniciados desde el 1 de enero de 2024, se produciría la recuperación de las pérdidas no aprovechadas:

2. Con efectos para los periodos impositivos sucesivos, el importe de las bases imponibles negativas individuales no incluidas en la base imponible del grupo fiscal por aplicación de lo dispuesto en el apartado anterior se integrará en la base imponible del mismo por partes iguales en cada uno de los 10 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.

Desde un punto de vista fiscal, ello implica realizar un ajuste negativo para cada año, dentro de los 10 siguientes hasta 2034, para poder compensar una décima parte de la base imponible negativa no aplicada en 2023. En nuestro ejemplo anterior, el grupo G2 debería realizar un ajuste negativo de 50 en cada año posterior a 2023 durante 10 años que le permita recuperar la restricción de 500 en la base imponible negativa de C2 susceptible de compensación.

Esta integración por partes iguales en 10 años se realiza incluso en caso de que alguna de las entidades con bases imponibles individuales quede excluida del grupo. Es decir, parece deducirse de aquí que las bases imponibles negativas generadas por el grupo, en la proporción en que se haya contribuido a su formación, deben asumirse por las entidades que salen del grupo (como veremos más adelante) y se seguirán aplicando en los años que resten hasta llegar a 10 por el propio grupo. ¿Qué ocurre con la entidad excluida? ¿No puede asumir esas bases imponibles negativas? ¿A quién se imputan las bases imponibles negativas una vez se produce la exclusión?

Por último, la norma prevé consecuencias para los supuestos de pérdida del régimen de consolidación fiscal o de extinción del grupo fiscal. En estos casos:

El importe de las bases imponibles negativas individuales a que se refiere el apartado primero que esté pendiente de integración en la base imponible del grupo se integrará en el último periodo impositivo en que el grupo tribute en el régimen de consolidación fiscal.

### 3.3.2. La contabilización del ajuste

Contablemente, lo anterior entronca con lo dispuesto en la Resolución de 9 de febrero de 2016, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas (RICAC), por la que se desarrollan las normas de registro, valoración y elaboración de las cuentas anuales para la contabilización del impuesto sobre beneficios.

De acuerdo con el artículo 11.2 b) de la citada RICAC de 9 de febrero de 2016:

b) Bases imponibles negativas:

1.º Si a una sociedad del grupo a efectos fiscales, teniendo en cuenta lo indicado anteriormente, le corresponde en el ejercicio un resultado fiscal negativo, equivalente a una base imponible negativa, y el conjunto de sociedades que forman el grupo compensa la totalidad o parte del mismo en la declaración consolidada del impuesto sobre beneficios, la contabilización del efecto impositivo se realizará de la forma siguiente:

a) Por la parte del resultado fiscal negativo compensado, surgirá un crédito y débito recíproco, entre la sociedad a la que corresponde y la sociedad que lo compensa.

b) Por la parte del resultado fiscal negativo no compensado por las sociedades del grupo, la sociedad a la que corresponde contabilizará un activo por impuesto diferido si se espera razonablemente que el grupo fiscal en su conjunto vaya a generar en el futuro ganancias fiscales, de acuerdo con lo previsto en el artículo 5 de esta resolución. A estos efectos se puede utilizar la cuenta 4749. Crédito por pérdidas a compensar en régimen de declaración consolidada del ejercicio.

Siguiendo el literal de la norma, y aunque no se haya pronunciado aún el ICAC al respecto, podemos ver con un ejemplo cómo parece que debiera quedar contablemente reflejado el ajuste.

#### Ejemplo 4

	Base imponible	Cuota íntegra	Reparto cuota	Reparto base imponible negativa
Sociedad A	11.000		2.062,50	-2.750
Sociedad B	9.000		1.687,50	-2.250
Sociedad C	-5.000		0	0
GRUPO	15.000	3.750	3.750	-5.000

Partimos de un grupo formado por tres entidades, A, B y C, en el que esta última aporta una base imponible negativa de -5.000 u. m. La base imponible del grupo es de 15.000 u. m. y

su cuota íntegra de 3.750 u. m.<sup>4</sup>. Esta cuota íntegra se reparte entre las entidades A y B, que son las que han «contribuido» a la formación de esa cuota íntegra, pues son las que aportan resultado positivo. Asimismo, en la misma proporción, se reparte la base imponible negativa. Son repartos teóricos, a efectos contables, dado que tanto la cuota como la base imponible negativa son, lógicamente, del grupo.

Los cálculos quedarían así:

- Para el reparto de la cuota íntegra:
  - Sociedad A:  $3.750 \times [11.000 / (11.000 + 9.000)] = 2.062,50$ .
  - Sociedad B:  $3.750 \times [9.000 / (11.000 + 9.000)] = 1.687,50$ .
  
- Para el reparto de la base imponible negativa:
  - Sociedad A:  $5.000 \times [11.000 / (11.000 + 9.000)] = 2.750$ . (687,5 en términos de cuota).
  - Sociedad B:  $5.000 \times [9.000 / (11.000 + 9.000)] = 2.250$ . (562,5 en términos de cuota).

La contabilización en cada entidad del grupo se haría computando créditos contra la entidad que se aprovecha de la base imponible negativa (A y B, en el caso de C), así como créditos a favor de la entidad que aporta esa base imponible negativa o de la entidad que presenta y paga el impuesto<sup>5</sup>. Así, habrá que realizar los siguientes asientos:

- La entidad A tendrá un crédito frente a B por la parte del gasto por impuesto que asume, así como una deuda contra C, por la base imponible negativa aportada por esta que A aprovecha. Asimismo, dado que es la obligada a pagar el impuesto, abona la cuenta de Hacienda pública acreedora.

	Debe	Haber
Impuesto corriente	2.750	
Crédito a B	1.687,50	
Deudas con C		687,50
Hacienda pública acreedora por IS		3.750

<sup>4</sup> No contemplaremos eliminaciones al resultado para simplificar.

<sup>5</sup> Según el artículo 75 de la LIS, es la entidad representante del grupo fiscal, en nuestro caso, A, la que vendrá obligada, al tiempo de presentar la declaración del grupo fiscal, a liquidar la deuda tributaria correspondiente a Este y a ingresarla en el lugar, forma y plazos que se determinen.

- La entidad B, que tiene el gasto por impuesto, contabiliza este contra las deudas que tendrá contra A y C por el pago del impuesto y la aportación de la base imponible negativa, respectivamente.

	Debe	Haber
Impuesto corriente	2.250	
Deudas con A		1.687,50
Deudas con C		562,50

- La sociedad C, en principio, y antes de la aplicación de la disposición adicional decimonovena de la LIS, contabilizaba el crédito frente a las dos entidades que aprovechan la base imponible negativa contra el impuesto corriente:

	Debe	Haber
Crédito a A	687,50	
Crédito a B	562,50	
Impuesto corriente		1.250

Sin embargo, tras la aplicación de la disposición adicional decimonovena de la LIS, y dado que el grupo solo podría aprovechar la mitad de la base imponible negativa de la entidad C, los débitos a favor de la entidad C se verían reducidos a la mitad en las entidades A y B (incrementándose, como no puede ser de otro modo, el gasto por impuesto), quedando en C una pérdida a compensar para periodos posteriores.

	Debe	Haber
Crédito a A	343,75	
Crédito a B	281,25	
Pérdidas a compensar	625	
Impuesto corriente		1.250

Queda por dilucidar dónde quedaría reflejado el crédito si la entidad C saliese del grupo, dado que, como se ha visto, el crédito fiscal parece que se mantiene en el grupo incluso en caso de que la entidad C quedase excluida del mismo.

## 4. Nota de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria de 5 de mayo de 2023

En mayo de 2023, la Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT) emitió una «Nota relativa a la aplicación por el grupo de consolidación fiscal de bases imponibles negativas y deducciones procedentes de ejercicios anteriores». La nota, que tiene por objeto «analizar dos de las principales cuestiones que se han planteado en relación con la aplicación por el grupo de consolidación fiscal de bases imponibles negativas de ejercicios anteriores y de deducciones pendientes de aplicación»<sup>6</sup>, se refiere a dos criterios que analizamos resumidamente a continuación.

### 4.1. Valor jurídico de la nota

Las notas de la AEAT no son derecho positivo ni tienen el valor jurídico vinculante que la Ley otorga a las consultas de la Dirección General de Tributos (DGT) ni a las resoluciones de los Tribunales Económico-Administrativos.

Por otro lado, el apartado 3 del artículo 12 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, general tributaria (LGT), determina:

3. En el ámbito de las competencias del Estado, la facultad de dictar disposiciones interpretativas o aclaratorias de las leyes y demás normas en materia tributaria corresponde al ministro de Hacienda y Administraciones Públicas y a los órganos de la Administración tributaria a los que se refiere el artículo 88.5 de esta ley.

Las disposiciones interpretativas o aclaratorias dictadas por el ministro serán de obligado cumplimiento para todos los órganos de la Administración tributaria.

Las disposiciones interpretativas o aclaratorias dictadas por los órganos de la Administración tributaria a los que se refiere el artículo 88.5 de esta ley tendrán efectos vinculantes para los órganos y entidades de la Administración tributaria encargados de la aplicación de los tributos.

Las disposiciones interpretativas o aclaratorias previstas en este apartado se publicarán en el boletín oficial que corresponda.

---

<sup>6</sup> En este trabajo analizaremos las cuestiones que afectan a las bases imponibles negativas, si bien casi la totalidad de sus conclusiones es trasladable a los créditos fiscales por deducciones pendientes de aplicar.

Con carácter previo al dictado de las resoluciones a las que se refiere este apartado, y una vez elaborado su texto, cuando la naturaleza de las mismas lo aconseje, podrán ser sometidas a información pública.

Por su parte, el apartado 5 del artículo 88 de la LGT dispone que «La competencia para contestar las consultas corresponderá a los órganos de la Administración tributaria que tengan atribuida la iniciativa para la elaboración de disposiciones en el orden tributario, su propuesta o interpretación».

Por tanto, el artículo 12.3 de la LGT tampoco ampara las notas de la AEAT como disposiciones interpretativas o aclaratorias, más bien se está refiriendo a las resoluciones de la persona titular del Ministerio de Hacienda o en su caso de la DGT, como pueden ser las relativas a la limitación en la deducibilidad de gastos financieros en el IS o sobre la consideración como entidades en régimen de atribución de rentas a determinadas entidades constituidas en el extranjero<sup>7</sup>.

Así, la legitimidad aclaratoria de la nota de la AEAT trasciende de la normativa específica y debe buscarse en la necesidad de proporcionar seguridad jurídica al contribuyente, que debe saber a qué atenerse cuando presenta sus declaraciones. Así, en la web de la propia AEAT<sup>8</sup> se especifica, sobre la difusión de estas notas, que se trata de criterios de carácter general en la aplicación de los tributos, y que:

La difusión de estos criterios de carácter general, que en ningún caso tienen carácter vinculante, es uno de los compromisos asumidos en los foros de cooperación constituidos entre la Agencia Tributaria y diferentes colectivos, así como en los códigos de buenas prácticas suscritos con los mismos.

La gran diferencia se encuentra, por tanto, en el carácter vinculante de estos criterios, que no vinculan ni al contribuyente, ni siquiera a los órganos de la propia Administración tributaria, y que adelantan un proceder generalizado con base, como se ha dicho, en el principio de seguridad jurídica, emanado de la legitimidad que surge de la relación cooperativa entre la AEAT y diferentes grupos de contribuyentes, y que se plasma en diferentes foros, como podría ser el Foro de Grandes Empresas, de Asociaciones y Colegios Profesionales Tributarios, de Pequeñas y Medianas Empresas o de Federaciones y Asociaciones de Trabajadores Autónomos.

<sup>7</sup> Resoluciones de 16 de julio de 2012 y de 6 de febrero de 2020, respectivamente.

<sup>8</sup> <https://sede.agenciatributaria.gob.es/Sede/normativa-criterios-interpretativos/doctrina-criterios-interpretativos/criterios-caracter-general-aplicacion-tributos.html>

No obstante, en la nota analizada se aclara que los criterios expuestos habían sido confirmados por la DGT mediante informe emitido a solicitud del director del Departamento de Inspección Financiera y Tributaria de la AEAT.

## 4.2. Criterios de aplicación

### 4.2.1. Primer criterio: el reparto de bases imponibles negativas tras la pérdida del régimen de consolidación

Aunque debemos insistir en que el criterio expresado vale igualmente para créditos fiscales procedentes de deducciones pendientes de aplicar, nosotros nos referiremos en exclusiva a las bases imponibles negativas pendientes de compensar.

#### 4.2.1.1. Premisa

El criterio expresado por la AEAT se refiere a qué ocurre cuando:

- 1) Un grupo fiscal tiene créditos fiscales por bases imponibles negativas pendientes de compensar, generado mientras el grupo aplicaba el régimen de consolidación fiscal (esto es, no son créditos fiscales preconsolidación, que las diferentes entidades hubiesen aportado al grupo fiscal con su integración).
- 2) Se produce una de las siguientes situaciones:
  - a) Extinción del grupo (por ejemplo, cuando la entidad dominante pierda dicho carácter, art. 58.6 de la LIS).
  - b) Pérdida del régimen de consolidación fiscal (art. 73 de la LIS).
  - c) Separación de alguna de las entidades del grupo.
- 3) Las entidades que se separan han de «heredar» los créditos fiscales del grupo.

La pregunta que surge es cómo se reparten dichos créditos.

#### 4.2.1.2. Normativa aplicable

El artículo 74 de la LIS otorga para los supuestos explicados una regla algo imprecisa: las entidades que forman el grupo y pasan a separarse del mismo, aplicando régimen

individual de tributación, asumirán el derecho a la compensación de las bases imponibles negativas del grupo fiscal pendientes de compensar «en la proporción que hubieren contribuido a su formación».

Ahora bien, ¿cómo se calcula esa proporción?

#### 4.2.1.3. Criterio de la AEAT

El criterio de la AEAT para la citada asunción de créditos fiscales por bases imponibles negativas del grupo que pasan a ser de las entidades individualmente consideradas parte de la base de definir el cálculo de la «proporción» en que tienen que asumir estas entidades dichos importes.

Para ello, se basa en una consulta de la DGT del año 2002, dado que «su carácter no vinculante y el tiempo transcurrido desde su emisión», se entiende que necesita una nota explicativa para mantener el criterio otorgando un ejemplo numérico. Nosotros usaremos otro ejemplo diferente.

Resumidamente, se establece el criterio de que el crédito fiscal del grupo por bases imponibles negativas nacido en el año  $n$  se reparte entre las entidades que tuvieron bases imponibles negativas en el año  $n$  (que son las que «han contribuido a su formación») en la proporción correspondiente. Veámoslo con un ejemplo.

#### Ejemplo 5

En el año 2019, el grupo G tuvo bases imponibles negativas de 3.000. Dicho grupo está compuesto por tres entidades, A, B y C, que tuvieron bases imponibles individuales de -15.000, -10.000 y +22.000, respectivamente<sup>9</sup>. Ha de entenderse, según el criterio expuesto, que las entidades A y B contribuyeron a la formación de la base imponible negativa, respectivamente, en un 60% (15.000/25.000) en el caso de A y en un 40% (10.000/25.000) en el caso de B<sup>10</sup>. Pues bien, ese será el porcentaje que se tendrá que aplicar siempre, una vez que el crédito fiscal deba ser repartido. Así, si, cuando sea el momento de repartirlo en virtud del artículo 74 de la LIS, queda pendiente de compensar una base imponible negativa, de las nacidas en 2019, por

<sup>9</sup> La adición de estas tres bases imponibles individuales (-15.000 - 10.000 +22.000) da como resultado una base imponible negativa del grupo de -3.000 (cálculo resultante de aplicar el art. 62.1 a) de la LIS). Obviamos la referencia ajustes y eliminaciones para simplificar.

<sup>10</sup> El numerador es el importe de la base imponible negativa aportada por cada entidad, y el denominador es la suma de las bases imponibles negativas totales de ambas entidades.

importe de 2.300 (porque ya se hubiesen compensado 700 en años anteriores), la entidad A asumirá un total de 1.380 ( $2.300 \times 60\%$ ) y la entidad B, de 920 ( $2.300 \times 40\%$ ) cuando se separen del grupo. La entidad C no asumirá nada de ese crédito dado que, como en 2019 no tuvo base imponible individual negativa, no contribuyó a la formación de esa base imponible negativa.

El criterio, por tanto, expresa un cálculo de la proporción en la que debe entenderse que cada entidad contribuye a la formación del crédito fiscal «viniendo [dice la nota] tal proporción determinada en el momento de la generación del crédito fiscal, sin posibilidad de que dicha proporción sea alterada en el momento de su eventual aplicación parcial».

#### 4.2.2. Segundo criterio. Cálculo del límite para el aprovechamiento por el grupo fiscal de bases imponibles negativas preconsolidación

Aunque debemos insistir en que el criterio expresado vale igualmente para créditos fiscales procedentes de deducciones pendientes de aplicar, nosotros nos referiremos en exclusiva a las bases imponibles negativas pendientes de compensar.

##### 4.2.2.1. Premisa

El criterio expresado por la AEAT se refiere a qué ocurre cuando:

- 1) El grupo fiscal tiene entidades que aportaron, cuando se incorporaron al grupo, bases imponibles negativas pendientes de aplicar que fueron generadas estando tributando la entidad aportante del crédito en régimen individual.
- 2) El grupo fiscal, ahora, en su declaración consolidada, quiere aplicar estos créditos fiscales preconsolidación.

##### 4.2.2.2. Normativa aplicable

De acuerdo con la letra e) del artículo 67 de la LIS, en la determinación de la base imponible del grupo fiscal, 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 % de la base imponible individual de la propia entidad, teniendo en cuenta las eliminaciones e incorporaciones que correspondan a dicha entidad<sup>11</sup>.

---

<sup>11</sup> No obstante, como hemos visto antes, y por simplificar, obviaremos en este trabajo las eliminaciones e incorporaciones. Esto es tanto como asumir que todas las operaciones del grupo se han realizado siempre con terceros ajenos al mismo.

#### 4.2.2.3. Criterio de la AEAT

El criterio expuesto por la AEAT parte de una doctrina y jurisprudencia consolidadas, exponiendo la llamada teoría del doble límite. Dicho doble límite no aparece expresamente regulado como tal en la LIS, sino que deriva de la interpretación sistemática de dos artículos, como son el 67 e) y el 62<sup>12</sup>.

El doble límite supone que la compensación de bases imponibles negativas preconsolidación por un grupo fiscal debe someterse a la menor de las dos cuantías siguientes:

- El límite de compensación del grupo fiscal (art. 66 de la LIS), establecido generalmente en el 70 % de la base imponible previa a la aplicación de la reserva de capitalización y a la propia compensación<sup>13</sup>.
- El límite de compensación de la entidad que aportó la base imponible negativa preconsolidación que se pretende compensar, establecido generalmente en el 70 % de la base imponible previa a la aplicación de la reserva de capitalización y a la propia compensación<sup>14</sup>.

Asimismo, se ha considerado que, a la hora de compensar esa base imponible negativa preconsolidación aportada por una entidad X, es necesario tener en cuenta la posible compensación, en el ejercicio en cuestión, por parte del grupo, de bases imponibles negativas del grupo en la proporción en que la entidad hubiera contribuido a su formación. Volvamos al ejemplo anterior.

#### **Ejemplo 6**

Si en el año 2020 el grupo G compensa parte de la base imponible negativa generada en 2019, por importe de 700, parece que debe entenderse que está aplicando base imponible

<sup>12</sup> Véase Ruiz Quintanilla (2015).

<sup>13</sup> Debe recordarse que este porcentaje puede verse modificado de resultar de aplicación la disposición adicional decimoquinta de la LIS (límites aplicables a las grandes empresas en periodos impositivos iniciados a partir del 1 de enero de 2016) y que el porcentaje del 70 % puede reducirse al 50 % o al 25 % si el importe neto de la cifra de negocios del año anterior del grupo oscila entre 20 y 60 millones de euros o es superior a 60 millones de euros, respectivamente.

<sup>14</sup> Asimismo, habrá que contemplar la posible aplicación de la disposición adicional decimoquinta de la LIS.

negativa del grupo, pero generada en un 60 % por A y en un 40 % por B. Esto es, del importe de 700 compensado, 420 han sido generados por A y el resto por B<sup>15</sup>.

Si el grupo G pretendiese compensar bases imponibles negativas preconsolidación de A, que constan generadas por importe de 300, debería aplicar el citado doble límite.

Imaginemos que, del análisis de ese doble límite, resulta que el importe máximo a compensar por bases imponible negativas preconsolidación de A es de 500. Pues bien, ese límite se vería consumido no solo por las 300 de bases imponible negativas preconsolidación de A, sino también por la parte de base imponible negativa del grupo, generada en 2019 y aplicada (compensada) ahora, a cuya formación colaboró A. Así, dado que la magnitud de base imponible negativa compensada del grupo a la que A colaboró en su formación es de 420, el grupo solo podría aprovechar 80 de la base imponible preconsolidación a compensar en este periodo impositivo.

## 5. Doctrina reciente relativa a la base imponible del grupo fiscal

### 5.1. La aplicación del límite del millón de euros

Son varias las consultas que la DGT ha publicado entre 2022 y 2023 relativas a la posible aplicación del puerto seguro de 1 millón de euros en la compensación de bases imponibles negativas cuando se aplica la teoría del doble límite para la compensación de bases preconsolidación.

Aunque no siempre ha estado claro que se aplicase dicho puerto seguro<sup>16</sup>, últimamente parecía que se estaba aceptando esta interpretación, que ha tenido como colofón la publicación de varias consultas, entre otras, la V0866/2023, de 12 de abril (NFC085370).

En esta consulta, la consultante es la dominante de un grupo empresarial que tributa conforme al régimen especial de consolidación fiscal. Las sociedades que conforman el grupo de consolidación desarrollan actividades económicas, habiendo generado algunas de ellas bases imponibles negativas en periodos impositivos previos a su integración en el grupo de consolidación.

El grupo de consolidación fiscal tuvo una cifra de negocios superior a 60 millones de euros durante los 12 meses anteriores a la fecha en que se había iniciado el periodo impositivo,

<sup>15</sup> Aquí la nota parece incurrir en cierta contradicción, y así se le ha achacado a veces, dado que deja claro en la primera parte (en el primer criterio comentado) que las bases imponibles negativas generadas y aplicadas son del grupo y no de cada entidad.

<sup>16</sup> Véase Ruiz Quintanilla (2015).

pero, a nivel individual, la cifra de negocios de cada una de las entidades que tienen bases imponibles pendientes de compensar era inferior a 20 millones de euros.

Ante esta situación, se pregunta si las bases imponibles negativas pendientes de compensar generadas por las sociedades con anterioridad a su incorporación al grupo de consolidación se pueden compensar, pudiendo compensar en todo caso dichas bases imponibles negativas hasta el importe de 1 millón de euros, considerando que dicho importe respeta el límite a nivel de grupo.

El centro directivo comienza su contestación diciendo que se parte de la consideración de que el grupo fiscal no ha generado bases imponibles negativas pendientes de compensar. Es decir, se evita pronunciarse sobre la posible aplicación del que hemos tratado como segundo criterio de la Nota de la AEAT de 5 de mayo de 2023, según el cual, la compensación de bases imponibles negativas preconsolidación tendría un límite que se vería consumido por las bases imponibles negativas del grupo aplicadas a las que hubiese contribuido la entidad que aporta el crédito fiscal preconsolidación.

Más allá de lo anterior, la DGT resuelve que:

Tratándose de la compensación de bases imponibles negativas generadas con anterioridad a la incorporación al grupo fiscal, y a efectos del cómputo del doble límite, de acuerdo con una interpretación sistemática y razonable de la norma, con el fin de que el aprovechamiento, en el seno del grupo, de dichas bases imponibles negativas no difiera del que hubiera resultado de aplicación en el régimen individual del IS, la compensación de hasta 1 millón de euros que establece el artículo 26 de la LIS resultará de aplicación, tanto a efectos de determinar el importe susceptible de compensación por el grupo fiscal de la base imponible negativa individual de preconsolidación como a efectos de determinar la base imponible negativa que el grupo fiscal puede compensar, en su totalidad, en el periodo impositivo (teniendo en cuenta las bases imponibles negativas pendientes de la entidad que se integró en él y las que, en su caso, hubiere podido generar el propio grupo fiscal y que estuvieren pendientes de compensación).

Es decir, todo lo comentado hasta ahora debe entenderse sin perjuicio de que, en todo caso, la compensación de hasta 1 millón de euros de bases imponibles negativas por el grupo fiscal está garantizada.

## 5.2. Las eliminaciones intragrupo por operaciones triangulares de retroleasing

Se entiende por retroleasing o *lease back* una operación de financiación consistente en que la empresa transmite un bien a una entidad de crédito, pasando inmediatamente

a firmar un arrendamiento financiero sobre el mismo. El vendedor inicial obtiene financiación que devuelve a través del contrato de *leasing*. La regulación contable de la operación se recoge en el punto 3 de la norma de registro y valoración 8.<sup>a</sup> del Plan General de Contabilidad.

En el caso de la contestación a la Consulta de la DGT V2306/2022, de 2 de noviembre (NFC084479), la consultante plantea la posibilidad de que una entidad filial de un grupo fiscal transmita un inmueble por su valor de mercado a una entidad financiera ajena al grupo, la cual, a su vez y en el mismo acto, lo cede mediante un contrato de arrendamiento financiero a una sociedad inmobiliaria del grupo distinta de la que transmite y que ostentaba la propiedad inicial del inmueble. Esta segunda entidad arrienda (a cambio de una renta mensual) el inmueble mediante un contrato de arrendamiento operativo a la sociedad que transmitió el inmueble a la entidad financiera.

En este caso, se pregunta, en lo que aquí nos interesa, si, en caso de que se genere renta, la operación tiene la consideración de operación interna, a efectos de lo dispuesto en el artículo 64 de la LIS y, por ello, la renta generada en la consultante por la transmisión debe ser eliminada.

Para la contestación a la pregunta formulada, la DGT acude al ICAC, el cual informa que:

- El registro contable de las operaciones debe realizarse atendiendo al fondo económico y jurídico que subyace en las mismas.
- Asumiendo como correcta la calificación de arrendamiento operativo, en cuentas anuales individuales la entidad que transmite el inmueble a la entidad financiera contabilizará un resultado por la enajenación del inmueble y la entidad que contrata el arrendamiento financiero con la entidad financiera reconocerá el activo y la deuda correspondiente.
- Desde el punto de vista de las cuentas consolidadas, de acuerdo con el artículo 41 de las Normas para la formulación de cuentas anuales consolidadas (NOFCAC), aprobadas por el Real Decreto 1159/2010, de 17 de septiembre, se deberán eliminar las partidas intragrupo, una vez realizados los ajustes que procedan.
- La realidad económica de la operación exige tratar el citado resultado como si se hubiese producido en una operación interna y, por lo tanto, proceder a su eliminación.

Y debido a lo anterior, la contestación a la consulta vinculante finaliza aceptando que se elimine el resultado derivado de esta operación por cuanto responde a una transmisión interna entre dos sociedades del grupo, siempre que el resultado obtenido por la consultante se haya integrado en su base imponible individual.

### 5.3. La reserva por inversiones en Canarias y la posible ruptura del principio del grupo fiscal como contribuyente

Si hay un principio inmutable en relación con el régimen de consolidación fiscal es que, en este régimen especial, el contribuyente es el grupo. Así se recoge en el artículo 56.1 de la LIS («el grupo fiscal tendrá la consideración de contribuyente»), pero también en el artículo 65.1 del texto refundido de la LIS de 2004 («el grupo fiscal tendrá la consideración de sujeto pasivo») o en el artículo 79.1 de la LIS de 1995 («el grupo de sociedades tendrá la consideración de sujeto pasivo»).

Como consecuencia de ello, en incentivos fiscales como la reserva de capitalización, «Cuando un grupo de entidades tribute conforme al régimen especial de consolidación fiscal, la reserva de capitalización, según se desprende del artículo 62.1 d) de la LIS, se referirá al grupo fiscal» (entre otras, Consulta de la DGT V1836/2018, de 22 de junio –NFC068830–).

No obstante, y aunque parezca que no debiera ser así, hay incentivos fiscales que en el grupo fiscal se calculan a nivel individual.

El artículo 27 de la Ley 19/1994, de 6 de julio, de modificación del régimen económico y fiscal de Canarias, recoge un incentivo fiscal consistente en una reducción de la base imponible para las entidades que, en relación con sus establecimientos situados en Canarias, destinen de sus beneficios a la reserva para inversiones en Canarias (RIC).

La reducción se aplica a las dotaciones que en cada periodo impositivo se hagan a la reserva para inversiones hasta el límite del 90% de la parte de beneficio obtenido en el mismo periodo que no sea objeto de distribución, en cuanto proceda de establecimientos situados en Canarias y derive de actividades económicas.

Pues bien, en relación con este incentivo fiscal, la DGT, en contestación a la Consulta V2020/2021, de 7 de julio (NFC080905), afirmó (reiterando criterio) que la RIC «resultará de aplicación tan solo en el ámbito individual de cada sociedad, no en el de un grupo de sociedades, siendo también individual el compromiso de inversión que conlleva».

Por tanto, será cada sociedad que haya dotado en su balance la RIC y haya practicado la reducción en su base imponible la obligada a realizar la inversión que justifica el beneficio fiscal.

Y es que, según esta doctrina, el régimen de consolidación fiscal «no significa una anulación completa de su individualidad ni la subrogación total de sus derechos y obligaciones tributarias en el grupo».

En nuestra opinión, esto responde a una lectura errónea del artículo 62.1 a) de la LIS en su redacción más reciente, que establece que:

Las bases imponibles individuales correspondientes a todas y cada una de las entidades integrantes del grupo fiscal, teniendo en cuenta las especialidades contenidas en el artículo 63 de esta Ley. No obstante, los requisitos o calificaciones establecidos tanto en la normativa contable para la determinación del resultado contable como en esta ley para la aplicación de cualquier tipo de ajustes a aquel, en los términos establecidos en el apartado 3 del artículo 10 de esta ley, se referirán al grupo fiscal.

Aunque es discutible la interpretación real de este último matiz<sup>17</sup>, lo cierto es que ahonda en la consideración del grupo fiscal como contribuyente, y no debería aceptarse excepción alguna a este principio, menos aún en relación con un incentivo fiscal como la RIC. Sería deseable, por tanto, una revisión de esta doctrina.

## 6. Conclusiones

El régimen de consolidación fiscal es una piedra angular del sistema tributario español en lo que a imposición directa se refiere. En los últimos años se ha incidido en él con algunas modificaciones normativas, más o menos acertadas, y se ha emitido doctrina vinculante respecto del mismo.

El principio de seguridad jurídica consolidado en la Constitución española recomienda evitar múltiples modificaciones, y recibe bien cualquier mecanismo que evite incertidumbre sobre cómo debe declararse por los contribuyentes o, al menos, cómo puede actuar la Administración ante esas declaraciones.

En ese sentido, los diferentes cambios operados en el régimen, con carácter general, han incidido en incrementar su coste fiscal, como principal desventaja, si bien se han dado pautas de actuación que, aunque pudieran ser en ocasiones perjudiciales, clarifican la situación. Esa debería ser la senda que seguir.

---

<sup>17</sup> Al respecto, véase Ruiz Quintanilla (2019).



## Referencias bibliográficas

- García González, A. L. (2020). Tratamiento contable del efecto impositivo derivado de la reserva de capitalización en las cuentas anuales individuales de las sociedades que tributan en el régimen de consolidación fiscal. *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, 445, 190-196.
- Ruiz Quintanilla, J. (2015). La compensación de las bases imponibles negativas en el régimen de consolidación fiscal a través de cuestiones prácticas (ejercicios 2014 a 2017). *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, 389-390, E1-E24.
- Ruiz Quintanilla, J. (2019). Aspectos controvertidos de la base imponible consolidada según la Ley 27/2014. *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, 434, 77-112.
- Ucelay Sanz, I. (2022). La tributación mínima en el impuesto sobre sociedades incorporada por la Ley de presupuestos generales del Estado para 2022 y otras modificaciones. *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, 467, 79-94.
- 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, 01-018.

**Pablo Benítez Clerie.** Inspector de Hacienda del Estado. Licenciado en Derecho y Administración y Dirección de Empresas. Ha prestado servicios en la Agencia Estatal de Administración Tributaria y en la Dirección General de Tributos. Es colaborador habitual del Centro de Estudios Financieros en materia de tributación.