



Aspectos controvertidos de la base imponible consolidada según la Ley 27/2014

Jacinto Ruiz Quintanilla

Profesor Mercantil

Censor Jurado de Cuentas

Asesor fiscal

Extracto

Este trabajo contiene el análisis de determinados componentes controvertidos de la base imponible consolidada, del régimen especial de consolidación fiscal, según la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades.

Por un lado, se analizan la posible interpretación y la problemática existente en la práctica desde el punto de vista fiscal, motivado por la nueva redacción que ha introducido la Ley 27/2014 en la determinación de la citada base imponible consolidada.

Por otro lado, se examinan algunos ejemplos controvertidos, así como otros casos que pueden dar origen a diversas interpretaciones en la práctica.

Finalmente, se realiza un estudio detallado de la eliminación de las partidas intragrupo.

El trabajo se acompaña de cuadros y esquemas, así como de varios ejemplos.

Palabras clave: consolidación fiscal; Ley 27/2014, del Impuesto sobre Sociedades; base imponible consolidada; contabilidad; eliminación de partidas intragrupo.

Fecha de entrada: 20-11-2018 / Fecha de aceptación: 20-12-2018 / Fecha de revisión: 20-12-2018

Cómo citar: 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.





Controversial aspects of the group tax base, according to income tax Law 27/2014

Jacinto Ruiz Quintanilla

Abstract

This work contains the analysis of certain controversial components of the consolidated tax base, of the special tax consolidation regime, according to Law 27/2014, of November 27, on Corporate Income Tax.

On the one hand, the problem existing in practice is analyzed from the tax point of view, derived from the new wording introduced by Law 27/2014, as well as its possible interpretation, in the determination of the aforementioned consolidated tax base.

On the other hand, some controversial examples are analyzed, as well as other cases that may give rise to different interpretations in practice.

Finally, a detailed study of the intra-group elimination is carried out.

The work is accompanied by tables and schemes as well as several case studies.

Keywords: tax grouping; Corporate Income Tax, Law 27/2014; consolidated tax base; accounting; intra-group eliminations.

Citation: 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.



Sumario

1. Introducción
 - 1.1. El anterior concepto de base imponible consolidada (TRLIS)
 - 1.2. El nuevo concepto de base imponible consolidada (LIS)
 - 1.2.1. Introducción
 - 1.2.2. Esquema de determinación de la base imponible individual y de la base imponible del grupo o consolidada
2. La LIS introduce un novedoso párrafo
 - 2.1. Introducción
 - 2.2. Criterios de la Administración tributaria
 - 2.2.1. Consultas vinculantes de la DGT
 - 2.2.1.1. Consulta V0448/2016, de 4 de febrero (NFC058162)
 - 2.2.1.2. Consulta V2155/2016, de 19 de mayo (NFC060059)
 - 2.2.1.3. Consultas V2751/2016, de 17 de junio (NFC059485); V4312/2016, de 6 de octubre (NFC062542); V4325/2016, de 7 de octubre (NFC062629); V4499/2016, de 18 de octubre (NFC062796), y V0048/2017, de 13 de enero (NFC063622)
 - 2.2.2. Manual práctico del impuesto sobre sociedades. Impreso modelo 200 (sociedades individuales)
 - 2.3. Comentarios sobre algunas consultas específicas
 - 2.4. El principio de inscripción contable
 - 2.5. Una posible interpretación del artículo 62.1 a) de la LIS
 - 2.6. Conclusiones
 - 2.6.1. Resumen
 - 2.6.2. Interpretación negativa
 - 2.6.3. Interpretación positiva
3. Ejemplos controvertidos en la determinación de la BIC
 - 3.1. Incrementos en las bases imponibles individuales
 - 3.1.1. Por gastos por atenciones a clientes y proveedores
 - 3.1.2. Por ingresos no contabilizados en sede individual, pero que aparecen registrados en las cuentas consolidadas

- 3.2. Disminuciones en las bases imponibles individuales
 - 3.2.1. Consolidación en la que surgen activos no contabilizados en las sociedades individuales
 - 3.2.2. Transmisión de existencias con un resultado de pérdidas
- 4. Eliminación de las partidas intragrupo
 - 4.1. Introducción. Antecedentes en el TRLIS. Hasta 2014
 - 4.1.1. Introducción
 - 4.1.2. Eliminaciones asimétricas
 - 4.2. Situación actual. LIS
 - 4.2.1. Normativa contable
 - 4.2.2. Normativa fiscal
 - 4.2.3. Criterios administrativos. Interpretación de la DGT
 - 4.2.3.1. Primera etapa: año 2015. Antiguo criterio
 - 4.2.3.2. Etapa actual. Criterio anterior rectificado
 - 4.2.3.3. Ejemplo
 - 4.2.3.4. Deducibilidad de los gastos financieros (arts. 16 y 63 a) LIS)
 - 4.3. Caso particular: Cesión de activos intangibles (art. 23 LIS)
 - 4.3.1. Introducción
 - 4.3.2. Grupos fiscales
 - 4.3.2.1. Problemática existente. Antecedentes y situación actual
 - 4.3.2.2. Ejemplo comparando la antigua y la nueva normativa
 - 4.4. Ejemplo. Servicios entre compañías del grupo con prorata de IVA
 - 4.4.1. Introducción
 - 4.4.2. Ejemplo de aplicación
 - 4.4.3. Conclusión
 - 4.5. Conclusiones sobre la eliminación de las partidas intragrupo

1. Introducción

1.1. El anterior concepto de base imponible consolidada (TRLIS)

En el impuesto sobre sociedades, a diferencia del régimen individual de tributación, donde la base imponible se determina partiendo del resultado contable del ejercicio sobre el que se practican los ajustes fiscales que correspondan, en el régimen de consolidación fiscal la base imponible del grupo de sociedades no se determina a partir del resultado contable consolidado del grupo (suma algebraica de resultados individuales, eliminaciones e incorporaciones) sino de las bases imponibles individuales de las sociedades que lo integran.

En este sentido, el antiguo y ya derogado texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por Real Decreto legislativo 4/2004, de 5 de marzo (en adelante TRLIS), aplicable hasta 2014, establecía en su artículo 71 que, para determinar la base imponible consolidada (en adelante BIC), era necesario realizar la suma algebraica de los siguientes conceptos:

- a) Las bases imponibles individuales correspondientes a todas y cada una de las entidades que integran el grupo fiscal, sin incluir en ellas la compensación de las bases imponibles negativas individuales.
- b) Las eliminaciones.
- c) Las incorporaciones de las eliminaciones practicadas en ejercicios anteriores.
- d) La compensación de bases imponibles negativas del grupo fiscal, cuando el importe de la suma de los párrafos anteriores resultase positiva, así como las bases imponibles negativas referidas en el apartado 2 del artículo 74 de esta ley.

Por lo tanto, a la suma de las bases imponibles individuales de las sociedades que integran el grupo fiscal, se le eliminaban aquellos resultados que estuvieran incluidos en esas bases imponibles individuales procedentes de operaciones internas y asimismo se incorporaban aquellos resultados que hubieran sido eliminados en periodos anteriores.

1.2. El nuevo concepto de base imponible consolidada (LIS)

1.2.1. Introducción

La Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades (en adelante LIS), aplicable para los ejercicios iniciados a partir del 1 de enero de 2015, regula la base imponible

nible consolidada en el artículo 62, apartado 1. En este sentido, una parte de la nueva BIC es similar a la del TRLIS, en concreto, las letras a), b) y c) del apartado 1, salvo por la introducción de un novedoso y relevante párrafo que se analiza en el epígrafe 2 de este estudio:

1. La base imponible del grupo fiscal se determinará sumando:

a) 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 ley¹. 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.

b) Las eliminaciones.

c) Las incorporaciones de las eliminaciones practicadas en periodos impositivos anteriores, cuando corresponda de acuerdo con el artículo 65 de esta ley.

La LIS también incluye nuevos conceptos en la BIC –(letras d) y e)–, que introdujo para la determinación de la base imponible individual, y que también se trasladan en sede consolidada:

d) Cantidades correspondientes a la reserva de capitalización (art. 25 LIS).

e) La reversión de las dotaciones por deterioro de créditos y protección social (art. 11.12 LIS).

Por otro lado, en la letra f) se regula el procedimiento para la compensación de las bases imponibles negativas del grupo fiscal, y finalmente también forma parte de la BIC un nuevo concepto, insertado en el último párrafo del artículo 62.1, que se corresponde con las cantidades que se doten a la reserva de nivelación (art. 105 LIS), que solo es aplicable para las entidades de reducida dimensión (art. 101 LIS).

En relación con lo anterior es preciso tener en cuenta que, según el artículo 10.3 de la LIS, la base imponible de las entidades que forman parte del grupo «se calculará, corrigien-

¹ El artículo 63 de la LIS se refiere a los siguientes conceptos, los cuales no deben ser incluidos en las bases imponibles individuales:

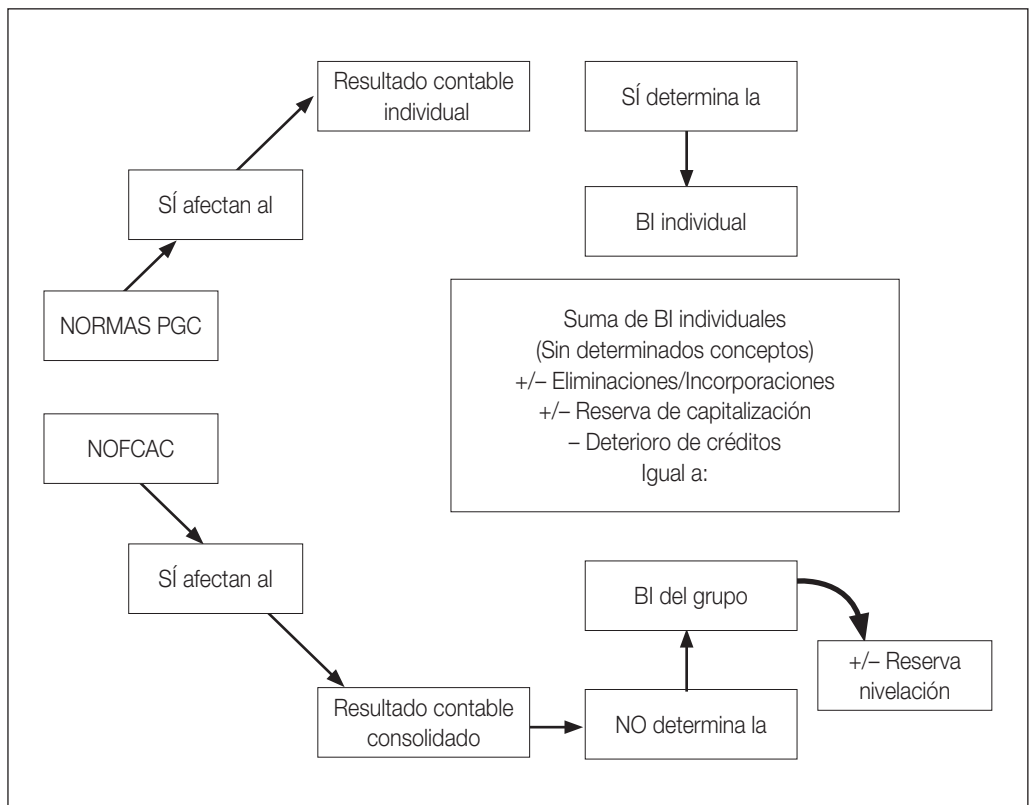
NO se incluyen: Reserva de capitalización (art. 25), dotaciones (art. 11.12), bases imponibles negativas individuales y reserva de nivelación (art. 105).

Sí se incluyen: gastos financieros (art. 16), pero deben ser recalculados con referencia al grupo fiscal.

do, mediante la aplicación de los preceptos establecidos en esta ley, el resultado contable determinado de acuerdo con las normas previstas en el Código de Comercio, en las demás leyes relativas a dicha determinación y en las disposiciones que se dicten en desarrollo de las citadas normas». La norma básica de desarrollo del Código de Comercio es el Plan General de Contabilidad (en adelante PGC).

Con respecto al grupo fiscal, también será preciso acudir a las normas contables consolidadas. En este sentido, el artículo 64 de la LIS dispone que «las eliminaciones se realizarán de acuerdo con los criterios establecidos en las Normas para la Formulación de las Cuentas Anuales Consolidadas, aprobadas por el Real Decreto 1159/2010, de 17 de septiembre» (en adelante NOFCAC). De la misma forma el artículo 65 de la LIS, referente a las incorporaciones, señala que los resultados eliminados se incorporarán al grupo fiscal cuando así lo establezcan las NOFCAC.

1.2.2. Esquema de determinación de la base imponible individual y de la base imponible del grupo o consolidada



En este esquema se muestran las dos vías existentes, una para determinar el resultado contable consolidado y otra para obtener la base imponible consolidada, que, si bien hasta el año 2014 con el TRLIS vigente eran vías independientes, desde el año 2015, con la LIS, parecen converger como analizaremos en el siguiente epígrafe 2.

2. La LIS introduce un novedoso párrafo

2.1. Introducción

Como anteriormente se indicó, la nueva BIC sigue el esquema del antiguo TRLIS en el sentido de que el principal elemento que la compone es la base imponible individual de cada compañía integrante del grupo, con la excepción de ciertas partidas, las del artículo 63 de la LIS, que solo se calculan con referencia al grupo fiscal. No obstante, lo que más llama la atención es la novedad de la incorporación de un nuevo párrafo, con respecto al TRLIS, que se introduce en la letra a) del apartado 1, que se reproduce de nuevo:

a) [...] 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.

Según fuentes consultadas, en el momento de redacción del borrador del texto de la nueva LIS, se planteó la posibilidad de que la BIC pudiera determinarse siguiendo el procedimiento de la base imponible individual, es decir, partiendo del resultado contable consolidado, al que se aplicarían los ajustes fiscales correspondientes para conformar una BIC previa, a la que posteriormente se agregarían las eliminaciones e incorporaciones. No obstante, la dificultad de este procedimiento parece que radicaba en el mantenimiento de un adecuado control y seguimiento de los ajustes fiscales y de sus reversiones posteriores, los cuales, aunque se aplicarían en sede consolidada, tendrían su origen en las sociedades individuales que formaban parte del grupo. Por tanto, una vez desechada esta idea, se optó por incluir el anterior párrafo transcrito que parece ser una especie de solución híbrida que a continuación se analiza en detalle.

2.2. Criterios de la Administración tributaria

El párrafo transcrito en el epígrafe 2.1 anterior supone una novedad con respecto a la antigua normativa del impuesto (TRLIS), sin que sea fácil interpretarlo, de su mera lectura, de forma clara y evidente. No obstante, existen algunos pronunciamientos, a través de consultas vinculantes evacuadas por la Dirección General de Tributos (en adelante DGT) y otras

informaciones, que posteriormente se analizarán, los cuales están marcando una interpretación controvertida.

2.2.1. Consultas vinculantes de la DGT

A continuación se relacionan varias consultas que invocan de manera expresa el referido artículo 62.1 a) de la LIS, y asimismo se transcriben los párrafos utilizados, en cada una de ellas, para tratar de interpretar el citado novedoso párrafo de la LIS. Estas consultas se exponen de manera cronológica para lograr una mayor comprensión de su evolución en el tiempo.

2.2.1.1. Consulta V0448/2016, de 4 de febrero (NFC058162)

En esta consulta se utilizaba el siguiente párrafo interpretativo:

De acuerdo con el artículo 62.1 a) de la LIS, a la hora de determinar las bases imponibles individuales correspondientes a las entidades integrantes del grupo fiscal, los requisitos y calificaciones establecidos tanto en la normativa contable para determinar el resultado contable, como en la LIS para la determinación de la base imponible, irán referidos al grupo fiscal.

Como se puede observar, esta primera consulta se limita a transcribir, aunque de manera resumida, el texto de la LIS, sin ninguna interpretación.

2.2.1.2. Consulta V2155/2016, de 19 de mayo (NFC060059)

En esta nueva consulta se modifica ligeramente el párrafo interpretativo de la anterior consulta (V0448/2016):

De conformidad con el precepto transcrito [artículo 62.1 a) LIS], los requisitos o calificaciones establecidos en la normativa contable o fiscal se referirán al grupo fiscal a la hora de determinar las bases imponibles individuales. Ello supone realizar una homogeneización con el objeto de que la base imponible individual de cada entidad que forme parte del grupo de consolidación fiscal, tenga en cuenta, precisamente, su pertenencia al referido grupo.

Se puede apreciar que existe un cambio con respecto a la anterior consulta al introducir la palabra «homogeneización», sin que se sepa bien su significado, aunque si se trata de explicar su finalidad, consistente en que la base imponible individual de las entidades del grupo tenga en cuenta que esta forma parte de un grupo fiscal, si bien no se aclara demasiado el sentido del anterior concepto.

2.2.1.3. Consultas V2751/2016, de 17 de junio (NFC059485); V4312/2016, de 6 de octubre (NFC062542); V4325/2016, de 7 de octubre (NFC062629); V4499/2016, de 18 de octubre (NFC062796), y V0048/2017, de 13 de enero (NFC063622)

A partir del 17 de junio de 2016, fecha de la primera consulta (V2751/2016), en la que se incluye un nuevo párrafo interpretativo del artículo 62.1 a), este se amplía con respecto al de anteriores consultas y se hace consistente, en el sentido de que su redacción es idéntica en todas las consultas que se emiten a partir de dicha fecha:

Tal y como dispone el artículo 62.1 a) de la LIS, los requisitos o calificaciones establecidos en la normativa contable o fiscal se referirán al grupo fiscal, a la hora de determinar la base imponible individual. Ello debe interpretarse en el sentido de que las bases imponibles individuales deben ajustarse a los requisitos y criterios de calificación establecidos, tanto por la normativa contable, como por la propia normativa fiscal, en sede del grupo fiscal.

Una vez realizada la homogeneización de acuerdo con los requisitos y criterios de calificación contables y fiscales, procederá la realización de eliminaciones e incorporaciones.

El párrafo introducido en estas últimas consultas modifica sustancialmente los aparecidos en consultas anteriores (V0448/2016 y V2155/2016), del que destacamos lo siguiente:

- Se indica expresamente que se está interpretando el controvertido novedoso párrafo.
- Fruto de lo anterior se señala que las bases imponibles individuales deben ajustarse teniendo en cuenta la normativa, requisitos y criterios, tanto contables como fiscales, pero referidas al grupo fiscal.

El ajuste mencionado en estas consultas supone el realizar correcciones extracontables, en la declaración del impuesto, a los gastos e ingresos que figuran en la contabilidad, que originan la modificación de las bases imponibles individuales, antes del traslado de estas a la base imponible consolidada.

Por último, el término «homogeneización» se emplea constantemente en cada una de estas consultas con el fin de justificar la interpretación del artículo 62.1 a) de la LIS anteriormente expuesta, sin indicar ni su significado ni referencia a norma alguna como anteriormente indicamos. No obstante, si acudimos a las NOFCAC, en esta norma las homogeneizaciones en consolidación se regulan en los artículos 16 a 19, con las respectivas siguientes denominaciones: temporal, valorativa, por las operaciones internas y para realizar la agregación. Pues bien, del examen del contenido de los referidos artículos, ninguno de ellos ampara

o justifica las conclusiones reflejadas en las consultas, las cuales, como se ha expuesto, están determinando unos criterios que permiten modificar gastos o ingresos contables de las bases imponibles individuales para consignarlos en la base imponible consolidada.

2.2.2. Manual práctico del impuesto sobre sociedades. Impreso modelo 200 (sociedades individuales)

Este manual que anualmente edita el Departamento de Gestión Tributaria con la finalidad de facilitar la cumplimentación de los modelos de la declaración del impuesto sobre sociedades nos puede también ilustrar sobre la interpretación concreta que realiza la Administración tributaria del citado artículo 62.1 a). En este sentido, si examinamos el contenido del manual práctico del ejercicio 2017, similar al de ejercicios anteriores (2015 y 2016), se observa lo siguiente:

- Página 89. Capítulo 5 (Liquidación del impuesto sobre sociedades), en la que se informa sobre el contenido de dos casillas en la página 12 del impreso de la declaración, denominada: Liquidación (I), bajo el epígrafe de:

Correcciones al resultado contable al considerar los requisitos o calificaciones contables referidos al grupo fiscal (art. 62.1 a) LIS) (*i. e.*, operaciones con acciones propias a nivel de grupo fiscal, coberturas, etc.).

Estas casillas son la 01230 (Aumentos) y la 01231 (Disminuciones).

En las explicaciones del manual se indica que estas casillas son consecuencia de la aplicación de lo establecido en el artículo 62.1 a) de la LIS. Asimismo se añade que «se trata de reglas de homogeneización de la base imponible atendiendo a los requisitos o calificaciones referidos al grupo fiscal». Como se observa se utilizan términos similares a los empleados en las consultas.

- Página 328. Capítulo 8 (Cumplimentación del modelo 200 por las entidades del grupo fiscal), donde se informa de que, a la hora de calcular la base imponible individual, el resultado contable debe ser corregido en todo aquello en lo que, por estar la entidad en un grupo fiscal, los requisitos o calificaciones contables deben variar; es decir, las correcciones deben ir con criterios de grupo, los cuales se deben aplicar en las dos casillas anteriormente reseñadas: 01230 para los aumentos y 01231 para las disminuciones. Como ejemplo, en el propio impreso, se mencionan las ventas de acciones de la entidad dominante del grupo, la de coberturas, etc., que se analizan en el siguiente epígrafe 2.3, ya que estos casos fueron objeto de las Consultas V0448/2016 y V2155/2016, respectivamente.
- Reproducción de la página 12 del modelo 200.

A efectos ilustrativos, se reproduce la citada página 12 con las casillas 01230 y 01231, donde se han de introducir los importes correspondientes para corregir las

bases imponibles individuales con el fin de adaptar los criterios y calificaciones, tanto contables como fiscales, de dichas bases individuales en sede del grupo fiscal, cuyo formato no se ha modificado desde el año 2015 que es el siguiente:

The image shows a portion of a tax form for the year 2015. The form is titled 'Liquidación (I)'. It includes fields for 'Modelo 200', 'NIF', 'Apellidos y nombre o razón social', and 'Página 12'. The main section is divided into 'Aumentos' and 'Disminuciones'. Key entries include: 'Resultado de la cuenta de pérdidas y ganancias' with a value of 00500; 'Correcciones por Impuesto sobre Sociedades' with values 00301 and 00302; and 'Resultado de la cuenta de pérdidas y ganancias antes de Impuesto sobre Sociedades' with a value of 00501. A detailed section at the bottom is titled 'Detalle de las correcciones al resultado de la cuenta de pérdidas y ganancias (excluida la corrección por IS)' with values 01230 and 01231.

2.3. Comentarios sobre algunas consultas específicas

A continuación se muestra de manera resumida el contenido de las consultas vinculantes reseñadas en los epígrafes 2.2.1 y 2.2.2 anteriores.

Número	Asunto	Contestación
V0448/2016	Entidad dependiente B vende acciones de su dominante A, obteniendo una plusvalía contable individual, pero no consolidada	<ul style="list-style-type: none"> • Corrección al resultado contable (disminución). • Se elimina la plusvalía contable individual, al entender que las operaciones con acciones propias del grupo no generan resultado contable, ni, por tanto, fiscal. • Disminución en la casilla 01231 de la página 12 del modelo 200 de la entidad B.
V2155/2016	Gasto registrado en la cuenta de pérdidas y ganancias (en adelante P y G) de una entidad del grupo B, pero que a nivel consolidado se registra como una variación de patrimonio neto (cobertura contable de efectivo)	<ul style="list-style-type: none"> • Corrección al resultado contable (aumento). • Se elimina el gasto contable en la entidad B, cuyo gasto no se refleja en el resultado contable consolidado mercantil. • Aumento en la casilla 01230 de la página 12 del modelo 200 de la entidad B.

Como anteriormente se ha indicado, en estas consultas vinculantes se ha manifestado la siguiente interpretación: «las bases imponibles individuales deben ajustarse a los requisitos y

criterios de calificación establecidos, tanto por la normativa contable, como por la propia normativa fiscal, en sede del grupo fiscal». Por ello, concluyen que se deben realizar las correcciones necesarias al resultado contable, en el propio modelo 200 –pero no en la contabilidad– en las casillas anteriormente referidas: la 01230 (Aumentos) y la 01231 (Disminuciones), ya que el impreso de consolidación (modelo 220) no está habilitado para que se realicen correcciones o ajustes fiscales (ni al resultado contable ni al fiscal). Por tanto, aquellas correcciones realizadas en sede individual, en la página 12 del modelo 200, son trasladadas al modelo 220 con todas las correcciones contables y ajustes fiscales correspondientes y incorporados.

2.4. El principio de inscripción contable

En primer lugar, indicar que el texto del citado artículo 62.1 a) de la LIS se remite al artículo 10.3 de la citada ley para fundamentar la realización de correcciones a los resultados contables individuales. Este artículo 10.3 de la LIS establece lo siguiente:

En el método de estimación directa, la base imponible se calculará, corrigiendo, mediante la aplicación de los preceptos establecidos en esta ley, el resultado contable determinado de acuerdo con las normas previstas en el Código de Comercio, en las demás leyes relativas a dicha determinación y en las disposiciones que se dicten en desarrollo de las citadas normas.

Este texto es idéntico al de la normativa derogada (TRLIS). Sin embargo, tanto la interpretación anterior, con el antiguo TRLIS, como la actual, de este apartado 3 del artículo 10 de la LIS, siempre se ha entendido en referencia a los ajustes fiscales que se debían realizar al resultado contable individual, pero nunca se interpretó que esta norma amparara la realización de correcciones al resultado contable en la declaración del impuesto y de manera extracontable, lo cual deviene en la obtención de un resultado contable corregido distinto al que figuraba en las cuentas anuales de la sociedad. Por ello no se acaba de entender que la remisión que el artículo 62.1 a) de la LIS hace a este artículo 10.3 de la LIS justifique una modificación extracontable del resultado contable individual para determinar la base imponible consolidada.

En segundo lugar, es apropiado traer a colación lo regulado en el artículo 11.3 de la LIS:

1.º No serán fiscalmente deducibles los gastos que no se hayan imputado contablemente en la cuenta de pérdidas y ganancias o en una cuenta de reservas [...].

De la redacción del referido artículo 62.1 a) cabe preguntarse si la norma anterior transcrita, que se refiere a las cuentas individuales, podría ser de aplicación con referencia al grupo, es decir, ¿puede ser deducible un gasto que solo figura registrado en cuentas consolidadas pero no en cuentas individuales? En este sentido, dadas las remisiones que hace el artículo 62.1 a) sobre la obligación de considerar los requisitos y calificaciones, tanto con-

tables como de la LIS, a la hora de determinar la base imponible consolidada, con este razonamiento podíamos llegar a concluir que dichos gastos son deducibles. No obstante lo anterior, en los dos siguientes epígrafes 2.5 y 2.6, se profundizará sobre esta circunstancia.

2.5. Una posible interpretación del artículo 62.1 a) de la LIS

Con base en lo anteriormente expuesto, se podría afirmar que la interpretación y las consecuencias del cambio normativo y del contenido de las consultas hasta ahora evacuadas es que, para determinar la base imponible consolidada, se habrá de atender a criterios y normas (contables y fiscales) con referencia al grupo, es decir, al gasto o ingreso que esté reflejado en las cuentas contables consolidadas, en vez de los que figuran contabilizados en las cuentas individuales, lo que provocará las correspondientes correcciones extracontables, en la declaración del impuesto, al resultado contable individual.

Veámoslo de manera esquemática, desde la perspectiva del gasto o ingreso reflejado en la contabilidad de las sociedades individuales, y haciendo referencia, en su caso, a las consultas anteriormente expuestas en el siguiente cuadro, que trata de reflejar el efecto en consolidación fiscal de que determinados gastos o ingresos, que figuran contabilizados en cuentas individuales, no se muestren en las cuentas consolidadas o, lo contrario, todo ello motivado por el proceso de consolidación contable, al realizar la agregación y las eliminaciones e incorporaciones.

Gasto contable y deducible		Efecto fiscal en consolidación	Consulta
Cuentas individuales	Cuentas consolidadas		
Sí	No	No deducible	V2155/2016
No	Sí	Deducible	Ninguna

En relación con el supuesto en el que se reflejan gastos en consolidación que no estaban contabilizados en cuentas individuales, no se ha observado que se haya publicado consulta alguna. No obstante, dos ejemplos controvertidos aplicables podrían ser los que se comentan en el apartado 3.2 siguiente.

Ingreso contable		Efecto fiscal en consolidación	Consulta
Cuentas individuales	Cuentas consolidadas		
Sí	No	No tributable	V0448/2016
No	Sí	Tributable	Ninguna

En relación con el supuesto en el que se reflejan ingresos en consolidación que no estaban contabilizados en cuentas individuales, no se ha observado que se haya publicado consulta alguna. No obstante, en el epígrafe 3.1.2 siguiente se expone un ejemplo controvertido que podría ser aplicable.

2.6. Conclusiones

2.6.1. Resumen

Según lo expuesto anteriormente, la redacción del citado novedoso párrafo incluido en el artículo 62.1 a) de la LIS está siendo interpretado por la Administración tributaria en el sentido de que es posible realizar correcciones al resultado contable individual en la declaración del impuesto de las entidades del grupo de manera extracontable.

Estas correcciones podrían clasificarse en dos categorías:

1. Una por no considerar a efectos fiscales gastos o ingresos contabilizados en las cuentas individuales, debido a que los mismos no aparecen registrados en las cuentas consolidadas.
2. Otra por tener en cuenta, a efectos fiscales, partidas de gastos e ingresos que figuran registradas en las cuentas consolidadas, pero que no están contabilizadas en las cuentas individuales.

Hasta la fecha, la Administración tributaria únicamente ha manifestado su opinión sobre dos casos:

1. No considerar tributable un ingreso contabilizado en cuentas individuales por no constituir un ingreso con criterios de grupo en las cuentas consolidadas.
2. No permitir la deducción de un gasto en sede individual, al no reflejarse como tal en las cuentas consolidadas.

No obstante, la anterior conclusión podría tener dos vertientes:

2.6.2. Interpretación negativa

Según esta interpretación, con la anterior conclusión se podría argumentar que se está incumpliendo el principio de inscripción contable regulado en el artículo 10.3 de la LIS, ya

que las correcciones extracontables al resultado contable individual que es necesario realizar, de acuerdo con la interpretación del artículo 62.1 a) que está manteniendo la Administración tributaria para determinar la base imponible consolidada, se pueden entender como una modificación del resultado contable, en vez de como un ajuste fiscal, lo cual no está amparado ni por la letra ni por el espíritu del citado artículo 10.3 de la LIS.

A mayor abundamiento, el registro de ingresos y gastos en el balance y cuenta de pérdidas y ganancias que aparece en las cuentas anuales consolidadas no se puede considerar estrictamente como registro contable, ya que no tiene soporte alguno de libros oficiales contables, sino que estos documentos se confeccionan tomando como base las cuentas anuales de las sociedades individuales, cuyas transacciones y operaciones sí quedan reflejadas en libros oficiales de contabilidad.

Si tomáramos como válida esta interpretación negativa, ¿cuál sería entonces el sentido de este novedoso párrafo introducido en la LIS? La respuesta a esta pregunta podría ser la intención de clarificar la formación de la base imponible consolidada y asimismo prever determinadas situaciones que se pudieran producir, tales como:

- La planteada en la Consulta V0448/2016 (el límite del 1 % de gastos de atenciones con clientes se debe calcular con la cifra de negocios del grupo).
- La situación expuesta en la Consulta V0541/2016, en la que se indicaba que a los efectos de aplicar la exención por dividendos recibidos del artículo 21 de la LIS, habrá que tener en cuenta la participación conjunta de las entidades del grupo en la entidad que distribuye los dividendos, es decir, se interpreta la norma con referencia a la participación que tiene el grupo, y no solo a la participación de la entidad individual que recibe el dividendo.

2.6.3. Interpretación positiva

Si, por el contrario, entendemos que la aplicación del principio de inscripción contable (arts. 10.3 y 11.3 LIS) es aplicable tanto en sede individual como consolidada y, por tanto, consideramos que todos los ingresos y gastos registrados en la cuenta de P y G consolidada cumplen con el principio de inscripción contable y serían válidos fiscalmente, se podrían alcanzar situaciones quizás no deseadas por el legislador, como se refleja en el siguiente epígrafe 3, en especial en lo referente a las partidas de gastos (epígrafe 3.2). En este sentido, se podría interpretar que el artículo 11.3 de la LIS, que establece que los gastos solo serán deducibles cuando están contabilizados en la cuenta de P y G individual, también sería de aplicación cuando el gasto estuviera registrado únicamente en la cuenta de P y G consolidada. De la misma forma, un gasto deducible que se contabilice individualmente no sería deducible si no aparece reflejado en la cuenta de P y G consolidada.

3. Ejemplos controvertidos en la determinación de la BIC

A continuación se reflejan cuatro ejemplos de situaciones que están afectadas por la nueva determinación de la BIC, algunas de ellas ya contempladas en consultas vinculantes de la DGT como se especificará oportunamente.

3.1. Incrementos en las bases imponibles individuales

3.1.1. Por gastos por atenciones a clientes y proveedores

Para ponernos en antecedentes, el artículo 15 e) de la LIS establece que «los gastos por atenciones a clientes o proveedores serán deducibles con el límite del 1 por ciento del importe neto de la cifra de negocios del periodo impositivo».

En la Consulta V1474/2016, de 7 de abril (NFC059486), planteada a la DGT, el contribuyente realizaba la siguiente pregunta:

Si el límite del 1 por ciento del importe neto de la cifra de negocios establecido por el artículo 15 e) ha de aplicarse sobre la cifra individual o consolidada del grupo fiscal.

La respuesta de la DGT fue la siguiente:

[...] el límite del 1 por ciento del importe neto de la cifra de negocios establecido por el artículo 15 e) se aplicará sobre la cifra consolidada del grupo fiscal en los términos previstos en el artículo 62 de la LIS, no estableciendo el artículo 63 de la LIS ninguna regla especial aplicable en la determinación de las bases imponibles individuales de las entidades integrantes del grupo fiscal en relación con el artículo 15 e) de la LIS.

En el siguiente ejemplo se muestra una situación similar a la planteada en la consulta:

Ejemplo 1

Conceptos	A	B	Eliminaciones	Consolidado
Importe neto de la cifra de negocios	1.000	4.500	-500	5.000



Conceptos	A	B	Eliminaciones	Consolidado
▶				
Gasto por atenciones a clientes y proveedores	9	44		53
Porcentaje de gasto sobre la cifra de negocios	0,90 %	0,98 %		1,06 %
Gasto máximo deducible: 1 %				50
Exceso de gasto				3
Corrección en base imponible individual	0,51	2,49		3

En este ejemplo los porcentajes individuales de deducción no superan el 1 % marcado por la LIS, si bien, atendiendo al importe neto de la cifra de negocios del grupo fiscal, el porcentaje final es del 1,06 %, superando el 1 % permitido, por lo que el exceso de 3 sobre el máximo de 50 es necesario corregirlo.

Lo extraño de este caso es que su situación no esté contemplada en el artículo 63 de la LIS, referente a las reglas especiales en la determinación de las bases imponibles individuales. No obstante, la consulta señala que, aunque no esté establecida regla alguna en este artículo, ello no implica que el exceso de gasto fiscal no deba ser ajustado, pero lo que no explica es la forma de llevarlo a cabo. En este sentido, parece que lo más adecuado sería hacer un reparto proporcional, y corregir el exceso en la declaración individual de cada entidad, porque no olvidemos que los ajustes o correcciones solo pueden realizarse en sede individual, pero no en la declaración consolidada del impuesto.

3.1.2. Por ingresos no contabilizados en sede individual, pero que aparecen registrados en las cuentas consolidadas

Con la normativa anterior a 2015 era notorio que los ingresos que aparecían en las cuentas consolidadas, por el proceso de consolidación, pero que no figuraban contabilizados en los balances individuales, no tributaban. No obstante, con la nueva LIS, y considerando la interpretación del artículo 62 de la LIS, pudiera ser que tales ingresos debieran ser incorporados en la base imponible consolidada, lo cual dependerá de la interpretación que se dé al artículo 62.1 a), según las conclusiones expuestas en el epígrafe 2.6 anterior.

En primer lugar, procederemos a examinar la normativa contable (art. 48 NOFCAC: Adquisición a terceros de pasivos grupo) (Subsección 10: Eliminaciones de partidas intragrupo y resultados), que a continuación se resume, empleado a un supuesto que podría ser de aplicación.

Según el citado artículo de las NOFCAC se debe registrar un resultado, a los exclusivos efectos de formulación de las cuentas consolidadas, en la adquisición a terceros de pasivos financieros emitidos por sociedades del grupo.

- Importe del resultado: es la diferencia entre el valor contable del pasivo (el nominal) y su precio en la adquisición posterior (normalmente inferior) por otra entidad del grupo.
- En consecuencia, al existir la obligación de registrar ese resultado en las cuentas consolidadas, ello significa que no puede ser eliminado, aunque se trate de una operación entre dos entidades del grupo.

En segundo lugar, se expone el siguiente ejemplo:

Ejemplo 2

Se trata de una sociedad A, que adquiere un préstamo a la sociedad B, que le había sido concedido por un banco, externo al grupo. Este préstamo se adquiere al banco, por parte de la sociedad A, con una quita del 20%. A continuación se muestran los balances de las dos entidades, antes y después de la adquisición del préstamo.

Balances de entidades grupo A y B			Balance posterior, tras compra préstamo al banco		
Activo	A	B	Activo	A	B
Inversión en la sociedad B (100%)	1.000		Préstamo a la sociedad B	1.600	
Otros activos	3.000	3.000	Inversión en la sociedad B (100%)	1.000	
			Otros activos	1.400	3.000
Total	4.000	3.000	Total	4.000	3.000
Pasivo	A	B	Pasivo	A	B
Préstamo banco (no grupo)		2.000	Préstamo de la sociedad A		2.000
Capital	4.000	1.000	Capital	4.000	1.000
Total	4.000	3.000	Total	4.000	3.000
Sociedad A: Adquiere el préstamo, que tiene la sociedad B con el banco (no grupo), con un descuento del 20%, es decir, por 1.600.					

Una vez adquirido el préstamo por la sociedad A se procede a consolidar, realizando el ajuste que se muestra en el siguiente cuadro con base en el artículo 48 de las NOFCAC (Adquisición a terceros de pasivos financieros emitidos por el grupo), cuyo artículo se encuentra incluido en la subsección 10, denominada: Eliminaciones de partidas intragrupo y resultados. En concreto, según el artículo 48 de las NOFCAC, el resultado deberá lucir en P y G bajo la denominación de «beneficios por operaciones con pasivos financieros del grupo».

Cuentas	(1) A	(2) B	(3) Sumas (1) + (2)	(4) Ajuste	Balance consolidado (3) + (4)
Préstamo a la sociedad B	1.600		1.600	-1.600	-
Inversión en la sociedad B	1.000		1.000	-1.000	-
Otros activos	1.400	3.000	4.400		4.400
Total activo	4.000	3.000	7.000	-2.600	4.400
Préstamo de la sociedad A		2.000	2.000	-2.000	-
Capital social	4.000	1.000	5.000	-1.000	4.000
P y G consolidadas				400	400
Total pasivo	4.000	3.000	7.000	-2.600	4.400

En este balance destacamos que aparece un beneficio de 400 en la cuenta de P y G consolidada que no figuraba contabilizado en las cuentas individuales, y que es la diferencia entre el valor nominal del préstamo otorgado en su día por el banco a la entidad B por importe de 2.000 y la cantidad de 1.600 que fue el importe de la adquisición del préstamo realizado por la entidad A; esto es, el importe de 400 se corresponde con el descuento concedido en la compra del activo por parte de la entidad A al banco.

Por tanto, la pregunta que surge es si el anterior importe de beneficio de 400 debe integrarse en la base imponible consolidada.

3.2. Disminuciones en las bases imponibles individuales

Para analizar estos ejemplos de gastos se está asumiendo que no resulta de aplicación el artículo 11.3 de la LIS, que establece que no serán deducibles los gastos que no figuren contabilizados en la cuenta de P y G individual, o mejor dicho, lo que se puede asumir es que el anterior precepto debe ser leído e interpretado en referencia al grupo, como se expuso en el epígrafe 2.6 anterior y que, por tanto, en aquellos casos en que un gasto dedu-

cible se refleje en las cuentas consolidadas, es decir, con referencia al grupo, de acuerdo con los criterios incluidos en los pronunciamientos de la DGT, mencionados a lo largo de este estudio, dicho gasto debería ser considerado como deducible, aunque no figurara en la cuenta de P y G individual.

3.2.1. Consolidación en la que surgen activos no contabilizados en las sociedades individuales

En primer lugar, se muestra un ejemplo con la consolidación de los balances de dos entidades, A y B, en la que la entidad A es la dominante:

Ejemplo 3

Balances previos				Balance consolidados de A	
Activo	A	B	Total	Activo	
No corriente y corriente	1.000	200		No corriente y corriente (1.000 + 200 + 100)	1.300
Inversión en B (100%)	500			Fondo de comercio	250
Plusvalía tácita de 100 en B	1.500	200			1.550
Pasivo	A	B	Total	Pasivo	
No corriente y corriente	1.300	50		No corriente y corriente (1.300 + 50)	1.350
Capital	60	100		Capital	60
Reservas	140	50		Reservas	140
	1.500	200			1.550
Valor contable en libros	200	150			
Valor razonable entidades	1.500	500	2.000		
% valor razonable	75 %	25 %	100 %		



▶

Eliminación inversión-patrimonio neto	
• Coste adquisición/combinación	500
• Valor razonable de la sociedad B	
– Activos (200 + 100) (P. tácita)	300
– Pasivo: 50	(50)
– Valor razonable de B aportado	250
• Fondo de comercio (500 – 250)	250

En el balance consolidado resultante, por aplicación de la eliminación inversión-patrimonio neto (art. 21 NOFCAC), cuyo procedimiento se desarrolla en el artículo 22 y siguientes de las NOFCAC, aparecen registradas dos partidas que no figuraban contabilizadas en las cuentas individuales. En concreto:

- Una plusvalía tácita del activo no corriente por 100.
- Un fondo de comercio por 250.

La pregunta que surge de lo anterior es que, si de acuerdo con la actual redacción de la determinación de la base imponible y la interpretación de la Administración tributaria, ¿se podría deducir la amortización de ambas partidas, que solo figuran en las cuentas consolidadas, pero que no se registran en la contabilidad de la entidad individual? Para analizar la cuestión, podemos acudir al artículo 11.3 de la LIS, que establece que solo serán fiscalmente deducibles los gastos que figuren imputados, y, por tanto, contabilizados en la cuenta de P y G individual. No obstante, nos encontramos con unos gastos que no aparecen contabilizados en la cuenta de P y G individual, pero sí en la cuenta de P y G consolidada, por lo que si, según la normativa de la LIS y la interpretación de la DGT, la base imponible individual debe ajustarse con criterios y normas (contables y fiscales) referidas al grupo, entonces podríamos en principio concluir que, al estar dichas amortizaciones reflejadas en la cuenta de P y G consolidada, las mismas serían deducibles. Siendo esto así, sería necesario corregir las bases imponibles individuales para considerar como gastos deducibles aquellos que aparecen registrados en las cuentas consolidadas, aunque no estén contabilizados en las individuales.

No obstante lo anterior, es preciso analizar también el artículo 16 de la LIS sobre reglas de valoración, en cuyo apartado 1 se establece lo siguiente:

1. Los elementos patrimoniales se valorarán de acuerdo con los criterios previstos en el Código de Comercio, corregidos por la aplicación de los preceptos establecidos en esta ley.

En nuestro caso, las partidas del activo por importes de 100 y 250 se han reflejado en el balance consolidado por aplicación de las NOFCAC, que suponen un desarrollo del Código de Comercio, por lo que, en principio, la valoración contable sería correcta. No obstante, el problema podría radicar en la valoración fiscal de ambos importes, que sería cero. En este sentido, aunque en la cuenta de P y G consolidada figurara una amortización contable de ambos elementos –en la parte correspondiente a los importes de 100 y 250 respectivamente–, el importe de la misma no podría ser corregido en la declaración individual como disminución del resultado contable, al no tener el carácter de deducible, debido a la ausencia de valor fiscal del activo subyacente.

3.2.2. Transmisión de existencias con un resultado de pérdidas²

En la eliminación por operaciones de existencias (art. 43 NOFCAC), se sigue la norma general de entender el resultado realizado cuando estas se enajenen frente a terceros. No obstante, la norma señala que, en el caso de que se produzcan pérdidas en la operación, el resultado también se entenderá realizado cuando exista un deterioro de valor y hasta el límite de dicho deterioro, que deberá registrarse como pérdida por deterioro.

En conclusión, aunque la pérdida se elimine y se difiera, tal diferimiento no existirá en realidad, dado que dicha pérdida se debe reconvertir en un gasto contable consolidado en concepto de deterioro.

Ejemplo 4

Supongamos que, en un grupo consolidado, formado por las entidades A y B, la entidad A transmite a la entidad B existencias por un importe de 800, que en su inventario figuraban contabilizadas y valoradas por 1.000.

Los asientos en ambas compañías son los siguientes:

Cuentas individuales		
	Debe	Haber
Contabilidad entidad A		
Entidad B	800	

² Se entiende que se pueden practicar eliminaciones de resultados tanto positivos como negativos, dado que la LIS no lo impide.



Cuentas individuales		
	Debe	Haber
▶		
a Existencias		1.000
a Resultado (P y G)	200	
<i>Venta de existencias con pérdida a la entidad B</i>		
Contabilidad entidad B		
Existencias	800	
a Entidad A		800
<i>Compra de existencias a la entidad A</i>		

Desde el punto de vista consolidado, sin tener en cuenta el efecto impositivo, se realizarían estos dos apuntes:

Cuentas consolidadas		
	Debe	Haber
Eliminación		
Existencias	200	
a Resultado (P y G)		200
<i>Eliminación de la pérdida en existencias</i>		
Ajuste		
Pérdidas deterioro existencias (P y G)	200	
a Deterioro de valor existencias		200
<i>Provisión por el deterioro</i>		

Como resultado de lo anterior, las existencias quedarán valoradas en las cuentas consolidadas por 800, con el siguiente desglose:

• Coste	1.000
• Deterioro de valor	200
• Valor neto contable	<u>800</u>

Desde el punto de vista de la base imponible consolidada, el tratamiento que debería realizarse sería el siguiente:

- Primero: En la declaración del impuesto de la entidad B se realizará una corrección al resultado contable (disminución de la base imponible) por 200, que se corresponde con el deterioro registrado en las cuentas consolidadas. Esta corrección o ajuste se realizará con referencia al grupo, ya que el gasto de 200 no figura contabilizado en esta entidad B.
- Segundo: En la declaración consolidada del impuesto se incrementará un importe de 200 en concepto de la eliminación de la pérdida por la transmisión de las existencias.

A diferencia del ejemplo comentado en el epígrafe 3.2.1 anterior, en este caso sí existiría valor fiscal para depreciar los 200, dado que las existencias fueron adquiridas por la entidad A por importe de 1.000. Asimismo, tras la eliminación practicada, un importe de 800 se refleja en la cuenta de existencias en cuentas consolidadas, y el importe restante de 200 se contabilizó en la cuenta de P y G por la pérdida al vender las existencias.

No obstante, en este caso también sería necesario argumentar que no es aplicable el artículo 11.3 de la LIS, que establece la no deducibilidad de los gastos que no figuren contabilizados en las cuentas individuales, ya que, al aplicar los criterios contables con referencia al grupo, cabe interpretar que, al figurar contabilizada la depreciación en la cuenta de P y G consolidada, quedaría obviada la aplicación del anterior precepto, o bien cabe entender que dicho precepto ha sido cumplido, ya que el gasto figura contabilizado en sede consolidada, si realizamos una interpretación de la LIS con referencia al grupo, tal como se expuso en el apartado 2.6 anterior.

El efecto fiscal de la anterior operación sería neutro para el grupo, ya que, por un lado, existiría un incremento de la BIC, por la eliminación de la pérdida, y, por otro, se registraría una disminución de la BIC, de idéntico importe, por el deterioro producido.

4. Eliminación de las partidas intragrupo

4.1. Introducción. Antecedentes en el TRLIS. Hasta 2014

4.1.1. Introducción

Estas eliminaciones, antes denominadas «recíprocas», hasta septiembre de 2010, fecha en la que se aprobaron las nuevas NOFCAC, no debían afectar a la base imponible consolidada, ya que, por su propia naturaleza, al corresponderse con *partidas recíprocas* o con

la denominación actual de *partidas intragrupo*, los importes a eliminar siempre debían ser coincidentes en ambas entidades del grupo, por lo que no se originarían diferencias.

Finalmente, la Consulta V2400/2015, de 29 de julio (NFC055714), determinó que las eliminaciones para el año 2014 (con la vigencia del TRLIS) no incluían las correspondientes a las partidas intragrupo, por cuanto el ingreso y gasto recíproco determinaban el mismo importe, aunque con signo contrario. Esta consulta no contemplaba la existencia de eliminaciones de partidas del grupo asimétricas, a las que nos referimos en el siguiente epígrafe 4.1.2, las cuales ya podían ser realizadas con la norma anterior (TRLIS), lo cual ha quedado regulado a partir del año 2015 en la nueva LIS, como se analiza en los apartados siguientes 4.2, 4.3, 4.4 y se concluye en el 4.5.

4.1.2. Eliminaciones asimétricas

Es necesario centrarnos a continuación en determinadas partidas intragrupo, a las que denominaremos «asimétricas», que podemos definir como aquellas partidas en las que el gasto e ingreso fiscal no son coincidentes.

Como ejemplo planteamos un caso que surgió con la normativa anterior del TRLIS, es decir, antes del año 2015, y también con anterioridad a la entrada en vigor del actual PGC, en el que una de las compañías que formaba parte de un grupo fiscal donó una cantidad monetaria a otra entidad del grupo. En este sentido, la interpretación con la anterior normativa (contable y fiscal) era considerar que el gasto registrado por la compañía donante era una liberalidad fiscalmente no deducible por lo que se ajustaba positivamente para determinar su base imponible individual. Por tanto, no procedía eliminar este gasto de la partida intragrupo al no formar parte de la base imponible.

En lo referente al ingreso contable registrado por la entidad que recibía el donativo (la donataria), se entendía que tendría que ser eliminado hasta que fuera realizado frente a terceros, si bien en este caso surgió la duda de si dicha eliminación debía tener carácter temporal o permanente, existiendo en su momento argumentos para defender ambas posturas, siendo el criterio de la DGT que no procedía realizar eliminación fiscal alguna del ingreso contable. No obstante, en diversas resoluciones posteriores del Tribunal Económico-Administrativo Central (en adelante TEAC³), este se inclinó por el carácter temporal de la eliminación, criterio que posteriormente fue confirmado por la Audiencia Nacional.

³ Nótese que, en opinión del TEAC, manifestada en sus Resoluciones, RG 1219/2004 (NFJ024988), 1220/2004 (NFJ025097) y 1221/2004, todas de 23 de noviembre de 2006, dicho ingreso debía ser objeto de eliminación, y sería objeto de incorporación, en su caso, en un ejercicio posterior. Esta resolución fue objeto de recurso posterior, si bien dicho criterio fue confirmado por la Audiencia Nacional, en la Sentencia 1055/2010, de 11 de marzo (rec. núm. 56/2007 –NFJ037834–), en la que incluso se especificó que dicha eliminación tenía carácter temporal.

Por último, otro tipo de eliminación asimétrica, existente desde el año 2013, era la relativa a la cesión de activos intangibles que también se produce en la actualidad con la nueva LIS, la cual se desarrolla en detalle en el epígrafe 4.3 siguiente.

4.2. Situación actual. LIS

4.2.1. Normativa contable

Del artículo 46 del Código de Comercio, destacamos los siguientes párrafos:

Los activos, pasivos, ingresos y gastos de las sociedades del grupo se incorporarán en las cuentas anuales consolidadas aplicando el método de integración global. En particular, se realizará mediante la aplicación de las siguientes reglas;

[...].

5.^a Deberán eliminarse generalmente los débitos y créditos entre sociedades comprendidas en la consolidación, los *ingresos y gastos relativos* a las transacciones entre dichas sociedades, y los *resultados* generados a consecuencia de tales transacciones, que no estén realizados frente a terceros. (La cursiva es nuestra)

En desarrollo del Código de Comercio, las NOFCAC han regulado, para el método de integración global, en el artículo 41 la eliminación de partidas intragrupo, de la forma siguiente:

1. Deberán eliminarse en su totalidad en las cuentas anuales consolidadas las partidas intragrupo, [...]
2. Se entenderán por partidas intragrupo los créditos y deudas, ingresos y gastos y flujos de efectivo entre sociedades del grupo [...].

Por lo que respecta a la base imponible consolidada, solo interesa considerar, a los efectos de este estudio, las partidas de ingresos y gastos.

En lo referente a las incorporaciones de este tipo de eliminaciones, este artículo de las NOFCAC, al contrario que los artículos sobre eliminaciones, no menciona la forma en que se incorporan. Entendemos que lo anterior se debe a que no corresponde realizar la incorporación, debido a la propia naturaleza de este tipo de eliminaciones, ya que no suponen la anulación de resultados, sino que se refieren a una eliminación de partidas recíprocas de ingresos y gastos, que tienen idéntico importe contabilizado en las sociedades del grupo intervinientes en la transacción.

4.2.2. Normativa fiscal

Como se explicó anteriormente, el artículo 64 de la LIS establece que las eliminaciones se realizarán de acuerdo con los criterios establecidos en las NOFCAC, siempre que afecten a las bases imponibles individuales.

Por su parte, en cuanto a las incorporaciones, el artículo 65 de la LIS regula igualmente que se realizarán según los criterios establecidos en las NOFCAC. No obstante, el apartado 2 de este artículo establece lo siguiente:

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

Este apartado es la excepción a la norma general, ya que permite realizar incorporaciones de partidas intragrupo previamente eliminadas, las cuales se refieren a la reducción de las rentas procedentes de determinados activos intangibles, más conocida como *patent box*, a la que más adelante nos referiremos en el epígrafe 4.3, la cual podemos denominar como asimétrica.

4.2.3. Criterios administrativos. Interpretación de la DGT

Los criterios manifestados en las consultas vinculantes de la DGT sobre esta materia de partidas intragrupo han sido cambiantes, si bien en la actualidad el criterio es uniforme y permanente.

4.2.3.1. Primera etapa: año 2015. Antiguo criterio

En los primeros meses de este año, que fue el primer ejercicio de aplicación de la LIS, las respuestas dadas en las consultas vinculantes planteadas no parecían correctas y asimismo podían producir distorsiones en la determinación de la base imponible consolidada. En este sentido, las Consultas V2400/2015 y V4163/2015, de 30 de diciembre (NFC057436), señalaban que, en todo caso, las eliminaciones de partidas intragrupo se debían realizar de acuerdo con la normativa contable y con carácter previo a la compensación de las bases imponibles negativas individuales previas a la consolidación de cada sociedad.

4.2.3.2. Etapa actual. Criterio anterior rectificado

La primera consulta en la que se modifica el criterio señalado en el anterior epígrafe es la V2751/2016, que se refería al arrendamiento de inmuebles entre dos entidades del grupo, de la que se transcriben los párrafos que contienen el nuevo criterio:

Desde el punto de vista contable, los artículos 41 y siguientes de las Normas para la Formulación de Cuentas Anuales Consolidadas (NOFCAC), aprobadas por el Real Decreto 1159/2010, de 17 de septiembre, establecen las normas de eliminación, tanto de partidas intragrupo como de resultados por operaciones internas.

Fiscalmente, la base imponible del grupo fiscal se determina de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 62 y siguientes de la LIS, teniendo en cuenta, a efectos de eliminaciones e incorporaciones, lo previsto en la normativa contable.

Las eliminaciones, tal y como establece el artículo 64 de la LIS, se realizarán, de acuerdo con la normativa contable, siempre que afecten a las bases imponibles individuales y con las especificidades previstas en la LIS.

En este sentido, los ingresos y gastos recíprocos, una vez homogeneizados, y en la medida en que no producen renta alguna a nivel consolidado, no deben ser objeto de eliminación. De lo contrario, se estaría generando una situación de desplazamiento patrimonial entre las entidades intervinientes en la operación, que resultaría contrario a la filosofía del régimen de consolidación fiscal. *Por tanto, de acuerdo con lo señalado, las operaciones intragrupo que no generen renta a nivel de grupo consolidado no serán objeto de eliminación en la base imponible individual de las entidades integrantes del mismo.*

Así, en el caso de arrendamiento de inmuebles entre entidades del grupo fiscal, en la medida en que el gasto y el ingreso tengan el mismo importe desde el punto de vista fiscal, no serán objeto de eliminación a la hora de determinar la base imponible individual de cada una de las entidades, por cuanto es una operación meramente interna del grupo fiscal que no produce renta alguna a nivel consolidado. (La cursiva es nuestra)

En cuanto a los párrafos señalados por el autor, significar que el criterio establecido a partir de esta consulta es que solo se deben eliminar las partidas intragrupo que hayan generado renta.

Posteriormente, en todas las consultas evacuadas por la DGT (Consultas V4312/2016, V4325/2016, V4499/2016 y V0048/2017) se incluye el siguiente párrafo, idéntico en todas las consultas y coincidente con el señalado en la consulta anterior (la número V2751/2016, que fue la primera que incluyó esta redacción):

En este sentido, los ingresos y gastos recíprocos, una vez homogeneizados, y en la medida en que no producen renta alguna a nivel consolidado, no deben ser objeto de eliminación. De lo contrario, se estaría generando una situación de desplazamiento patrimonial entre las entidades intervinientes en la operación, que resultaría contrario a la filosofía del régimen de consolidación fiscal. Por tanto, de acuerdo con lo señalado, las operaciones intragrupo que no generen renta a nivel de grupo consolidado no serán objeto de eliminación en la base imponible individual de las entidades integrantes del mismo.

4.2.3.3. Ejemplo

A continuación se muestra un ejemplo para ilustrar el efecto que podría producirse en un grupo consolidado aplicando ambos criterios, el primero (supuesto 1), el de la Consulta V2751/2016, y el segundo (supuesto 2), que es el criterio actual:

- La sociedad A es dominante de un grupo fiscal, la cual presta servicios de apoyo a la gestión por 2.000 a las entidades B y C (1.000 de gasto por cada entidad).
- La entidad A tiene una BIN pre-consolidación por importe de 20.000 en 2018.

Para simplificar el ejemplo no se aplican el límite a la compensación de las BIN, que para el año 2018 era del 70 %.

SUPUESTO 1: Se eliminan las partidas intragrupo. Consulta V4163/2015

BIN pre-consolidación de A: 20.000	A	B	C	Consolidado
Base imponible individual (antes eliminaciones)	5.000	6.000	7.000	18.000
Eliminación partidas intragrupo	-2.000	1.000	1.000	0
Base imponible individual (después eliminaciones) – (BIC)	3.000	7.000	8.000	18.000
Utilización BIN pre-consolidación de A	Límite: la BI de A (3.000), al ser menor, que la BIC (18.000)			-3.000
Base imponible del grupo				15.000

SUPUESTO 2: NO se eliminan las partidas intragrupo. Consulta V2751/2016

BIN pre-consolidación de A: 20.000	A	B	C	Consolidado
Base imponible individual (antes eliminaciones)	5.000	6.000	7.000	18.000
Eliminación partidas intragrupo	0	0	0	0
Base imponible individual (después eliminaciones) – (BIC)	5.000	6.000	7.000	18.000
Utilización BIN pre-consolidación de A	Límite: la BI de A (5.000), al ser menor, que la BIC (18.000)			-5.000
Base imponible del grupo				13.000

- Con el antiguo criterio de las Consultas V2400/2015 y 4163/2015, la sociedad A veía reducida su posibilidad de compensar las BIN pre-consolidación a solo 3.000.
- Por el contrario, con el nuevo criterio (V2751/2016), se podrán compensar hasta 5.000 de las 20.000 BIN pre-consolidación pendientes.

4.2.3.4. Deducibilidad de los gastos financieros (arts. 16 y 63 a) LIS)

Con unos efectos distintos, pero también contemplado por la Administración tributaria, podemos citar el caso de los gastos financieros deducibles en sede de un grupo fiscal, cuyo criterio fue manifestado en la Resolución de la DGT de 16 de julio de 2012 (BOE de 17 de julio de 2012), indicándose que las partidas intragrupo deberían ser tenidas en cuenta a los efectos del cálculo de la deducibilidad de los intereses. Transcribimos parte del número sexto de la citada resolución, en el que se señala dicho criterio:

Sexto. Determinación de la limitación en la deducibilidad de gastos financieros en los grupos de consolidación fiscal.

[...]

Asimismo, el beneficio operativo del grupo fiscal deberá tener en cuenta todas las eliminaciones que corresponda realizar, tanto las correspondientes a partidas intragrupo, como las de resultados por operaciones internas, así como sus incorporaciones, siempre que se refieran a operaciones que se incluyen en el propio beneficio operativo. Dichas eliminaciones incluirán, en la medida en que formen parte del importe neto de la cifra de negocios a los dividendos o participaciones en beneficios de entidades del mismo grupo de consolidación fiscal que corresponda realizar [...].

El anterior criterio se establece a los únicos efectos del cálculo del importe deducible de los gastos financieros en un grupo fiscal, sin que pueda extrapolarse para la determinación, en general, de la base imponible consolidada.

4.3. Caso particular: Cesión de activos intangibles (art. 23 LIS)

4.3.1. Introducción

El artículo 23 de la LIS regula este incentivo fiscal, consistente en aplicar una reducción fiscal, aplicable a las rentas procedentes de determinados activos intangibles, y con ello tratar de fomentar la invención digital que sea patentable, también conocida como *patent box*. De forma resumida, la regulación de este artículo permite aplicar una reducción (60 %) a las

rentas positivas (ingresos menos gastos) obtenidas por la empresa cedente en un contrato de cesión de activos intangibles, así como a las derivadas de la transmisión (a no vinculadas) de dichos activos. Este incentivo ya aparecía incluido en el antiguo TRLIS y ha tenido varias modificaciones, como más adelante se detalla en el epígrafe 4.3.2.1 siguiente, siendo la más reciente la aprobada por la Ley 6/2018, de 3 de julio, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2018.

4.3.2. Grupos fiscales

4.3.2.1. Problemática existente. Antecedentes y situación actual

Esta reducción también es aplicable a los grupos fiscales, en los que una entidad del grupo es la cedente y otra del mismo grupo es la cesionaria, si bien la normativa fiscal ha tratado en el tiempo este incentivo de manera diferente, de la que se realiza un breve resumen cronológico:

- Hasta el 28 de septiembre de 2013, la norma establecía que los ingresos y gastos derivados de la cesión no tenían que ser objeto de eliminación, para no dejar sin efecto el beneficio fiscal.
- Desde el 29 de septiembre de 2013, la Ley 14/2013⁴ eliminó el párrafo que eximía de realizar la eliminación y además obligó a documentar las operaciones, por lo que, a partir de dicha fecha, los ingresos y los gastos de partidas intragrupo debían eliminarse (eliminación asimétrica). En consecuencia, al comienzo de la entrada en vigor de esta Ley 14/2013 existieron dudas en el sentido de si la supresión de tal párrafo obedecía a una mera técnica legislativa, por lo que no procedía realizar la eliminación, manteniéndose este beneficio fiscal en los grupos fiscales, o si, por el contrario, el legislador deseaba suprimir este incentivo para los grupos fiscales. Estas dudas fueron resueltas en la Consulta V2794/2015, de 25 de septiembre (NFC056098), entre otras, las cuales ratificaron la obligación de realizar tal eliminación.

⁴ En la tramitación parlamentaria de la ley se presentó la enmienda n.º 113 del Grupo Parlamentario CiU, con idénticos motivos que los expuestos por el Consejo Económico Social (CES), la cual fue rechazada en la Comisión de Hacienda del Congreso. El CES incluyó en su Dictamen 6/2013 el siguiente texto:

En cuanto a la modificación del incentivo fiscal del artículo 23 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre sociedades (*patent box*), en concreto la eliminación de la posibilidad de aplicarlo a grupos de consolidación fiscal, el CES quiere llamar la atención sobre la falta de justificación de la medida ya que, si lo que se pretende es evitar el uso abusivo de dicho beneficio fiscal, la Administración cuenta con medios suficientes para su control y persecución caso por caso, sin tener que acudir a su eliminación con carácter general, lo que podría tener consecuencias negativas contrarias al objetivo de la norma de impulsar las actividades de este tipo dentro del territorio nacional.

- LIS: No indica nada concreto sobre su eliminación, si bien se regula su incorporación en el artículo 65.2 de la LIS, en los siguientes términos:

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

De la redacción anterior surgen los siguientes comentarios:

- Dado que la LIS regula la forma expresa en que se debe llevar a cabo la incorporación, cabe inferir que existirá una eliminación previa y de carácter obligatorio, porque, a pesar de ser una operación de partidas intragrupo, el gasto e ingreso fiscal no son iguales, es decir, será una eliminación asimétrica.
- La LIS se refiere a «ingresos, gastos o resultados». Los dos primeros (ingresos y gastos) se corresponden con el concepto convencional de la eliminación asimétrica, dado que el ingreso fiscal en el cedente, debido a la aplicación de la reducción fiscal, será normalmente inferior al gasto fiscal en el cesionario. En cuanto al término de «resultados», es posible que también deba ser considerado en la eliminación, cuando en una operación de partidas intragrupo se haya producido una transacción con resultados.
- Finalmente, significar que el beneficio fiscal en el grupo no se podrá aplicar hasta que no se incorpore tal eliminación, en cuyo momento la operación estará sometida a las obligaciones de documentación del artículo 18.3 de la LIS. La incorporación se producirá, cuando los ingresos, gastos o resultados se entiendan realizados frente a terceros, lo cual se producirá en tres situaciones diferentes:

1. Extinción del grupo.
2. Salida del grupo de las sociedades afectadas en el contrato de cesión.
3. Cuando un activo –que incluya el gasto satisfecho por el cesionario como coste del mismo (existencias o inmovilizado)– se transmita a terceros o bien que dicho activo se deteriore o amortice, en la parte proporcional correspondiente.

Como se observa, el procedimiento para aplicar el incentivo en los grupos fiscales desde el año 2013 puede resultar ser bastante complejo y laborioso, y, además, como advertía el CES, puede tener consecuencias negativas para el objetivo de incentivar este tipo de inversiones en España. Asimismo, entendemos que también creará dificultades para su control por parte de la Administración tributaria, dados los años que pueden transcurrir entre la

fecha del contrato de cesión y la realización frente a terceros de la eliminación practicada, a lo que cabría añadir el componente adicional de tener que documentar las operaciones en ese momento. Por ello, parece que hubiera sido más sencillo haber regulado lo siguiente:

- Mantener el incentivo fiscal en los grupos fiscales, sin la obligación de eliminar la operación intragrupo entre el cedente y el cesionario.
- Obligar a documentar las operaciones en la fecha de la firma del contrato de cesión para comprobar que los precios aplicados en dicho contrato son los de mercado.

4.3.2.2. Ejemplo comparando la antigua y la nueva normativa

Se trata de dos sociedades, en las que A es la cedente y B la cesionaria, siendo el precio de la cesión de 2.000 anuales. Para simplificar el ejemplo no se ha contemplado la existencia de gastos vinculados al contrato en el cedente.

Cuentas	(1) Sociedad A (-D) - (H)	(2) Sociedad B (-D) - (H)	(3) Eliminaciones (1) + (2)	BI consolidada (1) + (2) + (3)
Régimen actual (art. 65.2 LIS): SE ELIMINA				
Resultado operaciones	8.000	5.000		-
Cesión de activos intangibles	2.000	-2.000	Gasto: 2.000	-
Reducción (60%) x coeficiente en 2018	-1.200		Ingreso neto: -800	
Base imponible	8.800	3.000	1.200	13.000
Norma vigente hasta el 28 de septiembre de 2013: NO SE ELIMINABA				
Resultado operaciones	8.000	5.000		-
Cesión de activos intangibles	2.000	-2.000	No aplicable	-
Reducción (60%)	-1.200			
Base imponible	8.800	3.000		11.800

Como se puede apreciar, con el régimen actual se produce una base imponible en consolidación de 13.000, superior que con el régimen vigente hasta el 28 de septiembre de 2013, que hubiera sido de 11.800. El mayor coste fiscal se recuperará cuando se incorpore la eliminación practicada, pero sometiéndose en ese momento a las obligaciones de documentación.

La asimetría de la anterior eliminación se constata porque el importe del ingreso fiscal que se elimina en el cedente es inferior al del gasto fiscal eliminado en el cesionario, debido a que el ingreso contable de 2.000 queda reducido a un ingreso fiscal de 800, por la aplicación de este incentivo fiscal.

Por otro lado, si la cesión se hubiera realizado entre empresas independientes, el cedente habría aplicado de manera inmediata el incentivo fiscal, lo cual no ocurre en este ejemplo, resultando un perjuicio al ser un grupo fiscal.

4.4. Ejemplo. Servicios entre compañías del grupo con prorrata de IVA

4.4.1. Introducción

De acuerdo con las normas del IVA, una compañía que esté sujeta a prorrata no podrá deducirse todo el IVA soportado. Por tanto, mientras que la entidad que preste el servicio a una entidad del mismo grupo fiscal tiene que repercutir el IVA íntegramente, esta última no se podrá deducir todo el IVA soportado, lo cual incrementará el coste del servicio.

4.4.2. Ejemplo de aplicación

- La entidad A presta un servicio por 1.000 a otra compañía del grupo fiscal B, repercutiendo el IVA del 21 %, por lo que la factura reflejará un importe de 1.210.
- La entidad B que recibe el servicio tiene una prorrata del 50 %, por lo que contabilizará la mitad del IVA repercutido por A (105) como IVA soportado deducible, y la otra mitad (105) como mayor coste del servicio, quedando este contabilizado en la cuenta de P y G por 1.105.

4.4.3. Conclusión

- Contabilidad: Se procede a la eliminación de la operación intragrupo. En A el ingreso (1.000), y en B el coste del servicio recibido de A, que figura como gasto (1.000), ya que los 105 de gasto de IVA no se eliminan al ser una operación con terceros, la Hacienda Pública.
- Fiscalidad: No se debe eliminar esta partida intragrupo, al tener idéntico importe fiscal, 1.000 como ingreso y 1.000 como gasto, por lo que no se considera como eliminación asimétrica. En cuanto al IVA de gasto por 105, tampoco se elimina, al ser una operación con terceros.



4.5. Conclusiones sobre la eliminación de las partidas intragrupo

En el siguiente cuadro podemos establecer las conclusiones sobre estas eliminaciones desde la perspectiva contable y fiscal, para aquellos casos en que no se haya producido resultado alguno en la operación realizada:

Contabilidad	Fiscalidad
Se eliminan	No se eliminan (Cuando los importes fiscales son idénticos en ambas compañías) Se eliminan: Eliminación asimétrica (Cuando los importes fiscales de ambas compañías no son iguales)
No se incorporan	Se incorporan, si ha existido eliminación fiscal previa, es decir, cuando los ingresos y gastos fiscales no tuvieron el mismo importe