

LA COMPENSACIÓN DE LAS BASES IMPONIBLES NEGATIVAS EN EL RÉGIMEN DE CONSOLIDACIÓN FISCAL A TRAVÉS DE CUESTIONES PRÁCTICAS (EJERCICIOS 2014 A 2017)

Jacinto Ruiz Quintanilla

*Profesor Mercantil
Censor Jurado de Cuentas
Asesor Fiscal*

EXTRACTO

El procedimiento de compensación de las bases imponibles negativas en el régimen de consolidación fiscal sigue las normas para la compensación reguladas por el régimen general de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades, si bien con algunas diferencias que se regulan en el régimen especial de consolidación. No obstante, una gran dificultad en la práctica se refiere a las bases imponibles negativas individuales preconsolidación, es decir, las generadas por una sociedad antes de incorporarse en un grupo fiscal, las cuales están sometidas a determinados controles y límites en su compensación.

También se analiza el procedimiento para la compensación de las bases imponibles negativas de acuerdo con el derogado Texto Refundido de la antigua Ley del Impuesto sobre Sociedades (aprobado por RDLeg. 4/2004), ya que sus normas serán de aplicación a todas las declaraciones que se presenten en el año 2015 correspondientes a ejercicios iniciados en el año 2014.

Por otro lado, si bien la Ley 27/2014 se ha aprobado para que se aplique con efecto de los ejercicios que se inician a partir de 1 de enero de 2015, el gran número de disposiciones transitorias, tanto para 2015 como para 2016 hace que la norma, tal como se muestra redactada en el texto de su articulado, no se aplique de hecho hasta los ejercicios que se inician a partir de 1 de enero de 2017. En consecuencia también se exponen las diferencias más importantes aplicables para los cuatro ejercicios mencionados en su título.

Finalmente, indicar que se adjuntan varios cuadros conteniendo esquemas del proceso de compensación de las bases imponibles negativas.

Palabras claves: compensación de bases imponibles negativas en consolidación, grupo fiscal, Ley 27/2014, límites a la compensación de bases imponibles negativas y compensación de bases imponibles negativas individuales preconsolidación.

Sumario

1. Normativa. La compensación de las BIN
 - 1.1. Régimen general de compensación de las BIN
 - 1.2. Régimen de compensación de las BIN en la consolidación fiscal
2. Límites a la compensación de las BIN
 - 2.1. Ejercicios iniciados desde 2011 a 2015
 - 2.2. Ejercicios iniciados en 2016 y 2017
3. Compensación de las BIN obtenidas por el grupo fiscal
 - 3.1. Ejercicios iniciados en los años 2014 y 2015
 - 3.2. Ejercicios iniciados en los años 2016 y 2017
4. BIN individuales: bases preconsolidación
 - 4.1. Existencia de un doble límite para su compensación
 - 4.2. Compensación de las BIN individuales preconsolidación
 - 4.3. Orden de prelación en la compensación de las BIN (individuales preconsolidación y las de grupo)

1. NORMATIVA. LA COMPENSACIÓN DE LAS BIN

1.1. RÉGIMEN GENERAL DE COMPENSACIÓN DE LAS BIN

El artículo 66 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades (en adelante LIS) regula la compensación de las bases imponibles negativas (en adelante BIN) en el régimen de consolidación fiscal, disponiendo que si la base imponible del grupo fiscal resultase negativa, su importe podrá ser compensado con las bases imponibles positivas del grupo fiscal en los términos del artículo 26 de la LIS, el cual en los dos primeros párrafos de su apartado primero establece lo siguiente:

«1. Las bases imponibles negativas que hayan sido objeto de liquidación o auto-liquidación 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.

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

A continuación se expone de manera esquemática el régimen general de compensación de las BIN para los ejercicios iniciados en el año 2014 y para los iniciados a partir del 1 de enero de 2015:

Año 2014

Si la base imponible (en adelante BI) del grupo resulta negativa se podrá compensar, con determinados límites, con las BI positivas del grupo fiscal de los 18 años siguientes (*para ejercicios iniciados en 2014*), con los límites que más tarde se expondrán (art. 74 TRLIS).

Año 2015 (art. 66 LIS), que se remite al régimen general (art. 26 LIS)

- Las BIN podrán ser compensadas con el límite del 70 % (desde 2017)¹ de la BI previa, antes de aplicar la reserva de capitalización (art. 25) y a su compensación.

¹ Régimen transitorio (2015 y 2016) de porcentajes de compensación de las BIN.

- 2015: Se aplican idénticos límites que para el ejercicio 2014 (50 % o 25 %), en función de la cifra de negocios del grupo [disp. trans., en adelante disp. trans. 34.ª g)].
- 2016: Límite único del 60 %, a partir de ejercicios iniciados en este año (disp. trans. 36.ª).

- En todo caso, se podrá compensar la BIN hasta 1 millón de euros (desde 2016)².
- La limitación no afecta a las rentas por quitas (**ya vigente en 2014**) y esperas o en la extinción de la entidad, salvo por reestructuraciones acogidas al régimen fiscal especial.
- No existe límite de años para la compensación de la BIN, es decir, se compensará hasta su total extinción, *para ejercicios iniciados desde 1 de enero de 2015*.

1.2. RÉGIMEN DE COMPENSACIÓN DE LAS BIN EN LA CONSOLIDACIÓN FISCAL

El artículo 66 de la LIS establece lo siguiente para los grupos fiscales:

«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».

Por otro lado, en el artículo 62 de la LIS se regula la forma en que se determina la base imponible consolidada, señalando que la misma resulta de sumar los siguientes conceptos:

- a) Las bases imponibles individuales (excluyendo los conceptos del art. 63 LIS)³.
- b) Las eliminaciones.
- c) Las incorporaciones de las eliminaciones de periodos anteriores.
- d) La reserva de capitalización (art. 25) que se referirá al grupo fiscal.
- e) Las dotaciones del artículo 11.12 que se referirá al grupo fiscal con el límite del 70 % del importe positivo de la suma de los conceptos de las letras anteriores.
- f) La compensación de las BIN del grupo fiscal, cuando el importe de la suma de los párrafos anteriores resulte positiva, así como de las BIN preconsolidación de entidades que se incorporaron al grupo una vez constituido este [art. 67 e)].

² El importe de hasta 1 millón tampoco se aplica en este año 2015, sino a partir de 2016 [disp. trans. 34.ª g)].

³ Los conceptos que no se deben incluir en las BI individuales según el artículo 63 de la LIS son los siguientes:

- La reserva de capitalización (art. 25 LIS).
- La reversión de las dotaciones a las que se refiere el artículo 11.12 de la LIS.
- La compensación de las BIN que hubieran correspondido a la entidad en régimen individual.
- La reserva de nivelación (art. 105 LIS).

Finalmente, las cantidades correspondientes a la reserva de nivelación (art. 105) incrementarán o minorarán (según proceda) la base imponible del grupo.

De la lectura de ambos preceptos se observa una aparente contradicción, ya que, por un lado, la norma específica de consolidación (art. 62 LIS) parece indicar que la compensación de las BIN se realiza cuando el importe positivo de los apartados anteriores resulte positivo, entre los que se encuentra la reserva de capitalización y, por otro, en el régimen general la compensación de las BIN (art. 26 LIS) se realiza con anterioridad a la aplicación de la reserva de capitalización. Con base en lo anterior, existen dos posibles interpretaciones:

1.^a Interpretación

En el régimen de consolidación (art. 62 LIS) solo se establecen los elementos que conforman la BI, si bien la compensación de las BIN se ha de regir por el procedimiento del artículo 26 de la LIS del régimen general, por la remisión expresa del artículo 66 de la LIS.

2.^a Interpretación

En el régimen general (art. 26 LIS) la reserva de capitalización no se tiene en cuenta para compensar las BIN, mientras que en el régimen especial (art. 66 LIS) hay que tomarlas en cuenta.

De ambas interpretaciones lo más coherente es decantarse por la primera, dado el mandato del artículo 66 al señalar que la compensación se debe realizar «en los términos previstos en el artículo 26 de esta Ley», lo cual conlleva a que la compensación se efectúe antes de la aplicación de la reserva de capitalización. A continuación se muestra un ejemplo que compara ambas interpretaciones.

EJEMPLO

Datos:

BIN: 500, Dotaciones (art. 11.12): 1.000 y Reserva de capitalización: 100

1.^a Interpretación (**Parece la más coherente**)

Se aplica el artículo 26 de la LIS para efectuar la compensación.

2.^a Interpretación

Se aplica el artículo 62 de la LIS para efectuar la compensación, resultando una BI tributable superior que con la 1.^a interpretación.

.../...

.../...

Conceptos	1. ^a	2. ^a
Suma BI individuales (BII)	1.000	1.000
Reserva capitalización (RC). Límite: 10 % de BII	-100	-100
Dotaciones artículo 11.12. Límite 70 % de BII + RC	-630	-630
BI previa	270	270
1.º Límite 70 % de BI previa menos RC	-259	N/A
2.º Límite 70 % de BI previa	N/A	-189
BI tributable	11	81

2. LÍMITES A LA COMPENSACIÓN DE LAS BIN

2.1. EJERCICIOS INICIADOS DESDE 2011 A 2015

El Real Decreto-Ley 9/2011 estableció, por primera vez, para 2011 unos límites a la compensación de las BIN sobre la BI positiva, no existentes en la normativa hasta ese año, que fueron modificados y prorrogados posteriormente tal como se muestran en el siguiente cuadro.

Cuadro de límites temporales y aplicación de las BIN – hasta 2015 Volumen de operaciones (VO), según artículo 121 de la Ley 37/1992 (IVA), > 6.010.121,04 euros	
Cifra neta de negocios (CN) (PGC) en 12 meses anteriores	Límite a la compensación, en el ejercicio correspondiente, de las BIN de años anteriores
< 20 millones de euros	Sin límite. Aplicable en 2011/2012/2013/2014 y 2015.
Entre 20 y 60 millones de euros	75 % de la BI previa a la compensación. Cambió a 50 % por RDL 20/2012, para 2012/2013, y se mantuvo para 2014 (Ley 16/2013). 2015, sigue siendo el 50 % [disp. trans. 34.ª g) LIS], pero sobre la BI previa a la aplicación de la reserva de capitalización.
.../...	

Cuadro de límites temporales y aplicación de las BIN – hasta 2015 Volumen de operaciones (VO), según artículo 121 de la Ley 37/1992 (IVA), > 6.010.121,04 euros	
.../...	
≥ 60 millones de euros	50 % de la BI previa a la compensación. Cambió a 25 % por RDL 20/2012, para 2012/2013, y mantenido para 2014 (Ley 16/2013). 2015, sigue siendo el 25 % [disp. trans. 34.ª g) LIS], pero sobre la BI previa a la aplicación de la reserva de capitalización.

En lo que se refiere a la aplicación de los anteriores límites a los grupos fiscales, las Consultas **V1154/2012** (NFC044458) y **V1596/2012** (NFC045177) han indicado los siguientes criterios:

- La limitación se refiere a la BI del grupo fiscal, al ser este el sujeto pasivo del impuesto.
- El volumen de operaciones y la cifra de negocios es la del grupo, obtenido tras realizar las eliminaciones e incorporaciones.

2.2. EJERCICIOS INICIADOS EN 2016 Y 2017

- Año 2016. Como se señaló, el límite se amplía al 60%, con independencia del volumen de operaciones y de la cifra de neta de negocios del grupo. No obstante dicho límite no se aplicará cuando el importe a compensar sea hasta 1 millón de euros.
- Año 2017. Igual que en 2016 pero ampliando el límite de compensación al 70%.

3. COMPENSACIÓN DE LAS BIN OBTENIDAS POR EL GRUPO FISCAL

Como se expuso anteriormente (art. 62 LIS), la BI del grupo fiscal es el resultado de agregar las bases imponibles individuales^{4, 5}, positivas o negativas, obtenidas por todas y cada una de las sociedades integrantes del grupo, una vez realizadas sobre dicho sumatorio las pertinentes eliminaciones por las operaciones internas entre las compañías del grupo, así como las incorpo-

⁴ Desde 2015, según el artículo 62.1 a) de la LIS, las BI individuales deberán tener en cuenta las especialidades del artículo 63 de la LIS, que básicamente vienen a decir que determinados ajustes fiscales no se incluirán en la BI individual sino solo en la consolidada.

⁵ Para 2014, lo único que quedaba excluido de la BI individual eran las reversiones de las dotaciones del artículo 19.13 del Texto Refundido 4/2004 (en adelante, TRLIS), ya derogado.

raciones de resultados eliminados en ejercicios anteriores. Asimismo es preciso también restar las dotaciones por la reserva de capitalización (art. 25 LIS) y las cantidades por la reversión de las dotaciones a las que se refiere el artículo 11.12 de la LIS. Finalmente, para las entidades de reducida dimensión (art. 101 LIS), las cantidades por la reserva de nivelación (art. 105 LIS), incrementarán o reducirán la BI consolidada.

Si la BI del grupo así calculada es negativa, su importe podrá ser compensado con las BI positivas obtenidas por el grupo fiscal en los términos previstos en el artículo 26 de la LIS. Es decir, las BI negativas generadas por el grupo fiscal podrán compensarse con las BI positivas obtenidas por este en los periodos impositivos siguientes hasta su total extinción.

3.1. EJERCICIOS INICIADOS EN LOS AÑOS 2014 Y 2015

3.1.1. Esquema general de compensación

En el siguiente cuadro se muestra el esquema que hay que seguir para compensar las BIN en un grupo fiscal para los ejercicios iniciados en 2015, indicando de manera subrayada los conceptos que también eran de aplicación para los ejercicios iniciados en 2014.

SUMA DE BASES IMPONIBLES INDIVIDUALES (art. 62 LIS). No se incluye los siguiente. Véase (1)
+/- Eliminaciones e incorporaciones
-/+ Reserva de capitalización indisponible (art. 25) referida al grupo. Se puede dotar en cualquier entidad.
- Reversión de las dotaciones por deterioro de créditos y sistemas de prevención social con el límite del <u>¿70 %?</u> (véase disp. trans.) del importe positivo de la suma de los anteriores conceptos: BI individuales/eliminaciones/incorporaciones y reserva de capitalización (art. 11.12).
= BASE IMPONIBLE CONSOLIDADA PREVIA (BICP). Si el resultado es positivo, se compensarán las:
<ul style="list-style-type: none"> • BIN DEL GRUPO DE EJERCICIOS ANTERIORES Con el límite (50 %/25 % - 2015: mismos porcentajes) de la BICP, en función de la cifra neta de negocios del grupo, previa a dicha compensación y a la aplicación de la reserva de capitalización. • Si además existieran BIN individuales de sociedades por ejercicios anteriores a su incorporación al grupo [art. 67 e)]. Existe un doble límite que más adelante se analizará.
= BASE IMPONIBLE CONSOLIDADA DEL GRUPO
<ul style="list-style-type: none"> • Posteriormente se aplica la reserva nivelación (art. 105), para entidades reducida dimensión (art. 101). <p style="text-align: right;">.../...</p>

.../...

- Minoración de la BI positiva del grupo hasta el 10 % de su importe (no se puede ser superior a 1 millón de €), debiendo dotar una reserva indispensable hasta su reversión, la cual se puede realizar en cualquier entidad del grupo.
- Adición a la BI negativa, como máximo hasta su importe, en los 5 años inmediatos y sucesivos, de las cantidades minoradas, y si existiera exceso se adicionará en el 5.º año.

(1) 2014: Reversiones de las dotaciones del artículo 19.13 del TRLIS, idénticas a las dotaciones artículo 11.12 de la RF 2015.

2015: Según artículo 63: R. capitalización (art. 25), dotaciones artículo 11.12, BIN individuales y R. nivelación (art. 105).

3.1.2. Dudas sobre la aplicación de las normas transitorias de la LIS en 2015

Normativa (Régimen especial de consolidación)

1. Compensación de las BIN individuales originados con anterioridad a su integración en el grupo (en adelante BIN preconsolidación), reguladas por el artículo 67 e) de la LIS.

La ley regula un límite del 70 %, que para 2016 lo fija en un 60 % (disp. trans. 36.ª LIS), pero, ¿qué ocurre con 2015, ya que no existe norma específica para este año? Por otro lado, para el régimen general, la disposición transitoria 34.ª g) de la LIS regula los límites de compensación para el año 2015, fijando los límites del 25 %/50 %, pero sin remisión alguna al régimen especial.

2. Dotaciones a que se refiere el artículo 11.12: Determinación BI [art. 62.1 e) LIS] e incorporación entidades en el grupo [art. 67 d) LIS]

La ley regula, en el régimen especial y en ambos artículos citados, un límite de deducibilidad del 70 %, que para 2016 lo fija en un 60 % (disp. trans. 36.ª LIS), pero, ¿qué ocurre con 2015, ya que no existe norma específica? Por otro lado, para el régimen general, la disposición transitoria 34.ª h) de la LIS regula las dotaciones del artículo 11.12 de la LIS para el año 2015, fijando los límites del 25 %/50 %, pero sin remisión alguna al régimen especial.

Duda que se plantea: ¿Qué norma se aplica en 2015 para los dos casos expuestos?

- 1.ª Interpretación: Se aplican las normas transitorias para 2015, entendiendo que contienen todo el régimen para 2015, es decir, tanto para el general como para el especial (consolidado). Por tanto, para el primer caso (BIN) será de aplicación la disposición transitoria 34.ª g) de la LIS (límites del 25 %/50 % en función de la cifra

de ingresos) y para el segundo caso (dotaciones art. 11.12), la disposición adicional 34.^a h) de la LIS se aplica el mismo criterio (límites del 25%/50% en función de la cifra de ingresos), por remisión expresa a la disposición transitoria 34.^a g) de la LIS.

- 2.^a Interpretación: Para el año 2016, la disposición adicional 36.^a de la LIS regula los límites concretos para los tres artículos citados. ¿Cómo interpretar esta aparente omisión para 2015? Parece que lo más coherente es la interpretación preferente de la norma especial sobre la general. Por tanto, para el ejercicio 2015, los límites para los tres artículos expuestos serían del 70%, tal como se regula en el texto del régimen especial, sin que le sea de aplicación la disposición adicional 34.^a de la LIS [apdos. g) y h)], que solo afectan al régimen general.

En conclusión, se puede afirmar que ha existido un olvido por parte del legislador para el año 2015, en lo que se refiere al régimen especial de consolidación, en los tres casos planteados. Por tanto, con base en una interpretación literal y sistemática, la 2.^a interpretación sería la correcta, por lo que el porcentaje de límite aplicable en 2015 para los tres casos planteados sería del 70%.

3.2. EJERCICIOS INICIADOS EN LOS AÑOS 2016 Y 2017

3.2.1. Esquema general de compensación

En el siguiente cuadro se muestra simultáneamente para dichos ejercicios el esquema que hay que seguir para compensar las BIN en un grupo fiscal. La diferencia entre 2016 y 2017 radica únicamente en los porcentajes que se aplican sobre determinados límites: 60% en 2016 y 70% en 2017.

SUMA DE BASES IMPONIBLES INDIVIDUALES (art. 62 LIS y disp. trans. 36.^a LIS). No se incluyen en esta BI individual: Véase (1)
+/- Eliminaciones e incorporaciones.
-/+ Reserva de capitalización indisponible (art. 25), referida al grupo. Se puede dotar en cualquier entidad.
- Reversión de las dotaciones por deterioro de créditos y sistemas de previsión social con el límite del 60% en 2016 (70% en 2017) del importe positivo de la suma de los anteriores conceptos: BI individuales/eliminaciones/incorporaciones y reserva de capitalización (art. 11.12).
= BASE IMPONIBLE CONSOLIDADA PREVIA (BICP), y si el resultado es positivo, se compensan las:
<ul style="list-style-type: none"> • BIN DEL GRUPO DE EJERCICIOS ANTERIORES <p>Con el límite del 60% en 2016 (70% en 2017) de la BICP, previa a dicha compensación y a la aplicación de la reserva de capitalización. No se aplica el límite si se compensa hasta 1 millón de euros.</p>
.../...

<p>.../...</p> <ul style="list-style-type: none"> • Si además existieran BIN individuales de sociedades, de ejercicios anteriores a su incorporación al grupo [art. 67 e) y disp. trans. 36.^a]. Existe un doble límite que más adelante se analizará.
<p>= BASE IMPONIBLE CONSOLIDADA DEL GRUPO</p>
<ul style="list-style-type: none"> • Posteriormente se aplica la reserva nivelación (art. 105), para entidades reducida dimensión (art. 101). <ul style="list-style-type: none"> - Minoración de la BI positiva del grupo hasta el 10 % de su importe (no puede ser superior a 1 millón de €), debiendo dotar una reserva indisponible hasta su reversión, la cual se puede realizar en cualquier entidad del grupo. - Adición a la BI negativa, como máximo hasta su importe, en los 5 años inmediatos y sucesivos, de las cantidades minoradas, y si existiera exceso se adicionará en el 5.º año.
<p>(1) Según artículo 63, la R. capitalización (art. 25), dotaciones artículo 11.12, BIN individuales y R. nivelación (art. 105).</p>

3.2.2. Ejemplo de aplicación

Asunciones consideradas en el ejemplo	Base imponible positiva: 1.500.000			
	Base imponible negativa (BIN) ejercicios anteriores: -5.000.000			
	Reserva de capitalización (RC). Incremento fondos propios: 500.000			
Medidas aplicables en los ejercicios iniciados en	Cifra de negocios ≥ 60 millones €		2016	2017
	2014	2015		
Base imponible positiva (antes de BIN y RC)	1.500.000	1.500.000	1.500.000	1.500.000
BIN compensable	375.000 (25 % de la base imponible positiva)	375.000 (25 % de la base imponible positiva)	1.000.000 [el mayor entre: (i) 1 millón €, y (ii) 60 % de la base imponible positiva: 900.000]	1.050.000 [el mayor entre: (i) 1 millón €, y (ii) 70 % de la base imponible positiva: 1.050.000]
Reserva capitalización (limitada al 10 % de la base imponible positiva)	N/A	-150.000	-150.000	-150.000
				.../...

Asunciones consideradas en el ejemplo	Base imponible positiva: 1.500.000			
	Base imponible negativa (BIN) ejercicios anteriores: -5.000.000			
	Reserva de capitalización (RC). Incremento fondos propios: 500.000			
Medidas aplicables en los ejercicios iniciados en	Cifra de negocios ≥ 60 millones €		2016	2017
	2014	2015		
.../...				
Base imponible tras la compensación de las BIN y la reducción de la RC	1.125.000	975.000	350.000	300.000

En este ejemplo se muestra la diversidad de normas que se aplicarán en los ejercicios 2014, 2015, 2016 y 2017, motivado por las excesivas, en opinión generalizada, normas transitorias existentes. Así, en el siguiente cuadro se destacan las diferencias más importantes relativas a los diferentes conceptos existentes en cada año:

Conceptos	Ejercicios de aplicación
Límites variables a la compensación, determinados en función de la cifra de negocios del grupo	2014 y 2015
Límites fijos a la compensación	2016 (60 %) y 2017 (70 %)
Aplicación de la reserva de capitalización	2015, 2016 y 2017
Ausencia de límite cuando el importe a compensar es hasta 1 millón de euros	2016 y 2017

4. BIN INDIVIDUALES: BASES PRECONSOLIDACIÓN

Como se señaló en la introducción a este artículo, una de las dificultades en el proceso de consolidación fiscal es el referente a la compensación de las BIN individuales preconsolidación, es decir, las generadas por entidades con anterioridad a su incorporación en el grupo. Por tanto, en este epígrafe, se define y analiza el significado del denominado «doble límite» y asimismo se muestran varios ejemplos que sirven para ilustrar esta problemática.

4.1. EXISTENCIA DE UN DOBLE LÍMITE PARA SU COMPENSACIÓN

El doble límite no aparece expresamente regulado, como tal doble límite, en la LIS. No obstante de la interpretación sistemática de los dos artículos de la LIS [arts. 67 e) y 62] se constata la existencia del mismo.

Así, de conformidad con el artículo 67 e) de la LIS, las BIN de cualquier entidad, pendientes de compensar en el momento de su integración en el grupo fiscal, podrán compensarse en la BI del grupo, con el límite del 70 %⁶, teniendo en cuenta las eliminaciones e incorporaciones.

Dicho precepto ha de interpretarse conjuntamente con el artículo 62 de la LIS, según el cual la BI del grupo fiscal se determina sumando varias partidas, de la que destacamos su apartado 1 f), que establece lo siguiente:

«f) La compensación de las bases imponibles negativas del grupo fiscal, cuando el importe de la suma de los párrafos anteriores resultase positiva, así como de las bases imponibles negativas referidas en la letra e) del artículo 67 de esta Ley».

De la lectura conjunta de ambos preceptos surgió en su día la siguiente duda interpretativa, ahora ya superada, en el sentido de si en la compensación de las BIN individuales se aplicaba un único límite (la BI positiva individual de la sociedad que generó la BI negativa cuya compensación se pretende) o era de aplicación un doble límite, es decir, si además del primer límite señalado, era necesario que la BI del grupo fuera positiva.

Hasta el 31 de diciembre de 2001 era defendible argumentar que existía un único límite en la compensación de las BIN de cualquier sociedad, que estuvieran pendientes de compensar en el momento de su integración al grupo fiscal, la propia BI positiva de la sociedad que había generado la BIN. No obstante, el legislador, consciente de la problemática de esta situación, introdujo una modificación en el artículo 85.1 del antiguo TRLIS, mediante la Ley 24/2001, de 27 de diciembre, la cual añadió, con efectos para los periodos impositivos iniciados a partir del 1 de enero de 2002, una nueva letra d) al citado artículo y modificó la letra a) del mismo, cuya redacción se ha mantenido en los mismos términos en la LIS actual. Por tanto, desde 1 de enero de 2002 se puede afirmar que existe un doble límite a la hora de compensar BIN individuales preconsolidación. Sobre este doble límite ha existido a lo largo de los últimos años abundante

⁶ Régimen transitorio (2015 y 2016) de porcentajes de compensación de las BIN:

- 2015: Existe la duda sobre si se aplican idénticos límites que para el ejercicio 2014 (50% o 25%), en función de la cifra de negocios del grupo, entendiéndose que la disposición transitoria 34.^a g) es de aplicación para el régimen general y especial. No obstante, la otra interpretación es que el límite sería el 70% al no existir norma transitoria para este año.
- 2016: Límite único del 60%, a partir de ejercicios iniciados en este año (disp. trans. 36.^a).

doctrina (de autores y administrativa), así como jurisprudencia. En relación con esta última, a continuación se transcribe parte del fundamento jurídico tercero de la Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central 07076/2013, de 9 de abril de 2015 (NFJ057966), en el que se resume toda la jurisprudencia más relevante del Tribunal Supremo existente hasta la fecha con respecto al citado doble límite:

«... El supuesto de compensación de BIN anteriores del artículo 74.2 del TRLIS ha sido objeto de desarrollo doctrinal y jurisprudencial que, entre otras cuestiones, se ha referido expresamente a su finalidad. Así, este Tribunal Central en resolución 00/7254/2008 de 26 de marzo de 2009 ya afirmaba que la exigencia de que exista base positiva tanto en el grupo fiscal como en la propia sociedad individual que generó la BIN que se pretende compensar (procedente de la reforma operada por la Ley 24/2001) pretende impedir que se quebranten normas fundamentales en esta materia, entre las que está que el derecho a compensar BIN reside tan solo en el sujeto pasivo que las ha generado, por lo que solo es posible la comunicación de pérdidas fiscales fuera del grupo fiscal cuando la sociedad que las generó hubiera podido realizar dicha compensación en régimen de tributación individual.

Esta denominada doctrina del doble límite ha sido confirmada por el Tribunal Supremo en Sentencia de 22 de diciembre de 2011 [recurso de casación 3995/2009 (NFJ046385)] en los siguientes términos:

"La primera conclusión que se extrae del precepto indicado (art. 74 TRLIS) es la muy clara de que si la base imponible del grupo fiscal para un ejercicio resulta negativa, su importe puede ser compensado con las bases imponibles del grupo fiscal en los periodos que concluyen en los quince años inmediatos y sucesivos (actualmente dieciocho según lo antes dicho) al periodo en que se haya generado dicha base imponible negativa.

Naturalmente, si la base resulta positiva, entonces se produce el presupuesto necesario para que se produzca la compensación de bases negativas, tal como antes quedó señalada [art. 85 de la Ley, y especialmente de la letra d) del apdo. 1].

Llegamos con ello al problema central del recurso de casación, referido a la existencia de un solo límite o dos, en lo que respecta a la compensación en el grupo de las bases imponibles negativas de las sociedades que fueran anteriores a la integración.

No se discute la existencia del límite de la base imponible negativa a compensar de la propia base imponible positiva de la sociedad, excluidos los dividendos percibidos por la misma, con derecho a deducción del 100 por 100, por doble imposición. Este límite hace que la sociedad que forma parte del grupo, pero que tuvo pérdidas anteriores, pueda compensarlas y que como

consecuencia de ello su base imponible puede ser 0, pero nunca negativa. Por tanto, la base imponible del ejercicio actúa como límite de compensación.

Pero también, existe un segundo límite derivado de la necesidad de que la base imponible del grupo sea positiva, y ello por cuanto el derecho a la compensación pertenece al grupo, debiendo cumplirse la regla general del artículo 23.1 de la Ley 42/1995, de 27 de diciembre, del Impuesto de Sociedades (art. 25.1 del actual Texto Refundido) en el sentido de que las bases negativas han de compensarse con las positivas de los quince años o, en su caso, dieciocho, inmediatos sucesivos.

Por ello, en contra de lo que se sostiene en el recurso de casación, hay que entender que el artículo 85.1 de la Ley (74.1 del Texto Refundido) somete al mismo nivel de exigencia a las bases imponibles negativas del grupo fiscal y a 'las bases imponibles negativas referidas en el apartado 2 del artículo 88 de esta Ley', esto es, las bases imponibles anteriores a la integración y pendientes de compensación que, por ello solo podrán compensarse si la base del grupo es positiva.

La exigencia de este segundo límite impone que la base consolidada del grupo puede llegar a ser, como máximo 0, pero nunca podrá ser negativa.»

El criterio fue confirmado por Sentencias de 3 de mayo de 2013 [Recurso de casación 1982/2011 (NFJ052045)] y 20 de febrero de 2014 (Recurso de casación 2145/2011). (...)

Por último, la Sentencia de 10 de julio de 2014 (Rec. Casación 729/2012) extrae las siguientes conclusiones de la limitación contenida en el artículo 74.2 del TRLIS, refiriéndose a los fines perseguidos en la misma:

"Dicho de otra forma, para que tenga lugar la compensación, es necesario que se cumplan los siguientes requisitos:

1º) Que la base imponible consolidada sea positiva. Con ello se evita que la BIN pase a ser BIN del grupo y a contarse un nuevo plazo de compensación ('rejuvenecimiento' de la BIN)

2º) Que la sociedad portadora de la BIN al momento de incorporarse al Grupo aporte a la base imponible consolidada, en el ejercicio de la compensación, una base positiva cuyo importe sea equivalente al de la BIN que se quiere compensar. Con ello se evita también que se puedan adquirir sociedades en pérdidas para disminuir el beneficio tributable del grupo".»

En conclusión, era obvio que con la redacción de las normas del antiguo TRLIS (RDLeg. 4/2004) al que se refiere la sentencia existe un doble límite para la compensación de las BIN individuales preconsolidación. Asimismo, cabe mantener, a partir de 2015, el mismo criterio ma-

nifestado en los párrafos de las sentencias transcritas anteriormente, referidas al artículo 74.2 del TRLIS, dado que la redacción de la nueva norma en la LIS [art. 67.1 e)] es idéntica a la de la norma derogada.

4.2. COMPENSACIÓN DE LAS BIN INDIVIDUALES PRECONSOLIDACIÓN

4.2.1. Ejercicios iniciados en 2014 y 2015

4.2.1.1. Esquema general de compensación

En el siguiente cuadro se muestra para los ejercicios iniciados en 2015 el esquema que hay que seguir para compensar las BIN en un grupo fiscal, incluyendo las BIN individuales preconsolidación, en el que se señala de manera subrayada aquellos apartados que solo son de aplicación para los ejercicios iniciados en 2014.

SUMA DE BASES IMPONIBLES INDIVIDUALES (RF 2015 - art. 62). No incluye lo siguiente: Véase (1)
+/- Eliminaciones e incorporaciones.
-/+ Reserva de capitalización indisponible (art. 25), referida al grupo. Se puede dotar en cualquier entidad.
- Reversión de las dotaciones por deterioro de créditos y sistemas de previsión social, etc. (art. 11.12).
= BASE IMPONIBLE CONSOLIDADA PREVIA (BICP). Si el resultado es positivo, se compensarán las:
<ul style="list-style-type: none"> • BIN DEL GRUPO DE EJERCICIOS ANTERIORES Con el límite (50 %/25 % - 2015: mismos porcentajes) de la BICP, en función de la cifra neta de negocios del grupo, previa a dicha compensación y a la aplicación de la reserva de capitalización. • Si además existieran BIN individuales de sociedades por ejercicios anteriores a su incorporación al grupo [art. 67 e)]. Esta BIN individual se compensará (doble límite: Véanse Sentencias del TS de 22-12-11, 3-5-13 y 20-2-14) por el importe equivalente al menor de los dos siguientes: <ol style="list-style-type: none"> 1. La BI positiva individual de la sociedad que generó la BIN (al 100 %, excluyendo dividendos con derecho a deducción del 100 %) con el límite del 70% de la BI de la propia entidad, teniendo en cuenta las eliminaciones e incorporaciones que la afectan. 2. La BI positiva del grupo ajustada con el límite (50 %/25 % - 2015: mismos porcentajes) de la BICP en función de la cifra neta de negocios del grupo, previa a dicha compensación y a la aplicación de la reserva de capitalización.
.../...

.../...
= BASE IMPONIBLE CONSOLIDADA DEL GRUPO
• Posteriormente se aplica la reserva nivelación (art. 105), para entidades reducida dimensión (art. 101).
(1) 2014: Reversiones de las dotaciones del artículo 19.13 del TRLIS, idénticas a las dotaciones artículo 11.12 de la RF 2015. 2015: Según artículo 63: R. capitalización (art. 25), dotaciones artículo 11.12, BIN individuales y R. nivelación (art. 105).

Con respecto al límite de compensación de las BIN preconsolidación, se señala con interrogación el porcentaje del 70 % para el año 2015, que parece ser el correcto, según se expuso en el epígrafe 3.1.2 anterior, al no existir norma específica para ese año, ya que la norma transitoria [disp. trans. 34.ª g)] de la LIS solo regula las limitaciones en el régimen general.

4.2.1.2. Ejemplos para 2014

Para los dos casos que se exponen, es preciso recordar que los límites aplicables en 2014 son los siguientes:

1. Sobre la BI individual: sin límite.
2. Sobre la BI del grupo: dependiendo de la cifra de ingresos del grupo: 25 % o 50 %.

Caso 1. Se aplica el límite 1, el menor

Consolidación fiscal 2014. BIN preconsolidación. Cifras en euros										
Límite del 25 % s/ BIG (Cifra de negocios > 60 millones €)										
BIN previas		Límite aplicado	A							
A	-3.000.000		BII	900.000						
		<table border="1"> <tr> <th colspan="2">Límites</th> </tr> <tr> <td>1: BII</td> <td>900.000</td> </tr> <tr> <td>2: BIG</td> <td>1.100.000</td> </tr> </table>	Límites		1: BII	900.000	2: BIG	1.100.000	B	
Límites										
1: BII	900.000									
2: BIG	1.100.000									
		BII	3.500.000							
		N/A	BIG previa	4.400.000						
		25 %	Compensación	-900.000						
			BIG	3.500.000						
Importe a compensar:		900.000								

Se aplica el importe menor (900.000) de los dos límites, que se corresponde con el 100% de la BI individual preconsolidación.

Caso 2. Se aplica el límite 2, el menor, ya reducido en un 25 %

Consolidación fiscal 2014. BIN preconsolidación. Cifras en euros										
Límite del 25 % s/ BIG (Cifra de negocios > 60 millones €)										
BIN previas		Límite aplicado	A							
A	-3.000.000		BII	3.000.000						
		<table border="1"> <thead> <tr> <th colspan="2">Límites</th> </tr> </thead> <tbody> <tr> <td>1: BII</td> <td>3.000.000</td> </tr> <tr> <td>2: BIG</td> <td>275.000</td> </tr> </tbody> </table>	Límites		1: BII	3.000.000	2: BIG	275.000	B	
Límites										
1: BII	3.000.000									
2: BIG	275.000									
		N/A	BII	-1.900.000						
		25 %	BIG previa	1.100.000						
			Compensación	-275.000						
			BIG	825.000						
Importe a compensar:		275.000								

El importe menor a compensar en este caso es de 275.000, equivalente a la BI del grupo, pero reducida al 25% de dicha base.

4.2.1.3. Ejemplos para 2015

En relación con los dos casos que se muestran a continuación, es preciso recordar que los límites aplicables en 2015 son los siguientes:

1. Sobre BI individual: fijo del 70% (asumiendo que prevalece la norma especial sobre la general), según se expuso en el epígrafe 3.1.2 anterior.
2. Sobre BI del grupo: como en 2014, dependiendo de la cifra de ingresos del grupo: 25% o 50%.

Caso 1. Se aplica el límite 1, el menor, ya reducido en un 70 %

Consolidación fiscal 2015. BIN preconsolidación. Cifras en euros										
Límite del 25 % s/ BIG (Cifra de negocios > 60 millones €)										
BIN previas		Límite aplicado	A							
A	-3.000.000		BII	900.000						
		<table border="1"> <tr><th colspan="2">Límites</th></tr> <tr><td>1: BII</td><td>630.000</td></tr> <tr><td>2: BIG</td><td>1.100.000</td></tr> </table>	Límites		1: BII	630.000	2: BIG	1.100.000	B	
Límites										
1: BII	630.000									
2: BIG	1.100.000									
		BII	3.500.000							
		BIG previa	4.400.000							
		70 %	Compensación	-630.000						
		25 %	BIG	3.770.000						
Importe a compensar:		630.000								

Caso 2. Se aplica el límite 2, el menor, ya reducido en un 25 %

Consolidación fiscal 2015. BIN preconsolidación. Cifras en euros										
Límite del 25 % s/ BIG (Cifra de negocios > 60 millones €)										
BIN previas		Límite aplicado	A							
A	-3.000.000		BII	3.000.000						
		<table border="1"> <tr><th colspan="2">Límites</th></tr> <tr><td>1: BII</td><td>2.100.000</td></tr> <tr><td>2: BIG</td><td>625.000</td></tr> </table>	Límites		1: BII	2.100.000	2: BIG	625.000	B	
Límites										
1: BII	2.100.000									
2: BIG	625.000									
		BII	-500.000							
		70 %	BIG previa	2.500.000						
		25 %	Compensación	-625.000						
			BIG	1.875.000						
Importe a compensar:		625.000								

4.2.2. Ejercicios iniciados en 2016 y 2017

4.2.2.1. Esquema general de compensación

En el siguiente cuadro se muestra simultáneamente para dichos ejercicios el esquema que hay que seguir para compensar las BIN del grupo junto con las BIN individuales preconsolidación en un grupo fiscal. La diferencia entre 2016 y 2017 radica únicamente en los porcentajes que se aplican sobre determinados límites: 60 % en 2016 y 70 % en 2017.

SUMA DE BASES IMPONIBLES INDIVIDUALES. No se incluyen en esta BI individual. Véase (1)
+/- Eliminaciones e incorporaciones.
-/+ Reserva de capitalización indisponible (art. 25), referida al grupo. Se puede dotar en cualquier entidad.
- Reversión de las dotaciones por deterioro de créditos y sistemas de previsión social, etc. (art. 11.12).
= BASE IMPONIBLE CONSOLIDADA PREVIA (BICP), y el resultado es positivo, se compensan las:
<ul style="list-style-type: none"> • BIN DEL GRUPO DE EJERCICIOS ANTERIORES Con el límite del (70 %. 2016: 60 %) de la BICP. No se aplica el límite si se compensa hasta 1 millón de euros. • Si además existieran BIN individuales de sociedades, de ejercicios anteriores a su incorporación al grupo [art. 67 e) y disp. trans. 36.^a]. Esta BIN individual se compensará (doble límite: Véanse Sentencias del TS de 22-12-11, 3-5-13 y 20-2-14) por el importe equivalente al menor de los dos siguientes: <ol style="list-style-type: none"> 1. BI positiva individual en el ejercicio, de la entidad que generó la BIN. Límite 70 % (2016: 60 %) teniendo en cuenta las eliminaciones e incorporaciones de dicha entidad. Se aplica el límite aunque la BIN a compensar sea hasta 1 millón de euros. 2. La BI positiva del grupo [art. 62.1 f)] del ejercicio con el límite (70 %. En 2016: 60 %) de la BICP, previa a dicha compensación y a la aplicación de la reserva de capitalización. No se aplica este límite si la BIN a compensar es hasta 1 millón de euros.
= BASE IMPONIBLE CONSOLIDADA DEL GRUPO
<ul style="list-style-type: none"> • Posteriormente se aplica la reserva nivelación (art. 105), para entidades reducida dimensión (art. 101).
(1) Según artículo 63, la R. capitalización (art. 25), dotaciones artículo 11.12, BIN individuales y R. nivelación (art. 105).

4.2.2.2. Ejemplos para 2016 y 2017

En primer lugar, es preciso analizar si el importe de compensación de las BIN hasta 1 millón de euros (art. 26 LIS), en cuyo caso no se aplican los límites porcentuales a la compensación,

es aplicable a las BIN individuales preconsolidación. En este sentido, el artículo 67 e) de la LIS (primer límite) señala la limitación del 70% (a partir de 2017 y 60% en 2016) a la compensación, si bien no se menciona el importe de 1 millón de euros.

Por tanto, al ser un régimen especial de tributación, sus normas deberán interpretarse de manera restrictiva, por lo que cabe entender que dicho importe de hasta 1 millón de euros, no se debe tener en cuenta a la hora de compensar las BIN individuales preconsolidación.

A) Año 2016

Para los dos casos que se exponen, es preciso recordar que los límites aplicables en 2016 son los siguientes:

1. Sobre la BI individual: fijo del 60%.
2. Sobre la BI del grupo: fijo del 60% o 1 millón de euros, el mayor de los dos.

Caso 1. La BII de A es hasta 1 millón y la BIG previa > 1 millón

Consolidación fiscal 2016. BIN preconsolidación. Cifras en euros				
BIN previas		Límite aplicable	A	
A	-3.000.000		BII	900.000
			B	
			BII	3.500.000
			BIG previa	4.400.000
			Compensación	-540.000
			BIG	3.860.000
			Importe a compensar:	540.000
<p>Límite 1: No aplica el mínimo de 1 millón, aplicandose el 60% de límite. Límite 2: Se aplica el límite fijo y único del 60% al ser > 1 millón.</p>				

Caso 2. La BII de A > 1 millón y la BIG previa hasta 1 millón. Se aplica el límite 2

Consolidación fiscal 2016. BIN preconsolidación. Cifras en euros										
BIN previas		Límite aplicable	A							
A	-3.000.000		BII	3.000.000						
		<table border="1"> <thead> <tr> <th colspan="2">Límites</th> </tr> </thead> <tbody> <tr> <td>1: BII</td> <td>1.800.000</td> </tr> <tr> <td>2: BIG</td> <td>900.000</td> </tr> </tbody> </table>	Límites		1: BII	1.800.000	2: BIG	900.000	B	
Límites										
1: BII	1.800.000									
2: BIG	900.000									
		60 %	BII	-2.100.000						
		N/A	BIG previa	900.000						
			Compensación	-900.000						
			BIG	0						
Importe a compensar:		900.000								
Límite 1: Se aplica el 60 % de límite. Límite 2: Se computa íntegramente la BIG, sin % límite, al ser < 1 millón.										

En este caso, el resultado de aplicar el porcentaje del 60 % a la BI del grupo hubiera sido de 540.000 euros ($900.000 \times 60\%$), pero al ser el importe a compensar de 900.000 euros, superior a la anterior cifra e inferior a 1 millón de euros, el límite a considerar es el de 900.000 euros, es decir, sin aplicación de la limitación al 60 %.

B) Año 2017

El procedimiento sería igual al expuesto para 2016, pero incrementando el porcentaje de compensación sobre la BI del grupo al 70 %, salvo que fuera 1 millón o menos.

4.3. ORDEN DE PRELACIÓN EN LA COMPENSACIÓN DE LAS BIN (INDIVIDUALES PRECONSOLIDACIÓN Y LAS DE GRUPO)

4.3.1. Introducción

La cuestión a considerar es si en la compensación de BIN por los grupos fiscales el grupo debe o no respetar un orden de prelación en la aplicación de las BIN, en los supuestos en los que existan tanto BIN del grupo, como BIN individuales preconsolidación, es decir, generadas por las sociedades con anterioridad a su incorporación al grupo fiscal.

Al no prever el antiguo TRLIS ningún orden de prelación en la compensación de las BIN por el grupo fiscal, podía defenderse que existía plena libertad al respecto, pudiendo el grupo fiscal determinar libremente las BIN a compensar (las consolidadas o las generadas individualmente por las entidades del grupo en los ejercicios anteriores a su incorporación). En este sentido, con carácter general, se podía afirmar que al grupo siempre le resultaba más interesante compensar, en primer lugar, las BIN individuales preconsolidación, ya que, normalmente, serían las más antiguas, y, en consecuencia, las que estaban más próximas a su prescripción.

No obstante lo anterior, la Dirección General de Tributos defendía [véanse las Consultas 2005/2004 (NFC020226) y V1231/2005 (NFC021039)] que en el caso de existir ambos tipos de BIN, el grupo debería compensar, en primer lugar, aquellas BIN generadas por el grupo fiscal y, con posterioridad, de ser necesario, las BIN generadas por las sociedades con anterioridad a su incorporación.

Finalmente, este asunto fue resuelto positivamente para el contribuyente, por dos Sentencias de la Audiencia Nacional, la SAN 454/2011 [rec. 77/2008 (NFJ042023)] y la SAN 928/2011 [rec. 78/2008 (NFJ042438)], ambas del año 2011, y de fechas 2 de febrero y 9 de marzo respectivamente, en las que se concluyó que en un grupo fiscal no existe orden de prelación alguno en la compensación de las BIN pudiendo en este caso escogerse entre la aplicación de las BIN individuales preconsolidación o las BIN del grupo fiscal. A continuación se transcribe parte del fundamento jurídico segundo de la SAN 928/2011 (NFJ042438).

«La liquidación se basaba en los artículos 85.1 d) y 88.2 de la LIS (redactados por Ley 24/2001), de los que resultaba que el procedimiento a seguir para la compensación de las bases imponibles negativas expresadas era el siguiente:

En primer lugar, puesto que la compensación de las bases imponibles negativas individuales se efectúa en la base imponible del Grupo fiscal, solo será posible dicha compensación si la renta del Grupo (suma de bases imponibles individuales, eliminaciones e incorporaciones) es positiva y hasta el importe de dicha renta positiva [art. 85.1 d) LIS].

En segundo lugar, siendo positiva la base imponible previa del Grupo, el sujeto pasivo podrá escoger entre la compensación de la base imponible negativa del grupo fiscal o la compensación de las bases imponibles negativas individuales anteriores, si bien la compensación de estas últimas no podrá superar la base imponible positiva individual de la propia sociedad (art. 88.2 LIS).»

Desde el año 2015, al suprimirse el periodo máximo de compensación de 18 años, la mencionada prelación ha dejado de tener sentido, si bien dicha prelación debe seguir siendo considerada para las deducciones de la cuota pendientes, cuya aplicación tiene un periodo máximo de ejercicios para ejercerla.

4.3.2. Ejemplo de aplicación: año 2014

2014. BIN preconsolidación. Cifras en euros										
Límite del 25 % s/ BIG (ingresos superiores a 60 millones €)										
		Límite aplicado	Opción 1	Opción 2						
BIN previas: A	BIN grupo			A						
-300.000	-1.200.000		BII	900.000						
Prescriben en 2014			B							
<table border="1"> <thead> <tr> <th colspan="2">Límites</th> </tr> </thead> <tbody> <tr> <td>1: BII</td> <td>300.000</td> </tr> <tr> <td>2: BIG</td> <td>325.000</td> </tr> </tbody> </table>		Límites		1: BII	300.000	2: BIG	325.000	N/A	BII	400.000
Límites										
1: BII	300.000									
2: BIG	325.000									
		25 %	BIG previa	1.300.000						
			BIN precons.	-300.000						
			BIN grupo	-1.000.000						
			BIG	0						
A compensar BIN preconsolidación:		300.000								
Opción 1: Es la más conveniente, ya que la opción 2 origina la pérdida de BIN por 200.000 (último año de compensación). Opción 2: Es la que ha defendido la DGT, y que perjudicaba al contribuyente, al compensar en primer lugar las BIN del grupo.										

Como se puede observar, el grupo tiene una BI previa del grupo positiva por 1.300.000 euros, por lo que el grupo puede escoger, tal como indica la sentencia, entre compensar la BIN del grupo (1.200.000 €) o la BIN individual preconsolidación (300.000 €), siempre que esta última no supere la BI individual positiva de la propia sociedad que es de 900.000 euros.

Por tanto, el grupo escoge compensar primero la BIN individual (opción 1), ya que de otra forma, con la opción 2, nunca podría compensar el importe de 200.000 euros.