

LA COMPENSACIÓN DE BASES IMPONIBLES NEGATIVAS INDIVIDUALES Y PREVIAS EN GRUPOS DE CONSOLIDACIÓN FISCAL

PERE M. PONS

Abogado. Uría Menéndez

Extracto:

EN fecha 23 de marzo de 2009, la Audiencia Nacional concluyó que la compensación de bases imponibles negativas (BIN) de los grupos de consolidación fiscal está sometida a un orden de prelación, cuando concurren, por un lado, BIN generadas por el propio grupo fiscal y, por otro lado, BIN generadas por sociedades incluidas en dicho grupo, con carácter previo a su inclusión en el mismo (BIN individuales previas).

A pesar de que éste no fue el pronunciamiento central de la sentencia, lo cierto es que viene a ratificar la doctrina de la Dirección General de Tributos en la materia. Y ello, contrariando claramente la postura de la doctrina científica, de la Inspección de Tributos y de los Tribunales Económico-Administrativos, quienes fueron claramente favorables a la inexistencia de un orden de prelación y a la libertad de elección en la aplicación de BIN en el seno de grupos consolidados.

Se aviva pues un antiguo e importante debate, de gran actualidad en estos tiempos. A falta de un pronunciamiento por parte del Tribunal Supremo, las implicaciones fiscales y económicas derivadas de la postura sostenida por la Audiencia Nacional pueden ser muy relevantes en la práctica para los grupos consolidados españoles. En este contexto, el presente artículo pretende revisar de forma sumaria los pronunciamientos administrativos y jurisprudenciales en materia de compensación de BIN del grupo fiscal y ofrecer algunos argumentos para disentir de la opción manifestada por la Audiencia Nacional.

Palabras clave: compensación, bases imponibles negativas y grupos consolidados.

THE OFFSETTING OF PREVIOUS INDIVIDUAL CARRIED FORWARD LOSSES IN TAX CONSOLIDATED GROUPS

PERE M. PONS

Abogado. Uría Menéndez

Abstract:

ON 23 March 2009, the National Court (*Audiencia Nacional*) concluded that there is an order of priority to offset carried forward losses (CFLs) within tax consolidated groups when there are, on the one hand, CFLs generated by the tax group itself and, on the other hand, CFLs generated by companies included in the group, but prior to their inclusion in the same (previous individual CFLs).

While this was not the main issue on which the National Court ruled, the judgment confirms the previous rulings issued by the General Directorate of Taxes (*Dirección General de Tributos*) on the matter. It is, however, clearly contrary to the opinion of scholars, the Tax Inspectorate and the Economic-Administrative Courts (*Tribunales Económico-Administrativos*), which argue that no ranking should apply to CFLs in consolidated groups.

This judgment reopens an old and very important debate, which is particularly relevant in the current climate. Unless the Supreme Court issues a ruling to the contrary, the fiscal and economic implications of the position taken by the National Court may be wide-ranging for Spanish consolidated groups. This article aims to summarise the administrative rulings and case law regarding the offsetting of previous individual CFLs within a tax group and to provide arguments against the National Court's approach

Keywords: offsetting, carried forward losses and tax groups.

Sumario

1. Introducción.
2. La compensación de BIN en los grupos de consolidación fiscal.
 - 2.1. Efectos de la remisión al artículo 25 de la LIS: el principio de existencia de renta positiva.
 - 2.2. La existencia de limitaciones adicionales a la compensación de BIN.
3. Breves apuntes sobre los pronunciamientos administrativos y jurisprudenciales.
 - 3.1. De las consultas de la Dirección General de Tributos.
 - 3.2. Resoluciones del Tribunal Económico-Administrativo Central.
 - 3.3. La sentencia de la Audiencia Nacional de 23 de marzo de 2009.
4. Relación de argumentos sobre las anteriores posiciones.
5. Conclusiones.

1. INTRODUCCIÓN

La Sentencia de la Audiencia Nacional de 23 de marzo de 2009 (rec. n.º 551/2007, NFJ033418) concluyó que existe un orden de prelación en la compensación de las bases imponibles negativas (BIN) de los grupos de consolidación fiscal, cuando concurren, por un lado, BIN generadas por el propio grupo fiscal y, por otro lado, BIN generadas por sociedades incluidas en dicho grupo, con carácter previo a su inclusión en el mismo («BIN individuales previas»). De acuerdo con la sentencia, las BIN generadas durante la existencia del grupo fiscal deberían aplicarse en primer lugar.

El pronunciamiento de la Audiencia Nacional aviva un antiguo debate, de gran actualidad en estos tiempos, relativo a la posible existencia de un límite adicional a la compensación de BIN individuales previas (i.e. el citado orden de prelación), que estaría implícito en el redactado del artículo 71.1 d) del Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades (en adelante, LIS).

Cabe adelantar que, en esta materia, la opinión de la Inspección de los Tributos, por un lado, y de la Dirección General de Tributos (DGT), por otro, no ha sido siempre coincidente. Adicionalmente, la postura favorable a la inexistencia de un orden de prelación que parecía apuntarse en los pronunciamientos de los Tribunales Económico-Administrativos ha sido rebatida por la resolución objeto de comentario. A falta de un pronunciamiento por parte del Tribunal Supremo, el criterio de la Audiencia Nacional podría suponer un contrapeso importante a las tesis más favorables al contribuyente (y a la libertad de elección en la aplicación de BIN en el seno de grupos consolidados) defendidas por parte de la doctrina científica.

Las implicaciones fiscales y económicas derivadas de la postura sostenida por la Audiencia Nacional pueden ser muy relevantes en la práctica para los grupos consolidados españoles. En este

contexto, el presente artículo pretende revisar de forma sumaria los pronunciamientos administrativos y jurisprudenciales en materia de compensación de BIN del grupo fiscal que han servido de precedente a la sentencia de la Audiencia Nacional citada, así como realizar un breve análisis crítico del contenido y argumentos empleados en los mismos.

2. LA COMPENSACIÓN DE BIN EN LOS GRUPOS DE CONSOLIDACIÓN FISCAL

De acuerdo con lo dispuesto en el artículo 74.1 de la LIS, la compensación de BIN generadas por el grupo fiscal se regirá por las reglas generales del artículo 25 de la LIS (esto es, en general, reducción de la base imponible hasta cero, compensación de las BIN en un plazo máximo de caducidad de 15 años, y limitación del importe de las BIN a compensar en función de las aportaciones realizadas por los socios, para evitar el doble aprovechamiento de pérdidas fiscales).

Como especialidad del régimen de consolidación fiscal, el artículo 74.2 de la LIS establece, con carácter adicional, que las BIN de cualquier sociedad pendientes de compensar en el momento de su integración en el grupo fiscal (a las que hemos llamado «BIN individuales previas») podrán ser compensadas en la base imponible del grupo, con el límite de la base imponible individual de la propia sociedad (y excluyéndose de la base imponible, a estos solos efectos, los dividendos o participaciones en beneficios a que se refiere el apartado 2 del art. 30 de esta ley).

De esta manera, como punto de partida, podemos afirmar sobre la base de la literalidad de la norma, lo siguiente:

1. La compensación de BIN en un grupo de consolidación fiscal, como en el caso de sociedades en tributación individual, se realiza reduciendo la base imponible positiva del grupo hasta cero, sin que, como resultado de la compensación de BIN, sea posible generar una base imponible consolidada negativa.
2. Adicionalmente, y según se ha adelantado, para la compensación de BIN individuales previas, es necesario que la sociedad que las generó tenga una base imponible individual positiva equivalente, como mínimo, a la BIN objeto de compensación. En otro caso, la compensación de la BIN se verá limitada al importe de la base imponible positiva que la sociedad individual aporta al grupo fiscal.

2.1. Efectos de la remisión al artículo 25 de la LIS: el principio de existencia de renta positiva.

Según hemos señalado, la compensación de BIN generadas por el grupo fiscal se regirá por las reglas generales del artículo 25 de la LIS y, por consiguiente, se realizará reduciendo la base imponible positiva del grupo hasta cero, sin que, como resultado de la compensación de BIN, sea posible generar una base imponible consolidada negativa.

Este límite deriva de una interpretación literal y teleológica del artículo 25 de la LIS, que se refiere a la compensación de BIN con «rentas positivas». Algunos autores afirman que éste es un principio (al que nos referiremos como «**principio de existencia de renta positiva**») que está presente en toda regulación de compensación de BIN, ya sea en sede de grupos o en tributación individual.

Su aplicación en el caso de grupos consolidados respondería a un objetivo claro, según ha defendido la propia resolución de la Audiencia Nacional: el evitar el «rejuvenecimiento de pérdidas fiscales anteriores» mediante maniobras un tanto abusivas, como veremos a continuación ¹.

Sin embargo, ésta no fue inicialmente una opinión compartida de manera uniforme.

Con anterioridad a 31 de diciembre de 2002, algunos sectores habían sostenido que en el caso de que existieran BIN individuales previas, la LIS no imponía más límites a su compensación que la existencia de una base imponible positiva de la sociedad individual (y no del grupo consolidado); todo ello atendiendo al tenor literal de la norma.

En efecto, bajo la vigencia de la Ley 43/1995 (y con anterioridad a su modificación por la Ley 24/2001, de 27 de diciembre), el antiguo artículo 85 de la LIS (actual 71 LIS) establecía que la base imponible del grupo se configuraba sumando: a) las bases imponibles correspondientes a todas y cada una de las sociedades integrantes del grupo, b) las eliminaciones, y c) las incorporaciones de las eliminaciones practicadas en ejercicios anteriores, pero no regulaba en dicho artículo ni la aplicación de BIN del grupo ni la necesidad de que la base del grupo fuera positiva (como sí ocurre a día de hoy).

La Ley 43/1995 regulaba la compensación de BIN en el artículo 88, disponiendo únicamente que «Si en virtud de las normas aplicables para la determinación de la base imponible del grupo de sociedades ésta resultase negativa, su importe podrá ser compensado con las bases imponibles positivas del grupo de sociedades en los términos previstos en el artículo 23 de esta ley» (actual art. 25 LIS), y «2. Las bases imponibles negativas de cualquier sociedad pendientes de compensar en el momento de su integración en el grupo de sociedades podrán ser compensadas en la base imponible del mismo con el límite de la base imponible de la propia sociedad».

En la interpretación a que nos referimos, el artículo 88 de la LIS transcrito, o bien sólo hacía referencia a la compensación de BIN generadas por el grupo durante su existencia y no a las BIN individuales previas, o bien no implicaba necesariamente un límite en la compensación de rentas positivas (pese a incluir una referencia clara al art. 23 LIS –actual 25 LIS–).

Así, la mención a la necesidad de que la base del grupo fuera positiva (más allá de la remisión genérica al art. 23 –actual 25– de la LIS) fue introducida, según esa opinión, por la Ley 24/2001 citada, que estableció el apartado d) del artículo 85, clarificando la necesidad de que existiera una renta

¹ Este planteamiento fue reforzado en 2001, durante la vigencia de la antigua LIS (i.e. Ley 43/1995) mediante la introducción del apartado d) del artículo 85 [actual art. 71.1 d) LIS], relativo a la configuración de la base imponible del grupo fiscal, que exige claramente la existencia de base positiva en sede del grupo.

positiva en el grupo, a la vez que introdujo la regulación de la compensación de BIN que es objeto de análisis en apartados posteriores («La compensación de las bases imponible negativas del grupo fiscal, **cuando el importe de la suma de las letras anteriores resultase positiva**, así como de las bases imponible negativas referidas en el apartado 2 del artículo 88 de esta ley»).

De esta forma, con base en los anteriores argumentos (i.e. literalidad del art. 88 y silencio del art. 85 LIS), se pretendía aplicar en la liquidación del IS de grupos fiscales en situación de pérdidas (o de escaso resultado) una pérdida adicional (en forma de BIN individual previa), con apoyo en que si bien la base del grupo no era positiva, la base de la sociedad individualmente considerada sí lo era, y la literalidad o el silencio de la norma permitía, en tal situación, que se acreditara la misma en la liquidación del impuesto.

Como resultado de lo anterior, dicho contribuyente podía proceder a la «compensación» de BIN con independencia de si el resultado del grupo era positivo o no ².

Esta interpretación fue claramente atacada por la Inspección de Tributos y constituye el caballo de batalla de algunos pronunciamientos jurisprudenciales, que siguen siendo objeto de recurso. Sin embargo, tal planteamiento no tendría, a día de hoy, ninguna virtualidad.

En primer lugar, porque de admitirse esta posibilidad, la compensación de BIN individuales previas más allá del importe de la base imponible positiva del grupo –esto es, más allá de cero y generando una nueva base consolidada negativa (o una base consolidada negativa aún mayor)– conllevaría la obtención de una ventaja fiscal no querida por el legislador, pues dichas BIN individuales previas –de una determinada antigüedad– se convertirían en «nuevas» pérdidas del grupo, renovándose, de esta forma, su periodo de caducidad (de 15 años, de acuerdo con el art. 25 LIS).

Y en segundo lugar, porque una vez modificada la dicción literal de la LIS para los ejercicios iniciados en 2002, quedó fuera de discusión la plena aplicación en las liquidaciones de grupos consolidados tanto del artículo 25 de la LIS como del principio de compensación de BIN (individuales previas o no) hasta que la base consolidada fuera cero ³.

Llegados a este punto es importante señalar, por lo que luego se dirá, que todos los pronunciamientos de los tribunales (ya sean económico-administrativos o jurisdiccionales) analizados a los efectos de este artículo, tienen como cuestión nuclear el análisis de si el principio de existencia de renta positiva es exigible a la aplicación de BIN individuales previas. No obstante, con carácter adi-

² Bajo esta interpretación, un grupo consolidado con una base imponible de –25 unidades monetarias (u.m.) podía compensar una base imponible negativa por importe de –100 u.m. y acreditar una nueva BIN del grupo por valor de –125 u.m., siempre que la sociedad que generó dicha BIN hubiera obtenido una base individual positiva por valor de 100 u.m. Como veremos más adelante, esta postura no es posible con el actual redactado de la norma.

³ Así, una sociedad o grupo con una base imponible de 100 u.m. en el ejercicio 2009 y BIN pendientes de aplicación por valor de 175 u.m. generadas en el ejercicio 1994, podrá aplicar dichas BIN en la liquidación del IS de 2009 únicamente por importe de 100 u.m., caducándole el derecho a compensar 75 u.m. en ese ejercicio. No es posible que exceda el límite de la base imponible (i.e. 100 u.m.) para generar nuevas BIN del año 2009 por valor de 75 u.m. y con caducidad en 2024. Esto es, no puede rejuvenecer las BIN de 1994.

cional, dichos pronunciamientos analizan, a lo largo de su argumentación, la posible existencia de un orden de prelación en la compensación de BIN del grupo, materia que constituye el punto central de este estudio.

2.2. La existencia de limitaciones adicionales a la compensación de BIN.

Establecido lo anterior, procede analizar si pueden deducirse del redactado de la LIS ulteriores limitaciones a la compensación de BIN (esto es, la existencia de un orden de prelación entre BIN del grupo y BIN individuales previas).

Como veremos, ésta es la postura de la Audiencia Nacional y de determinados órganos de la Administración Tributaria, que sostienen que el artículo 71.1 d) de la LIS incluye, en una interpretación literal y sistemática, una limitación adicional a la compensación de BIN individuales previas (en adelante, nos referiremos a dicha interpretación como la «**interpretación restrictiva**»).

En concreto, el artículo 71.1 d) de la LIS establece actualmente que:

«La base imponible del grupo fiscal se determinará sumando:

- a) Las bases imponibles individuales correspondientes a todas y cada una de las sociedades integrantes del 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 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 el apartado 2 del artículo 74 de esta ley.»

De acuerdo con la interpretación restrictiva antes referida, confirmada en la reciente sentencia de la Audiencia Nacional, el precepto establecería dos tipos de prelación en la determinación de la base imponible del grupo fiscal:

1. Una prelación externa y pacíficamente aceptada, referida a la determinación de la base imponible del grupo, y que obliga a la suma de los anteriores conceptos (agregación de bases, exclusión e inclusión de eliminaciones y, finalmente, compensación de BIN) de forma lineal y cumulativa.
2. Otra interna, referida al orden de aplicación de las BIN a compensar, al establecer que si en la compensación de BIN concurren o existe disponibilidad de BIN generadas durante la existen-

cia del grupo y BIN individuales previas, se deberán compensar aquéllas en primer lugar, y sólo si resta base positiva suficiente se compensarán las BIN individuales previas (hasta eliminar el resultado). Resulta obvio que aceptar dicho orden supone imponer un nuevo límite a la compensación de BIN individuales previas, cuando existan otras BIN del grupo.

Si bien debemos admitir que ésta es una interpretación posible de la norma, dada su redacción actual, no podemos dejar de manifestar que podría resultar igualmente válida la interpretación contraria, esto es, que existe total libertad para la aplicación de las BIN de acuerdo con el criterio que pueda decidir el contribuyente, dentro de los límites generales (arts. 25 y 74 LIS), como veremos más adelante.

Serviría como criterio justificativo de tal libertad de elección, por ejemplo, el evitar la caducidad de una BIN individual previa, lógicamente anterior en el tiempo a la BIN generada por el grupo fiscal. Según describiremos, esta posición interpretativa también ha sido apreciada por algunos órganos de la Administración Tributaria.

3. BREVES APUNTES SOBRE LOS PRONUNCIAMIENTOS ADMINISTRATIVOS Y JURISPRUDENCIALES

3.1. De las consultas de la Dirección General de Tributos.

La posición de la DGT ha sido tradicionalmente restrictiva en esta materia. En las consultas de los años 2005 y 2004, 2005/2004, de 24 de noviembre de 2004 (NFC020226), y V1231-05, de 24 de junio de 2005 (NFC021039) (esta última con carácter vinculante), se refleja claramente su postura.

En las consultas anteriores se cuestionó a la DGT acerca de los límites existentes para la compensación de BIN individuales previas y ésta se manifestó a favor de la existencia de un orden de prelación en la aplicación de BIN del grupo fiscal, estableciendo como criterio básico la aplicación de las BIN generadas por el grupo con carácter prioritario a la aplicación de las BIN individuales previas.

Esta conclusión deriva, en opinión de la DGT, de considerar que el límite para la compensación de las BIN individuales previas debe tener en cuenta el importe de la base imponible positiva del grupo (y que, siempre según la DGT, debe incluir la compensación previa de las BIN del grupo):

«Por tanto, en el caso consultado, se aplicará como límite de compensación de la base imponible negativa procedente de una entidad del grupo generada con anterioridad a su inclusión en el mismo, el menor entre la base imponible positiva generada por la sociedad individual, y la base imponible positiva del grupo fiscal, una vez aplicadas en esta última las eliminaciones y las incorporaciones del periodo impositivo y, en su caso, las posibles compensaciones de bases imponibles negativas pendientes del propio grupo fiscal.»

3.1.1. Interpretaciones alternativas de la doctrina de la DGT.

Si bien la afirmación transcrita ha sido interpretada como la confirmación del establecimiento de un orden de prelación en la compensación de BIN en el caso de concurrencia de BIN individuales previas y BIN del grupo, podría intentar inferirse de la consulta una interpretación distinta.

Así, cabría argumentar que la referencia a «**en su caso, las posibles** compensaciones de bases imponibles negativas pendientes del propio grupo fiscal» da libertad al grupo fiscal para decidir si aplica o no BIN del grupo en la liquidación, de tal forma que únicamente si se aplicaran BIN del grupo en la liquidación del impuesto consolidado ello se realizaría en primer lugar, pero si –de acuerdo con la libertad de aplicación que la ley atribuye al sujeto pasivo– se decidiese no aplicar BIN del grupo en la liquidación (aun estando pendientes de compensación), las citadas BIN del grupo no deberían operar en el cálculo del límite y podrían entonces aplicarse las BIN individuales previas.

Un ejemplo permitirá facilitar la comprensión del lector: en el caso de que el grupo consolidado tuviera una base imponible positiva de 100 u.m. y dispusiera de BIN del grupo por valor de 50 u.m. así como de BIN individuales previas de una de las sociedades integrantes, por valor de 70 u.m., esta interpretación de las consultas DGT daría a escoger entre las siguientes opciones: a) o bien se aplicarían las BIN disponibles teniendo en cuenta la existencia de prelación (lo que permitiría aplicar todas las BIN del grupo por valor de 50 u.m. –con carácter prioritario–, así como 50 u.m. de las BIN individuales previas, hasta anular la base imponible del grupo); o bien b) se aplicarían exclusivamente las BIN individuales previas por valor de 70 u.m., rechazando la aplicación de las demás BIN del grupo.

Por consiguiente, de acuerdo con esta interpretación de las consultas: a) habría prelación en la compensación de BIN en caso de concurrencia de BIN individuales previas y BIN del grupo en una misma liquidación y, sin embargo b) existiría una cierta libertad, en la medida en que alternativamente cabría renunciar a aplicar BIN del grupo y compensar así un mayor importe de BIN individuales previas en la liquidación, aun estando disponibles o pendientes de compensación BIN de ambas categorías.

Es esta una interpretación voluntariosa, que intenta conjugar la literalidad de las consultas de la DGT con el escenario económico que viven algunas empresas españolas, en el que la acumulación de pérdidas fiscales es notoria. No obstante, debe admitirse que tal interpretación parece tener difícil encaje con el espíritu que emana de las consultas e, incluso, podría llegar a generar situaciones de cierta incoherencia, en la medida en que en todas aquellas situaciones similares a la del ejemplo propuesto (no infrecuentes) en las que la base positiva del grupo (i.e. 100 u.m.) fuese mayor que la BIN individual previa (i.e. 70 u.m.), se obligaría al sujeto pasivo a optar entre la compensación prioritaria de la BIN del grupo (que permite anular la base imponible del grupo totalmente) o, alternativamente, tributar en parte (i.e. sobre las 30 u.m. restantes), al tener que renunciar a la aplicación de la BIN del grupo para poder compensar la BIN individual previa. Y ello, aunque pudiera ser más favorable a los intereses del contribuyente, parece carecer tanto de justificación como de sentido.

3.2. Resoluciones del Tribunal Económico-Administrativo Central.

Las Resoluciones del Tribunal Económico-Administrativo Central (TEAC) de 14 de febrero de 2008 (R.G. 1365/2005, NFJ028726) y 5 de diciembre de 2007 (R.G. 245/2005, NFJ028077) supusieron, en su día, una importante aportación al presente debate. Ambas resoluciones están fundamentadas sobre la base del anterior texto de la LIS (esto es, anterior al RDLeg. 4/2004, pero posterior a la reforma de la Ley 43/1995 por la Ley 24/2001) y destacan por mantener una postura opuesta al planteamiento de las consultas de la DGT, en el siguiente sentido:

a) Resolución del TEAC de 5 de diciembre de 2007.

El supuesto de hecho de la resolución se refiere a la liquidación del IS de un grupo consolidado para el ejercicio 2002. El grupo declaró una base imponible del grupo por importe de -15.147.394.432,97 euros, que fue objeto de rectificación administrativa en un importe de 1.510.066,94 euros correspondiente a la compensación de bases imponibles negativas de sociedades de ejercicios anteriores a la incorporación al grupo (las BIN individuales previas).

El objeto del litigio se centró en dirimir si la compensación de las BIN individuales previas tiene como único límite la base imponible individual correspondiente a la sociedad que la aporta o se exige, además, que la base imponible del grupo de consolidación fiscal sea positiva (lo que hemos denominado el «principio de existencia de renta positiva»).

Se analiza, pues, si teniendo la sociedad que generó la BIN individual previa una base imponible individual positiva debe atenderse o no al hecho de que la base imponible del grupo sea o haya resultado cero o negativa por aplicación de otras BIN del grupo (en la práctica, tal posibilidad supondría aceptar que la aplicación de BIN pudiera ir más allá de cero y permitir un rejuvenecimiento indebido de las BIN individuales previas).

Para responder con exactitud a la cuestión planteada, el TEAC se ve obligado a pronunciarse tanto a) sobre el anterior asunto, como b) sobre la existencia de un orden de prelación en la aplicación de BIN (i.e. necesidad de aplicar en primer lugar las BIN de grupo o las individuales previas), a los efectos de confirmar la corrección de la liquidación practicada⁴.

Interesa destacar tanto de los antecedentes jurídicos de la resolución, como de sus fundamentos jurídicos, los siguientes extremos:

1. En los antecedentes de la resolución se recoge el contenido del acuerdo de liquidación de la Inspección en los siguientes términos: «(...) siendo positiva la base imponible previa del grupo fiscal, el sujeto pasivo **podrá escoger entre la compensación de la base imponible negativa del grupo fiscal o la compensación de las bases imponibles negativas indivi-**

⁴ Nótese que ello evita la consideración de las reflexiones realizadas por el TEAC sobre el particular que aquí interesa (i.e. existencia o no de un orden de prelación en la aplicación de BIN) como un pronunciamiento *obiter dicta*.

duales anteriores, si bien la compensación de estas últimas no podrá superar la base imponible positiva individual de la propia sociedad (art. 88.2 Ley 43/1995). Acuerdo notificado el 9 de diciembre de 2004».

Por consiguiente, la Inspección se manifiesta claramente a favor de la libertad en el orden de compensación.

2. Por otro lado, el Tribunal manifiesta en sus fundamentos de derecho: «Que, en consecuencia, en el presente supuesto, procede confirmar el acuerdo impugnado y considerar que, en primer lugar, puesto que la compensación de las bases impositivas negativas individuales se efectúa en el seno de la base imponible del grupo fiscal, sólo será posible efectuar dicha compensación si la renta del grupo fiscal (suma de bases impositivas individuales, eliminaciones e incorporaciones) es positiva y hasta el importe de dicha renta positiva [art. 85.1 d) Ley 43/1995]; y, **en segundo lugar, siendo positiva la base imponible previa del grupo fiscal, el sujeto pasivo podrá efectuar la compensación de la base imponible negativa del grupo fiscal o la compensación de las bases impositivas 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 Ley 43/1995)**. Procede en consecuencia desestimar la reclamación interpuesta, y confirmar el acuerdo impugnado».

Queda claro, pues, que el TEAC recoge asimismo la postura de la Inspección y confirma la inexistencia de un orden de prelación, en favor de la libertad de elección del contribuyente.

Establecido lo anterior, y para completar adecuadamente el análisis, señalamos que en cuanto a la cuestión central del asunto (i.e. la compensación de BIN hasta cero a la que venimos haciendo referencia como principio de existencia de renta positiva), el TEAC confirmó la liquidación administrativa, de forma acertada en nuestra opinión, y determinó que la compensación de BIN dentro del grupo fiscal podrá conllevar que la base imponible del periodo impositivo pueda llegar a cero, pero nunca transformarse en una nueva base imponible negativa ⁵.

Ya hemos indicado que esta última es, a nuestro entender, una cuestión pacífica, incluida tanto en el espíritu como en la literalidad de la norma, que evita el rejuvenecimiento indebido de BIN individuales.

Sin embargo, a nuestros efectos, interesa ahora centrar la atención en lo manifestado tanto por la Inspección como por el Tribunal en relación con la idea de libertad o inexistencia de prelación en el orden de compensación de BIN del grupo.

b) Resolución del TEAC de 14 de febrero de 2008.

Esta Resolución se refiere a la liquidación del IS de un grupo consolidado correspondiente al ejercicio 2002, de la que resultaba una base imponible negativa de 1.617.135.025,68 euros. La Inspección

⁵ Este mismo criterio fue confirmado por el TEAC en Resoluciones de 21 de diciembre de 2006 (R.G. números 119-05, NFJ025252 y R.G. 148-05, NFJ025253) y 15 de febrero de 2007 (R.G. 2311-05, NFJ026131).

ción procedió a minorar la base negativa resultante en 124.939.941,46 euros, correspondientes a la compensación de BIN individuales previas.

La cuestión debatida se centra, de nuevo, en analizar la posibilidad de que el grupo compense BIN individuales previas si la sociedad que las generó tiene una base imponible individual positiva suficiente en el ejercicio de compensación (i.e. 2002), con independencia de que la base imponible del grupo sea o haya resultado cero o negativa por aplicación de BIN del grupo (esto es, la vigencia del principio de existencia de renta positiva).

El TEAC falló en la cuestión central del litigio en los mismos términos que la resolución anterior.

No obstante, no confirmó expresamente el criterio ya manifestado en el año 2007 respecto a la existencia o no de un orden de prelación.

A pesar de ello, el pronunciamiento recoge el criterio de la Inspección según el cual se acepta la libertad en el orden de compensación. Así, podemos leer en los antecedentes:

«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).»

Si bien el Tribunal no se manifiesta sobre este criterio de la Inspección, lo reproduce sin contradecirlo. Adicionalmente, tanto su fundamento jurídico segundo como su fallo hacen remisión a la argumentación contenida en la resolución de 2007 antes descrita, que era claramente favorable a la libertad de elección del contribuyente y a la inexistencia de un orden de prelación.

Incluso en el caso de que se pretendiera negar la posibilidad de inferir un criterio claro en esta resolución del TEAC del año 2008, cabría en todo caso utilizarla como una evidencia del criterio de la Inspección en el caso concreto (favorable a la libertad o inexistencia de prelación en la compensación de BIN del grupo).

3.3. La Sentencia de la Audiencia Nacional de 23 de marzo de 2009.

La Sentencia de la Audiencia Nacional de 23 de marzo de 2009 constituye el primer pronunciamiento de un órgano jurisdiccional expresamente referido a la materia objeto de estudio. Como hemos adelantado, el sentido de la resolución no parece óptimo para los intereses de los contribuyentes.

El supuesto de hecho de la sentencia se refiere a la impugnación de la regularización practicada sobre la declaración del IS de un grupo consolidado correspondiente al ejercicio 2003. El grupo declaró una base imponible consolidada de -89.481.368,69 euros, de los cuales -80.962.923,81 euros

pertenecían propiamente al grupo y -8.518.444,88 € eran BIN individuales previas. La Inspección no admitió la compensación de éstas.

Aunque no se desprende con claridad de los antecedentes relatados en la sentencia, parece claro que el objeto principal de la disputa es, otra vez, la posibilidad de aplicar BIN individuales previas en el caso de que el grupo tenga una base negativa o cero y la sociedad que generó la BIN individual previa tenga una base imponible individual positiva. Como veremos, el pronunciamiento del Tribunal va más allá de esta simple cuestión.

Si bien la sentencia está basada en el anterior texto de la LIS (esto es, anterior al RDLeg. 4/2004, pero posterior a la reforma de la Ley 43/1995 por la Ley 24/2001), la regulación a la que hace referencia es, como ya habíamos indicado, idéntica a la actual.

En su argumentación, y a los efectos que ahora interesan, establece:

«Conforme con la redacción de este precepto, cuando el artículo 85.1, de la citada ley, fija la forma de determinar la base imponible del grupo sujeto al régimen de tributación de consolidación fiscal, admite que tal compensación se lleve a cabo, tanto con bases imponibles negativas del grupo, como de las sociedades integrantes pendientes de compensar en el momento de su integración en el grupo fiscal. Pero para que se pueda llevar a cabo esta compensación se exige un requisito, que la base imponible del grupo sea positiva, y cuando después de esta compensación, el resultado sea una base positiva, podrá compensarse con las bases negativas aportadas por las sociedades a las que se refiere el apartado 2 del artículo 88, y hasta el límite de las bases positivas de éstas. Y este mismo requisito se exige para que se sumen, a la base negativa del grupo, las bases negativas pendientes de compensar en el momento de su integración al grupo. Y **ello es así, puesto que este precepto, ordena, primero que la compensación de las bases imponibles positivas del grupo, se compensen primero con las bases negativas del grupo. Segundo, cuando a pesar de esta compensación resulte todavía una base imponible positiva en el grupo, se compensen con las bases negativas de la sociedad, pendientes al integrarse en el mismo, pero hasta el límite de la base imponible positiva de la misma.**»

Obviando la corrección del planteamiento del Tribunal en relación con el principio de existencia de renta positiva, y sin perjuicio de las valoraciones que se realizarán más adelante en relación con las anteriores afirmaciones, cabe destacar que el cuerpo de la sentencia reproduce en sus antecedentes jurídicos las conclusiones de la Inspección, en las que se da por hecho la existencia de libertad para establecer la compensación de BIN de grupo o individuales previas. La Inspección señaló lo siguiente:

«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).»

Curiosamente, parece que en este caso lo más favorable a los intereses del contribuyente no es la postura del Tribunal, sino la postura de la propia Inspección. En cualquier caso, la sentencia establece un precedente notorio en este ámbito.

Como ya indicáramos al analizar la resolución del TEAC de 2007 y pese a la redacción poco clara de los antecedentes de la sentencia de la Audiencia Nacional, no creemos que se pueda calificar el pronunciamiento de ésta como *obiter dicta*, en la medida en que las anteriores afirmaciones resultaban necesarias para confirmar la corrección de la liquidación administrativa.

Así, si la Inspección no admitió la compensación de la BIN individual previa (aunque fuera por otros motivos, i.e. inexistencia de base imponible positiva), es necesario determinar el orden de compensación de las BIN (en caso de existir) para que no pueda tacharse de incorrecta la liquidación administrativa practicada.

4. RELACIÓN DE ARGUMENTOS SOBRE LAS ANTERIORES POSICIONES

De acuerdo con lo expuesto, las resoluciones del TEAC permitirían fundamentar la libertad de elección del contribuyente, si bien la sentencia de la Audiencia Nacional constituye un claro y novedoso contrapeso. Procede, pues, el realizar un análisis crítico de ambas posiciones y, en particular, de la interpretación «restrictiva», cuyo máximo exponente es la sentencia de la Audiencia Nacional comentada.

En este sentido, entendemos que existen argumentos que permiten discrepar claramente de la interpretación restrictiva de la Audiencia Nacional, por los siguientes motivos:

En primer lugar, porque esta postura está basada en una lectura pretendidamente «literalista» y «sistemática» de lo previsto en el artículo 71 de la LIS –que, sin embargo, no es ni literal ni sistemática (como veremos)– y que no parece justificarse en elementos objetivos o teleológicos adicionales.

Por otro lado, si bien el fundamento jurídico de la sentencia que permite argumentar tal interpretación no es calificable como *obiter dicta*, no es menos cierto que estaba dirigido a refutar un supuesto de hecho claramente rechazable (i.e. la compensación de BIN más allá del importe de la base positiva del grupo, esto es, más allá de cero) y, por consiguiente el objetivo primordial de la sentencia era impedir maniobras de rejuvenecimiento del plazo de caducidad de BIN individuales previas por parte de los sujetos pasivos mediante la acreditación de «nuevas» BIN en sede del grupo.

El objetivo anterior no puede (y no debe) llevar a confusión, ni llegar al extremo de impedir la plena compatibilidad, sin orden de prelación alguno, entre la compensación de BIN individuales previas con BIN del grupo.

Todas las BIN, tanto BIN individuales previas como BIN del grupo, son BIN del grupo. Así se desprende del texto de la LIS, y éste es el espíritu que parece presente en todos los pronunciamientos comentados: todas las BIN del grupo están sujetas al límite general de que la base imponible del grupo debe ser positiva.

Sin embargo, una vez admitido sin discusión que todas ellas son BIN del grupo, no debe existir prelación entre ellas. Las razones se exponen a continuación:

Desde el punto de vista literal, el artículo 71 de la LIS utiliza un «así como», esto es, una estructura conjuntiva que sitúa en el mismo plano e idéntico nivel a las dos partes o sujetos de la oración (i.e. BIN del grupo y BIN individuales previas), sin disponer un orden o prelación entre ellos, sino todo lo contrario.

Desde el punto de vista sistemático, las dos partes de la oración están en la misma letra d) del artículo 71.1 de la LIS y, por lo tanto, nada altera su valor o posición en el orden «externo» de configuración de la base imponible del grupo (i.e. agregación de bases primero, eliminaciones e integraciones a continuación y, finalmente, aplicación de BIN –en plano de igualdad y sin distinción entre ellas–).

Y finalmente, desde el punto de vista teleológico, excluidas posibles maniobras de rejuvenecimiento de BIN, resulta inaceptable que se establezca una prelación no explicitada en la ley en la medida en que provoca (o puede provocar) la aplicación obligatoria de una BIN de grupo por delante de una BIN individual previa que esté a punto de caducar. Y ello no es aceptable, teniendo en cuenta que ambos son créditos tributarios (expectativas legítimas del contribuyente) y se encuentran regulados en plano de igualdad.

Con carácter adicional a lo anterior, valga señalar que parte de la doctrina científica parece discrepar de la posición restrictiva mantenida por la DGT y la Audiencia Nacional:

Así, LÓPEZ ALBERTS ⁶ afirma claramente que la ley no establece expresamente un orden de compensación, y que debe entenderse que el grupo goza de total libertad para aplicar las BIN a su libre criterio, y especialmente, atendiendo a su fecha de caducidad.

LÓPEZ SANTACRUZ y otros ⁷ mantienen una postura inicialmente favorable a una interpretación restrictiva del artículo, aunque abriendo una puerta para la duda, al manifestarse en favor de la inexistencia de un orden de prelación. Afirman inicialmente: **«de la LIS artículo 71.1 parece desprenderse que hay un orden en cuanto a la aplicación de la compensación (...). Y ello en el sentido de que en primer lugar, se realiza la compensación de las bases negativas del grupo y, si después de esta compensación fuese positivo el resultado, se compensarían las bases impositivas negativas individuales de las sociedades del grupo obtenidas en periodos impositivos anteriores a su inclusión en el grupo»**. Sin embargo, realizan a continuación una serie de ejemplos de aplicación de esta regla indicando que en el caso de que la base imponible del grupo sea inferior a las BIN de grupo e individuales previas (tanto en su conjunto como por separado) **«puede plantearse si necesariamente debe aplicarse en primer lugar la compensación de la BIN del grupo**. Al respecto, parece que la LIS artículo 74 y 25 únicamente establecen un límite temporal (...) **de manera que en ese plazo el sujeto pasivo tiene libertad para ejercitarlo [el derecho a la compensación] en la forma que más le interese. Por tanto, en este caso, el grupo podría plantearse no compensar en este ejercicio las pérdidas del grupo y aplicar la totalidad de las pérdidas de la sociedad individual en el supuesto de que el plazo de compensación estuviese próximo a su vencimiento»**.

⁶ LÓPEZ ALBERTS, H., *Consolidación contable y fiscal de los grupos de sociedades*, Editorial CISS, junio de 2003, pág. 1.170.

⁷ LÓPEZ SANTACRUZ y otros, *Memento fiscal Grupos consolidados 2010-2011*, Ediciones Lefebvre, diciembre de 2009, pág. 244, referencia 3367.

Finalmente, y como último argumento, no podemos obviar que todos los pronunciamientos analizados incluyen argumentaciones de la Inspección favorables a la libertad de compensación de BIN de grupo o individuales previas.

Así pues, los anteriores argumentos justificarían en buena lógica una interpretación no restrictiva y favorable a la libertad de elección del contribuyente. No obstante, no se puede soslayar que la sentencia de la Audiencia Nacional plantea de nuevo un importante interrogante en esta cuestión.

5. CONCLUSIONES

En atención a lo expuesto con anterioridad, podemos concluir a título de sumario, lo siguiente:

Las Consultas de la DGT de 24 de noviembre de 2004 y 24 de junio de 2005 se manifestaron a favor de la aplicación de la base imponible negativa generada por el grupo (BIN de grupo) con carácter prioritario a la compensación de la base imponible negativa generada por una sociedad con anterioridad a su incorporación al grupo (BIN individual previa), al establecer que el límite para la compensación de las BIN individuales previas, además de considerar la existencia de base imponible positiva individual de la propia sociedad, debe tener en cuenta el importe de la base imponible positiva del grupo, que se reducirá, en su caso, por las BIN del grupo pendientes.

En este mismo sentido, la reciente Sentencia de la Audiencia Nacional de 23 de marzo de 2009 ha concluido de forma clara que existe un orden de prelación en la compensación de BIN de grupo y BIN individuales previas al grupo. Si bien la sentencia está basada en el anterior texto de la Ley del Impuesto sobre Sociedades (esto es, anterior al RDLeg. 4/2004 actualmente vigente, pero posterior a la reforma del régimen especial de consolidación de la Ley 43/1995 por la Ley 24/2001), la regulación a la que hace referencia es idéntica a la actual.

No obstante lo anterior, parte de la doctrina se ha manifestado claramente en contra de esta interpretación.

En este sentido, cabe destacar que los antecedentes de los pronunciamientos del TEAC antes reseñados señalan que la Inspección admitió la posibilidad de compensar libremente las BIN individuales previas en vez de aplicar las BIN de grupo, en la medida que exista una base imponible positiva del grupo consolidado.

Por otro lado, la Resolución del TEAC de 5 de diciembre de 2007, si bien constituye un pronunciamiento anterior a la sentencia de la Audiencia Nacional, manifestó que siendo positiva la base imponible del grupo fiscal, el sujeto pasivo puede escoger libremente entre efectuar la compensación de la BIN del grupo fiscal o la compensación de las BIN individuales previas (si bien la compensación de estas últimas no puede superar la base imponible positiva individual de la propia sociedad).

Por todo ello, y en atención a los argumentos expuestos en el apartado 4 anterior (entre los que destaca una adecuada interpretación literal, sistemática y teleológica del art. 71.1 LIS), entendemos que es posible defender una interpretación favorable a la inexistencia de un orden de prelación en la compensación de BIN en el seno de un grupo de consolidación fiscal. Existen argumentos para sostener que la actuación del contribuyente que hubiera optado por la aplicación de BIN individuales previas sin tener en cuenta estas restricciones podría responder a una interpretación razonable de la norma (como lo demuestra la resolución del TEAC citada), y que por ello su conducta no debería ser sancionable.

Dicho lo anterior, hay que admitir que si bien la cuestión sigue abierta, la sentencia de la Audiencia Nacional parece confirmar un giro hacia posiciones más restrictivas, que debiera ser objeto de consideración por parte de las sociedades que formen parte de grupos consolidados españoles.