

BASE DE DATOS NORMACEF FISCAL Y CONTABLE

Referencia: NFC049843

DGT: 03-12-2013

N.º CONSULTA VINCULANTE: V3509/2013

SUMARIO:

IS. Base imponible. Compensación de bases negativas. *Limitación a la compensación de bases impositivas negativas. Grupo fiscal. Rentas derivadas de las quitas acordadas en 2013 con motivo del acuerdo alcanzado con entidades financieras no vinculadas.* Aun cuando no exista convenio de acreedores, la aprobación de una quita, en el caso de la entidad deudora, determinará la existencia de una renta positiva en el momento de su aprobación, consecuencia de la reducción de su pasivo. Ello significa que los acuerdos con los acreedores no vinculados con el sujeto pasivo, aprobados en un período impositivo iniciado en 2013, tendrán impacto en la base imponible de dicho período impositivo. Por ello, una interpretación razonable e integradora de la norma debe conllevar que la redacción del art. 2.Segundo.Dos de la Ley 16/2013 (Medidas en materia de fiscalidad medioambiental y se adoptan otras medidas tributarias y financieras), resulta de aplicación también el período impositivo 2013. En caso contrario, dicho párrafo quedaría vacío de contenido para ese período impositivo, lo que carece de sentido. En consecuencia, en los períodos impositivos iniciados en el año 2013, las limitaciones a la compensación de bases impositivas negativas establecidas en el art. 9.Primer.Dos del RDL 9/2011 (Medidas para la mejora de la calidad y cohesión del sistema nacional de salud, de contribución a la consolidación fiscal, y de elevación del importe máximo de los avales del Estado para 2011) y en el art. 2.Segundo.Dos de la Ley 16/2013 (Medidas en materia de fiscalidad medioambiental y se adoptan otras medidas tributarias y financieras), no resultarán de aplicación en el importe de las rentas correspondientes a quitas consecuencia de un acuerdo con los acreedores no vinculados con el sujeto pasivo, aprobado en un período impositivo iniciado a partir de 1 de enero de 2013.

En este caso, en el año 2012, el volumen de operaciones del grupo, así como su importe neto de la cifra de negocios excluyendo el importe de las operaciones internas, ha sido superior a 60 millones de euros. De acuerdo con ello, si en el período impositivo 2013 el grupo fiscal de la entidad obtiene una base imponible positiva, la compensación de bases impositivas negativas estará limitada al 25 por ciento de la base imponible previa a dicha compensación, excepto para el importe de las rentas correspondientes a las quitas consecuencia del acuerdo con las entidades financieras, no vinculadas, aprobado en dicho ejercicio 2013, que podrá compensarse con bases impositivas negativas del grupo en los términos previstos en el art. 25 del RDLeg. 4/2004 (TR Ley IS), es decir, con el límite de la propia base imponible positiva.

PRECEPTOS:

RDLeg. 4/2004 (TR Ley IS), arts. 65 y 74.

RDL 9/2011 (Medidas para la mejora de la calidad y cohesión del sistema nacional de salud, de contribución a la consolidación fiscal, y de elevación del importe máximo de los avales del Estado para 2011), art. 9.

Ley 16/2013 (Medidas en materia de fiscalidad medioambiental y se adoptan otras medidas tributarias y financieras), art. 2.

Descripción sucinta de los hechos:

La entidad consultante es la sociedad dominante de un grupo que tributa desde 2008 en el régimen especial de consolidación fiscal.

El ejercicio social de las compañías que integran el grupo de consolidación fiscal coincide con el año natural.

Actualmente el grupo se encuentra en un proceso de refinanciación de sus deudas con determinadas entidades financieras acreedoras no vinculadas con el grupo.

Dentro del marco de refinanciación se ha acordado con las entidades financieras aplicar determinadas quitas a las deudas que distintas compañías tienen frente a aquéllas y que serán efectivas durante 2013 y 2014.

En el año 2012, el volumen de operaciones del grupo, así como su importe neto de la cifra de negocios excluyendo el importe de las operaciones internas, ha sido superior a 60 millones de euros.

El grupo tiene bases impositivas negativas pendientes de ejercicios anteriores que podrá compensar en los períodos impositivos 2013, 2014, y 2015 según los límites establecidos en el artículo 25 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades.

Por otra parte, Real Decreto-ley 9/2011 y la Ley 16/2013, introducen limitaciones en la compensación de bases imponibles negativas a que se refiere el artículo 25 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades

Cuestión planteada:

Si en el período impositivo 2013 el grupo de consolidación fiscal encabezado por la entidad consultante y las entidades integrantes del mismo podrán compensar con bases imponibles negativas, sin limitación, las rentas derivadas de las quitas acordadas en este año 2013 con motivo del acuerdo con las entidades financieras, no vinculadas, aprobado en el año 2013.

Contestación:

El capítulo VII del título VII del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades (TRLIS), aprobado por el Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, regula el régimen especial de consolidación fiscal.

Al respecto, el artículo 65.1 del TRLIS establece que “el grupo fiscal tendrá la consideración de sujeto pasivo”.

A su vez, el artículo 74 del TRLIS establece que:

“1. Si en virtud de las normas aplicables para la determinación de la base imponible del grupo fiscal ésta resultase negativa, su importe podrá ser compensado con las bases imponibles positivas del grupo fiscal en los términos previstos en el artículo 25 de esta ley.

2. Las bases imponibles negativas de cualquier sociedad pendientes de compensar en el momento de su integración en el grupo fiscal podrán ser compensadas en la base imponible de este, con el límite de la base imponible individual de la propia sociedad, excluyéndose de la base imponible, a estos solos efectos, los dividendos o participaciones en beneficios a que se refiere el apartado 2 del artículo 30 de esta ley.”

De este artículo se deduce que, al margen de la limitación existente para las bases imponibles negativas de cualquier sociedad pendientes de compensar en el momento de su integración en el grupo fiscal, las bases imponibles negativas del grupo fiscal podrán ser compensadas con las bases imponibles positivas del grupo fiscal en los términos del artículo 25 del TRLIS, el cual regula la compensación de bases imponibles negativas en el régimen general.

El Real Decreto-ley 9/2011, de 19 de agosto, de medidas para la mejora de la calidad y cohesión del sistema nacional de salud, de contribución a la consolidación fiscal, y de elevación del importe máximo de los avales del Estado para 2011, introdujo en su artículo 9.º Primero.Dos, con efectos para los períodos impositivos que se inicien dentro de los años 2011, 2012 y 2013, una limitación a la compensación de bases imponibles negativas para los sujetos pasivos cuyo volumen de operaciones haya superado la cantidad de 6.010.121,04 euros durante los doce meses anteriores a la fecha en que se inicien los períodos impositivos. La redacción de este precepto fue modificada con efectos para los períodos impositivos que se inicien dentro de los años 2012 y 2013, por el Real Decreto-ley 20/2012, de 13 de julio, de medidas para garantizar la estabilidad presupuestaria y de fomento de la competitividad, quedando de la siguiente forma:

“Dos. Para los sujetos pasivos cuyo volumen de operaciones, calculado conforme a lo dispuesto en el artículo 121 de la Ley 37/1992, haya superado la cantidad de 6.010.121,04 euros durante los doce meses anteriores a la fecha en que se inicien los períodos impositivos dentro del año 2012 ó 2013, en la compensación de bases imponibles negativas a que se refiere el artículo 25 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades se tendrán en consideración las siguientes especialidades:

– La compensación de bases imponibles negativas está limitada al 50 por ciento de la base imponible previa a dicha compensación, cuando en esos doce meses el importe neto de la cifra de negocios sea al menos veinte millones de euros pero inferior a sesenta millones de euros.

– La compensación de bases imponibles negativas está limitada al 25 por ciento de la base imponible previa a dicha compensación, cuando en esos doce meses el importe neto de la cifra de negocios sea al menos sesenta millones de euros.

Lo previsto en este apartado no será de aplicación a los pagos fraccionados cuyo plazo de declaración haya vencido a la entrada en vigor de este Real Decreto-ley.”

A su vez, la Ley 16/2013, de 29 de octubre, por la que se establecen determinadas medidas en materia de fiscalidad medioambiental y se adoptan otras medidas tributarias y financieras, establece en su artículo 2.º Segundo.Dos, con efectos para los períodos impositivos que se inicien en los años 2014 y 2015, que:

“Dos. Para los sujetos pasivos cuyo volumen de operaciones, calculado conforme a lo dispuesto en el artículo 121 de la Ley 37/1992, haya superado la cantidad de 6.010.121,04 euros durante los doce meses anteriores a la fecha en que se inicien los períodos impositivos dentro del año 2014 ó 2015, en la compensación de bases imponibles negativas a que se refiere el artículo 25 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades se tendrán en consideración las siguientes especialidades:

- La compensación de bases imponibles negativas está limitada al 50 por ciento de la base imponible previa a dicha compensación, cuando en esos doce meses el importe neto de la cifra de negocios sea al menos de veinte millones de euros pero inferior a sesenta millones de euros.
- La compensación de bases imponibles negativas está limitada al 25 por ciento de la base imponible previa a dicha compensación, cuando en esos doce meses el importe neto de la cifra de negocios sea al menos sesenta millones de euros.

La limitación a la compensación de bases imponibles negativas no resultará de aplicación en el importe de las rentas correspondientes a quitas consecuencia de un acuerdo con los acreedores no vinculados con el sujeto pasivo, aprobado en un período impositivo iniciado a partir de 1 de enero de 2013.”

En este artículo 2.Segundo.Dos de la Ley 16/2013 se introduce un último párrafo que contempla una excepción en la limitación temporal a la compensación de bases imponibles negativas, de manera que la limitación no resultará de aplicación en el importe de las rentas correspondientes a quitas consecuencia de un acuerdo con los acreedores no vinculados con el sujeto pasivo aprobado en un período impositivo iniciado a partir de 1 de enero de 2013.

En este sentido, el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas en su consulta nº 1 del BOICAC 76/Diciembre 2008, sobre el tratamiento contable de la aprobación de un convenio de acreedores en un procedimiento concursal, señala que:

“(…)

De todo lo anterior, se desprende que la contabilización del efecto de la aprobación del convenio con los acreedores, se reflejará en las cuentas anuales del ejercicio en que se apruebe judicialmente, siempre que de forma racional se prevea su cumplimiento y que la empresa pueda seguir aplicando el principio de empresa en funcionamiento.

(…)”

De igual manera, aun cuando no exista convenio de acreedores, la aprobación de una quita, en el caso de la entidad deudora, determinará la existencia de una renta positiva en el momento de su aprobación, consecuencia de la reducción de su pasivo.

Ello significa que los acuerdos con los acreedores no vinculados con el sujeto pasivo, aprobados en un período impositivo iniciado en 2013, tendrán impacto en la base imponible de dicho período impositivo.

Por ello, una interpretación razonable e integradora de la norma debe conllevar que la redacción del artículo 2.Segundo.Dos de la Ley 16/2013, resulta de aplicación también el período impositivo 2013. En caso contrario, dicho párrafo quedaría vacío de contenido para ese período impositivo, lo que carece de sentido.

En consecuencia, en los períodos impositivos iniciados en el año 2013, las limitaciones a la compensación de bases imponibles negativas establecidas en el artículo 9.Primer.Dos del Real Decreto-ley 9/2011 y en el artículo 2.Segundo.Dos de la Ley 16/2013, no resultarán de aplicación en el importe de las rentas correspondientes a quitas consecuencia de un acuerdo con los acreedores no vinculados con el sujeto pasivo, aprobado en un período impositivo iniciado a partir de 1 de enero de 2013.

En el caso concreto planteado, según se manifiesta en el escrito de consulta, en el año 2012, el volumen de operaciones del grupo, así como su importe neto de la cifra de negocios excluyendo el importe de las operaciones internas, ha sido superior a 60 millones de euros.

De acuerdo con lo anteriormente indicado, si en el período impositivo 2013 el grupo fiscal de la entidad consultante obtiene una base imponible positiva, la compensación de bases imponibles negativas estará limitada al 25 por ciento de la base imponible previa a dicha compensación, excepto para el importe de las rentas correspondientes a las quitas consecuencia del acuerdo con las entidades financieras, no vinculadas, aprobado en dicho ejercicio 2013, que podrá compensarse con bases imponibles negativas del grupo en los términos previstos en el artículo 25 del TRLIS, es decir, con el límite de la propia base imponible positiva.

Lo que comunico a Vd. con efectos vinculantes, conforme a lo dispuesto en el apartado 1 del artículo 89 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

Fuente: Sitio web del Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas.

