

BASE DE DATOS NORMACEF FISCAL Y CONTABLE

Referencia: NFC049994

DGT: 18-12-2013

N.º CONSULTA VINCULANTE: V3626/2013

SUMARIO:

IS. Regímenes especiales. Grupos de sociedades/Consolidación fiscal. Régimen fiscal. *Reversión de una pérdida por deterioro contabilizada, la cual, a su vez, fue fiscalmente deducible en un ejercicio anterior a la aplicación del régimen especial de consolidación fiscal.* Dado que las pérdidas por deterioro se produjeron en un período impositivo en el que las sociedades tributaban en régimen individual, habiendo resultado fiscalmente deducibles, la reversión de parte de dichos deterioros, que se produce en cada una de las entidades en un período impositivo en el que ambas forman parte de un grupo que tributa en régimen de consolidación fiscal, no ha de ser objeto de eliminación al determinar la base imponible del grupo fiscal.

PRECEPTOS:

RDLeg. 4/2004 (TR Ley IS), arts. 64, 71, 72 y 74.

RD 1159/2010 (Normas para la Formulación de Cuentas Anuales Consolidadas), art. 28.

Descripción sucinta de los hechos:

La entidad consultante es la sociedad dominante de un grupo mercantil que ha solicitado la aplicación del régimen especial de consolidación fiscal a partir del ejercicio que se inició el 1 de enero de 2012.

Una de las sociedades dependientes del grupo, la sociedad A, procedió a la contabilización en un ejercicio anterior a 2012, en que se tributaba en régimen individual, de una pérdida por deterioro de sus participaciones en otra participada suya con domicilio en el extranjero. Como consecuencia de esta dotación y de otros motivos económicos derivados de su actividad, la sociedad A obtuvo unas pérdidas en sus estados contables que originaron a su vez que la sociedad propietaria de sus participaciones, la entidad consultante, realizase un ajuste extracontable negativo por dicho deterioro en el Impuesto sobre Sociedades del ejercicio 2010.

En el ejercicio 2012, año en el que consolidan, se han producido motivos económicos en la sociedad participada con domicilio en el extranjero que han hecho que la sociedad A haya revertido la parte del deterioro pendiente que tenía contabilizado al inicio del período impositivo 2012. Como consecuencia de esta reversión y de otras circunstancias económicas, la sociedad ha obtenido beneficios que han derivado en que la sociedad dominante, la entidad consultante, haya procedido a la reversión de parte del deterioro pendiente que tenía contabilizado al inicio del período impositivo 2012.

Cuestión planteada:

1. Si resulta aplicable a la reversión de la pérdida por deterioro contabilizada por la sociedad dominante la eliminación prevista en el artículo 72 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades para la determinación de la base imponible consolidada del grupo, como consecuencia de que se trata de un ingreso contable derivado de la obtención de unos beneficios por su sociedad participada, los cuales ya han sido incluidos en la base imponible consolidada del grupo a través de la base imponible individual de la participada.

2. Si resultando eliminable dicha operación en la determinación de la base imponible consolidada del grupo, si debería ser dicha eliminación una incorporación de las previstas en el artículo 73 de dicho texto refundido con ocasión en un futuro de, o bien la exclusión de la sociedad participada del grupo fiscal, o bien la extinción del grupo fiscal.

3. Dado que las pérdidas contables ocasionadas por dichas pérdidas por deterioro fueron fiscalmente deducibles y dieron lugar a su vez a la generación de unas bases imponibles negativas, tanto en la sociedad dominante como en la participada, las cuales, al inicio del período impositivo 2012 están pendientes de compensación, si tienen derecho tanto la sociedad dominante como la participada a la compensación de dichas bases imponibles negativas en el ejercicio 2012 o en ejercicios futuros dentro del régimen especial de consolidación fiscal, siempre teniendo en cuenta los límites de compensación de bases imponibles individuales establecidos en el artículo 74.2 del mismo texto legal.

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, estableciendo su artículo 64 que:

“1. Los grupos fiscales podrán optar por el régimen tributario previsto en el presente capítulo. En tal caso las entidades que en ellos se integran no tributarán en régimen individual.

2. Se entenderá por régimen individual de tributación el que correspondería a cada entidad en caso de no ser de aplicación el régimen de consolidación fiscal.”

Según se desprende de la información facilitada en el escrito de consulta, el grupo del que la entidad consultante es la sociedad dominante aplicó el régimen especial de consolidación fiscal a partir del ejercicio 2012. Con anterioridad, las sociedades que integran el mismo habían tributado en régimen individual.

En la regulación del régimen especial de consolidación fiscal, los artículos 71 y 72 del TRLIS establecen que:

“Artículo 71. *Determinación de la base imponible del grupo fiscal.*

1. 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.

2. Las eliminaciones y las incorporaciones se realizarán de acuerdo con los criterios establecidos en el artículo 46 del Código de Comercio y demás normas de desarrollo.

3. No tendrá la consideración de partida fiscalmente deducible de la base imponible del grupo fiscal la diferencia positiva entre el valor contable de las participaciones en el capital de las sociedades dependientes que posea, directa o indirectamente, la sociedad dominante y la parte proporcional que dichos valores representan en relación a los fondos propios de esas sociedades dependientes.

La diferencia negativa no tendrá la consideración de renta gravable.

La diferencia referida en los dos párrafos anteriores es la existente en la fecha en que la sociedad o sociedades dependientes se incluyan por primera vez en el grupo fiscal.

Artículo 72. *Eliminaciones.*

1. Para la determinación de la base imponible consolidada se practicarán la totalidad de las eliminaciones de resultados por operaciones internas efectuadas en el período impositivo.

Se entenderán por operaciones internas las realizadas entre sociedades del grupo fiscal en los períodos impositivos en que ambas formen parte de él y se aplique el régimen de consolidación fiscal.

2. Se practicarán las eliminaciones de resultados, positivas o negativas, por operaciones internas, en cuanto los mencionados resultados estuvieren comprendidos en las bases imponibles individuales de las entidades que forman parte del grupo fiscal.

3. No se eliminarán los dividendos incluidos en las bases imponibles individuales respecto de los cuales no hubiere procedido la deducción por doble imposición interna prevista en el artículo 30.4 de esta ley.”

En el supuesto de que una sociedad del grupo hubiera obtenido pérdidas contables que hubieran ocasionado la dotación contable de una pérdida por deterioro en otra sociedad del grupo, dicha pérdida sería eliminada, de acuerdo con lo establecido en las normas para la formulación de las cuentas anuales consolidadas, aprobadas por el Real Decreto 1159/2010, de 17 de septiembre, que en su artículo 28 consolidaciones posteriores, establece que:

“(...)

3. En todo caso, se eliminarán previamente las correcciones valorativas correspondientes a la inversión en el capital de la sociedad dependiente realizadas con posterioridad a su pertenencia al grupo.”

Sin embargo, esta no es la situación que se plantea en el caso descrito en el escrito de consulta. De acuerdo con la información facilitada en el mismo, con anterioridad a la aplicación del régimen especial de consolidación fiscal, es decir, tributando en régimen individual, una de las sociedades dependientes del grupo, la sociedad A, procedió a la contabilización de una pérdida por deterioro de sus participaciones en otra participada suya. A su vez, la sociedad A obtuvo unas pérdidas en sus estados contables que originaron que la entidad consultante procediera a la contabilización de una pérdida por deterioro de sus participaciones en la sociedad A. Las pérdidas contables ocasionadas por dichas pérdidas por deterioro fueron fiscalmente deducibles.

Posteriormente, en el ejercicio 2012, en el que el grupo tributa en el régimen especial de consolidación fiscal, la sociedad A ha revertido la parte del deterioro pendiente que tenía contabilizado al inicio del período impositivo 2012 en relación con su sociedad participada. A su vez, la sociedad A ha obtenido beneficios que han derivado en que la entidad consultante haya procedido a la reversión de parte del deterioro pendiente que tenía contabilizado al inicio del período impositivo 2012.

Dado que, como se acaba de indicar, las pérdidas por deterioro, tanto en la sociedad A como en la entidad consultante, se produjeron en un período impositivo en el que cada una de ellas tributaba en régimen individual, habiendo resultado fiscalmente deducibles, la reversión de parte de dichos deterioros, que se produce en cada una de estas entidades en un período impositivo en el que ambas forman parte de un grupo que tributa en régimen de consolidación fiscal, no ha de ser objeto de eliminación al determinar la base imponible del grupo fiscal.

Por otra parte, en el escrito de consulta se manifiesta que las citadas pérdidas por deterioro fiscalmente deducibles dieron lugar a su vez a la generación de unas bases imponibles negativas, tanto en la sociedad dominante como en la participada, las cuales, al inicio del período impositivo 2012 están pendientes de compensación.

Según establece el artículo 71 del TRLIS anteriormente transcrito, la base imponible del grupo fiscal se determinará sumando 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; las eliminaciones; las incorporaciones; y la compensación de las bases imponibles negativas del grupo fiscal, cuando el importe de la suma de los componentes anteriores resultase positiva, así como de las bases imponibles negativas referidas en el apartado 2 del artículo 74 del TRLIS.

Este apartado 2 del artículo 74 del TRLIS establece que:

“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.”

Es decir, las bases imponibles negativas de la entidad consultante y de la sociedad A pendientes de compensar en el momento de su integración en el grupo fiscal, podrán ser compensadas en la base imponible del grupo fiscal, con el límite de la base imponible individual de la propia sociedad de que se trate.

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.