

**BASE DE DATOS DE [NORMACEF](#)**

Referencia: NFC059485

DGT: 17-06-2016

N.º CONSULTA VINCULANTE: V2751/2016

**SUMARIO:**

**IS. Regímenes especiales. Consolidación fiscal. Régimen fiscal. Base imponible.** Tal y como dispone el art. 62.1 a) Ley 27/2014 (Ley IS), los requisitos o calificaciones establecidos en la normativa contable o fiscal se referirán al grupo fiscal a la hora de determinar la base imponible individual. Ello debe interpretarse en el sentido de las bases imponibles individuales deben ajustarse a los requisitos y criterios de calificación establecidos, tanto por la normativa contable, como por la propia normativa fiscal, en sede del grupo fiscal y, una vez realizada la homogeneización de acuerdo con los requisitos y criterios de calificación contables y fiscales, procederá la realización de eliminaciones e incorporaciones.

**Eliminaciones.** Tal y como establece el art. 64 Ley 27/2014 (Ley IS) se realizarán, de acuerdo con la normativa contable, siempre que afecten a las bases imponibles individuales y con las especialidades previstas en la LIS. En este sentido, los ingresos y gastos recíprocos, una vez homogeneizados, y en la medida en que no producen renta alguna a nivel consolidado, no deben ser objeto de eliminación; de lo contrario, se estaría generando una situación de desplazamiento patrimonial entre las entidades intervinientes en la operación, que resultaría contraria a la filosofía del régimen de consolidación fiscal. Por tanto, las operaciones intragrupo que no generen renta a nivel grupo consolidado, no serán objeto de eliminación en la base imponible individual de las entidades integrantes del mismo. Así, en el caso de arrendamiento de inmuebles entre entidades del grupo fiscal, no serán objeto de eliminación a la hora de determinar la base imponible individual de cada una de las entidades, por cuanto es una operación meramente interna del grupo fiscal que no produce renta alguna a nivel consolidado. Por su parte, los resultados por operaciones internas que generan renta a nivel consolidado serán objeto de eliminación, debiendo incorporarse en el periodo impositivo en que se entiendan realizados frente a terceros -éste es el caso de la compraventa de mercaderías que a su vez no hayan sido realizadas frente a terceros ajenos al grupo fiscal-.

**PRECEPTOS:**

Ley 27/2014 (Ley IS), arts. 62, 64 y 65.

RD 1159/2010 (Cuentas Anuales Consolidadas), arts. 41 y ss.

**Descripción sucinta de los hechos:**

La entidad consultante es matriz de un grupo de entidades españolas que tributan bajo el régimen de consolidación fiscal de acuerdo con lo previsto en el capítulo VI del título VII de la Ley del Impuesto sobre Sociedades.

Entre las entidades que forman parte del grupo de consolidación fiscal se realizan determinadas operaciones o transacciones de naturaleza comercial, como son compraventa de mercancías o arrendamiento de inmuebles.

**Cuestión planteada:**

1. Si los requisitos y calificaciones contables a que se refiere el artículo 62 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades debe referirse al grupo fiscal a los efectos de determinar la base imponible individual.

2. Si las eliminaciones por operaciones internas deben practicarse a los efectos de determinar la base imponible individual o se practican tras la suma algebraica de bases imponibles individuales.

3. Si las partidas recíprocas que no generan renta o resultado deben igualmente ser objeto de eliminación.

**Contestación:**

La Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades, regula en el capítulo VI de su título VII el régimen especial de consolidación fiscal.

Al respecto, el artículo 62 de la LIS establece que:

“Artículo 62. 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 entidades integrantes del grupo fiscal, teniendo en cuenta las especialidades contenidas en el artículo 63 de esta Ley. No obstante, los requisitos o calificaciones establecidos tanto en la normativa contable para la determinación del resultado contable, como en esta Ley para la aplicación de cualquier tipo de ajustes a aquel, en los términos establecidos en el apartado 3 del artículo 10 de esta Ley, se referirán al grupo fiscal.

b) Las eliminaciones.

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

d) Las cantidades correspondientes a la reserva de capitalización prevista en el artículo 25 de esta Ley, que se referirá al grupo fiscal. No obstante, la dotación de la reserva se realizará por cualquiera de las entidades del grupo.

e) Las dotaciones a que se refiere el apartado 12 del artículo 11 de esta Ley, referidas al grupo fiscal, con el límite del 70 por ciento del importe positivo de la agregación de los conceptos señalados en las letras anteriores.

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.

Las cantidades correspondientes a la reserva de nivelación prevista en el artículo 105 de esta Ley minorarán o incrementarán, según proceda, la base imponible del grupo fiscal. La dotación de la citada reserva la podrá realizar cualquier entidad del grupo fiscal.

2. El importe de las rentas negativas derivadas de la transmisión de la participación de una entidad del grupo fiscal que deje de formar parte del mismo se minorará por la parte de aquel que se corresponda con bases imponibles negativas generadas dentro del grupo fiscal por la entidad transmitida y que hayan sido compensadas en el mismo”.

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

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

A efectos de eliminaciones e incorporaciones, los artículos 64 y 65 de la LIS establecen que:

El artículo 64 regula las eliminaciones en los siguientes términos:

“Las eliminaciones se realizarán de acuerdo con los criterios establecidos en las Normas para la Formulación de Cuentas Anuales Consolidadas, aprobadas por el Real Decreto 1159/2010, de 17 de septiembre, siempre que afecten a las bases imponibles individuales y con las especificidades previstas en esta Ley”.

Y el artículo 65 regula las incorporaciones:

“1. Los resultados eliminados se incorporarán a la base imponible del grupo fiscal cuando así se establezca en las Normas para la Formulación de Cuentas Anuales Consolidadas, aprobadas por el Real Decreto 1159/2010, de 17 de septiembre.

No obstante, los resultados eliminados se incorporarán a la base imponible individual de la entidad que hubiera generado esos resultados y deje de formar parte del grupo fiscal, en el período impositivo en que se produzca dicha exclusión.

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

documentación a que se refiere el apartado 3 del artículo 18 de esta Ley”.

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

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

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

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

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

Por su parte, los resultados por operaciones internas que generan renta a nivel consolidado, serán objeto de eliminación, debiendo incorporarse en el período impositivo en que se entiendan realizados frente a terceros. Este sería el supuesto de la compraventa de mercaderías que a su vez no hayan sido realizadas frente a terceros ajenos al grupo fiscal.

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.