

BASE DE DATOS DE [NORMACEF](#)

Referencia: NFC060059

DGT: 19-05-2016

N.º CONSULTA VINCULANTE: V2155/2016

SUMARIO:

IS. Regímenes especiales. Consolidación fiscal. Régimen fiscal. *El gasto registrado en el patrimonio neto a nivel de grupo mercantil no forma parte de la base imponible del grupo fiscal ni de la base imponible individual de cada entidad.* La entidad A es una sociedad integrada en un Grupo de consolidación fiscal como en un Grupo mercantil internacional. La entidad B también forma parte de estos grupos. La entidad A suscribió operaciones de derivados con entidades financieras con el objetivo de eliminar el riesgo por tipo de cambio que se pudiera producir en los flujos de caja en euros por la potencial adquisición sobre la base del precio pactado. Como consecuencia de dichos contratos y la apreciación del dólar estadounidense frente al euro, desde el 1 de enero de 2015 se ha generado en A un resultado positivo a nivel individual. Como consecuencia de la designación de una cobertura contable a nivel consolidado se comenzaron a registrar los resultados de los derivados en el patrimonio neto consolidado (hasta ese momento se registraban en la cuenta de pérdidas y ganancias), mientras que a nivel individual dichos resultados se siguieron registrando en la cuenta de pérdidas y ganancias de A, dado que el elemento cubierto se encontraba en otra sociedad distinta. Posteriormente, se designó la cobertura a nivel individual, pasando a contratar los derivados la misma sociedad que tenía el riesgo asociado, es decir, B, y comenzando entonces a registrar el resultado de éstos en el patrimonio neto también a nivel individual de la entidad B (a nivel consolidado mercantil ya se registraban en el patrimonio neto). Como consecuencia de lo anterior, el impacto en 2015, a nivel individual y a nivel consolidado de los contratos de derivados de A determina que el resultado a nivel consolidado mercantil es superior al resultado individual. La diferencia se debe a que a nivel individual en A se ha registrado un gasto que en el consolidado mercantil está registrado en el patrimonio neto. Dicha diferencia equivale al resultado asociado a los contratos de derivados generado en el período de marzo de 2015, en que sí existía cobertura contable a nivel consolidado mercantil, pero no a nivel individual. A la hora de determinar las bases imposables individuales los requisitos o calificaciones establecidos en la normativa contable o fiscal se referirán al grupo fiscal. Ello supone realizar una homogeneización con el objeto de que la base imponible individual de cada entidad que forme parte del grupo de consolidación fiscal, tenga en cuenta, precisamente, su pertenencia al referido grupo. Por tanto, el gasto registrado en la cuenta de pérdidas y ganancias individual de una entidad, que no forme parte del resultado consolidado mercantil por cuanto está registrado en el patrimonio neto a nivel del grupo mercantil, tampoco formará parte de la base imponible del grupo fiscal teniendo en cuenta el perímetro de configuración de este, por cuanto no formará parte de la base imponible individual de acuerdo con el art. 62.1.a) Ley 27/2014 (Ley IS).

PRECEPTOS:

Ley 27/2014 (Ley IS), art. 62.

Descripción sucinta de los hechos:

La entidad consultante es la entidad dominante de un Grupo de consolidación fiscal y dominante también de un Grupo mercantil internacional.

La entidad A es una sociedad integrada tanto en el Grupo de consolidación fiscal como en el grupo mercantil, y se dedica, entre otros, a la prestación de servicios financieros y de tesorería tanto a sociedades integradas en el Grupo de consolidación fiscal como a sociedades participadas por sociedades del Grupo.

La entidad B, también forma parte del Grupo de consolidación fiscal y del grupo mercantil. Esta sociedad adquirió a la entidad C en mayo de 2015.

Durante el primer trimestre de 2015, en el proceso de negociación y adquisición de la entidad C por B, la entidad A suscribió operaciones de derivados con entidades financieras con el objetivo de eliminar el riesgo por tipo de cambio que se pudiera producir en los flujos de caja en euros por la potencial adquisición sobre la base del precio pactado. Como consecuencia de dichos contratos y la apreciación del dólar estadounidense frente al euro, desde el 1 de enero de 2015 se ha generado en A un resultado positivo a nivel individual.

El 11 de marzo de 2015 se designó una cobertura contable a nivel consolidado, siendo el riesgo cubierto la variación en los flujos de caja en euros a pagar por la altamente probable adquisición de la entidad C en dólares estadounidenses. La sociedad que contrató los derivados fue A y la sociedad que tenía el potencial riesgo cubierto era B como sociedad adquirente, ambas entidades pertenecientes al grupo fiscal mencionado.

Como consecuencia de la designación de la cobertura contable a nivel consolidado se comenzaron a registrar los resultados de los derivados en el patrimonio neto consolidado (hasta ese momento se registraban en la cuenta de pérdidas y ganancias), mientras que a nivel individual dichos resultados se siguieron registrando en la cuenta de pérdidas y ganancias de A, dado que el elemento cubierto se encontraba en otra sociedad distinta en virtud de lo establecido en la Norma de Registro y Valoración 9ª, apartado 6, del Plan General de Contabilidad y de la Norma Internacional de Contabilidad 39, apartado 95.

En marzo de 2015 se designó la cobertura a nivel individual, pasando a contratar los derivados la misma sociedad que tenía el riesgo asociado, es decir, B, y comenzando entonces a registrar el resultado de éstos en el patrimonio neto también a nivel individual de la entidad B (a nivel consolidado mercantil ya se registraban en el patrimonio neto desde marzo de 2015).

Como consecuencia de lo anterior, el impacto en 2015 a nivel individual y a nivel consolidado de los contratos de derivados de A determina que el resultado a nivel consolidado mercantil es superior al resultado individual. La diferencia se debe a que a nivel individual en A se ha registrado un gasto que en el consolidado mercantil está registrado en el patrimonio neto. Dicha diferencia equivale al resultado asociado a los contratos de derivados generado en el período de marzo de 2015, en que sí existía cobertura contable a nivel consolidado mercantil, pero no a nivel individual.

Cuestión planteada:

Si el gasto registrado en la cuenta de pérdidas y ganancias individual de A, que a nivel consolidado mercantil ha sido registrado contra patrimonio neto, sería deducible en la base imponible del Impuesto sobre Sociedades del ejercicio 2015 del Grupo de consolidación fiscal.

Contestación:

El capítulo VI del título VII de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades (LIS), regula el régimen especial de consolidación fiscal.

El artículo 62 de la LIS, en relación a la determinación de la base imponible del grupo fiscal, establece que:

“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.”
(...)”

De conformidad con el precepto transcrito, los requisitos o calificaciones establecidos en la normativa contable o fiscal se referirán al grupo fiscal a la hora de determinar las bases imponibles individuales. Ello supone realizar una homogeneización con el objeto de que la base imponible individual de cada entidad que forme parte del grupo de consolidación fiscal, tenga en cuenta, precisamente, su pertenencia al referido grupo. Por tanto, aquel gasto registrado en la cuenta de pérdidas y ganancias individual de A, que no forme parte del resultado consolidado mercantil por cuanto está registrado en el patrimonio neto a nivel del grupo mercantil, tampoco formará parte de la base imponible del grupo fiscal teniendo en cuenta el perímetro de configuración de este, por cuanto no formará parte de la base imponible individual de acuerdo con lo señalado en el artículo 62.1.a) de la LIS.

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.