

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFC082450

DGT: 25-03-2022

N.º CONSULTA VINCULANTE: V0646/2022

SUMARIO:

IS. Regímenes especiales. Grupos de sociedades/Consolidación fiscal. Requisitos para formar grupo. Tres sociedades forman parte de un grupo fiscal, si bien la reducción en las ventas ha dado lugar a que se plantee la posibilidad de dejar inactivas dos de ellas, que servirían de soporte a la actividad de la tercera. Entre los requisitos para formar parte de un grupo no se establece que la falta de actividad suponga la exclusión del grupo, por tanto, mientras se cumplan los requisitos para formar parte del grupo, éste persistirá. **Base imponible. Compensación de bases negativas.** Las entidades inactivas tienen bases imponibles pendientes de compensar, si bien, en la medida en que no concurren las circunstancias que determinan la limitación a la compensación en los términos establecidos en el art. 26.4 Ley IS, se podrá aplicar la compensación sin perjuicio de que deba ser limitada por otras circunstancias preexistentes.

PRECEPTOS:

Ley 27/2014 (Ley IS), arts. 26 y 58.

Descripción sucinta de los hechos:

Un grupo fiscal, cuya dominante es la entidad X, está constituido por, entre otras, las sociedades A, B y C. La sociedad A tiene por objeto la fabricación y venta a terceros de muebles, habiéndose reducido notablemente las ventas en los últimos 10 años.

Las empresas B y C se han dedicado a la fabricación y prestación de servicios a la entidad A desde el momento de su constitución, la primera de ellas fabricando muebles y la segunda pintándolos y barnizándolos.

Dada la notable reducción de las ventas y las cuantiosas pérdidas, la consultante ha procedido a realizar una reestructuración industrial, de manera que las entidades B y C han quedado temporalmente inactivas, no realizando actividad productiva alguna, hasta el momento en que se revierta la situación y se recupere el volumen de negocios anterior.

Según manifiesta la consultante, las sociedades B y C nunca han incurrido en insolvencia, siendo actualmente su patrimonio neto positivo.

Cuestión planteada:

- Si la inactividad de alguna de las sociedades que forman parte del grupo fiscal implica la pérdida de su condición de miembro del grupo fiscal
- En caso afirmativo, ¿las sociedades inactivas deben separarse con la parte correspondiente de las bases imponibles negativas que le correspondieran?
- En caso negativo, al no separarse del grupo ¿sus bases imponibles negativas podrían ser compensadas con bases imponibles negativas de otras sociedades del grupo?

Contestación:

El Capítulo VI del Título VII de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades (en adelante, LIS), regula el régimen de consolidación fiscal.

El artículo 58 de la LIS establece los siguientes criterios para determinar las entidades que forman parte de un grupo fiscal:

“1. Se entenderá por grupo fiscal el conjunto de entidades residentes en territorio español que cumplan los requisitos establecidos en este artículo y tengan la forma de sociedad anónima, de responsabilidad limitada y comanditaria por acciones, así como las fundaciones bancarias a que se refiere el apartado 3 de este artículo.

(...)

2. Se entenderá por entidad dominante aquella que cumpla los requisitos siguientes:

a) Tener personalidad jurídica y estar sujeta y no exenta al Impuesto sobre Sociedades o a un Impuesto idéntico o análogo al Impuesto sobre Sociedades español, siempre que no sea residente en un país o territorio

calificado como paraíso fiscal. Los establecimientos permanentes de entidades no residentes situados en territorio español que no residan en un país o territorio calificado como paraíso fiscal podrán ser considerados entidades dominantes respecto de las entidades cuyas participaciones estén afectas al mismo.

b) Que tenga una participación, directa o indirecta, al menos, del 75 por ciento del capital social y se posea la mayoría de los derechos de voto de otra u otras entidades que tengan la consideración de dependientes el primer día del período impositivo en que sea de aplicación este régimen de tributación.

(...)

c) Que dicha participación y los referidos derechos de voto se mantengan durante todo el período impositivo.

El requisito de mantenimiento de la participación y de los derechos de voto durante todo el período impositivo no será exigible en el supuesto de disolución de la entidad participada.

(...)

3. Se entenderá por entidad dependiente aquella que sea residente en territorio español sobre la que la entidad dominante posea una participación que reúna los requisitos contenidos en las letras b) y c) del apartado anterior, así como los establecimientos permanentes de entidades no residentes en territorio español respecto de las cuales una entidad cumpla los requisitos establecidos en el apartado anterior.

(...)

4. No podrán formar parte de los grupos fiscales las entidades en las que concurra alguna de las siguientes circunstancias:

a) Que no sean residentes en territorio español.

b) Que estén exentas de este Impuesto.

c) Que al cierre del período impositivo haya sido declarada en situación de concurso y durante los períodos impositivos en que surta efectos esa declaración.

d) Que al cierre del período impositivo se encuentre en la situación patrimonial prevista en el artículo 363.1.e) del Texto Refundido de la Ley de Sociedades de Capital, aprobado por el Real Decreto Legislativo 1/2010, de 2 de julio, de acuerdo con sus cuentas anuales, aun cuando no tuvieran la forma de sociedades anónimas, a menos que a la conclusión del ejercicio en el que se aprueban las cuentas anuales esta última situación hubiese sido superada.

e) Las entidades dependientes que estén sujetas al Impuesto sobre Sociedades a un tipo de gravamen diferente al de la entidad representante del grupo fiscal, salvo el supuesto previsto en el apartado siguiente.

f) Las entidades dependientes cuyo ejercicio social, determinado por imperativo legal, no pueda adaptarse al de la entidad representante.

(...)"

De acuerdo con lo anterior, en el caso objeto de consulta, se considerarían entidades dependientes del grupo fiscal las sociedades residentes en territorio español que cumplieran los requisitos establecidos en el artículo 58 de la LIS, cuestión que, excepto por lo que se indica a continuación, no procede analizar en la presente contestación.

En particular, en el apartado tercero del artículo 58 se desarrollan los requisitos que han de concurrir en la sociedad dependiente. Por otra parte, en el apartado cuarto, se señalan las circunstancias que, cuando concurran en alguna de las entidades, supondrán su exclusión del régimen de los grupos fiscales, sin que entre ellas figure el que la entidad no viniera realizando actividad alguna.

Por tanto, en la medida que el artículo 58 de la LIS no establece como causa que impida formar parte de un grupo el hecho de que una sociedad dependiente sea inactiva, la entidad consultante y todas las sociedades que cumplan los requisitos para ser consideradas sociedades dependientes deberán formar parte del grupo fiscal a efectos de la aplicación del régimen de consolidación fiscal.

Respecto a la compensación de las bases imponibles negativas, el artículo 26 de la LIS establece que:

"1. Las bases imponibles negativas que hayan sido objeto de liquidación o autoliquidación podrán ser compensadas con las rentas positivas de los períodos impositivos siguientes con el límite del 70 por ciento de la base imponible previa a la aplicación de la reserva de capitalización establecida en el artículo 25 de esta Ley y a su compensación.

En todo caso, se podrán compensar en el período impositivo bases imponibles negativas hasta el importe de 1 millón de euros.

La limitación a la compensación de bases imponibles negativas no resultará de aplicación en el importe de las rentas correspondientes a quitas o esperas consecuencia de un acuerdo con los acreedores del contribuyente. Las bases imponibles negativas que sean objeto de compensación con dichas rentas no se tendrán en consideración respecto del importe de 1 millón de euros a que se refiere el párrafo anterior.

El límite previsto en este apartado no se aplicará en el período impositivo en que se produzca la extinción de la entidad, salvo que la misma sea consecuencia de una operación de reestructuración a la que resulte de aplicación el régimen fiscal especial establecido en el Capítulo VII del Título VII de esta Ley.

2. Si el período impositivo tuviera una duración inferior al año, las bases imponibles negativas que podrán ser objeto de compensación en el período impositivo, en los términos establecidos en el segundo párrafo del apartado anterior, serán el resultado de multiplicar 1 millón de euros por la proporción existente entre la duración del período impositivo respecto del año.

3. El límite establecido en el primer párrafo del apartado 1 de este artículo no resultará de aplicación en el caso de entidades de nueva creación a que se refiere el artículo 29.1 de esta Ley, en los 3 primeros períodos impositivos en que se genere una base imponible positiva previa a su compensación.

4. No podrán ser objeto de compensación las bases imponibles negativas cuando concurren las siguientes circunstancias:

a) La mayoría del capital social o de los derechos a participar en los resultados de la entidad que hubiere sido adquirida por una persona o entidad o por un conjunto de personas o entidades vinculadas, con posterioridad a la conclusión del período impositivo al que corresponde la base imponible negativa.

b) Las personas o entidades a que se refiere el párrafo anterior hubieran tenido una participación inferior al 25 por ciento en el momento de la conclusión del período impositivo al que corresponde la base imponible negativa.

c) La entidad adquirida se encuentre en alguna de las siguientes circunstancias:

1.º No viniera realizando actividad económica alguna dentro de los 3 meses anteriores a la adquisición;

2.º Realizara una actividad económica en los 2 años posteriores a la adquisición diferente o adicional a la realizada con anterioridad, que determinara, en sí misma, un importe neto de la cifra de negocios en esos años posteriores superior al 50 por ciento del importe medio de la cifra de negocios de la entidad correspondiente a los 2 años anteriores. Se entenderá por actividad diferente o adicional aquella que tenga asignado diferente grupo a la realizada con anterioridad, en la Clasificación Nacional de Actividades Económicas.

3.º Se trate de una entidad patrimonial en los términos establecidos en el apartado 2 del artículo 5 de esta Ley.

4.º La entidad haya sido dada de baja en el índice de entidades por aplicación de lo dispuesto en la letra b) del apartado 1 del artículo 119 de esta Ley.

5. El derecho de la Administración para comprobar o investigar las bases imponibles negativas pendientes de compensación prescribirá a los 10 años a contar desde el día siguiente a aquel en que finalice el plazo establecido para presentar la declaración o autoliquidación correspondiente al período impositivo en que se generó el derecho a su compensación.

Transcurrido dicho plazo, el contribuyente deberá acreditar que las bases imponibles negativas cuya compensación pretenda resultan procedentes, así como su cuantía, mediante la exhibición de la liquidación o autoliquidación y de la contabilidad, con acreditación de su depósito durante el citado plazo en el Registro Mercantil”.

La limitación a la compensación de bases imponibles negativas establecida en el apartado 4 del artículo 26 de la LIS opera cuando concurren las circunstancias previstas en las letras a), b) y c) de dicho apartado.

En el caso concreto planteado en el escrito de consulta, las sociedades B y C tienen bases imponibles negativas pendientes de compensar.

De acuerdo con el apartado 4 del artículo 26 de la LIS, se limita la compensación de bases imponibles negativas de una entidad si la misma ha sido adquirida por una entidad o un grupo de entidades con posterioridad al período impositivo en que se generaron las bases imponibles negativas, si, con carácter previo, no se poseía una participación de, al menos el 25%.

Dichas circunstancias no concurren en el presente caso, si bien en caso de que la limitación del apartado 4 del artículo 26 de la LIS existiera con carácter previo, dicha limitación seguiría siendo de aplicación en los términos que procediera, lo que no resulta posible valorar con los datos que contiene el escrito de consulta.

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.