

## BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFC084456

DGT: 21-12-2022

N.º CONSULTA VINCULANTE: V2592/2022

### SUMARIO:

**IS. Regímenes especiales. Grupos de sociedades/Consolidación fiscal. Régimen fiscal. Compensación de bases negativas.** Un grupo de consolidación fiscal está compuesto por dos entidades. Con anterioridad a la incorporación al grupo, la entidad dominante había generado bases imponibles negativas pendientes de compensación. Se aplicará como límite de compensación el menor de los dos siguientes: El 70%, 50% o 25%, en función del importe neto de la cifra de negocios de la sociedad individual de la base imponible positiva de la sociedad en el periodo en que forma parte del grupo con eliminación e incorporación que correspondan; o, el 70%, 50% o 25% en función del importe neto de la cifra de negocios del grupo, de la base imponible positiva del grupo previa a la aplicación de la reserva de capitalización y a la compensación de la base imponible negativa pendiente. Respecto a las bases negativas generadas en el seno del grupo, se aplicará el límite del art. 26 Ley IS hasta un millón de euros. Este límite opera tanto a efectos de determinar la base negativa compensable por el grupo como para determinar la base negativa que el grupo puede compensar en total.

### PRECEPTOS:

Ley 27/2014 (Ley IS), arts. 26, 56, 62, 63, 66, 67 y disp. adic. decimoquinta.

#### Descripción sucinta de los hechos:

La consultante es la sociedad dominante de un grupo que tributa conforme al régimen especial de consolidación fiscal del Impuesto sobre Sociedades.

El grupo fiscal está formado por la consultante y por la sociedad Y como sociedad dependiente, estando ésta última participada al 100% por la sociedad dominante.

Con anterioridad a la incorporación al grupo fiscal, la consultante había generado bases imponibles negativas y que, a fecha actual, están pendientes de compensación.

#### Cuestión planteada:

Si el grupo mantiene el derecho a compensar bases imponibles negativas hasta el importe anual de un millón de euros, recogido en el artículo 26.1 de LIS o, por el contrario, por estar tributando dentro del régimen de consolidación fiscal, no le resulta de aplicación lo dispuesto en el artículo 26 correspondiente al millón de euros y debe atender exclusivamente a una interpretación literal y estricta del artículo 67.e) de la LIS compensando, como máximo, el límite del 70 por ciento de la base imponible positiva individual de la propia entidad.

#### 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 especial de consolidación fiscal.

Al respecto, el artículo 56.1 de la LIS establece que “el grupo fiscal tendrá la consideración de contribuyente”.

Por su parte, el artículo 62 de la LIS 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.

(...)

f) La compensación de las bases imponible negativas del grupo fiscal, cuando el importe de la suma de los párrafos anteriores resultase positiva, así como de las bases imponible negativas referidas en la letra e) del artículo 67 de esta Ley.

(...)

El artículo 63 de la LIS contiene las reglas especiales aplicables en la determinación de las bases imponible individuales de las entidades integrantes del grupo fiscal, señalando que:

“Las bases imponible individuales correspondientes a las entidades integrantes del grupo fiscal, a que se refiere la letra a) del apartado 1 del artículo anterior, se determinarán de acuerdo con las reglas generales previstas en esta Ley, con las siguientes especialidades:

(...)

d) No se incluirá en las bases imponible individuales la compensación de bases imponible negativas que hubieran correspondido a la entidad en régimen individual.

(...)

A su vez, el artículo 66 de la LIS dispone que:

“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 imponible positivas del grupo fiscal en los términos previstos en el artículo 26 de esta Ley”.

El artículo 26 de la LIS, en relación a la compensación de bases imponible negativas en el régimen general del Impuesto, establece que:

“1. Las bases imponible 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 imponible negativas hasta el importe de 1 millón de euros.

(...)

Asimismo, en relación con las reglas especiales de incorporación de entidades en el grupo fiscal, el artículo 67 de la LIS establece que:

“En el supuesto de que una entidad se incorpore a un grupo fiscal, en la determinación de la base imponible del grupo fiscal resultarán de aplicación las siguientes reglas:

(...)

e) Las bases imponible negativas de cualquier entidad 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 del 70 por ciento de la base imponible individual de la propia entidad, teniendo en cuenta las eliminaciones e incorporaciones que correspondan a dicha entidad, de acuerdo con lo establecido en los artículos 64 y 65 de esta Ley.

(...)

Por último, la disposición adicional decimoquinta de la LIS (en adelante, DA 15ª) establece una serie de límites aplicables a las grandes empresas en períodos impositivos iniciados a partir de 1 de enero de 2016, señalando que:

“Los contribuyentes cuyo importe neto de la cifra de negocios sea al menos de 20 millones de euros durante los 12 meses anteriores a la fecha en que se inicie el período impositivo, aplicarán las siguientes especialidades:

Los límites establecidos en el apartado 12 del artículo 11, en el primer párrafo del apartado 1 del artículo 26, en la letra e) del apartado 1 del artículo 62 y en las letras d) y e) del artículo 67, de esta Ley se sustituirán por los siguientes:

- El 50 por ciento, cuando en los referidos 12 meses el importe neto de la cifra de negocios sea al menos de 20 millones de euros pero inferior a 60 millones de euros.
  - El 25 por ciento, cuando en los referidos 12 meses el importe neto de la cifra de negocios sea al menos de 60 millones de euros.
- (...)"

De acuerdo con el régimen legal expuesto, en el supuesto del régimen especial de consolidación fiscal, teniendo en cuenta que el grupo fiscal tiene la consideración de contribuyente, la referencia a la base imponible previa a la compensación ha de entenderse realizada al grupo fiscal, de tal manera que se obtendrá como consecuencia de la suma de las bases imponibles individuales del período impositivo, ajustada por las correspondientes eliminaciones e incorporaciones.

Esto supone que la compensación de bases imponibles negativas del grupo fiscal o de bases imponibles negativas de cualquier entidad pendientes de compensar en el momento de su integración en el grupo fiscal requiere, previamente, de la existencia de una base imponible positiva del grupo fiscal.

Por su parte, las bases imponibles negativas de una sociedad pendientes de compensar en el momento de su integración en el grupo fiscal se podrán compensar con la base imponible del grupo fiscal con el límite general del artículo 66 de la LIS y con el límite adicional previsto el artículo 67 e) de la LIS.

Pues bien, el límite adicional para la compensación de bases imponibles negativas de una sociedad pendientes de compensar en el momento de su integración en el grupo fiscal será del 70 por ciento de la base imponible individual de la entidad, previsto en la letra e) del artículo 67 de la LIS, o del 50 por ciento o del 25 por ciento de la base imponible individual de dicha entidad, previstos en la DA 15ª de la LIS, en función del importe neto de la cifra de negocios de la propia entidad, de conformidad con los citados preceptos, previamente reproducidos.

Por tanto, en el caso consultado, en el supuesto de que existan bases imponibles negativas de una sociedad pendientes de compensar en el momento de su integración en el grupo fiscal, se aplicará como límite de compensación el menor de los dos importes siguientes:

- el 70%, 50% o 25%, en función del importe neto de la cifra de negocios de la sociedad individual, de la base imponible positiva de dicha sociedad obtenida en el período impositivo en que forma parte del grupo, teniendo en cuenta las eliminaciones e incorporaciones que correspondan por las operaciones internas en las que hubiera participado.

- el 70%, 50% o 25%, en función del importe neto de la cifra de negocios del grupo fiscal, de la base imponible positiva de dicho grupo previa a la aplicación de la reserva de capitalización y a la compensación de la base imponible negativa pendiente.

Adicionalmente, cabe señalar que las bases imponibles negativas generadas en el seno del grupo fiscal se podrán compensar en los términos dispuestos en el artículo 66 de la LIS, el cual, por remisión al artículo 26 de la LIS, permite, en todo caso, compensar en el período impositivo bases imponibles negativas hasta el importe de 1 millón de euros.

De acuerdo con una interpretación sistemática y razonable de la norma, la compensación sin límite de hasta un millón de euros que establece el artículo 26 de la LIS procede tanto a efectos de determinar la base imponible negativa compensable por el grupo fiscal generada por la entidad que se ha integrado en el grupo, como a efectos de determinar la base imponible negativa que el grupo fiscal puede compensar en total teniendo en cuenta las bases imponibles negativas pendientes de la entidad que se ha integrado en él y las del propio grupo fiscal. Como consecuencia de dicha compensación las bases imponibles positivas nunca podrán transformarse en bases imponibles negativas.

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 Función Pública.