

BASE DE DATOS NORMACEF FISCAL Y CONTABLE

Referencia: NFJ057966

TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL

Resolución de 9 de abril de 2015

Vocalía 3.^a

R.G. 7076/2013

SUMARIO:

IS. Regímenes especiales. Grupos de sociedades/Consolidación fiscal. Deducciones de una sociedad pendientes de deducir en el momento de su inclusión en el grupo. Determinación de la base imponible individual. En el caso que se analiza, se plantea la procedencia de la aplicación de la deducción por doble imposición interna generada por la sociedad ACA en el ejercicio 2007, con anterioridad a su incorporación al grupo fiscal y que se aplicó por el grupo fiscal en su autoliquidación del ejercicio 2009. Pues bien, en el supuesto de deducciones por doble imposición interna de dividendos generadas por una sociedad integrada en un grupo fiscal antes de su incorporación al mismo, su aplicación por el grupo fiscal deberá cumplir la limitación exigida en el art. 74.2 del RDLeg. 4/2004 (TR Ley IS). Por tanto, en la determinación de la base imponible individual de la sociedad que los generó, a los efectos de cuantificar la cuota sobre la que cabe aplicar la referida deducción, deberá excluirse aquella parte de base imponible que proceda de dividendos o participaciones en beneficios a que se refiere el art. 30.2 del mismo RDLeg. 4/2004 (TR Ley IS). La finalidad perseguida por la limitación establecida en el referido art. 74.2 del RDLeg. 4/2004 (TR Ley IS) es común a los créditos fiscales generados por una sociedad antes de su incorporación al grupo instrumentados bien como bases imponibles negativas, bien como deducciones por doble imposición de dividendos. Con dicha limitación, se pretende impedir que un grupo fiscal pueda beneficiarse de esos créditos fiscales generados fuera del mismo, cuando la sociedad individual que los generó no aporta tributación efectiva en sede del grupo en cuantía suficiente para absorberlos. En ambos supuestos subyacen pérdidas obtenidas por la sociedad individual con carácter previo a su integración en el grupo, que aparecen en sus autoliquidaciones previas por el Impuesto sobre Sociedades bien directamente como bases imponibles negativas, bien como deducciones por doble imposición interna de dividendos que no pudieron ser aplicadas en el ejercicio de su generación por insuficiencia de cuota íntegra -por la existencia de pérdidas que fueron compensadas en la determinación de la base imponible por los ingresos por dividendos-. **(Criterio 1 de 1)**

PRECEPTOS:

RDLeg. 4/2004 (TR Ley IS), arts. 30, 42, 44, 72, 74 y 78.

En la Villa de Madrid, en fecha 9 de abril de 2015, el Tribunal Económico-Administrativo Central, reunido en Sala, ha resuelto la reclamación que en única instancia ha interpuesto **D. Mx** como representante autorizado de la entidad **ACA** (en adelante el obligado tributario) NIF ..., como sociedad dominante del grupo fiscal núm. **a/08**, y D. Cx y D. Jx, estos dos últimos como administradores concursales de la entidad manifestando su conformidad con la referida reclamación, con domicilio a efectos de notificaciones en el de D^a Dx, en ..., frente a Acuerdo de liquidación emitido por la Delegación Central de Grandes Contribuyentes por el concepto I.Sociedades, ejercicios 2008, 2009 y 2010, del que resulta un importe total a ingresar de 864.513,36 €.

ANTECEDENTES DE HECHO**Primero:**

En fecha 25 de noviembre de 2011 se iniciaron actuaciones de comprobación de carácter general frente al grupo **a/08** por el I.Sociedades, ejercicios 2008 a 2010, mediante comunicación realizada a **ACA** en su condición de entidad dominante del citado grupo, que tributa en régimen de consolidación fiscal. La comprobación se realizó sobre las siguientes sociedades integradas en el mismo: **ACA, AI, SA, SI, SL y LOE, SL**.

El día 22 de noviembre de 2012 se notificó al obligado tributario acuerdo de ampliación del plazo máximo de duración del procedimiento inspector por 12 meses adicionales, al apreciarse circunstancias de especial complejidad en el desarrollo del mismo. En el curso de las actuaciones, se aprecia la existencia de interrupciones justificadas y dilaciones no imputables en el procedimiento que determinan que la fecha límite para la finalización del mismo sea el 28 de junio de 2014.

En la fecha de inicio de la comprobación la entidad dominante del grupo fiscal, **ACA**, se encontraba en la situación de concurso de acreedores. El día 17 de octubre de 2011 el Juzgado de lo Mercantil núm. 1 de Valencia dictó auto de declaración de concurso voluntario de acreedores de la mercantil, acordándose la intervención de sus operaciones y nombrándose administradores concursales a D. Cx, D. Jx y D. Sx, que aceptaron el cargo. Por este motivo, en representación de **ACA** comparecieron ante la Inspección, a los efectos de documentar los resultados de la comprobación, la Dª Dx como representante voluntaria del obligado tributario y los señores D. Cx y D. Jx, como administradores concursales de la entidad.

El grupo fiscal había presentado en plazo declaraciones por el I.Sociedades, modelo 220, por los ejercicios 2008 a 2010, períodos impositivos coincidentes con el año natural. Respecto de las autoliquidaciones presentadas, se produjeron las siguientes actuaciones previas a la comprobación descrita:

a) Ejercicio 2008: El 12 de enero de 2011 la Unidad de Gestión de Grandes Empresas de Valencia dictó liquidación provisional por un importe a ingresar de 5.513,96 € por modificación de la base imponible declarada en el mod. 200 por la entidad dependiente **SGI** al haberse comprobado una cuantía de retenciones practicadas inferior a la declarada. La liquidación fue ingresada y no recurrida por el obligado tributario.

b) Ejercicio 2009: El 1 de marzo de 2011 la Unidad de Gestión de Grandes Empresas de Valencia dictó liquidación provisional minorando el importe solicitado a devolver en 647,79 € por modificación de las retenciones. La cantidad ordenada a devolver, por 85.971,99 €, fue objeto de compensación. La liquidación no fue recurrida por el obligado tributario.

c) Ejercicio 2010: El 7 de octubre de 2011 se acordó devolución por el importe solicitado de 42.004,50 €.

Segundo:

A resultas de la comprobación efectuada, el día 18 de junio de 2013 se formalizó acta de conformidad A01 ... que recogió la propuesta de regularización de los elementos de la obligación tributaria por el I.Sociedades 2008 a 2010 respecto de los cuales el obligado tributario manifestó su conformidad, por las siguientes cuantías:

EJERCICIO	CUOTA A01
2008	1.718.854,23 €
2009	1.670.693,55 €
2010	0,00 €

En la misma fecha se incoa acta de disconformidad A02 ... en la que se incluyen, además de todas las cuestiones regularizadas en conformidad, aquellas respecto de las que el obligado tributario manifestó su disconformidad, referidas todas ellas al régimen de consolidación fiscal. Estos motivos son los siguientes:

a) Bases imponibles negativas pendientes de compensación a 31 de diciembre de 2008, 31 de diciembre de 2009 y 31 de diciembre de 2010.

Las BINs comprobadas por la Inspección, generadas antes de la incorporación al grupo y pendientes de aplicación en las fechas referidas, se cuantifican por la Inspección en 31.411.638,11 € a 31 de diciembre de 2008, 17.480.615,68 € a 31 de diciembre de 2009 y 7.920.464,83 € a 31 de diciembre de 2010. La modificación respecto de las declaradas en los correspondientes modelos 220 respecto de la cual el obligado tributario manifiesta su disconformidad, se corresponde con la BIN generada en el ejercicio 2007 por **SCO**, ya que dicha modificación deriva de un acta por dicho ejercicio suscrita en disconformidad. Por el resto de los saldos comprobados el obligado tributario manifiesta su conformidad en el Acta A01 antes mencionada.

b) Deducciones comprobadas pendientes de aplicación a 31 de diciembre de 2008, 31 de diciembre de 2009 y 31 de diciembre de 2010.

Las modificaciones respecto de las deducciones declaradas en los correspondientes modelos 220, generadas por sociedades integradas en el grupo antes de su incorporación al mismo, y respecto de las cuales el obligado tributario manifiesta su disconformidad son las siguientes:

- Deducción por reinversión de beneficios extraordinarios procedente de **ACA**, ejercicio 2007. En el mod. 220 del grupo fiscal se consigna por este concepto la cuantía de 807.789,00 € cuando la deducción comprobada en Acta A01 ... incoada a la sociedad en régimen de tributación individual en fecha 1 de agosto de 2012 asciende a 0€.

· Dedución por doble imposición interna. El obligado tributario considera correcto el importe comprobado por la Inspección generado en el ejercicio 2007 por **ACA** (814.526,01 €), pero frente a la postura de la Inspección, que la considera pendiente de aplicación a 31 de diciembre de 2010, manifiesta su disconformidad al considerar que dicho saldo sería aplicable no sólo en el ejercicio 2009, como efectivamente hizo en la autoliquidación mod. 220 presentada por el mismo, sino también en el ejercicio 2008 y 2010.

Por todo lo expuesto, en el acta A02 ... se contiene la siguiente propuesta de liquidación.

EJERCICIO	CUOTA A02
2008	0,00 €
2009	814.526,01 €
2010	0,00 €

Dicha propuesta es calificada de provisional por los siguientes motivos:

a) Respecto del ejercicio 2008, puesto que a resultas de las actuaciones realizadas con determinadas sociedades integradas en el grupo fiscal, se ha iniciado procedimiento del art. 180.1 LGT al considerar la Inspección que a la vista de determinados gastos realizados por las mismas (**AI, SA y SI, SL**) pudiera apreciarse delito contra la Hacienda Pública. En los trámites de audiencia con **ACA** y **SI, SL** se comunicó a los obligados tributarios que se habían desagregado del expediente las consecuencias fiscales de los referidos pagos. En el caso de **AI, SA** el trámite de audiencia alcanzó todo el expediente de comprobación.

b) Respecto del ejercicio 2010, por lo dispuesto en el art. 101.4.a) LGT ya que la regularización recogida en el apartado 9.3.1.3 del acta "Ajustes resultado por la venta de la sociedad **SGI** (anteriormente denominada **SDI** y actualmente denominada **GPA**)" deriva de una anterior regularización practicada en Acta A02 ... de fecha 25 de septiembre de 2012 que no ha adquirido firmeza a la firma del acta aquí analizada al haber sido recurrida por el obligado tributario.

También en fecha 18 de junio de 2013 el actuario emite informe complementario al acta de disconformidad. No se presentan alegaciones posteriores a la formalización del Acta.

Tercero:

El 31 de octubre de 2013 se dicta Acuerdo de liquidación por el concepto I.Sociedades 2008, 2009 y 2010 confirmando la propuesta de regularización contenida en el acta de disconformidad por los siguientes motivos:

a) Dedución por reinversión procedente de **ACA** (2008)

La Inspección hace constar que en acta A01 ... relativa al I.Sociedades 2006 y 2007 de **ACA**, se manifiesta que la sociedad no consignó cantidad alguna por este concepto en el ejercicio 2007. Sin embargo, en el ejercicio 2008 consigna tanto en el modelo 200 como en el 220 una deducción por reinversión con origen en el ejercicio 2007 por 807.789,00 €, manifestando que se genera con ocasión de la venta en julio de 2007 de determinadas participaciones sociales. La Inspección requirió en aquella comprobación justificación documental de los activos en que se reinvierte el beneficio, teniendo en cuenta que ya en el año 2006 se había aplicado otra deducción por reinversión, sin obtener acreditación alguna de las necesarias reinversiones, por lo que concluye que no procede la deducción consignada en las autoliquidaciones mod. 200 y 220 del ejercicio 2008. Adicionalmente la Inspección señala en el acta correspondiente al I.Sociedades 2008 a 2010 que dado que el grupo fiscal desaparece en el año 2011, una eventual deducción por este concepto no podría ser practicada por el grupo ya que la sociedad **ACA** la consigna en su autoliquidación mod. 200 del ejercicio 2011 en régimen de tributación individual.

b) Dedución por doble imposición interna (2008 y 2009)

Existiendo deducciones pendientes por este concepto generadas por las sociedades del grupo con anterioridad a su integración en el mismo, en el ejercicio 2009 el grupo aplica la generada por **ACA** en el ejercicio 2007. En dicho ejercicio, la base imponible individual de **ACA**, excluyendo los dividendos con derecho a deducción del art. 30.2 TRLIS, es negativa, por lo que la Inspección considera que no procede aplicar dicha deducción por identidad de razón con el art. 74.2 TRLIS, que limita la compensación de bases imponibles generadas antes de la integración en el grupo al importe de la base positiva correspondiente a la sociedad que las generó excluidos los dividendos con derecho a deducción del art. 30.2 TRLIS. Y ello aún cuando el art. 78.2 TRLIS no contempla

expresamente esta limitación, al entender la Inspección que la existencia de deducciones por doble imposición pendientes de aplicar en una sociedad implican la existencia de pérdidas previas que minoraron la cuota íntegra impidiendo así su aplicación. Si para compensar bases imponible negativas se tienen en cuenta las bases positivas posteriores correspondientes a dividendos con derecho a nueva deducción por doble imposición, el mismo tratamiento debe darse, a juicio de la Inspección, a las deducciones por doble imposición interna pendientes de aplicar. Las mismas circunstancias concurren en el ejercicio 2008, en el que no se aplicó la deducción generada en el año 2007.

c) Bases imponible negativas comprobadas pendientes de compensación (2008, 2009 y 2010)

El grupo consigna en sus autoliquidaciones una base imponible negativa generada en el ejercicio 2007 por **SCO** por importe de 2.407.60,95 €. En acta A02 ... incoada a la referida sociedad por el I.Sociedades 2007, la base imponible negativa comprobada por la Inspección asciende a 1.938.679,58 €. La Inspección pone de manifiesto que la reclamación interpuesta frente a dicha regularización fue desestimada por el TEAR de Valencia, sin que le conste la presentación de recurso contencioso-administrativo por lo que la liquidación del ejercicio 2007 habría devenido firme. No obstante, considera aplicable la presunción de legalidad de su contenido aún hallándose eventualmente recurrida.

d) Deducciones comprobadas pendientes de compensación a 31 de diciembre de 2008, 2009 y 2010.

Respecto de todas ellas, el Acuerdo de liquidación confirma los saldos comprobados por la Inspección que se hacen constar en la página 28 del referido Acuerdo, a los que el obligado tributario prestó su conformidad con excepción del correspondiente a **ACA** por doble imposición interna. Señala además que ninguno de estos saldos puede ser aplicado en la liquidación: respecto de las generadas antes de 2008, no se cumplen los requisitos del art. 78.2 TRLIS; y tanto respecto de las anteriores como de las generadas vigente el grupo entre 2008 y 2010, a pesar de haberse aumentado las bases imponible del grupo en la liquidación ahora analizada no resulta posible su aplicación, puesto que extinguido el grupo en el año 2011, todas ellas fueron consignadas por las sociedades individuales que las generaron.

Por todo lo anterior, la Inspección confirma la propuesta de regularización consignada en el acta A02, resultando la siguiente liquidación, que es notificada al obligado tributario el día 8 de noviembre de 2013:

EJERCICIO	CUOTA	INTERESES	TOTAL DEUDA
2008	0,00 €	0,00 €	0,00 €
2009	814.526,01 €	49.987,35 €	864.513,36 €
2010	0,00 €	0,00 €	0,00 €

Cuarto:

Frente a la referida liquidación se ha interpuesto en fecha 3 de diciembre de 2013 reclamación económico-administrativa ante este Tribunal Central. Tras la preceptiva puesta de manifiesto del expediente se ha presentado escrito en 1 de julio de 2014 conteniendo, en síntesis, las siguientes alegaciones:

a) Respecto de la deducción por reinversión procedente de **ACA**, manifiesta que las plusvalías generadas en el ejercicio 2007 proceden de la venta de participaciones que reúnen los requisitos del art. 30.5 TRLIS, existiendo una diferencia entre los beneficios obtenidos y la base de deducción interna que debe constituir base de deducción por reinversión del art. 42 TRLIS. En cuanto a los activos en que se materializa la reinversión, aporta sendas escrituras de adquisición de acciones propias para su amortización y reducción de capital realizadas en el año 2008 por importe de 40.007.199,66 €. Puesto que en la regularización suscrita en conformidad por el I.Sociedades 2007 la Inspección minoró la base de deducción por doble imposición de plusvalías internas, considera la reclamante que ello supone una mayor base de deducción por reinversión de beneficios. En cuanto a la conformidad prestada, manifiesta que *“dado que con las regularizaciones practicadas en el acta se han aumentado las bases imponible declaradas o disminuido deducciones, se plantea la posibilidad de que, en su caso, pudieran aplicarse las deducciones pendientes al finalizar cada uno de los ejercicios”*.

b) En cuanto a la deducción por doble imposición interna, la reclamante considera que la regularización inspectora *“peca de celo y extiende unas cautelas contenidas para el caso concreto de la compensación de bases imponible, regulado en el art. 74 del TRLIS, a los requisitos aplicables a las deducciones y bonificaciones de la cuota íntegra del grupo fiscal que dictamina el 78.2 del tan mencionado texto refundido. Así, en el 74 la exclusión de los dividendos de la base imponible es literal mientras que dicha exclusión no se contiene en el art. 78.2,*

artículo aplicable para el caso que nos ocupa. Donde la ley no distingue, no cabe distinción y a la inversa, cuando la ley distingue la distinción impera”.

c) Por último, respecto de la regularización correspondiente a bases imponible negativas pendientes de compensar, las alegaciones de la reclamante se refieren a los motivos por los cuales considera que la modificación regularizada en Acta A02 incoada a **SCO** por el I.Sociedades 2007 no resulta procedente.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

Primero:

Concurre en la presente reclamación los requisitos de competencia, legitimación y formulación en plazo, presupuestos necesarios para su admisión a trámite, planteando como cuestiones a resolver: 1) procedencia de la deducción por reinversión generada por **ACA** en el ejercicio 2007; 2) procedencia de la aplicación por el grupo fiscal, en los ejercicios objeto de comprobación, de la deducción por doble imposición interna acreditada por **ACA** en el ejercicio 2007; y 3) procedencia de la base imponible negativa generada en el 2007 por **SCO** en la cuantía de 2.407.60,95 €.

Segundo:

Comenzando por el primer tema expuesto, deducción por reinversión generada por **ACA** en el ejercicio 2007, debe señalarse que la procedencia de dicha deducción fue expresamente desestimada por la Inspección en la actuación de comprobación realizada por el concepto I.Sociedades 2007 sobre la referida sociedad, período anterior a su integración en el grupo fiscal. Durante dicha actuación la Inspección solicitó la acreditación de la reinversión efectuada, en los términos exigidos por el art. 42 TRLIS, sin que la misma fuese aportada, por lo que se determinó la improcedencia de la deducción acreditada. La regularización fue suscrita por el obligado tributario en conformidad, habiendo devenido firme la liquidación y consecuentemente, la improcedencia de la deducción por reinversión consignada en la autoliquidación correspondiente al I.Sociedades 2007, al no haberse utilizado ninguno de los medios de impugnación que podían emplearse frente a la misma.

Una vez adquirida firmeza una liquidación, los pronunciamientos derivados de la misma no pueden ser impugnados más que a través de los denominados procedimientos especiales de revisión en el supuesto de que concurriesen los supuestos de hecho previstos para su admisión, circunstancia que no se produce en el caso aquí analizado. La reclamante invoca el hecho de que en la regularización practicada en el acta (sin especificar cuál) se han aumentado las bases imponibles o disminuido deducciones por lo que cabe aplicar deducciones pendientes al finalizar cada uno de los ejercicios. Interpreta esta manifestación este Tribunal Central en el sentido de que el acta de disconformidad correspondiente a los ejercicios 2008 a 2010 incrementa bases imponibles por lo que cabría la aplicación de la deducción por reinversión generada en el ejercicio 2007. Evidentemente, no cabe acceder a dicha pretensión partiendo de la premisa de que la referida deducción ha sido declarada improcedente por liquidación firme, por lo que no existe saldo pendiente de aplicación por este concepto a 31 de diciembre de 2007, sin que la existencia de mayores bases imponibles en ejercicios posteriores afecte a dicha circunstancia.

No obstante todo lo anterior debe señalarse aquí que la documentación referente a la reinversión presuntamente efectuada en el año 2008 aportada ante este Tribunal Central, que hubiera debido en todo caso aportarse durante la comprobación inspectora correspondiente al año 2007, se refiere al empleo de los beneficios obtenidos por la venta de participaciones sociales en la adquisición de acciones propias de **ACA** para su amortización. De conformidad con reiterada doctrina administrativa y jurisprudencial, el incentivo fiscal aquí cuestionado pretende no penalizar fiscalmente la reinversión empresarial, tanto si se realiza directamente en elementos de inmovilizado afectos a una actividad económica como si se efectúa indirectamente mediante la adquisición de una participación suficiente en el capital social de otra empresa, que debe obviamente desarrollar actividad económica a la que debe destinar los fondos recibidos mediante su inversión en activos afectos. En el presente supuesto, la pretendida reinversión tiene como finalidad precisamente la contraria: reducir el capital social y en consecuencia, el patrimonio neto que sustenta el desarrollo de la actividad económica, por lo que la adquisición de acciones propias para su amortización no puede considerarse reinversión de beneficios empresariales en los términos exigidos por el art. 42 TRLIS.

Adicionalmente debe hacerse constar aquí la circunstancia de que la totalidad de deducciones comprobadas pendientes de aplicación, generadas por las sociedades antes de la incorporación al grupo, entre las que se encuentra la deducción por reinversión generada por **ACA** en el ejercicio 2007, fueron aplicadas por las sociedades que las generaron en sus declaraciones por el I.Sociedades en tributación individual una vez que el grupo fiscal se disolvió en el año 2011, resultando aplicable la jurisprudencia del Tribunal Supremo sentada en Sentencias de 20 y 22 de noviembre de 2007, que son parcialmente trascritas en el Acuerdo de liquidación, al que nos remitimos en este punto.

Por todo lo expuesto, este Tribunal Central debe desestimar la primera pretensión de la reclamante relativa a la deducción por reinversión generada por **ACA** en el ejercicio 2007.

Tercero:

Se plantea asimismo la procedencia de la aplicación de la deducción por doble imposición interna generada por la sociedad **ACA** en el ejercicio 2007, con anterioridad a su incorporación al grupo fiscal y que se aplicó por el grupo fiscal en su autoliquidación mod. 220 del ejercicio 2009.

La Inspección propugna una interpretación finalista del límite establecido en el art. 74.2 TRLIS aplicándolo no sólo a la compensación de bases imponibles negativas generadas por una sociedad antes de su incorporación al grupo, sino también a las deducciones por doble imposición interna pendientes de aplicación. Tras señalar que el régimen de consolidación fiscal regulado por el TRLIS “es claramente un régimen que resulta favorable a los grupos de sociedades; no obstante el TRLIS establece cautelas para que el régimen especial no se convierta en un régimen que produzca situaciones de abuso y desimposición”, siendo una de las cautelas fundamentales la que establece para la compensación de las BIN que las sociedades tenían antes de su integración en el grupo, afirma la inspección que la existencia de una deducción por doble imposición “supone de facto la existencia de componentes negativos en la renta de esa sociedad, de manera tal que la adición de dichos componentes a los dividendos da como resultado una base imponible insuficiente para la total aplicación de la deducción por doble imposición.

Lo que sucede es que esos componentes negativos de la renta de la sociedad (que implicarían una base imponible negativa a compensar en ejercicios futuros) se transforman por mor de los dividendos percibidos en una insuficiencia de cuota para la aplicación de la deducción por dividendos (doble imposición) implicando sin solución de continuidad, deducciones pendientes de aplicar para futuros ejercicios.

Sería absurdo que se pudiera anular la limitación impuesta por el TRLIS en su art. 74. para la compensación de BINs mediante la atribución de dividendo a la sociedad generadora de dichas BINs que en definitiva no supone sino la transformación de BINs en deducciones por doble imposición a aplicar en ejercicios futuros.

Por tanto, entendemos que debe hacerse una lectura finalista del art. 74.2 y aplicarlo igualmente al caso de las deducciones por doble imposición interna, que en definitiva no es más que un crédito al impuesto que surge como consecuencia de la coexistencia de unas bases imponibles negativas con unos ingresos por dividendos”.

La Inspección se refiere así a dos artículos contenidos en el Capítulo VII del Título VII del TRLIS que regula el régimen tributario de consolidación fiscal. En particular, a los que se refieren a la compensación de bases imponibles negativas y aplicación de deducciones por el grupo fiscal. En este punto, debe tenerse en cuenta la posible existencia de bases imponibles negativas y deducciones pendientes de aplicación, que se hubiesen generado por alguna de las sociedades integradas en el grupo fiscal antes de su incorporación al mismo, situación que el TRLIS regula expresamente en los siguientes términos:

“Art. 74. Compensación de bases imponibles negativas.

(...)

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.

Art. 78. Deducciones y bonificaciones de la cuota íntegra del grupo fiscal.(...)

2. Las deducciones de cualquier sociedad pendientes de aplicación en el momento de su inclusión en el grupo fiscal podrán deducirse en la cuota íntegra del grupo fiscal con el límite que hubiere correspondido a dicha sociedad en el régimen individual de tributación.”

Estableciendo el artículo 30 del TRLIS “Deducción para evitar la doble imposición interna: dividendos y plusvalías de fuente interna”, en su apartado 2:

“2. La deducción a que se refiere el apartado anterior será del 100 por ciento cuando los dividendos o participaciones en beneficios procedan de entidades en las que el porcentaje de participación, directo o indirecto, sea igual o superior al cinco por ciento, siempre que dicho porcentaje se hubiere tenido de manera ininterrumpida durante el año anterior al día en que sea exigible el beneficio que se distribuya o, en su defecto, que se mantenga durante el tiempo que sea necesario para completar un año. La deducción también será del 100 por ciento

respecto de la participación en beneficios procedentes de mutuas de seguros generales, entidades de previsión social, sociedades de garantía recíproca y asociaciones”

Debe recordarse aquí que el Capítulo VII del Título VII contiene un régimen de tributación de aplicación voluntaria que implica que las sociedades integradas en un grupo ya no tributan en el Impuesto sobre Sociedades por el régimen general correspondiente a las sociedades individuales, sino en este régimen especial. En consecuencia, serán aplicables las disposiciones específicas que se han incorporado a este bloque normativo

Atendiendo a los preceptos trascritos, se desprende que el legislador ha incorporado en el que regula la compensación de bases imponible negativas generadas antes de la incorporación al grupo fiscal una limitación expresa: que en el cálculo de la base imponible individual de la sociedad generada ya en los ejercicios en que se encuentra integrada en el grupo fiscal, y que constituirá el límite de la compensación de bases imponible negativas generadas en ejercicios anteriores a su incorporación al mismo, no se tenga en cuenta la parte de dicha base imponible que genere en sede del grupo, el derecho a la deducción por doble imposición de dividendos del artículo 30.2 TRLIS. La regularización de la Inspección supone la aplicación de dicha limitación a la aplicación de deducciones por doble imposición generadas antes de la integración en el grupo, al considerar que la finalidad pretendida por la limitación expresa del art. 74.2 TRLIS para compensación de BINs también anteriores a dicha integración debe ser lógicamente pretendida, a pesar de la ausencia de nueva referencia expresa en el artículo 72.8 TRLIS.

La argumentación de la Inspección nos lleva a determinar cuál es esa concreta finalidad perseguida por la limitación expresa del art. 74.2 TRLIS, a fin de verificar si, como sostiene aquella, es también propia del mecanismo de aplicación de deducciones generadas antes de la incorporación al grupo. El supuesto de compensación de BINs anteriores del art. 74.2 TRLIS ha sido objeto de desarrollo doctrinal y jurisprudencial que, entre otras cuestiones, se ha referido expresamente a su finalidad. Así, este Tribunal Central en resolución 00/7254/2008 de 26 de marzo de 2009 ya afirmaba que la exigencia de que exista base positiva tanto en el grupo fiscal como en la propia sociedad individual que generó la BIN que se pretende compensar (procedente de la reforma operada por la Ley 24/2001) pretende impedir que se quebranten normas fundamentales en esta materia, entre las que está que el derecho a compensar BINs reside tan sólo en el sujeto pasivo que las ha generado, por lo que sólo es posible la comunicación de pérdidas fiscales fuera del grupo fiscal cuando la sociedad que las generó hubiera podido realizar dicha compensación en régimen de tributación individual.

Esta denominada doctrina del doble límite ha sido confirmada por el Tribunal Supremo en Sentencia de 22 de diciembre de 2011 (recurso de casación 3995/2009) en los siguientes términos:

“La primera conclusión que se extrae del precepto indicado (art. 74 TRLIS) es la muy clara de que si la base imponible del grupo fiscal para un ejercicio resulta negativa, su importe puede ser compensado con las bases imponibles del grupo fiscal en los períodos que concluyen en los quince años inmediatos y sucesivos (actualmente dieciocho según lo antes dicho) al período en que se haya generado dicha base imponible negativa.

Naturalmente, si la base resulta positiva, entonces se produce el presupuesto necesario para que se produzca la compensación de bases negativas, tal como antes quedó señalada (artículo 85 de la Ley, y especialmente de la letra d) del apartado 1)

Llegamos con ello al problema central del recurso de casación, referido a la existencia de un solo límite o dos, en lo que respeta a la compensación en el grupo de las bases imponibles negativas de las sociedades que fueran anteriores a la integración.

No se discute la existencia del límite de la base imponible negativa a compensar de la propia base imponible positiva de la sociedad, excluidos los dividendos percibidos por la misma, con derecho a deducción del 100 por 100, por doble imposición. Este límite hace que la sociedad que forma parte del grupo, pero que tuvo pérdidas anteriores, pueda compensarlas y que como consecuencia de ello su base imponible puede ser 0, pero nunca negativa. Por tanto, la base imponible del ejercicio actúa como límite de compensación.

Pero también, existe un segundo límite derivado de la necesidad de que la base imponible del grupo sea positiva, y ello por cuanto el derecho a la compensación pertenece al grupo, debiendo cumplirse la regla general del artículo 23.1 de la Ley 42/1995, de 27 de diciembre, del Impuesto de Sociedades (artículo 25.1 del actual Texto Refundido) en el sentido de que las bases negativas han de compensarse con las positivas de los quince años o, en su caso, dieciocho, inmediatos sucesivos.

Por ello, en contra de lo que se sostiene en el recurso de casación, hay que entender que el artículo 85.1 de la Ley (74.1 del Texto Refundido) somete al mismo nivel de exigencia a las bases imponibles negativas del grupo fiscal y a “las bases imponibles negativas referidas en el apartado 2 del artículo 88 de esta Ley”, esto es, las bases imponibles anteriores a la integración y pendientes de compensación que, por ello sólo podrán compensarse si la base del grupo es positiva.

La exigencia de este segundo límite impone que la base consolidada del grupo puede llegar a ser, como máximo 0, pero nunca podrá ser negativa.”

El criterio fue confirmado por Sentencias de 3 de mayo de 2013 (Recurso de casación 1982/2011) y 20 de febrero de 2014 (Recurso de casación 2145/2011). En particular la de 3 de mayo de 2013 puntualiza lo siguiente:

“El régimen jurídico vigente durante la vigencia de la Ley 43/1995 (y de ahí la reforma de la Ley 24/2001) permita, entre otros extremos, la compensación de bases imponible negativas individuales previas más allá del importe de la base imponible positiva del grupo, lo que suponía una ventaja fiscal directamente no prevista ni querida por el legislador. De hecho, estas bases negativas previas, y con ello con una determinada antigüedad, se convertirían en “nuevas pérdidas del Grupo”, renovándose por esta vía su período de caducidad para la compensación (art. 25 de la Ley).

Una vez en vigor la modificación y para los ejercicios 2002 y siguientes, en las liquidaciones de los Grupos de consolidación fiscal resultaba plenamente aplicable tanto el artículo 25 de la Ley 43/1995 como el principio de compensación de bases negativas individuales (previas o no) hasta que la base consolidada fuera cero”.

Por último, la Sentencia de 10 de julio de 2014 (Rec. Casación 729/2012) extrae las siguientes conclusiones de la limitación contenida en el art. 74.2 TRLIS, refiriéndose a los fines perseguidos en la misma:

“Dicho de otra forma, para que tenga lugar la compensación, es necesario que se cumplan los siguientes requisitos:

1º) Que la base imponible consolidada sea positiva. Con ello se evita que la BIN pase a ser BIN del grupo y a contarse un nuevo plazo de compensación (“rejuvenecimiento” de la BIN)

2º) Que la sociedad portadora de la BIN al momento de incorporarse al Grupo aporte a la base imponible consolidada, en el ejercicio de la compensación, una base positiva cuyo importe sea equivalente al de la BIN que se quiere compensar. Con ello se evita también que se puedan adquirir sociedades en pérdidas para disminuir el beneficio tributable del grupo”.

En las Sentencias parcialmente transcritas, que se refieren todas ellas a la finalidad última del art. 74.2 TRLIS, no se analiza expresamente el establecimiento del límite adicional que aquí nos ocupa: que además de que la sociedad que generó la BIN tenga base imponible positiva, para su cálculo no se tenga en cuenta la parte que da derecho a la deducción por doble imposición de dividendos del artículo 30.2 del TRLIS. Esta cautela expresamente prevista por el legislador para el régimen de consolidación fiscal, pretende impedir que la BI individual que genera el derecho a la compensación de BINs anteriores no tribute de forma efectiva en sede del grupo, mediante el mecanismo de la deducción por doble imposición de dividendos. De esta forma, las BINs mantienen su naturaleza de BINs generadas por una sociedad en régimen individual, no se “rejuvenecen” ni permiten eximir de tributación beneficios a cuya generación no ha contribuido la sociedad individual. En este punto debe recordarse que en tributación individual, no existe impedimento para que la BIN sea compensada con base positiva que genera derecho a nueva deducción por doble imposición. En consecuencia, la motivación última de esa exigencia adicional del art. 74.2 TRLIS, específica para el régimen de consolidación fiscal, debe encontrarse en la propia naturaleza del régimen especial, y en particular, en el tratamiento de los dividendos. Existen dos posibilidades: que los dividendos integrados en la base imponible de la sociedad individual procedan de sociedades del grupo, o que procedan de sociedades externas al grupo. Si proceden de sociedades del grupo, no serán objeto de tributación por eliminación de resultados intragrupo. Si proceden de sociedades externas al grupo, no serían eliminados, pero tampoco tributarían de forma efectiva a través del mecanismo de la deducción por doble imposición. Al excluirse a través de esta limitación adicional, los dividendos que generan derecho a deducción por doble imposición, el sistema de consolidación está impidiendo que BINs generadas en régimen individual se compensen con BI positivas generadas en sede del grupo que no sean objeto de tributación efectiva.

Es cierto que en régimen individual el I.Sociedades no impide la compensación de BINs con bases positivas que no serán objeto de tributación efectiva por generar el derecho a la deducción por doble imposición. Pero en ese caso, el sistema se cierra dentro de la propia sociedad individual: es ella la que genera las BINs y también las bases positivas que las compensan, con independencia de que procedan de dividendos que ya tributaron en el I.Sociedades proporcionándole a su perceptor, en consecuencia, el derecho a practicar la correspondiente deducción. De este modo, las bases positivas y negativas se compensan por quien las ha generado y también la deducción por doble imposición se aplica por quien ha percibido los dividendos. Sin embargo, en el régimen de tributación consolidada, permitir este mismo tratamiento lleva a distorsiones derivadas de la integración de la sociedad individual en el grupo fiscal: el grupo obtiene unas rentas que no tributan por dar derecho a deducción por doble imposición, pero además obtiene un beneficio fiscal adicional que es la compensación de BINs en cuya generación no participó. Expresado en otros términos: el legislador deja clara su intención de que no se perjudiquen los derechos de la sociedad individual, puesto que conserva el crédito fiscal que supone la existencia de dichas BINs, pero no permite que el grupo fiscal se beneficie de su compensación si no se considera una contrapartida a bases que tributan de forma efectiva en sede del grupo.

A partir de esa conclusión se desarrolla el razonamiento que ha llevado a la Inspección a la regularización ahora analizada. Si el legislador plantea la referida exigencia adicional del art. 74.2 TRLIS para el régimen de consolidación fiscal es porque no se limita a trasladar las condiciones existentes en el régimen general, sino que contempla el régimen especial como un marco diferenciado donde pueden hacerse valer créditos fiscales que nacieron fuera del propio grupo, pero exigiendo la aportación de *“tributación efectiva”* de la sociedad individual al mismo para que pueda, en contrapartida, aportar créditos fiscales que, en último término, nada tienen que ver con el propio grupo.

Si aplicamos esa misma lógica al régimen de las deducciones fiscales nacidas antes de la incorporación al grupo, veremos que el art. 78.2 TRLIS menciona expresamente que para su aplicación operen los límites que hubiesen correspondido a la sociedad individual en caso de haber tributado en régimen general. Es decir, que está reconociendo de forma implícita que las deducciones, al igual que las BINs anteriores al grupo, están vinculadas a la sociedad que las generó y no se transforman por el hecho de que la misma se incorpore a un grupo fiscal. En consonancia con lo expuesto para las BINs, su aplicación en régimen de consolidación debería realizarse de forma que no distorsione la tributación del grupo, en el sentido de que la operativa de esos beneficios fiscales que nacieron fuera del grupo y que nada tienen que ver con éste, se realice en su sede como contrapartida a una tributación efectiva de la sociedad individual en el ejercicio de tributación. El obligado tributario invoca frente a esta interpretación la literalidad del art. 78.2 TRLIS, que se limita a su juicio a una remisión a los límites que hubieran operado en régimen de tributación individual. Ahora bien, nótese que esa remisión literal hace referencia a los *“límites”* del régimen general. Límites que no existen para las deducciones por doble imposición del Capítulo II del Título IV TRLIS, por lo que el art. 78.2 TRLIS no puede estar refiriéndose a aquellas, sino a las reguladas en el Capítulo IV del Título VI TRLIS, bajo el epígrafe de *“Deducciones para incentivar la realización de determinadas actividades”*. En particular, los límites se contienen en el art. 44.1 TRLIS, bajo la fórmula de porcentaje sobre la cuota obtenida tras la aplicación de deducciones y bonificaciones de los Capítulos II y III del Título IV TRLIS, entre las que se hallan las deducciones por doble imposición de dividendos.

En realidad, los límites del Capítulo IV no se ven afectados por la aplicación del criterio empleado por la Inspección en la regularización que ahora se analiza. Si se produce el cálculo de la base imponible sin excluir la parte que da derecho a las deducciones por doble imposición, éstas deberían aplicarse con carácter previo. Si se excluye, la cuota resultante a efectos del límite es igual a la obtenida sin exclusión de rentas y aplicación de las correlativas deducciones por doble imposición. De esta forma, la específica limitación contenida en el art. 78.2 TRLIS garantiza que la incorporación a un grupo fiscal de una sociedad que aporta deducciones pendientes de aplicación, no suponga la flexibilización de los requisitos exigidos por el régimen individual para su aplicación en ejercicios posteriores de aquellas deducciones, al ser necesaria la existencia de una cuota líquida (tras la aplicación de deducciones por doble imposición y bonificaciones) calculada en régimen de tributación individual en cuantía suficiente para que quepa dicha aplicación. Por otra parte, el art. 78.1 TRLIS recoge la doctrina que hemos denominado del doble límite, al exigir, además del cumplimiento de los requisitos del régimen general, que también se cumplan por el grupo fiscal. Todo ello implica la existencia de cuota (tras deducciones por doble imposición y bonificaciones) suficiente para amparar la aplicación de las deducciones con límite tanto para la sociedad individual como para el grupo fiscal, con lo que se respeta la exigencia de que el aprovechamiento de créditos fiscales procedentes de períodos anteriores a la incorporación al grupo ofrezca la contrapartida de tributación efectiva de la sociedad que generó dichos créditos fiscales en el ejercicio de su aplicación en sede del grupo.

En este marco se aprecia una significativa fisura en la justificada exigencia, en régimen de tributación consolidada, de concurrencia de doble límite y aportación al grupo de tributación efectiva por la sociedad que generó créditos fiscales para que éstos operen en dicho régimen de tributación: esta incongruencia se produciría de permitirse la aplicación de deducciones por doble imposición de dividendos generadas antes de la incorporación al grupo, en ejercicios en régimen de consolidación fiscal en que la base imponible procedente de la sociedad que los generó no resulta sujeta a tributación efectiva en sede del grupo al estar constituida por dividendos que dan derecho a la aplicación de nuevas deducciones por doble imposición del art. 30.2 del TRLIS. Tal y como argumenta la Inspección en su Acuerdo de liquidación, no debe perderse de vista que tras la existencia de deducciones por doble imposición pendientes de aplicación existen rentas negativas de la sociedad en régimen individual que no han llegado al grupo bajo la fórmula de BINs pendientes de compensación, sino precisamente como créditos fiscales en cuota, pero que obedecen a un mismo mecanismo liquidatorio. En consecuencia, su tratamiento en el marco del grupo fiscal debe ser el mismo, so pena de quebrar esa exigencia de doble límite y aportación de tributación efectiva que ha sido confirmado doctrinal y jurisprudencialmente en los términos que han sido expuestos en el presente Fundamento de Derecho.

El criterio de este Tribunal es compartido por la Dirección General de Tributos, como así resulta de la Consulta V3229-14, de 1 de diciembre de 2014.

En consecuencia, se considera ajustada a derecho la regularización correspondiente a las deducciones por doble imposición generadas por **ACA** en régimen de tributación individual en el ejercicio 2007, que confirma el

saldo de deducción pero impide su aplicación efectiva en los ejercicios objeto de comprobación, considerándolo saldo pendiente de aplicación a 31 de diciembre de 2010.

Cuarto:

Por último, debe resolverse la pretensión de que se reconozca al grupo fiscal el derecho a la compensación de la base imponible negativa generada por **SCO** en el ejercicio 2007, por el importe consignado por dicha sociedad en su autoliquidación mod. 200 2007, y no por el menor importe comprobado por este concepto por la Inspección en el acta de disconformidad A02 ...

La Inspección pone de manifiesto que el importe de la base imponible negativa generada por **SCO** en el ejercicio 2007 fue fijado mediante acta de inspección suscrita en disconformidad, frente a la que se interpuso reclamación ante el TEAR de Valencia que fue desestimada. Frente a dicha resolución desestimatoria no consta que se haya interpuesto recurso contencioso-administrativo, por lo que la liquidación por el I.Sociedades 2007 de **SCO** habría devenido firme. Por este motivo, resulta ajustada a derecho la determinación de bases imponibles negativas comprobadas generadas por las sociedades integradas en el grupo fiscal antes de su incorporación al mismo y que se hallaban pendientes en fechas 31 de diciembre de 2008, 31 de diciembre de 2009 y 31 de diciembre de 2010 y en particular, la determinación de una base imponible negativa generada por **SCO** en el ejercicio 2007 por importe de 1.938.679,58 € pendiente de aplicación en las tres fechas referidas, siendo este importe el coincidente con el determinado previamente por la Inspección en la comprobación relativa al I.Sociedades 2007 de la sociedad **SCO**.

En el escrito de alegaciones presentado ante este Tribunal Central, la reclamante obvia la cuestión de la firmeza de la liquidación correspondiente al ejercicio 2007, entrando en las cuestiones de fondo que afectan a la cuantificación de dicha base imponible. En concreto, manifiesta su disconformidad con la interpretación del cálculo de provisiones deducibles en el ejercicio 2007, que no puede ser calificado como motivo que habilite la revisión extraordinaria de la liquidación firme, única vía posible para plantear su impugnación.

En consecuencia, este Tribunal debe desestimar la pretensión relativa a la base imponible negativa generada por **SCO** en el ejercicio 2007, pendiente de aplicación al final de los ejercicios 2008, 2009 y 2010.

Por todo lo expuesto,

Este **TRIBUNAL CENTRAL**, en la presente reclamación, reunido en Sala,

ACUERDA

DESESTIMARLA confirmando en todos sus extremos el Acuerdo de liquidación por el I.Sociedades 2008, 2009 y 2010 que constituye su objeto.

Fuente: Sitio web del Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas.