

**BASE DE DATOS NORMACEF FISCAL Y CONTABLE**

Referencia: NFL017320

**INFORME de 11 de febrero de 2015, de la Subdirección General de Ordenación Legal y Asistencia Jurídica de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, sobre el desequilibrio patrimonial por pérdidas como causa de exclusión del régimen de consolidación fiscal en el Impuesto sobre Sociedades.**

**OBJETO: DESEQUILIBRIO PATRIMONIAL POR PÉRDIDAS: CAUSA DE EXCLUSIÓN DEL RÉGIMEN DE CONSOLIDACIÓN FISCAL DEL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES**

**I. CUESTIONES PLANTEADAS.**

Bajo el régimen de consolidación fiscal del Impuesto sobre Sociedades, no pueden formar parte de un grupo fiscal aquellas entidades que al cierre del período impositivo se encuentren en la situación de desequilibrio 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, esto es: que hayan obtenido pérdidas que dejen reducido su patrimonio neto a una cantidad inferior a la mitad del capital social<sup>1</sup>.

En la presente Nota haremos referencia a los principales criterios administrativos y jurisprudenciales que afectan a esta causa de exclusión del grupo fiscal, los cuales pueden resumirse de la siguiente manera:

1. Alcance de las facultades de la Administración tributaria para aplicar esta causa de exclusión. Concretamente, se trata de dilucidar si la Administración dispone de facultades para determinar o recalcular el patrimonio neto de la sociedad o entidad.
2. Forma en que opera la causa de exclusión. Dado que la Ley fiscal se remite a las normas mercantiles reguladoras de las causas de disolución de las sociedades de capital, surge la duda de si para que opere la exclusión del grupo fiscal resulta necesario, o no, que se haya acordado la referida disolución por la junta general o, en su defecto, por el órgano judicial competente.
3. Aspectos temporales relacionados con la causa de exclusión. Esto es, período impositivo en que dicha exclusión tiene lugar y período impositivo en que la entidad excluida podría volver a formar parte del grupo fiscal.

**II. NORMATIVA APLICABLE.**

Antes de pasar a examinar cada una de las cuestiones que acabamos de exponer, debemos tener en cuenta la reciente entrada en vigor de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades (en adelante, NLIS), cuyo precepto dedicado a las causas de exclusión del grupo fiscal incluye varias novedades respecto a su equivalente del Texto Refundido de la LIS. Reproducimos a continuación la redacción de ambos preceptos:

<b>TRLIS: art. 67.4</b>	<b>NLIS: art. 58.4</b>
<p>4. No podrán formar parte de los grupos fiscales las entidades en las que concurra alguna de las siguientes circunstancias:</p> <p>a) Que estén exentas de este impuesto.</p> <p>b) Que al cierre del período impositivo se encuentren en situación de concurso, o incursas en la situación patrimonial prevista en el artículo 363.1.d)<sup>2</sup> del texto refundido de la Ley de Sociedades de Capital, aprobado por el Real Decreto Legislativo 1/2010, de 2 de julio, aun cuando no tuvieran la forma de sociedades anónimas, a menos que con anterioridad a la conclusión del ejercicio en el que se aprueban las cuentas anuales esta última situación hubiese sido superada.</p> <p>c) Las sociedades dependientes que estén sujetas al Impuesto sobre Sociedades a un tipo de gravamen diferente al de la sociedad dominante.</p> <p>d) Las sociedades dependientes cuya</p>	<p>4. No podrán formar parte de los grupos fiscales las entidades en las que concurra alguna de las siguientes circunstancias:</p> <p>a) Que no sean residentes en territorio español.</p> <p>b) Que estén exentas de este Impuesto.</p> <p>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.</p> <p>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, <u>de acuerdo con sus cuentas anuales</u>, 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.</p> <p>e) Las entidades dependientes que estén sujetas</p>

participación se alcance a través de otra sociedad que no reúna los requisitos establecidos para formar parte del grupo fiscal.	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.
---	--

Sin perjuicio de que a lo largo del presente Informe se haga referencia a los cambios introducidos por la NLIS en la causa de exclusión del grupo fiscal objeto de estudio, queremos llamar aquí la atención sobre la supresión del supuesto contenido en la letra d) del antiguo artículo 67.4 del TRLIS («*sociedades dependientes cuya participación se alcance a través de otra sociedad que no reúna los requisitos establecidos para formar parte del grupo fiscal*»). Dado que este supuesto no está contemplado por el art. 58.4 de la NLIS, en los periodos impositivos que se inicien a partir del 1/01/2015, no quedan excluidas del grupo fiscal las sociedades dependientes cuya participación se alcance a través de otras que sí hayan sido excluidas del régimen especial por el hecho de que su patrimonio neto al cierre del ejercicio sea inferior al 50% del capital social.

Asimismo, las entidades dependientes que hayan sido excluidas del grupo fiscal por depender, a su vez, de otra que se encuentra en situación de desequilibrio patrimonial (y que por tanto también está excluida del citado grupo), se deben volver a integrar en el grupo fiscal en el primer periodo impositivo que se inicie a partir del 1/01/2015 (DT.ª 25.ª apartado 2 de la NLIS), salvo que les resulte aplicable otra causa de exclusión.

### III. FACULTADES DE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA PARA DETERMINAR LA SITUACIÓN DE DESEQUILIBRIO PATRIMONIAL.

En base al artículo 143 del TRLIS (antiguo 140 de la Ley 43/1995), la Inspección de los Tributos ha venido entendiendo que estaba facultada para comprobar la situación de desequilibrio patrimonial a que se refiere la norma mercantil, a los solos efectos de aplicar la causa de exclusión del grupo fiscal regulada en la Ley del Impuesto sobre Sociedades. Concretamente, entendía que podía recalcular el patrimonio neto que deberían haber recogido las cuentas anuales de una sociedad para determinar si éste había caído al cierre del ejercicio por debajo del 50% de su capital social.

Pese a que en un momento inicial el TEAC confirmó el criterio de la Inspección (Resolución de 23/11/2006, RG 560/2005), el Tribunal modificó su postura inicial en su Resolución de 25/07/2007, RG 1435/2004, pasando a ser su criterio el de entender que el citado artículo 143 del TRLIS faculta a la Administración tributaria a determinar el resultado contable a los solos efectos de cuantificar la base imponible, pero no para comprobar el patrimonio neto incluido en las cuentas anuales y aplicar la causa de exclusión del grupo fiscal a que se refiere el art. 67.4.b) del TRLIS:

*«En suma, la situación de estar la sociedad incurso en causa de disolución ha de resultar de la contabilidad social, no de los criterios contables de la Inspección.»*

Este criterio administrativo fue reiterado por el propio Tribunal Económico- Administrativo Central en sus Resoluciones de 14/02/2008, RG 544/05, y 3/07/2014, RG 4663/2011, fue confirmado por el Tribunal Supremo en su Sentencia de 11/02/2013, recurso 3736/2010 (la cual anula la resolución del TEAC de 23/11/2006 citada más arriba), y ha sido recogido finalmente por el legislador en el artículo 58.4.d) de la NLIS que volvemos a reproducir:

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

*(...)*

*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.»*

Con independencia de todo lo que acabamos de decir, debe tenerse en cuenta que la legislación mercantil y contable, a efectos de aplicar la causa de disolución prevista en el art. 363.1.e) del TRLSC, ha regulado tradicionalmente qué magnitudes contables forman el patrimonio de una sociedad. Así, hasta la entrada en vigor de la Ley 16/2007, de reforma y adaptación de la legislación mercantil en materia contable para su armonización internacional con base en la normativa de la Unión Europea, dicho patrimonio se calculaba a partir de los fondos propios recogidos en el balance de la entidad, agregando o detrayendo determinadas magnitudes reflejadas también en dicho balance (por ejemplo y respectivamente, las subvenciones de capital netas del efecto impositivo o las acciones propias contabilizadas como activo), todo ello en los términos recogidos en la Resolución

20/12/1996 del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas. Tras la entrada en vigor de la referida Ley 16/2007, el patrimonio neto a efectos de apreciar si concurre la causa de disolución de una sociedad de capital se calcula a partir del patrimonio neto a que se refieren las Normas de elaboración de las cuentas anuales del Plan General de Contabilidad (RD 1514/2007 o RD 1515/2007) teniendo en cuenta los siguientes preceptos:

- Artículo 36.1 último párrafo del Código de Comercio: según el cual a los efectos de la distribución de beneficios, de la reducción obligatoria de capital social y de la disolución obligatoria por pérdidas de sociedades anónimas y sociedades de responsabilidad limitada, se considera patrimonio neto el importe que se califique como tal conforme a los criterios para confeccionar las cuentas anuales, incrementado en el importe del capital social suscrito no exigido, así como en el importe del nominal y de las primas de emisión o asunción del capital social suscrito que esté registrado contablemente como pasivo. También a los citados efectos, los ajustes por cambios de valor originados en operaciones de cobertura de flujos de efectivo pendientes de imputar a la cuenta de pérdidas y ganancias no se consideran patrimonio neto.

- Artículo 20.1.e) del Real Decreto-ley 7/1996, de 7 de junio: que establece que los préstamos participativos que regula el citado precepto se consideran patrimonio neto a los efectos de reducción de capital y liquidación de sociedades previstas en la legislación mercantil.

- DA única del Real Decreto-ley 10/2008, de 12 de diciembre: que establece, como medida temporal aplicable a en los ejercicios que se cierran en los años 2008, 2009, 2010, 2011, 2012, 2013 y 2014, que a los efectos de determinación de las pérdidas en los casos de reducción de capital y causa de disolución previstos en el TRLSC<sup>3</sup>, no se tienen en cuenta las siguientes:

- Ejercicios cerrados en los años 2008-2013: pérdidas por deterioro reconocidas en las cuentas anuales, derivadas del Inmovilizado Material, las Inversiones Inmobiliarias y las Existencias.

- Ejercicios cerrados en el año 2014: pérdidas por deterioro reconocidas en las cuentas anuales, derivadas del Inmovilizado Material, las Inversiones Inmobiliarias y las Existencias o de préstamos y partidas a cobrar.

Como puede observarse, el patrimonio neto que reflejan las cuentas anuales de una entidad no es (o no tiene por qué ser) la magnitud que debe usarse a efectos de determinar si concurre la situación de desequilibrio patrimonial descrita en el art. 363.1.e) del TRLSC. Por tanto, a efectos de aplicar la causa de exclusión del grupo fiscal regulada en los artículos 67.4.b) del TRLIS y 58.4.d) de la NLIS, y en base a la doctrina administrativa recogida en la consulta V0804-11, de 29/03/2011, el patrimonio neto a usar será la misma magnitud que debe tenerse en cuenta a efectos de la causa de disolución regulada en el precepto mercantil<sup>4</sup>. Asimismo, debe considerarse que la Inspección está facultada para calcular dicha magnitud a partir del patrimonio neto reflejado en las cuentas anuales del sujeto pasivo, sin que ello implique infringir ni el criterio administrativo y judicial sentado por el TEAC y en el TS respectivamente, ni el artículo 58.4.d) de la NLIS.

#### **IV. FORMA EN QUE OPERA LA CAUSA DE EXCLUSIÓN DEL GRUPO FISCAL.**

De la lectura de la STS de 11/02/2013 que hemos citado en el epígrafe anterior, puede surgir la duda de si para que opere la causa de exclusión de un grupo fiscal a que venimos refiriéndonos es suficiente con que el patrimonio neto de la entidad, calculado a partir de sus cuentas anuales en la forma que hemos descrito, haya caído al cierre de un ejercicio por debajo del 50% del capital social, o si es necesario adicionalmente que se acuerde la disolución de la entidad por el órgano competente.

En nuestra opinión, la interpretación de los artículos 67.4.b) del TRLIS y 58.4.d) de la NLIS que mejor se acomoda tanto a su tenor literal como a su espíritu, es la de que basta con que se constate la existencia del desequilibrio patrimonial para que opere la exclusión del grupo fiscal, y ello en base a los siguientes argumentos:

1.º Los artículos 67.4.b) del TRLIS y 58.4.d) de la NLIS, literalmente excluyen del grupo fiscal a aquellas entidades que se encuentren «*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 (...)*».

Debe llamarse la atención, en primer lugar, sobre el hecho de que el legislador del Impuesto sobre Sociedades no exige que se haya acordado la disolución de la entidad, y con ella la apertura de la fase de liquidación, sino simplemente que exista el susodicho desequilibrio patrimonial al cierre del ejercicio. En este sentido, si el legislador hubiera querido anudar la exclusión del grupo fiscal al hecho de que se hubiera iniciado la liquidación de la entidad lo habría establecido expresamente como ocurre en el caso de los grupos de entidades regulados en la Ley de IVA (véase la nota al pie número 1 del presente informe).

Refuerza este argumento el hecho de que la NLIS simplemente haya añadido a la redacción que contenía el TRLIS la exigencia de que el desequilibrio patrimonial de la entidad se determine a la luz de sus propias cuentas anuales, pero sin exigir acuerdo de disolución, cuando podía haber equiparado la redacción de la norma de la Ley del Impuesto sobre Sociedades al de la Ley de IVA.

2.º Una prueba más de que la exclusión del grupo fiscal opera sin necesidad de acuerdo de disolución es que la misma también resulta aplicable aunque la entidad en situación de desequilibrio patrimonial «*no tenga la forma de sociedad anónima*», párrafo que debe interpretarse en el sentido de que la causa de exclusión del grupo fiscal también resulta aplicable aunque la entidad, por su forma jurídica, no esté sometida al artículo 363.1.e) del TRLSC.

Esta circunstancia (no estar sometido a la causa de disolución prevista en el referido precepto mercantil) ocurrirá, por ejemplo, en el caso de los establecimientos permanentes situados en España de entidades no residentes (los cuales tradicionalmente han formado parte de los grupos fiscales), en el caso de cooperativas (las cuáles pueden formar grupos fiscales de acuerdo con la disposición final segunda del TRLIS y la disposición final primera de la NLIS) o en el de las fundaciones bancarias (las cuales pueden formar parte de un grupo fiscal según el art. 58.3 de la NLIS).

Empezando por los establecimientos permanentes, la aplicación del artículo 67.4.b) del TRLIS o del 58.4.d) de la NLIS requerirá comparar el patrimonio neto del establecimiento al cierre del ejercicio con los fondos aportados por la casa central, todo ello de acuerdo con la contabilidad separada que están obligados a llevar según el art. 22 del TRLIRNR.

Tratándose de cooperativas que se acojan al régimen de consolidación fiscal, la causa de exclusión operará cuando al cierre del ejercicio el patrimonio neto de la entidad sea inferior al 50% del capital social cooperativo, no estando contemplada esta circunstancia como una causa de disolución por la legislación sustantiva aplicable a este tipo de entidades<sup>5</sup>.

En el caso de las fundaciones bancarias, su exclusión del grupo fiscal tendrá lugar comparando el patrimonio neto y la dotación fundacional reflejados en sus cuentas anuales, debiéndose destacar que, al igual que ocurre con las cooperativas, la normativa reguladora de las citadas fundaciones no establece como causa de extinción el hecho de que el primero sea inferior al 50% de la segunda<sup>6</sup>.

3.º Otra circunstancia que permite apoyar la interpretación de que la norma fiscal se remite exclusivamente al art. 363.1.e) el TRLSC a los solos efectos de que se calcule el desequilibrio patrimonial que este último prevé, es que la propia norma fiscal contiene una regulación autónoma y distinta de la mercantil tanto en lo que se refiere al momento en que debe apreciarse si concurre la situación de desequilibrio, como al establecimiento de un plazo a favor de la entidad para que pueda superar el citado desequilibrio y no verse así excluida del grupo fiscal.

Efectivamente, el art. 363.1.e) el TRLSC obliga a las sociedades mercantiles a acordar su disolución cuando incurran en «*pérdidas que dejen reducido el patrimonio neto a una cantidad inferior a la mitad del capital social, a no ser que éste se aumente o se reduzca en la medida suficiente*», debiendo los administradores convocar la junta general en el plazo de 2 meses para adoptar el acuerdo correspondiente (art. 364 TRLSC), plazo que comienza a contar desde que se aprecie que concurre la situación de desequilibrio patrimonial (y no desde el cierre del ejercicio social).

Los artículos 67.4.b) del TRLIS y 58.4.d) de la NLIS, por su parte, excluyen del grupo fiscal a la entidad «*que al cierre del período impositivo*» se encuentre en la conocida situación de desequilibrio patrimonial salvo que «*a la conclusión del ejercicio en el que se aprueban las cuentas anuales esta última situación hubiese sido superada*» (y ello sin necesidad de que la superación de la situación de desequilibrio patrimonial deba efectuarse, a efectos fiscales, con un aumento o una reducción de capital).

El establecimiento de este plazo por la norma fiscal, más largo que el que prevé la norma mercantil, obedece a dos razones:

- Que, como hemos dicho, la norma fiscal se aplica a entidades para las que la situación de desequilibrio patrimonial prevista en el TRLSC no es una causa de disolución o extinción (recuérdese lo dicho en relación con los EPs, las cooperativas o las fundaciones bancarias), pero que, no obstante, deben quedar excluidas del grupo fiscal en los mismos casos que las sociedades mercantiles por un elemental principio de neutralidad fiscal o igualdad tributaria.

- Que incluso en el caso de que la entidad sea una sociedad mercantil, y estar sujeta por tanto a la citada causa de disolución, puede ocurrir, y así se prevé por el propio TRLSC, que los administradores no convoquen la junta general en el plazo de 2 meses que establece el citado Texto Refundido, que la referida junta no acuerde la disolución, o que en este último caso los administradores o cualquier interesado no insten la disolución judicial (arts. 365 a 367 del TRLSC). En todos estos supuestos la exclusión del grupo fiscal no puede supeditarse al efectivo cumplimiento de los deberes impuestos por la norma mercantil, pues ello atentaría contra el principio de indisponibilidad de la obligación tributaria por actos de los particulares recogido en el art. 17.4 LGT.

4.º Por otro lado, también debemos indicar que la controversia que enfrentaba al sujeto pasivo y a la Administración tributaria, y que resuelve el Tribunal Supremo en su Sentencia de 11/02/2013, consistía en dilucidar si la Administración tributaria, al estar facultada por la LIS a recalcular el resultado contable de una entidad para determinar la base imponible, también lo estaba para determinar el patrimonio neto que dicha entidad debía haber consignado en sus cuentas anuales a efectos de aplicar la causa de exclusión del grupo fiscal objeto

de estudio. En ningún momento se plantea por el recurrente que la norma fiscal exija adicionalmente que se haya adoptado el acuerdo de disolución. Así se sigue del resumen que el propio Tribunal hace, en el antecedente de hecho segundo de su Sentencia, del motivo de casación esgrimido por el sujeto pasivo:

*«Razona que la remisión por la ley fiscal -artículo 81.4 de la Ley 43/1995- a la legislación mercantil - artículo 260.1.4 del texto refundido de 1989- lo es a un concepto, el de patrimonio de la sociedad, que debe determinarse conforme a criterios mercantiles, siendo el patrimonio así concretado el que tendrá la relevancia fiscal que proceda. Ese patrimonio no puede ser otro que el que se deduce del balance y de la cuenta de pérdidas y ganancias aprobados por la junta general de accionistas de la sociedad, depositados en el Registro Mercantil y no impugnados por nadie en ningún momento. No existe, pues, un patrimonio a efectos fiscales distinto del patrimonio a efectos mercantiles.*

*Razona, de otro lado, que la Inspección tiene plenitud de facultades para determinar la base imponible de todas las compañías del grupo, incluida "Inversiones Marítimas del Mediterráneo, S.A.", pero el resultado contable de esas sociedades es una magnitud mercantil que no puede ser rectificadas por la Inspección. En consecuencia, el patrimonio de dicha compañía durante el ejercicio 1999 fue el que fue, esto es, el derivado de las cuentas anuales aprobadas por la junta general de accionistas, por lo tanto, no procedía su exclusión del grupo empresarial.*

*Manifiesta que el Tribunal Económico-Administrativo Central, en resoluciones de 25 de julio de 14 de septiembre de 2007, posteriores a la de 23 de noviembre de 2006 confirmada por la sentencia recurrida en casación, ha modificado su criterio anterior en relación con la mencionada "Inversiones Marítimas del Mediterráneo, S.A.", manteniendo un criterio coincidente con el que ella defiende.»*

Debe destacarse que este último argumento aducido por el recurrente (el cambio de criterio operado por el TEAC), fue tenido muy en cuenta por el Tribunal Supremo para estimar el motivo de casación, tal y como se recoge en el fundamento de derecho noveno:

*«Estas reflexiones que, como nos enseña la entidad recurrente en este noveno motivo de casación, han motivado un cambio de criterio del Tribunal Económico- Administrativo Central, precisamente en relación con "Inversiones Marítimas del Mediterráneo, S.A.", justifican la estimación de la queja y la casación de la sentencia de instancia en este punto.»*

Podemos concluir por tanto, que la Sentencia del Tribunal Supremo se limita a confirmar el criterio del recurrente y del TEAC, que finalmente ha recogido el legislador en la NLIS, relativo a que la situación de desequilibrio patrimonial de la entidad debe apreciarse a la luz de sus cuentas anuales, sin que la Inspección esté facultada para corregir el patrimonio neto que las mismas recogen aplicando las normas contables. Las afirmaciones que la Sentencia hace sobre que, en el caso enjuiciado, ni la junta general había acordado la disolución de la sociedad ni los administradores ni ningún otro interesado habían instado la disolución judicial, solo pueden entenderse en el sentido de que no cabía apreciar la concurrencia del desequilibrio patrimonial en que consiste la causa de disolución. Nótese que si se interpretaran dichas afirmaciones en el sentido de que para que hubiera operado la exclusión del grupo fiscal era necesario que se hubiera acordado la disolución de la entidad, sería tanto como exigir que la Inspección, para liquidar la deuda tributaria del grupo fiscal y de la sociedad en situación de desequilibrio patrimonial, debería instar previamente la disolución judicial de esta última, lo que resulta un tanto exorbitante y desproporcionado desde el punto de vista de los fines a que sirve la Administración tributaria.

Finalmente, esta misma lectura del fundamento de derecho noveno de la STS de 11/02/2013, es la que se hace por la Resolución del TEAC citada más arriba de 3/07/2014, RG 04663/2011, en la cual se dice en su fundamento de derecho segundo:

*«Ahora bien, destacamos de dicha sentencia -en referencia a la STS de 11/02/2013- la expresión "...si las cuentas anuales aprobadas por la junta general de una sociedad no reflejan una situación como la contemplada en el artículo 260.1.4 del texto refundido de la Ley de Sociedades Anónimas..." y ponemos la misma en relación con el criterio de este Tribunal Central expuesto en su resolución de 15-09-2010 (RG 1215/09), criterio a tenor del cual lo que sí que puede hacer la Inspección es excluir a la sociedad del Grupo si la situación de desequilibrio patrimonial se desprende de la propia contabilidad del sujeto pasivo sin que en la misma la Inspección introduzca a estos efectos modificación alguna.»*

## **V. ASPECTOS TEMPORALES RELACIONADOS CON LA CAUSA DE EXCLUSIÓN.**

Dentro de este apartado haremos referencias a dos problemas distintos:

- El periodo impositivo en que la entidad en situación de desequilibrio queda excluida del grupo fiscal.
- El periodo impositivo en que la entidad excluida puede retornar al grupo fiscal.

Lo primero que debemos remarcar es que tanto el artículo 67.4.b) del TRLIS como el 58.4.d) de la NLIS, exigen que la situación de desequilibrio patrimonial de la entidad descrita en el artículo 363.1.e) del TRLSC se produzca en dos momentos temporales distintos para que tenga lugar la exclusión de una entidad del grupo fiscal:

- 1.º Al cierre de un ejercicio (o el último día del periodo impositivo de la entidad).
- 2.º Al cierre del ejercicio siguiente (es decir, de aquél en el que se aprueban las cuentas anuales del ejercicio anterior).

En estos casos, y de acuerdo con el literal de ambos preceptos, la entidad quedaría excluida del grupo fiscal en el primero de los citados periodos impositivos<sup>7</sup>.

En cuanto al periodo impositivo en que la entidad inicialmente excluida por esta causa puede volver a formar parte del grupo fiscal, la consulta V2657/2011 de 7/11/2011, con la finalidad de que una entidad excluida en un periodo pueda volver a incorporarse al siguiente (es decir, para que la causa de exclusión no opere durante dos periodos impositivos consecutivos), establece el criterio de que dicha vuelta al grupo debe producirse en el periodo inmediato anterior a aquél en que la entidad superó la situación de desequilibrio patrimonial:

*«Así, la entidad dependiente volverá a formar parte del grupo de consolidación fiscal en un periodo impositivo n, siempre que en el periodo impositivo siguiente, n+1, se haya producido la recuperación de su situación patrimonial del artículo 363.1.d) del TRLSC.»*

## VI. CONCLUSIONES.

De acuerdo con los artículos 67.4.b) del TRLIS y 58.4.d) de la NLIS, no pueden formar parte de un grupo fiscal aquellas entidades que el último día del periodo impositivo se encuentren en la situación patrimonial descrita en el artículo 363.1.e) del TRLSC (pérdidas que reduzcan el patrimonio neto por debajo del 50% del capital social), salvo que esta situación se haya superado el último día del periodo impositivo en el que se aprueban las cuentas anuales.

Las conclusiones alcanzadas a lo largo del presente informe pueden resumirse de la siguiente manera:

1.ª El citado desequilibrio debe resultar de las cuentas anuales de la propia entidad (si bien, deben tenerse en cuenta los ajustes que a estos efectos se establecen en otras normas como el artículo 36 del CCo, el artículo 20 del RD Ley 7/1996 o la DA única del RD-Ley 10/2008).

2.ª La Inspección debe usar el patrimonio neto que reflejan las cuentas anuales de la entidad, no estando facultada para recalcularlo.

3.ª La exclusión del grupo fiscal de la entidad en situación de desequilibrio no requiere que el órgano competente haya acordado su disolución.

4.ª La exclusión tiene efectos en el primer periodo impositivo en que se manifiesta la situación de desequilibrio (aunque su efectividad esté condicionada a que dicha situación también se dé al cierre del ejercicio siguiente).

5.ª Si al cierre de un ejercicio la relación patrimonio neto-capital social es igual o superior al 50%, la entidad excluida se integrará de nuevo en el grupo fiscal con efectos en el periodo impositivo inmediato anterior.

**Madrid, 11 de febrero de 2015**

1 En el régimen de grupos de entidades de IVA, la exclusión de la entidad se produce cuando al término de cualquier periodo de liquidación del Impuesto dicha entidad se encuentre en **proceso de liquidación** (art. 163 septies de la Ley 37/1992).

2 Pese a que el literal del precepto se remite a la letra d) del artículo 363.1 del TRLSC, la situación de desequilibrio se regula en la letra e) de dicho precepto, habiéndose corregido esta circunstancia por la NLIS.

3 En los años 2013 y 2014, las pérdidas a que se refiere la norma en cada uno de los referidos años tampoco computan a efectos del cumplimiento del presupuesto objetivo del concurso contemplado en el artículo 2 de la Ley 22/2003, de 9 de julio, Concursal.

4 La consulta V0804-11 se pronuncia en relación a los ajustes previstos en la disposición adicional única del Real Decreto-ley 10/2008, pero su criterio entendemos que resulta aplicable igualmente en relación con lo dispuesto por el artículo 36 del CCo y el art. 20 del Real Decreto-Ley 7/1996 (préstamos participativos).

5 De acuerdo con el artículo 70.1 de la Ley 27/1999, las causas de disolución de una cooperativa son las siguientes:

- Por el cumplimiento del plazo fijado en los Estatutos.
- Por acuerdo de la Asamblea General, adoptado por mayoría de los dos tercios de los socios presentes y representados.
- Por la paralización de los órganos sociales o de la actividad cooperativizada durante dos años, sin causa justificada, de tal modo que imposibilite su funcionamiento.
  - Por la reducción del número de socios por debajo de los mínimos establecidos en la presente Ley o del capital social por debajo del mínimo establecido estatutariamente, sin que se restablezcan en el plazo de un año.
  - Por la realización del objeto social o la imposibilidad de su cumplimiento.
  - Por fusión, absorción o escisión total.
  - Por cualquier otra causa establecida en la Ley o en los Estatutos.

6 Las causas de extinción aplicables a las fundaciones bancarias, de acuerdo con el artículo 33 de su norma reguladora, la Ley 26/2013, son las establecidas con carácter general para todas las fundaciones en el artículo 31 de la Ley 50/2002, esto es:

- Cuando expire el plazo por el que fue constituida.
- Cuando se hubiese realizado íntegramente el fin fundacional.
- Cuando sea imposible la realización del fin fundacional, sin perjuicio de lo dispuesto en los artículos 29 y 30 de la Ley 50/2002.
- Cuando así resulte de la fusión a que se refiere el artículo anterior.
- Cuando concurra cualquier otra causa prevista en el acto constitutivo o en los Estatutos.
- Cuando concurra cualquier otra causa establecida en las leyes.

7 Es decir, si una entidad del grupo fiscal se encuentra en situación de desequilibrio patrimonial el último día del ejercicio n, quedará excluida del grupo fiscal si dicha situación de desequilibrio se mantiene el último día del año n+1, teniendo efectos la citada exclusión en el periodo n. Por otro lado, como en el momento de presentación de la autoliquidación del año n todavía no es posible saber si la entidad en desequilibrio deberá abandonar en dicho ejercicio el grupo fiscal, el Impuesto correspondiente a dicho año deberá autoliquidarse sin excluir a la entidad en cuestión. Si finalmente la entidad debe abandonar el grupo fiscal en el año n por seguir en situación de desequilibrio patrimonial al final del año n+1, los sujetos pasivos deberán regularizar las autoliquidaciones presentadas correspondientes al año n.

**Fuente: AEAT (02-03-2015)**