

DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTOS

DGT: 31-03-2025

N.º CONSULTA VINCULANTE: V0551/2025

SUMARIO:

IS. Base imponible. Compensación de bases negativas. Regímenes especiales. Consolidación fiscal. Quita. La entidad X ha sido declarada en concurso de acreedores en 2009 y ha aprobado un convenio con sus acreedores en diciembre de 2021, en el marco del cual se pactó una quita. A partir del 1 de enero de 2022, esta entidad se integra en un grupo de consolidación fiscal como entidad dominante. La entidad X debió realizar un ajuste extracontable negativo, excluyendo el ingreso contable de la base imponible, y registrarlo en una cuenta de ingreso fiscal diferido a imputar en los siguientes ejercicios. A partir del 1 de enero de 2022, la entidad y otras 27 sociedades conforman un grupo fiscal. Pero las rentas derivadas de quitas o esperas judiciales no están sujetas a los límites aplicables a un grupo fiscal, por lo que podrán ser compensadas en su totalidad con BINs, incluso si estas BINs son preconsolidadas.

Descripción sucinta de los hechos:

Desde el día 1 de enero de 2022, la consultante, la entidad X, forma parte del grupo fiscal, como entidad dominante, junto con 27 sociedades dependientes.

La consultante fue declarada en concurso de acreedores por auto de fecha 15 de septiembre de 2009 dictado por el Juzgado de lo Mercantil número 2 de Madrid.

En el seno del señalado procedimiento concursal, se aprobó el convenio el día 21 de diciembre de 2021, mediante el cual se acordó una quita.

Según se indica en el escrito de consulta, de acuerdo con la normativa contable de aplicación el intercambio de instrumentos de originó la baja del pasivo financiero original y el reconocimiento de un nuevo pasivo financiero, por lo que la consultante registró un ingreso contable en el ejercicio 2021 por el importe total de la quita.

No obstante, desde el punto de vista fiscal, de acuerdo con el artículo 11.13 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades la entidad consultante registró un ajuste extracontable negativo por la diferencia entre el importe total de la quita y el ingreso correspondiente a la quita que debía imputarse en dicho ejercicio 2021, calculado según el calendario elaborado conforme al criterio señalado en el artículo 11.13 de la LIS.

A fecha 1 de enero de 2022, quedaba pendiente de revertir un determinado importe, que se seguirá revirtiendo de acuerdo con el calendario anteriormente indicado.

El primer ejercicio en el que las entidades tributan bajo el régimen especial de consolidación fiscal es el 2022, por lo que el grupo fiscal no dispone de BINs generadas por él mismo.

No obstante, algunas de sus entidades pertenecientes al grupo fiscal tienen derecho a compensar bases imponibles negativas generadas con anterioridad a su incorporación al mismo, entre ellas, la entidad consultante X.

Cuestión planteada:

Si la compensación de las bases imponibles preconsolidadas respecto de un ingreso derivado de quitas o esperas, ambos correspondientes a la misma sociedad, no está limitada por el artículo 67.e) de la LIS ni por el primer párrafo del artículo 26.1 de la LIS (por remisión del artículo 66 de la citada norma), sino que ha de interpretarse de acuerdo con el tercer párrafo del artículo 26.1 de la citada LIS. En consecuencia, el ingreso correspondiente a quitas resulta compensable, en su totalidad, con las bases imponibles preconsolidadas y está únicamente limitado por el importe de la base imponible consolidada previa.

Contestación:

El artículo 10.3 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades (en adelante, LIS), establece que:

Síguenos en...



“3. En el método de estimación directa, la base imponible se calculará, corrigiendo, mediante la aplicación de los preceptos establecidos en esta Ley, el resultado contable determinado de acuerdo con las normas previstas en el Código de Comercio, en las demás leyes relativas a dicha determinación y en las disposiciones que se dicten en desarrollo de las citadas normas”.

A su vez, en relación con la imputación temporal de ingresos y gastos, el artículo 11 de la LIS establece que:

“1. Los ingresos y gastos derivados de las transacciones o hechos económicos se imputarán al periodo impositivo en que se produzca su devengo, con arreglo a la normativa contable, con independencia de la fecha de su pago o de su cobro, respetando la debida correlación entre unos y otros.

(...)”.

Según se indica, la negociación de la deuda se ha realizado dentro de un proceso concursal, si bien, de la información facilitada en el escrito de consulta, no parece desprenderse que la entidad se encuentre en una situación en la que proceda cuestionar la aplicación del principio de empresa en funcionamiento en los términos previstos en la Resolución de 18 de octubre de 2013, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, sobre el marco de información financiera cuando no resulta de aplicación el principio de empresa en funcionamiento.

En el caso objeto de consulta, según manifiesta la consultante, por aplicación de la normativa contable, en el ejercicio 2021, ha procedido a dar de baja del pasivo financiero original y para reconocer un nuevo pasivo financiero, registrando el correspondiente ingreso contable.

Respecto al tratamiento contable de las operaciones planteadas en el escrito de consulta, el apartado 3.4, Baja de pasivos financieros de la norma de registro y valoración (NRV) 9ª. Instrumentos financieros del Plan General de Contabilidad (en adelante, PGC), aprobado por Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre, expresa que:

“La empresa dará de baja un pasivo financiero, o parte del mismo, cuando la obligación se haya extinguido; es decir, cuando haya sido satisfecha, cancelada o haya expirado. También dará de baja los pasivos financieros propios que adquiera, aunque sea con la intención de recolocarlos en el futuro.

Si se produjese un intercambio de instrumentos de deuda entre un prestamista y un prestatario, siempre que estos tengan condiciones sustancialmente diferentes, se registrará la baja del pasivo financiero original y se reconocerá el nuevo pasivo financiero que surja. De la misma forma se registrará una modificación sustancial de las condiciones actuales de un pasivo financiero.

La diferencia entre el valor en libros del pasivo financiero o de la parte del mismo que se haya dado de baja y la contraprestación pagada incluidos los costes o comisiones en que se incurra y en la que se recogerá asimismo cualquier activo cedido diferente del efectivo o pasivo asumido, se reconocerá en la cuenta de pérdidas y ganancias del ejercicio en que tenga lugar.

En el caso de un intercambio de instrumentos de deuda que no tengan condiciones sustancialmente diferentes, el pasivo financiero original no se dará de baja del balance. Cualquier coste de transacción o comisión incurrida ajustará el importe en libros del pasivo financiero. A partir de esa fecha, el coste amortizado del pasivo financiero se determinará aplicando el tipo de interés efectivo que iguale el valor en libros del pasivo financiero con los flujos de efectivo a pagar según las nuevas condiciones.

A estos efectos, las condiciones de los contratos se considerarán sustancialmente diferentes, entre otros casos, cuando el valor actual de los flujos de efectivo del nuevo contrato, incluida cualquier comisión pagada, neta de cualquier comisión recibida, difiera al menos en un diez por ciento del valor actual de los flujos de efectivo remanentes del contrato original, actualizados ambos importes al tipo de interés efectivo de este último. Ciertas modificaciones en la determinación de los flujos de efectivo pueden no superar este análisis cuantitativo, pero pueden dar lugar también a una modificación sustancial del pasivo, tales como: un cambio de tipo de interés fijo a variable en la remuneración del pasivo, la reexpresión del pasivo a una divisa distinta, un préstamo a tipo de interés fijo que se convierte en un préstamo participativo, entre otros casos.

En particular, la contabilización del efecto de la aprobación de un convenio con los acreedores que consista en una modificación de las condiciones de la deuda se reflejará en las cuentas anuales del ejercicio en que se apruebe judicialmente siempre que de forma racional se prevea su cumplimiento, y que la empresa pueda seguir aplicando el principio de empresa en funcionamiento. A tal efecto, el deudor, en aplicación de los criterios incluidos en los párrafos anteriores, realizará un registro en dos etapas:

a) Primero analizará si se ha producido una modificación sustancial de las condiciones de la deuda para lo cual descontará los flujos de efectivo de la antigua y de la nueva empleando el tipo de interés inicial, para posteriormente, en su caso (si el cambio es sustancial),

b) Registrar la baja de la deuda original y reconocer el nuevo pasivo por su valor razonable (lo que implica que el gasto por intereses de la nueva deuda se contabilice a partir de ese momento aplicando el tipo de interés de mercado en esa fecha; esto es, el tipo de interés incremental del deudor o tasa de interés que debería pagar en ese momento para obtener financiación en moneda y plazo equivalente a la que ha resultado de los términos en que ha sido aprobado el convenio)".

La norma de registro y valoración en materia de baja de pasivos financieros, apartado 3.4 de la NRV 9ª del PGC, regula el tratamiento contable de la renegociación de un pasivo en dos etapas: primero, la empresa analizará si se ha producido un modificación sustancial de las condiciones de la deuda para lo que se descontarán los flujos de efectivo de la antigua y la nueva empleando el tipo de interés inicial, para, posteriormente, si el cambio es sustancial, registrar la baja de la deuda original y reconocer el nuevo pasivo por su valor razonable. La diferencia existente se presenta como un ingreso financiero en la cuenta de pérdidas y ganancias.

A efectos de la presente contestación, este Centro Directivo parte de la presunción de que la consultante se ha ajustado a la normativa contable aplicable prevista, para el caso objeto de consulta, en el apartado 3.4 de la NRV 9ª del PGC, de manera que, existiendo un cambio sustancial en las condiciones del pasivo financiero originario la diferencia existente se presenta como un ingreso financiero, en el ejercicio 2021.

Sentado lo anterior, el apartado 13 del artículo 11 de la LIS establece que:

"13. El ingreso correspondiente al registro contable de quitas y esperas consecuencia de la aplicación de la Ley 22/2003, de 9 de julio, Concursal, se imputará en la base imponible del deudor a medida que proceda registrar con posterioridad gastos financieros derivados de la misma deuda y hasta el límite del citado ingreso.

No obstante, en el supuesto de que el importe del ingreso a que se refiere el párrafo anterior sea superior al importe total de gastos financieros pendientes de registrar, derivados de la misma deuda, la imputación de aquel en la base imponible se realizará proporcionalmente a los gastos financieros registrados en cada período impositivo respecto de los gastos financieros totales pendientes de registrar derivados de la misma deuda".

El reproducido artículo 11.13 de la LIS será de aplicación solo para aquellos ingresos correspondientes al registro contable de quitas y esperas que se realicen en el ámbito de la Ley Concursal, sin que esté previsto que sea un sistema opcional de integración en la base imponible del Impuesto.

En consecuencia, el resultado contable se corregirá, en todo caso, en la parte correspondiente al ingreso derivado de la extinción de parte de la deuda (quita del convenio) devengado en el ejercicio en que tuviera lugar la aprobación judicial del convenio en virtud del cual se reconoce dicha extinción (2021), tal y como efectuó la entidad consultante, según se indica en el escrito de consulta.

Ulteriormente, el referido ingreso se integrará en la base imponible del Impuesto sobre Sociedades en los ejercicios posteriores a medida que vayan registrándose los gastos financieros derivados de la citada deuda y hasta el límite del citado ingreso, en los términos previstos en el artículo 11.13 de la LIS.

Por otra parte, la entidad consultante señala que forma parte del grupo fiscal, como entidad dominante, junto con 27 sociedades dependientes.

La regulación del régimen especial de consolidación fiscal se encuentra contenida en el Capítulo VI del Título VII de la LIS. A efectos de la presente contestación partirá del supuesto de que las entidades integrantes del grupo fiscal reúnen todos los requisitos establecidos en el capítulo VI del título VII de la LIS para tributar conforme al régimen especial de consolidación fiscal.

En este punto, es preciso traer a colación lo previsto en los artículos 62 y siguientes del Capítulo VI del Título VII que regula, entre otros aspectos, el aprovechamiento de las bases imponibles negativas pendientes de compensar en el seno de un grupo fiscal.

En primer lugar, 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 imponibles negativas del grupo fiscal, cuando el importe de la suma de los párrafos anteriores resultase positiva, así como de las bases imponibles negativas referidas en la letra e) del artículo 67 de esta Ley.

(...)”.

Síguenos en...



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

“Las bases imponibles 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 imponibles individuales la compensación de bases imponibles 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 imponibles 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 imponibles negativas en el régimen general del Impuesto, 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.

(...)”.

Las quitas a que se refiere el artículo 26 de la LIS no se refieren exclusivamente a quitas consecuencia de la aplicación de la Ley 22/2003, de 9 de julio, Concursal, sino a cualquier tipo de quitas que pudieran producirse. A estos efectos, la quita debe entenderse como una remisión o liberación que de la deuda o parte de ella hace el acreedor al deudor.

Por tanto, cualquier reducción, si quiera parcial, de la deuda, determina la existencia de una quita desde un punto de vista económico, si bien sólo aquellas quitas que se realicen en el ámbito de la Ley Concursal,

Síguenos en...

tendrán derecho al régimen de imputación temporal previsto en el apartado 3 del artículo 11 de la LIS, como se ha indicado previamente.

Finalmente, 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 imponibles 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 2024, 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:

1. 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.

2. El importe de las deducciones para evitar la doble imposición internacional previstas en los artículos 31, 32 y apartado 10 del artículo 100, así como el de aquellas deducciones para evitar la doble imposición a que se refiere la disposición transitoria vigésima tercera, de esta ley, no podrá exceder conjuntamente del 50 por ciento de la cuota íntegra del contribuyente.

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 y a la aplicación de la reserva de capitalización 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 (sin perjuicio de lo dispuesto en la disposición adicional decimonovena de la LIS).

Síguenos en...



De lo anterior se desprende que, tanto la compensación de bases imponibles negativas generadas en el seno del grupo fiscal como la compensación de bases imponibles negativas pendientes de aplicar, generadas por cualquier entidad con carácter previo a su integración en el grupo fiscal, requiere, necesariamente, 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, atendiendo al 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 periodo 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, debe tomarse en consideración que con arreglo a lo dispuesto en el artículo 66 de la LIS, por remisión al artículo 26 de la LIS, el grupo fiscal podrá, en todo caso, compensar en el periodo impositivo bases imponibles negativas hasta el importe de 1 millón de euros.

De igual manera, tratándose de la compensación de bases imponibles negativas generadas con anterioridad a la incorporación al grupo fiscal, y a efectos del cómputo del doble límite a su aprovechamiento, la compensación de hasta un millón de euros que establece el artículo 26 de la LIS resultará de aplicación, tanto a efectos de determinar el importe susceptible de compensación por el grupo fiscal de las bases imponibles negativas preconsolidadas con arreglo al artículo 67 e), como a efectos de determinar la base imponible negativa que el grupo fiscal puede compensar, en su totalidad, en el periodo impositivo, de conformidad con el artículo 66 de la LIS.

En el supuesto concreto planteado, el ejercicio sobre el que versa la consulta (ejercicio inmediatamente posterior al ejercicio en que se registró la quita) es el primer ejercicio de aplicación del régimen de consolidación fiscal. De acuerdo con lo manifestado en el escrito de consulta, no existen bases imponibles negativas generadas por el grupo en dicho periodo impositivo. No obstante, algunas entidades del grupo fiscal tienen derecho a compensar bases imponibles negativas generadas con anterioridad a su incorporación al mismo, entre ellas, la sociedad X (entidad consultante y dominante del grupo fiscal).

Sentado lo anterior, una interpretación sistemática y razonable de la norma exige tener en consideración para la cuantificación del límite adicional a la compensación previsto en el artículo 67 e) de la LIS, la compensación sin límite que establece el artículo 26 de la LIS respecto de la renta que se corresponda con

Síguenos en...



la quita, en el caso consultado, integrada en la base imponible del Impuesto con arreglo al régimen de imputación temporal previsto en el apartado 3 del artículo 11 de la LIS

El criterio expuesto no solo permite dar respuesta a lo dispuesto en el artículo 67 de la LIS, sino que, a su vez, es plenamente acorde con la finalidad del citado precepto, el cual trata de mantener la neutralidad en la aplicación de las reglas relativas al régimen de consolidación fiscal, con el fin de que el aprovechamiento, en el seno del grupo fiscal, de los créditos fiscales preconsolidados u otros incentivos fiscales generados con anterioridad a la incorporación al grupo fiscal, no difiera del que hubiera resultado de aplicación en el régimen individual del Impuesto sobre Sociedades. O dicho en otros términos, con el fin de que el régimen de consolidación fiscal no constituya ni un obstáculo ni un estímulo al aprovechamiento de créditos fiscales o incentivos fiscales preconsolidados.

Por tanto, en el caso objeto de consulta, la compensación sin límites respecto de la renta que se corresponda con la quita derivada de un acuerdo con los acreedores, prevista en el artículo 26 de la LIS, deberá aplicarse, en el seno del grupo fiscal, únicamente a efectos de la cuantificación del límite adicional previsto en el artículo 67 e) LIS, en la medida en que la entidad consultante X obtuvo la quita en un período impositivo en el que tributaba en régimen general, con carácter previo a la constitución del grupo fiscal.

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.

El contenido de la presente resolución respeta fielmente el suministrado de forma oficial por la Base de datos de consultas tributarias de la Dirección General de Tributos.

Fuente: Sitio web del Ministerio de Hacienda

Síguenos en...

