DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTOS
DGT: 16-09-2026
N.º CONSULTA VINCULANTE: V5609/2026

SUMARIO:

IS. Base imponible. Gastos deducibles. Límite de deducibilidad de los gastos financieros. Regímenes especiales. Grupos de sociedades/Consolidación fiscal. *Beneficio operativo pendiente generado por una sociedad antes de su incorporación a un grupo. Aclaración del criterio de la consulta vinculante V0014-25.* Se analiza si el beneficio operativo pendiente de utilizar generado por una sociedad dependiente antes de su incorporación a un grupo de consolidación fiscal puede aprovecharse para deducir gastos financieros netos pendientes atribuidos a dicha entidad durante la tributación del grupo. El límite general de deducibilidad de los gastos financieros netos se determina a nivel del grupo fiscal, con carácter general, en el 30% del beneficio operativo, sin perjuicio de la deducibilidad mínima de un millón de euros por período impositivo. No obstante, el beneficio operativo pendiente generado antes de la incorporación al grupo conserva su vinculación con la entidad que lo originó y únicamente puede utilizarse para deducir gastos financieros correspondientes a esta, conforme al art. 67.a) de la LIS y a los criterios de la Resolución de la Dirección General de Tributos de 16 de julio de 2012. Por ello, una vez calculado el límite general del grupo y distribuidos los gastos financieros netos no deducibles entre sus integrantes según los criterios establecidos en dicha resolución, los gastos financieros atribuidos a la sociedad que generó el beneficio operativo preconsolidación podrán deducirse hasta el importe de este, sin que pueda aplicarse a gastos financieros de otras entidades del grupo. Asimismo, cuando coexistan gastos financieros pendientes de deducir procedentes de ejercicios anteriores, generados por el grupo o por una entidad antes de su incorporación, no existe un orden de prelación obligatorio entre ellos. La DGT precisa, finalmente, que corresponde al contribuyente efectuar los cálculos concretos y determinar el resultado de su autoliquidación.

Descripción sucinta de los hechos:

Esta consulta tiene por objeto solicitar aclaración en relación a la consulta vinculante V0014-25, de fecha 1 de abril de 2025.

La consultante, la entidad X, es la sociedad dominante del grupo de consolidación fiscal (en adelante, grupo X) formado por dos entidades, la entidad X y su dependiente, la entidad Y, siendo el ejercicio 2020 el primer periodo impositivo en el que el grupo tributó al amparo del régimen especial de consolidación fiscal previsto en el capital VI, del Título VII de la LIS.

Según se indica, conforme a los artículos 16.2 y 67.a) de la LIS, la sociedad dependiente Y posee un beneficio operativo pendiente de adicionar a efectos de determinar de la deducibilidad de gastos financieros netos, generado con anterioridad a su integración en el grupo fiscal X.

Del mismo modo, y como consecuencia de la solicitud de rectificación presentada del ejercicio 2020 (en el que el grupo ya tributó al amparo del régimen de consolidación fiscal), el grupo ha generado gastos financieros pendientes de deducir, a cuya generación ha contribuido en parte la sociedad Y.

A fecha de presentación de esta consulta, el grupo dispone de gastos financieros netos pendientes de deducir los cuales han sido distribuidos a cada una de las sociedades integrantes del grupo conforme a los criterios establecidos en la resolución 16 de julio de 2012 de la Dirección General de Tributos.

Cuestión planteada:

¿Si el grupo fiscal puede adicionar el límite a la deducción de los gastos financieros netos generado por la sociedad Y antes de su integración al grupo fiscal, para deducir los gastos financieros pendientes de deducir generados por el grupo fiscal en el ejercicio y a cuya generación haya contribuido exclusivamente a la sociedad Y?

Contestación:

Se plantea aclaración sobre el contenido de la V0014-25, de fecha 1 de abril de 2025, en lo que se refiera al Capítulo VI del Título VII de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades (en adelante, LIS), regula el régimen especial de consolidación fiscal.

Al respecto, el artículo 56.1 de la LIS señala que

"1. El grupo fiscal tendrá la consideración de contribuyente".

Por su parte, el artículo 62 de dicha Ley establece, en relación con la determinación de la base imponible del grupo fiscal, 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.

(…)".

De acuerdo con el artículo 62 de la LIS antes citado, y en los términos en él establecidos, la base imponible del grupo fiscal se determinará sumando, entre otros componentes, 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 la LIS y considerando que los requisitos o calificaciones establecidos tanto en la normativa contable para la determinación del resultado contable, como en la LIS para la aplicación de cualquier tipo de ajustes a aquel, en los términos establecidos en el apartado 3 del artículo 10 de la LIS, se referirán al grupo fiscal. Igualmente, deberá tomarse en consideración la especialidad introducida por la disposición adicional decimonovena de la LIS.

Una vez realizada la homogeneización de acuerdo con los requisitos y criterios de calificación contables y fiscales, procederá la realización de eliminaciones e incorporaciones de conformidad con los artículos 64 y 65 de la LIS.

Por su parte, el artículo 63 de la LIS, relativo a reglas especiales aplicables en la determinación de las bases imponibles individuales de las entidades integrantes del grupo fiscal, establece 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:

a) El límite establecido en el artículo 16 de esta Ley en relación con la deducibilidad de gastos financieros se referirá al grupo fiscal. Este límite no resultará de aplicación en los supuestos de extinción de la entidad, salvo que la extinción se realice dentro del grupo fiscal y la entidad extinguida tuviera gastos financieros pendientes de deducir en el momento de su integración en el mismo.

(…)".

Por otra parte, el artículo 67 de la LIS, en relación a reglas especiales de incorporación de entidades en el grupo fiscal, 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:

a) Los gastos financieros netos pendientes de deducir en el momento de su integración en el grupo fiscal a que se refiere el artículo 16 de esta Ley se deducirán con el límite del 30 por ciento del beneficio operativo de la propia entidad, teniendo en cuenta las eliminaciones e incorporaciones que correspondan a dicha entidad, de acuerdo con lo previsto en los artículos 64 y 65 de esta Ley. Estos gastos financieros se tendrán en cuenta, igualmente, en el límite a que se refiere el apartado 1 del referido artículo 16.

Asimismo, la diferencia establecida en el apartado 2 del artículo 16 de esta Ley generada por una entidad con anterioridad a su integración en el grupo fiscal será aplicable en relación con los gastos financieros generados por la propia entidad.

(…)".

Por su parte, el artículo 16 de la LIS, en su redacción vigente, dispone lo siguiente:

"1. Los gastos financieros netos serán deducibles con el límite del 30 por ciento del beneficio operativo del ejercicio. A estos efectos, se entenderá por gastos financieros netos el exceso de gastos financieros respecto de los ingresos derivados de la cesión a terceros de capitales propios devengados en el período impositivo, excluidos aquellos gastos no deducibles a que se refieren las letras g) y h) del artículo 15 y el artículo 15 bis de esta ley.

El beneficio operativo se determinará a partir del resultado de explotación de la cuenta de pérdidas y ganancias del ejercicio determinado de acuerdo con el Código de Comercio y demás normativa contable de desarrollo, eliminando la amortización del inmovilizado, la imputación de subvenciones de inmovilizado no financiero y otras, el deterioro y resultado por enajenaciones de inmovilizado, y adicionando los ingresos financieros de participaciones en instrumentos de patrimonio, siempre que se correspondan con dividendos o participaciones en beneficios de entidades en las que el porcentaje de participación, directo o indirecto, sea al menos el 5 por ciento, excepto que dichas participaciones hayan sido adquiridas con deudas cuyos gastos financieros no resulten deducibles por aplicación de la letra h) del apartado 1 del artículo 15 de esta ley. En ningún caso, formarán parte del beneficio operativo los ingresos, gastos o rentas que no se hubieran integrado en la base imponible de este Impuesto.

En todo caso, serán deducibles gastos financieros netos del período impositivo por importe de 1 millón de euros.

Los gastos financieros netos que no hayan sido objeto de deducción podrán deducirse en los períodos impositivos siguientes, conjuntamente con los del período impositivo correspondiente, y con el límite previsto en este apartado.

2. En el caso de que los gastos financieros netos del período impositivo no alcanzaran el límite establecido en el apartado 1 de este artículo, la diferencia entre el citado límite y los gastos financieros netos del período impositivo se adicionará al límite previsto en el apartado 1 de este artículo, respecto de la deducción de gastos financieros netos en los períodos impositivos que concluyan en los cinco años inmediatos y sucesivos, hasta que se deduzca dicha diferencia.

(…)".

En este sentido, en los apartados sexto y siguientes de la Resolución de 16 de julio de 2012, de la Dirección General de Tributos, en relación con la limitación en la deducibilidad de gastos financieros en el Impuesto sobre Sociedades (en adelante, Resolución de 2012) y cuyo contenido, en este punto, continúa vigente bajo la LIS, se recogen las reglas relativas a la determinación de la limitación en la deducibilidad de gastos financieros en los grupos de consolidación fiscal:

"Sexto. Determinación de la limitación en la deducibilidad de gastos financieros en los grupos de consolidación fiscal.

Tal y como dispone el apartado 4 del artículo 20 del TRLIS, en el supuesto de entidades que tributen en el régimen de consolidación fiscal, el límite relativo a la deducibilidad de gastos financieros netos se referirá al grupo fiscal.

(…)

Esta configuración en la determinación de la deducibilidad de los gastos financieros supone considerar, excepcionalmente a nivel de base imponible individual, al grupo como una única entidad, teniendo en cuenta tanto los gastos financieros netos totales del período impositivo como el beneficio operativo del grupo fiscal, a efectos de determinar el ajuste a realizar en la base imponible de las entidades que forman parte del mismo. Es decir, se determinarán los gastos financieros netos del grupo fiscal, los cuales estarán limitados por el 30 por ciento del beneficio operativo del mismo, determinado a través de los estados contables consolidados del grupo fiscal, o bien por el importe de 1 millón de euros.

Esto significa que los gastos financieros netos que quedan sometidos a la limitación del artículo 20 del TRLIS son aquellos que el grupo fiscal tiene respecto a terceros y que no se ven afectados por la aplicación del artículo 14.1.h), pero no aquellos que son objeto de eliminación, precisamente porque carece de sentido técnico someter a limitación unos gastos financieros que no son reales para el grupo fiscal, en la medida en que se ostenta con otra entidad que también pertenece a este. De la misma manera, los ingresos financieros que minoran los gastos financieros netos serán aquellos existentes respecto a personas o entidades ajenas al grupo de consolidación fiscal, pero no los que son objeto de eliminación en la determinación de la base imponible del grupo.

Asimismo, el beneficio operativo del grupo fiscal deberá tener en cuenta todas las eliminaciones que corresponda realizar, tanto las correspondientes a partidas intragrupo, como las de resultados por operaciones internas, así como sus incorporaciones, siempre que se refieran a operaciones que se incluyen en el propio beneficio operativo

(…)

Adicionalmente, el importe máximo de 1 millón de euros a que hace referencia el párrafo cuarto del apartado 1 del artículo 20 del TRLIS debe calcularse a nivel del grupo de consolidación fiscal.

(…)

En el supuesto de que los gastos financieros netos del grupo fiscal superen el importe de 1 millón de euros y el 30 por ciento del beneficio operativo del grupo fiscal, existirán gastos financieros no deducibles que deberán distribuirse entre las distintas entidades que forman parte del grupo fiscal, con el objeto de que

cada entidad del grupo determine sus gastos financieros netos deducibles a la hora de calcular su base imponible individual.

En este sentido, este Centro Directivo considera que la distribución de los gastos financieros no deducibles debe realizarse, en primer lugar, entre aquellas entidades en las que sus gastos financieros netos, individualmente considerados, excedan del 30 por ciento de su propio beneficio operativo, en proporción a todos los excesos que, sobre dicho límite individual, tengan las entidades del grupo, siempre teniendo en cuenta su pertenencia al grupo fiscal. Es decir, serán no deducibles, en primer lugar, los gastos financieros que excedan del 30 por ciento del beneficio operativo de cada entidad individualmente considerada, pero teniendo en cuenta su pertenencia al grupo de consolidación fiscal.

Esto significa que tanto los gastos financieros netos como el beneficio operativo de cada entidad son los que esta aporta al grupo de consolidación fiscal, es decir, teniendo en cuenta las eliminaciones e incorporaciones que dicha entidad tiene a nivel de grupo fiscal. Así, los gastos financieros netos de la entidad que forma parte del grupo serán aquellos que no son objeto de eliminación posterior por su integración al grupo fiscal. Igualmente, el beneficio operativo de la entidad individual deberá tener en cuenta las eliminaciones e incorporaciones de dicha entidad en el seno del grupo fiscal y que afecten a dicho beneficio operativo.

En el supuesto en que el importe de los gastos financieros netos no deducibles del grupo sean superiores a todos los gastos financieros netos excedentarios sobre el 30 por ciento del beneficio operativo de cada entidad, de existir todavía gastos financieros netos no deducibles, estos se distribuirán entre todas las entidades, de manera proporcional a sus correspondientes gastos financieros netos, una vez descontados los ya considerados como no deducibles.

(…)

Noveno. Entidades que se incorporan a un grupo de consolidación fiscal con gastos financieros de períodos impositivos anteriores a dicha incorporación, pendientes de deducir.

En el supuesto de gastos financieros netos pendientes de deducir por una entidad que se incorpora a un grupo de consolidación fiscal, dichos gastos resultarán deducibles sólo en el supuesto en que el grupo no haya alcanzado el límite del 30 por ciento del beneficio operativo o del importe de 1 millón de euros. Asimismo, será necesario que la propia entidad que tiene pendientes de deducir gastos financieros «preconsolidación» no tenga gastos financieros del período impositivo que superen el 30 por ciento de su beneficio operativo, aplicándose, por tanto, un doble límite, el propio del grupo de consolidación fiscal y el de la propia entidad individual. En cualquier caso, el beneficio operativo de la entidad individual deberá tener en cuenta las eliminaciones e incorporaciones que correspondan por su pertenencia al grupo, a efectos de calcular su límite individual en relación con los gastos financieros generados con carácter previo a su incorporación al grupo de consolidación fiscal.

Por otra parte, cuando existan gastos financieros pendientes de deducir de períodos impositivos anteriores, generados tanto por el propio grupo como por una entidad con carácter previo a su incorporación al mismo, no existe orden de prelación respecto de su aplicación, de manera que el grupo, una vez deducidos los gastos financieros del período impositivo, determinará cuáles deduce con anterioridad.

(…)

Décimo. Entidades que se incorporan a un grupo de consolidación fiscal con beneficio operativo de períodos impositivos anteriores a dicha incorporación, pendiente de utilizar en la deducción de gastos financieros.

De acuerdo con lo establecido en el apartado 2 del artículo 20 del TRLIS, cuando los gastos financieros netos de un período impositivo no alcancen el límite del 30 por ciento del beneficio operativo del mismo período, la diferencia entre este y aquellos se podrá utilizar adicionalmente al límite señalado, para deducir gastos financieros netos de los períodos impositivos que concluyan en los 5 años inmediatos y sucesivos, hasta alcanzar la citada diferencia.

La aplicación de esta regla en el ámbito de la consolidación fiscal debe suponer que, cuando una entidad se incorpora a un grupo de consolidación fiscal, con beneficio operativo de períodos impositivos anteriores pendiente de utilizar en la deducción de gastos financieros, el mismo se utilizará sólo por dicha entidad, una vez que se haya producido, en su caso, la distribución de gastos financieros netos no deducibles entre las distintas entidades del grupo, no pudiendo, por tanto, ser objeto de utilización por otras entidades que forman parte del grupo de consolidación fiscal.

(…)".

La referencia efectuada al artículo 20 del TRLIS ha de entenderse efectuada al artículo 16 de la LIS.

De conformidad con lo dispuesto en el apartado segundo del artículo 16 de la LIS, anteriormente reproducido, la diferencia positiva entre el importe del límite del 30% del beneficio operativo y el gasto financiero deducido en el período impositivo correspondiente, se adicionará al límite que resulte de aplicar el 30% sobre el beneficio operativo en los períodos impositivos que concluyan en los cinco años inmediatos y sucesivos, hasta que se deduzca dicha diferencia.

En el caso planteado, de acuerdo con la información facilitada en el escrito de consulta, el grupo fiscal X constituido por la entidad X, como sociedad dominante, y por la entidad Y, como sociedad dependiente, tributa al amparo del régimen especial de consolidación fiscal desde el ejercicio 2020.

Según se indica, en periodos impositivos anteriores a la constitución del grupo fiscal X, la entidad Y generó un gasto financiero neto inferior el límite del 30% de su beneficio operativo, de manera que los gastos financieros netos devengados, en su caso, fueron fiscalmente deducibles en su totalidad a efectos de determinar la base imponible individual de la entidad Y en dichos periodos impositivos.

Siguiendo las manifestaciones de la consultante, lo anterior comprende que la entidad Y haya generado un beneficio operativo preconsolidación, esto es, procedente de períodos impositivos anteriores, pendiente de utilizar en la deducción de los gastos financieros netos en el momento de constitución del grupo fiscal X.

En el supuesto del régimen especial de consolidación fiscal, de acuerdo con el régimen legal expuesto, teniendo en cuenta que el grupo fiscal tiene la consideración de contribuyente, el límite relativo a la deducibilidad de gastos financieros netos se referirá al grupo fiscal.

Esta configuración en la determinación de la deducibilidad de los gastos financieros netos supone considerar, excepcionalmente a nivel de base imponible individual, al grupo como una única entidad, teniendo en cuenta tanto los gastos financieros netos totales del período impositivo como el beneficio operativo del grupo fiscal, a efectos de determinar el ajuste a realizar en la base imponible de las entidades que forman parte del mismo.

Es decir, se determinarán los gastos financieros netos del grupo fiscal, los cuales estarán limitados por el 30 por ciento del beneficio operativo del mismo, determinado a través de los estados contables consolidados del grupo fiscal, o bien por el importe de 1 millón de euros, de conformidad con el artículo 63 de la LIS y el apartado sexto de la Resolución de 16 de julio de 2012, anteriormente transcritos.

En el supuesto de que los gastos financieros netos del grupo fiscal superen el importe de 1 millón de euros y el 30 por ciento del beneficio operativo del grupo fiscal, existirán gastos financieros netos no deducibles, de conformidad con lo dispuesto en los artículos 16 y 63 de la LIS, los cuales se distribuirán, en el periodo impositivo de su generación, entre las entidades que, formando parte del grupo de consolidación fiscal, sean excedentarias a nivel individual del gasto financiero neto respecto de su propio beneficio operativo, teniendo en cuenta las eliminaciones e incorporaciones que correspondan, de acuerdo con el criterio expuesto en el apartado sexto de la Resolución de 2012, arriba reproducida, y sin perjuicio de la regla residual prevista en el mismo apartado para el supuesto de que el importe de los gastos financieros netos no deducibles del grupo fiscal sean superiores a todos los gastos financieros netos excedentarios sobre el 30% del beneficio operativo de cada entidad.

Por tanto, en el caso concreto planteado en el escrito de consulta, una vez realizada la distribución de los gastos financieros netos del grupo fiscal no deducibles, dado que la sociedad Y tiene un beneficio operativo de períodos impositivos anteriores, pendiente de utilizar en la deducción de gastos financieros netos, serán deducibles los gastos financieros netos atribuidos a la entidad Y, en el período impositivo correspondiente, conforme a los criterios previstos en la Resolución de 2012, hasta alcanzar el importe del beneficio operativo pendiente de utilizar procedente de los ejercicios previos a la constitución del grupo fiscal.

Finalmente, debe señalarse que la competencia de este Centro Directivo, en el marco de lo dispuesto en el artículo 88 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, se circunscribe a la interpretación del régimen, clasificación o calificación tributaria que corresponda en relación con los hechos y circunstancias descritos por el consultante. En consecuencia, no corresponde a este Centro Directivo verificar los importes consignados en el escrito de consulta, efectuar cálculos relativos a la concreta aplicación de los límites previstos en la normativa del Impuesto ni confirmar el resultado de una determinada autoliquidación, cuestiones que deberán ser determinadas por el propio contribuyente y que, en su caso, podrán ser objeto de comprobación por los órganos competentes de la Administración tributaria.

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