



NOTA RELATIVA A LA APLICACIÓN POR EL GRUPO DE CONSOLIDACIÓN FISCAL DE BASES IMPONIBLES NEGATIVAS Y DEDUCCIONES PROCEDENTES DE EJERCICIOS ANTERIORES

I. ANTECEDENTES

Con ocasión de la implementación de las nuevas herramientas que la Agencia Estatal de Administración Tributaria (en adelante AEAT) ha puesto a disposición de los contribuyentes que tributen en el régimen especial de consolidación fiscal para la presentación de la autoliquidación del Impuesto sobre Sociedades, algunos de ellos han planteado diversas cuestiones en relación con las reglas por las que se rige la aplicación por el grupo de determinados créditos fiscales. Dichas reglas se establecen en el capítulo VI del título VII de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades (en adelante LIS) y han sido tenidas en cuenta por la AEAT en el diseño de las mencionadas herramientas informáticas.

La presente nota tiene por objeto analizar dos de las principales cuestiones que se han planteado en relación con la aplicación por el grupo de consolidación fiscal de bases imponibles negativas de ejercicios anteriores y de deducciones pendientes de aplicación, tanto si han sido generadas por el grupo como si lo han sido por cualquiera de sus integrantes antes de su incorporación al mismo. En primer lugar, se analizará la regla establecida en los ordinales 5º y 7º de la letra b) del artículo 74.1 de la LIS, relativa al reparto de bases imponibles negativas y deducciones del grupo, esto es, generadas en el grupo de consolidación fiscal, en caso de pérdida del régimen o extinción del grupo o de salida de alguna de las entidades que lo integran. En segundo lugar, la presente nota tiene por objeto analizar la forma en que debe aplicarse lo dispuesto en los artículos 67.e) y 71.2 de la LIS en relación con la aplicación por el grupo de bases imponibles negativas y deducciones generadas por cualquiera de las entidades que integren el grupo de consolidación fiscal con anterioridad a su incorporación al mismo.

II. APLICACIÓN DE LAS REGLAS DE REPARTO DE BASES IMPONIBLES NEGATIVAS Y DEDUCCIONES DEL GRUPO

Los apartados 1 y 2 del artículo 74 de la LIS disponen lo siguiente:



“1. En el supuesto de pérdida del régimen de consolidación fiscal o de extinción del grupo fiscal, se procederá de la forma siguiente:

a) Las eliminaciones pendientes de incorporación se integrarán en la base imponible individual de las entidades que forman parte del mismo, en la medida en que hubieran generado la renta objeto de eliminación.

b) Las entidades que integren el grupo fiscal en el período impositivo en que se produzca la pérdida o extinción de este régimen asumirán:

1.º Los gastos financieros netos pendientes de deducir del grupo fiscal, a que se refiere el artículo 16 de esta Ley, en la proporción que hubieren contribuido a su formación.

2.º La diferencia establecida en el apartado 2 del artículo 16 de esta Ley, en la proporción que hubieren contribuido a su formación.

(...)

5.º El derecho a la compensación de las bases imponibles negativas del grupo fiscal pendientes de compensar, en la proporción que hubieren contribuido a su formación.

La compensación se realizará con las bases imponibles positivas que se determinen en régimen individual de tributación en los períodos impositivos siguientes.

(...)

7.º El derecho a la aplicación de las deducciones en la cuota del grupo fiscal pendientes de aplicar, en la proporción en que hayan contribuido a su formación.

La aplicación se practicará en las cuotas íntegras que se determinen en los períodos impositivos que resten hasta completar el plazo establecido en esta Ley para la deducción pendiente, contado a partir del siguiente o siguientes a aquél o aquellos en los que se determinaron los importes a deducir.

8.º El derecho a la deducción de los pagos fraccionados que hubiese realizado el grupo fiscal, en la proporción en que hubiesen contribuido a ellos.

2. Lo dispuesto en el apartado anterior será de aplicación cuando alguna o algunas de las entidades que integran el grupo fiscal dejen de pertenecer a este”.



Este precepto regula las consecuencias que se producen en caso de extinción del grupo o de pérdida del régimen de consolidación fiscal, siendo también de aplicación en caso de que cualquiera de las entidades que integran el grupo deje de pertenecer a este, todo ello sin perjuicio de lo establecido recientemente por la Disposición adicional decimonovena de la LIS con respecto a los ajustes a realizar en los periodos impositivos que se inicien en 2023.

En particular, y en lo que interesa a la presente nota, el precepto establece una **regla de reparto de las bases imponibles negativas de ejercicios anteriores y de las deducciones** que se hallen **pendientes de aplicación** en el momento en que tengan lugar las mencionadas circunstancias, debiendo atribuirse a la entidad o entidades que dejen de pertenecer al grupo **“en la proporción” en que hubieran “contribuido a su formación”**. Pues bien, el presente apartado de la nota se refiere a bases imponibles negativas de ejercicios anteriores y a deducciones, generadas en ambos casos por el grupo en su calidad de contribuyente del Impuesto sobre Sociedades y no a créditos fiscales de otra naturaleza, como, por ejemplo, aquellos que hubieran sido generados por alguna de las entidades que integran el grupo con anterioridad a su incorporación al mismo, cuyo aprovechamiento se atribuirá a las entidades que los hubieran generado.

La regla de reparto expuesta obliga a los grupos de consolidación fiscal a conocer el origen de cada uno de los créditos fiscales generados como contribuyentes del Impuesto sobre Sociedades, por si debiera ser de aplicación lo dispuesto en los dos primeros apartados del artículo 74 de la LIS, esto es, por si existieran bases imponibles negativas o deducciones pendientes en el momento en que eventualmente se produjera la extinción del grupo, la pérdida del régimen de consolidación fiscal o el abandono o exclusión de alguna de las entidades que lo integran. Ello debe entenderse sin perjuicio de que dicho origen deba tomarse también en consideración a otros efectos, como el cálculo de los límites a que se refiere el apartado siguiente de la presente nota o la regla establecida en el apartado 2 del artículo 62 de la LIS.

Por ello, resulta necesario identificar el origen de las bases imponibles negativas y deducciones en el modelo de autoliquidación, esto es, determinar en qué proporción han contribuido a su formación las diferentes entidades que forman parte del grupo en el ejercicio de su generación.



Es muy importante tener en cuenta que la determinación de las entidades que han contribuido a la generación de las bases imponibles negativas o de las deducciones pendientes a efectos de dar cumplimiento a la regla expuesta, **no altera**, en modo alguno, **su naturaleza de créditos fiscales del grupo**.

Con el fin de identificar la proporción en que cada entidad del grupo contribuye a la formación de una base imponible negativa, es preciso tomar como punto de partida lo dispuesto en el apartado 1 del artículo 62 de la LIS sobre la formación de la base imponible del Impuesto sobre Sociedades en este régimen especial:

“Artículo 62. Determinación de la base imponible del grupo fiscal.

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.

d) Las cantidades correspondientes a la reserva de capitalización prevista en el artículo 25 de esta Ley, que se referirá al grupo fiscal. No obstante, la dotación de la reserva se realizará por cualquiera de las entidades del grupo.

e) Las dotaciones a que se refiere el apartado 12 del artículo 11 de esta Ley, referidas al grupo fiscal, con el límite del 70 por ciento del importe positivo de la agregación de los conceptos señalados en las letras anteriores.

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.



Las cantidades correspondientes a la reserva de nivelación prevista en el artículo 105 de esta Ley minorarán o incrementarán, según proceda, la base imponible del grupo fiscal. La dotación de la citada reserva la podrá realizar cualquier entidad del grupo fiscal.

2. El importe de las rentas negativas derivadas de la transmisión de la participación de una entidad del grupo fiscal que deje de formar parte del mismo se minorará por la parte de aquel que se corresponda con bases imponibles negativas generadas dentro del grupo fiscal por la entidad transmitida y que hayan sido compensadas en el mismo”.

Conforme a lo dispuesto en el apartado 1 del artículo 62 de la LIS, la determinación de la proporción en que cada entidad ha contribuido a la formación de una base imponible negativa **no sólo depende de la magnitud a que se refiere su letra a), sino también de otros elementos que determinan tal contribución** (por ejemplo, las eliminaciones o las incorporaciones). Supongamos, a efectos de analizar un ejemplo, que un grupo integrado por tres entidades obtiene una base imponible negativa que coincide con la suma de *“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”* a las que se refiere el artículo 62.1.a) de la LIS. Partiendo de lo anterior, el siguiente cuadro refleja la suma de las bases imponibles individuales a que se refiere la letra a) del artículo 62.1 en un ejercicio determinado (n-2):

	n-2
Entidad A	(50)
Entidad B	(200)
Entidad C	50
BI Grupo	(200)

En el supuesto de que esta base imponible negativa del grupo del ejercicio n-2 estuviera pendiente de compensar y tuviera lugar la extinción del grupo en un ejercicio posterior (n), debería determinarse, para su correcto reparto, la proporción en que cada entidad del grupo contribuyó a su formación. En este caso, si aplicamos la regla proporcional establecida en el artículo 74 de la LIS, se concluye que sólo dos entidades de las tres que integran el grupo contribuyeron a su nacimiento (la entidad A con una base imponible individual de -50 y la entidad B con una base imponible individual de -200). En la medida en que la entidad C obtuvo una base imponible individual positiva, no puede considerarse que contribuyó en ninguna medida a la formación de la base



imponible negativa del grupo. Así, en tanto que la suma total de bases imponibles individuales negativas asciende a 250, puede concluirse que la aportación de la entidad A supone un 20 por ciento del total (50/250) y la de la entidad B un 80 por ciento de dicho total (200/250). Nótese que la regla de cálculo expresada en el artículo 74 de la LIS, al determinar el reparto en función de la contribución proporcional a su formación, implica también que la neutralización o absorción de la base imponible individual positiva que aporta la entidad C (por un total de 50) se produzca también con arreglo a una norma proporcional, de manera que la aportación de las diferentes entidades del grupo a la base imponible negativa de 200 es de 40 en el caso de A y de 160 en el caso de B.

Como se indicó anteriormente, esta regla de cálculo no modifica, en modo alguno, la naturaleza de la base imponible negativa pendiente de compensación en los ejercicios siguientes, teniendo la naturaleza de crédito fiscal del grupo, quien podrá ejercer su derecho a la compensación sin más limitaciones que las establecidas en las leyes, con arreglo a la doctrina del Tribunal Supremo. En este sentido, **corresponde al contribuyente**, esto es, al grupo de consolidación fiscal, **la elección de los concretos créditos fiscales que desea aplicar en cada autoliquidación**, pudiendo, por ejemplo, elegir no compensar en un ejercicio n la base imponible negativa del ejercicio n-2 para compensar, sin embargo, otras bases imponibles negativas del grupo con origen en n-3 o n-1, o generadas por una entidad antes de su incorporación al grupo y pendientes de compensación, dentro de los límites establecidos para cada una de ellas. Tampoco existe impedimento alguno para que el grupo decida no proceder a la compensación de tales bases imponibles negativas de ejercicios anteriores para aplicar deducciones (total o parcialmente), ya sean del grupo o generadas por una entidad antes de su incorporación y aportadas a este, con sus correspondientes limitaciones legales y **en el orden que considere oportuno**¹. De esta manera, el grupo puede aplicar, por ejemplo, la deducción por actividades de investigación y desarrollo del grupo del año n-2 en lugar de la deducción de la misma naturaleza del año n-1 o incluso la generada en tales ejercicios por alguna de las entidades que forman el grupo con anterioridad a su incorporación al mismo y que se halle pendiente de aplicación, respetando sus límites específicos.

¹ Téngase en cuenta que las deducciones para incentivar la realización de determinadas actividades se aplican después de practicar las deducciones por doble imposición internacional y las bonificaciones conforme a lo dispuesto en el artículo 39.1 de la LIS.



Conforme a lo señalado, pese a que, cuando el contribuyente decide aplicar un determinado crédito fiscal del grupo, conozca las entidades que contribuyeron a su formación, **lo que está aplicando es un único crédito fiscal del grupo y no tantos créditos fiscales distintos como entidades hayan contribuido a su generación.** De modo que, por ejemplo, cuando el contribuyente compense la base imponible negativa del ejercicio n-2 de 200, desde el punto de vista tributario **no estará de ningún modo compensando dos créditos fiscales,** esto es, una base imponible negativa generada por la entidad A de 40 y una base imponible negativa generada por la entidad B de 160, sino una base imponible negativa del grupo de 200.

Por ello, en caso de que el contribuyente aplique parcialmente un crédito fiscal del grupo, la LIS no establece una regla como la del artículo 74 a efectos de atribuir a cuál de las entidades que contribuyó a su generación corresponde la parte aplicada. Esta ausencia de regla específica no responde a una omisión del legislador, sino a la propia naturaleza de crédito fiscal del grupo del importe aplicado, careciendo de sentido establecer una regla de atribución de la parte aplicada ya que la misma se establece para el caso de que deba ser objeto de reparto. Y para este reparto, la LIS establece una regla clara consistente en atribuir, a cada entidad que deja de pertenecer al grupo, el crédito fiscal restante en proporción a su contribución.

Es por todo lo anterior por lo que no resulta posible que los grupos realicen una atribución artificial del crédito fiscal del grupo parcialmente aplicado, atribuyendo el importe aplicado a alguna o algunas de las entidades que lo generaron. Esto es, siguiendo el ejemplo anteriormente expuesto, en caso de que el grupo compense en un ejercicio determinado la base imponible negativa del ejercicio n-2 por un importe de 40, los 160 restantes del crédito fiscal mantienen el mismo origen en cuanto a las entidades que contribuyeron a su formación (correspondiendo 32 a la entidad A y 128 a la entidad B), sin que pueda alterarse artificialmente la proporción —que se determina en el momento del origen— por parte del contribuyente. Por tanto, en el indicado ejemplo, no resulta posible que el grupo fiscal considere que toda la base imponible negativa de n-2 compensada parcialmente en n, corresponde a la contribución de la entidad A, y que todo el importe restante de dicha base corresponde, por consiguiente, a la contribución de la entidad B. **La regla establecida en el artículo 74 de la LIS es una norma imperativa** que exige analizar, en caso de que un crédito fiscal del grupo deba ser objeto de reparto, que el mismo se ha atribuido a cada entidad en cuestión en la proporción en que hubiera



contribuido a su formación, **viniendo tal proporción determinada en el momento de la generación del crédito fiscal**, sin posibilidad de que dicha proporción sea alterada en el momento de su eventual aplicación parcial.

En definitiva, el criterio expuesto implica que cuando el contribuyente decide compensar o deducir un crédito fiscal del grupo, **la determinación del origen del importe consumido y, en consecuencia, del origen del importe remanente, se realiza atendiendo a un criterio proporcional**, esto es, atendiendo a la proporción en que cada uno de sus integrantes hubieran contribuido a su formación. De esta manera, **la aplicación**, por el grupo, de un crédito tributario generado en el seno del grupo fiscal **se efectúa de manera proporcional a la contribución** de las entidades integrantes del mismo, en el momento de formación del citado crédito.

Lo anterior debe entenderse sin perjuicio de las relaciones establecidas entre las entidades que forman el grupo de consolidación fiscal, que como dispone el apartado 5 del artículo 17 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, no alteran los elementos de la obligación tributaria ni producen efectos ante la Administración, sin perjuicio de sus consecuencias jurídico-privadas.

Lo contrario vaciaría completamente de contenido la regla establecida en el artículo 74 de la LIS y podría generar situaciones en las que se atribuyan a la entidad que deja de pertenecer al grupo —por ejemplo, en caso de extinción—, importes de los créditos fiscales pendientes inferiores o superiores a los que correspondan a su contribución proporcional a la formación del crédito total. En efecto, la mencionada alteración artificial **podría tanto generar un perjuicio a la Hacienda Pública**, permitiendo que los créditos fiscales pendientes no se atribuyan a aquellas entidades que los hubieran generado y que cuenten con una menor capacidad de obtener rentas futuras frente a las que aquéllos se puedan aprovechar, como **perjudicar los derechos de las entidades que integran el grupo**, si pese a contar con capacidad suficiente para la aplicación del crédito fiscal en el futuro, no se le atribuyera el porcentaje del crédito pendiente que correspondiera a su contribución proporcional a su formación.

Este criterio es, además, el mismo que determina la regla **establecida en 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, para el reparto de los gastos financieros netos del grupo fiscal no deducibles entre las distintas entidades que lo integran.

Si bien el criterio descrito ya había sido expresamente reconocido por la Dirección General de Tributos en contestación a la consulta 0205-02, de 8 de febrero de 2002, su carácter no vinculante y el tiempo transcurrido desde su emisión aconsejaban su exposición en esta nota explicativa.

En dicha consulta se planteaba por el contribuyente cómo debía calcular la parte del derecho a compensar bases imponibles negativas del grupo, que asume una entidad que deja de pertenecer al mismo y que había contribuido a su formación. Una vez expuesta la normativa (artículo 95, apartado 1, letra b), y apartado 3 de la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades), sustancialmente igual al artículo 74, apartado 1, párrafo 5.º y apartado 2, respectivamente, de la actual LIS, la Dirección General de Tributos concluye lo siguiente:

“La cuantía de las bases imponibles negativas del grupo que podrán ser compensadas por la sociedad que lo abandona se determinará de forma separada para cada ejercicio en que se hayan generado, siguiendo las siguientes pautas:

- Se partirá del importe de las bases imponibles negativas aportadas por la sociedad individual al grupo en cada uno de los ejercicios en los que éste acreditó bases imponibles negativas, prescindiendo de las que pudo haber aportado cuando la base imponible del grupo fue positiva o cero, ya que en este caso dichas bases imponibles negativas individuales se compensaron con las bases positivas del resto de sociedades del grupo. Así lo aprecia la norma legal, que establece que la cuantía que se busca determinar guarde proporción con la contribución de la sociedad individual a la efectiva formación de bases imponibles negativas en el grupo, no con todas las bases imponibles negativas que la sociedad que abandona el grupo pudo haber integrado en él.

- Se determinará el porcentaje que las bases imponibles negativas mencionadas en el párrafo anterior suponen, sobre la totalidad de las bases imponibles negativas aportadas al grupo en ese ejercicio, para cada una de las sociedades que lo integran.

- Este porcentaje, aplicado sobre la base imponible negativa acreditada por el grupo al tiempo de su exclusión en el mismo, determina la parte de dicha base que podrá compensar la sociedad que lo abandona, siempre que no hubiera sido ya compensada por el grupo en ejercicios posteriores al de su obtención, (...).”



El criterio expuesto en el presente apartado ha sido confirmado por la Dirección General de Tributos mediante informe emitido a solicitud del Director del Departamento de Inspección Financiera y Tributaria de la AEAT.

III. CÁLCULO DEL LÍMITE ESTABLECIDO POR LOS ARTÍCULOS 67.E) Y 71.2 DE LA LIS PARA EL APROVECHAMIENTO POR EL GRUPO DE BASES IMPONIBLES NEGATIVAS Y DEDUCCIONES ORIGINADAS EN LAS ENTIDADES QUE LO INTEGRAN CON ANTERIORIDAD A SU INCORPORACIÓN AL MISMO

El régimen especial establecido en el capítulo VI del Título VII de la LIS tiene como característica principal permitir que las bases imponibles individuales que cada una de las entidades que lo integran obtendrían si tributaran en régimen individual (conforme a las reglas establecidas en el artículo 62.1 de la LIS) se compensen entre sí al formar la base imponible del grupo, y que las deducciones que acreditarían sus integrantes y que tendrían los límites de aplicación correspondientes a cada una de ellas, se originen en el grupo y puedan disminuir la cuota íntegra del mismo con los límites propios del grupo, aunque dicha cuota positiva se obtenga gracias a las rentas positivas obtenidas por entidades distintas de las que contribuyen a la formación de cada deducción.

En relación con los créditos fiscales que pudieran haberse generado en las entidades que componen un grupo con anterioridad a su incorporación a este, (en adelante, créditos “pre-consolidación”), la LIS permite su aplicación por el grupo de consolidación con arreglo a determinados límites, que garantizan la neutralidad, a efectos de su compensación o aplicación, de la incorporación de la entidad que ha generado tales derechos a un grupo de consolidación fiscal.

Así, la letra e) del artículo 67 de la LIS establece lo siguiente:

“Artículo 67. Reglas especiales de incorporación de entidades en el grupo fiscal.

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 su parte, en relación con las deducciones, el artículo 71 de la LIS señala lo siguiente en su apartado 2:

“2. Las deducciones de cualquier entidad 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 entidad en el régimen individual de tributación, 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”.

En definitiva, **los límites establecidos** en la letra e) del artículo 67 de la LIS o en el apartado 2 de su artículo 71, **vinculan el aprovechamiento por el grupo de los créditos fiscales pre-consolidación a que la entidad que los generó aporte** al grupo una **base o una cuota** positiva **que permitiría**, de no haberse integrado en el mismo, **el aprovechamiento de dicho crédito en régimen de tributación individual**, evitando así que la existencia de tales créditos pueda constituir un obstáculo o un incentivo a la aplicación de este régimen especial.

El Tribunal Económico-Administrativo Central ha confirmado en diversas ocasiones el principio de que, para aprovechar créditos fiscales de una entidad previos a su incorporación al grupo, es necesario que la tributación que la misma aporta al grupo sea positiva. Así, en su Resolución de 9 de abril de 2015 (RG 7076/2013), se aplica dicho principio a las deducciones pre-consolidación, señalando lo siguiente al interpretar lo dispuesto en el artículo 78, apartado 2, del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo:

“(...) 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 los generó hubiera podido realizar dicha compensación en régimen de tributación individual”.

La citada Resolución fija como criterio no reiterado que *“la finalidad perseguida por la limitación establecida en el referido art. 74.2 TRLIS 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”.*

III.A. Compensación de bases imponibles negativas pre-consolidación

Debe tomarse como punto de partida la doctrina sentada por el Tribunal Económico-Administrativo Central, que ha señalado que **el grupo está sometido**, para estos créditos fiscales pre-consolidación, **a un doble límite**: el que le resulta aplicable a la entidad que los generó en régimen individual de tributación y el límite que corresponda al grupo (entre otras, Resolución de 24 de septiembre de 2020, RG 4359/2019).

Recientemente la Dirección General de Tributos también ha abordado, en la contestación a diversas consultas tributarias, la cuestión de la aplicación, en el régimen de consolidación fiscal, de los diferentes límites establecidos para la compensación de bases imponibles negativas de ejercicios anteriores en el artículo 26 y en la Disposición adicional decimoquinta de la LIS. En línea con la interpretación del Tribunal Económico-Administrativo Central, dicho Centro Directivo ha señalado que, a efectos de aplicar lo dispuesto en la letra e) del artículo 67 de la LIS, debe tomarse en consideración el límite porcentual que corresponda al importe neto de la cifra de negocios de la entidad que hubiera generado una base imponible negativa pre-consolidación, debiendo también tenerse en cuenta el porcentaje que corresponda al grupo.

Supongamos un grupo integrado por las entidades A, B y C que obtienen unas bases imponibles individuales (artículo 62.1.a) de la LIS) de 10.000, -5.000 y 8.000 respectivamente. La entidad C generó una base imponible negativa pre-consolidación antes de su incorporación al grupo por valor de -10.000 que continúa pendiente de compensación. Las eliminaciones totales son de -4.000,



correspondiendo a la entidad C un total de -3.000. El límite a la compensación de bases imponibles negativas del grupo y de la entidad C es el 70%.

La base imponible del grupo antes de compensación de bases imponibles negativas es de 9.000 ($10.000 - 5.000 + 8.000 - 4.000$).

La entidad C tiene una base imponible después de eliminaciones de 5.000 ($8.000 - 3.000$), por lo que la base imponible negativa pre-consolidación que se puede compensar es de 3.500 ($5.000 * 0,7$). Esta base imponible negativa está dentro del límite de compensación del propio grupo, que sería en este caso de 6.300, es decir, el 70% de 9.000.

En consecuencia, la base imponible del grupo después de la compensación es de 5.500 ($10.000 - 5.000 + 8.000 - 4.000 - 3.500$).

Ahora bien, supongamos que la entidad B tuviera en el ejercicio una base imponible individual de -10.000.

Entonces la base imponible del grupo antes de la compensación sería de 4.000 ($10.000 - 10.000 + 8.000 - 4.000$). La base imponible negativa pre-consolidación de la entidad C que se puede compensar por el grupo es de 3.500, si bien debe tenerse en cuenta que al sumar 4.000 la base imponible del grupo antes de la compensación, operaría en este caso el límite del grupo, que es de 2.800 ($4.000 * 0,7$).

En consecuencia, en este segundo caso, la base imponible del grupo después de la compensación es de 1.200 ($10.000 - 10.000 + 8.000 - 4.000 - 2.800$).

Dos cuestiones adicionales deben destacarse a efectos de determinar el importe de la base imponible negativa pre-consolidación que puede ser compensada por el grupo:

1º. Es necesario tener en cuenta la **posible compensación**, en el ejercicio en cuestión, por parte del grupo, de **bases imponibles negativas del grupo**, en la **proporción** en que la entidad en cuestión hubiera **contribuido a su formación**.

Así, si una entidad cuando ya formaba parte del grupo contribuyó a la formación de una base imponible negativa y la misma es aplicada por el grupo



en el periodo en cuestión, su importe deberá tenerse en cuenta para aplicar lo dispuesto en el artículo 67.e) de la LIS.

2º. La Dirección General de Tributos se ha referido también a la **compensación de hasta un millón de euros establecida en el artículo 26 de la LIS**, que opera como excepción a los límites porcentuales establecidos en función del importe neto de la cifra de negocios sobre la base imponible previa a la aplicación de la reserva de capitalización establecida en el artículo 25 de esta Ley y a su compensación.

Así, por ejemplo, en la consulta V2590-22 se aclara que, a efectos de la compensación de bases imponibles negativas pre-consolidación, 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 la base imponible negativa individual pre-consolidación, como a efectos de determinar la base imponible negativa que el grupo fiscal puede compensar, en su totalidad, en el período impositivo.

De esta manera, si un grupo de consolidación fiscal obtuviera una base imponible de cuatro millones de euros en un ejercicio n y no contara con bases imponibles negativas de ejercicios anteriores, pero sí con una base imponible negativa pre-consolidación de dos millones de euros, aportada por una de las entidades que lo integran, la compensación de hasta un millón de euros prevista en el artículo 26 de la LIS sería de aplicación siempre y cuando la entidad que generó esa base imponible negativa pre-consolidación tenga base imponible positiva suficiente para la citada compensación. Así, suponiendo que la entidad del grupo que hubiera generado la base imponible negativa pre-consolidación obtuviera en el ejercicio una base imponible positiva, teniendo en cuenta las eliminaciones e incorporaciones que correspondan por las operaciones internas en las que hubiera participado, por valor de 900.000 euros, el grupo podría compensar hasta 900.000 euros de la base imponible negativa pre-consolidación, sin que dicho importe se viera limitado al porcentaje establecido en la LIS en función del importe neto de cifra de negocios de dicha entidad.

La compensación indicada por parte del grupo tampoco se vería limitada por el porcentaje establecido en el artículo 26 de la LIS para el grupo de consolidación fiscal.



III.B. Aplicación de deducciones pre-consolidación.

En relación con las deducciones pre-consolidación, la referencia que realiza el apartado 2 del artículo 71 de la LIS al límite que habría correspondido a la entidad que las generó en caso de haber tributado en régimen individual, con las incorporaciones y eliminaciones mencionadas, determina la imposibilidad de que el grupo aplique más deducciones pre-consolidación que las que podría haber aplicado la entidad que las generó en caso de tributar individualmente².

Para el cálculo del concreto importe que opera como límite, el apartado 2 del artículo 71 obliga a realizar una liquidación hipotética, hallando la cuota íntegra que obtendría la entidad que generó las deducciones pendientes en régimen individual, teniendo en cuenta las eliminaciones e incorporaciones de los artículos 64 y 65 de la LIS y tomando en consideración todos aquellos elementos que pudieran afectar a su determinación, pues la Ley no hace excepciones.

Adicionalmente, para la determinación del importe de la deducción pre-consolidación que pueda ser objeto de aplicación por el grupo, **deberán tenerse en cuenta todas las deducciones y bonificaciones generadas y aplicadas por el grupo** en la medida en que la entidad en cuestión haya contribuido a su obtención.

Así, por ejemplo, el apartado 1 del artículo 39 de la LIS establece, con carácter general, que las deducciones para incentivar determinadas actividades aplicadas en el periodo impositivo, no podrán exceder conjuntamente del 25 por ciento de la cuota íntegra minorada en las deducciones para evitar la doble imposición internacional y las bonificaciones, elevándose dichos límites para determinadas deducciones. Pues bien, en el caso de que el grupo quisiera aplicar una deducción pre-consolidación sometida a este límite, debe tomar en consideración todos los elementos tributarios generados en el seno del grupo a cuya formación hubiera contribuido la entidad que generó la deducción pre-consolidación y que hayan sido compensados o aplicados por el grupo en el ejercicio en cuestión, pues reducen el límite que hubiere correspondido a la

² Ello implica, por ejemplo, la consideración del límite específico establecido en el apartado 2 de la Disposición adicional decimoquinta de la LIS en relación con las deducciones para evitar la doble imposición internacional previstas en los artículos 31, 32, apartado 11 del artículo 100 y Disposición transitoria vigésima tercera de la LIS.



entidad generadora de la deducción pre-consolidación en el régimen individual de tributación.

Supongamos que un grupo de consolidación fiscal quiere aplicar, en el ejercicio n, una deducción por valor de 500 sometida al mencionado límite del 25 por ciento de la cuota minorada en las deducciones para evitar la doble imposición internacional y las bonificaciones, que fue generada en el ejercicio n-3 por la entidad F, que en aquel ejercicio tributaba en régimen individual en el Impuesto sobre Sociedades. Supongamos también que en el ejercicio n, la cuota teórica individual de la entidad F, minorada en las deducciones para evitar la doble imposición internacional y las bonificaciones y 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, suma un valor de 1.000. En el propio ejercicio n, el grupo genera una deducción de la misma naturaleza a cuya formación ha contribuido, exclusivamente, la entidad F, por un valor de 200, y que es aplicada por el grupo en el propio ejercicio n.

En este caso, conforme a lo expuesto, para calcular el límite del apartado 2 del artículo 71 de la LIS, el límite aplicable del 25 por ciento de 1.000 debe tener también en cuenta la aplicación por el grupo de un importe de 200 que corresponde a deducciones del grupo a cuya formación contribuyó la entidad en cuestión, por lo que el importe máximo de deducciones pre-consolidación del que puede aprovecharse el grupo asciende a un valor de 50, siempre que así lo permitan los límites adicionales correspondientes al grupo.

En este sentido, si la deducción generada por el grupo en el ejercicio n, a la que contribuyó exclusivamente la entidad F, alcanzara un valor de, por ejemplo, 700, el grupo podría aplicar íntegramente dicha deducción del grupo, pues a efectos de su aplicación rige la regla establecida en el apartado 1 del artículo 71 (siempre que se respetaran los límites sobre cuota del grupo). No obstante, su importe debe tenerse en cuenta a efectos de la aplicación de la regla establecida en el apartado 2 de dicho precepto y, en tal caso, el grupo no podría aplicar adicionalmente la deducción pre-consolidación generada por la entidad F en el ejercicio n-3.

Nótese que el criterio expuesto **no establece orden alguno para el aprovechamiento de deducciones** por parte del grupo, puesto que tal orden no se establece por la LIS, sin perjuicio de que, para el cálculo del límite de deducciones pre-consolidación que puede aprovechar, deba tener en cuenta



las deducciones del grupo a cuya formación hubiera contribuido la entidad que las generó, y siempre que el grupo las pretenda aplicar. Nada obsta, por tanto, a que el grupo aplique prioritariamente las deducciones pre-consolidación sobre las deducciones del grupo, siempre y cuando unas y otras se apliquen respetando los límites específicos establecidos por la LIS para cada una de ellas y siempre que la regulación de la deducción en cuestión no establezca un orden de aplicación. Así, por ejemplo, con los datos del ejemplo anterior, el límite calculado de 250 se respetaría si el grupo aplicase las deducciones pre-consolidación en el importe máximo posible, esto es, en un valor de 250, posponiendo, por tanto, la aplicación de las deducciones del grupo generadas en el ejercicio n a cuya formación había contribuido la entidad F.

De no aplicarse el criterio expuesto en los párrafos anteriores, la incorporación a un grupo de consolidación fiscal de una entidad que con frecuencia generara deducciones en una cuantía superior a la que pudiera aplicar, como consecuencia de los límites cuantitativos establecidos en la LIS, no sólo permitiría un aprovechamiento más rápido —o eventualmente superior— de las deducciones que se originen a partir de dicha incorporación, sino también de las deducciones pre-consolidación, generadas antes de dicha incorporación. Mientras que la primera circunstancia es inherente al régimen de consolidación fiscal, la segunda, esto es, el aprovechamiento de los créditos pre-consolidación, se permite en el régimen especial, pero en la medida en que su aprovechamiento hubiera sido posible de no incorporarse la entidad que los generó al grupo fiscal.

Supongamos, por ejemplo, una entidad G que, pese a generar deducciones por valor de 500 en tres ejercicios consecutivos en que tributa en régimen individual, obtiene en todos ellos una cuota minorada en las deducciones para evitar la doble imposición internacional y las bonificaciones por valor de 1.000. Suponiendo que tales deducciones estuvieran sometidas al límite ya mencionado del 25 por ciento establecido en el artículo 39.1 de la LIS, el importe que como máximo podría aplicar en cada ejercicio sería de 250. De no aplicarse la regla expuesta, la integración de dicha entidad G en un grupo en el siguiente ejercicio permitiría no sólo que las deducciones por valor de 500 que generara anualmente desde su incorporación pudieran aplicarse por el grupo dentro de sus propios límites, lo que es inherente a este régimen especial, sino que también permitiría la aplicación por el grupo de todas las deducciones pre-consolidación pendientes (por valor de 750) en los 3 ejercicios posteriores a la integración, suponiendo que continuara obteniendo la misma cuota minorada



en las deducciones para evitar la doble imposición internacional y las bonificaciones.

En definitiva, el criterio expuesto no sólo es consecuencia de la **literalidad** de la norma, sino que también es **plenamente acorde con la finalidad de las limitaciones** a la compensación o aplicación de créditos generados antes de la incorporación al grupo de consolidación fiscal por una entidad.

Además, al igual que las deducciones del grupo, **también** debe tomarse en consideración la **compensación de bases imponibles negativas del grupo** en la **parte** en que la entidad que generó las deducciones pre-consolidación pendientes **hubiera contribuido a su formación**, a efectos de aplicar el límite del artículo 71.2 de la LIS. Y es que, de continuar tributando la entidad que generó las deducciones pre-consolidación en régimen individual, debe entenderse que dicha base imponible negativa pendiente y compensada por el grupo habría sido objeto de compensación también en régimen individual.

El criterio que acaba de exponerse ha sido confirmado por la Dirección General de Tributos mediante informe emitido a solicitud del Director del Departamento de Inspección Financiera y Tributaria de la AEAT, relativo a la interpretación de lo dispuesto en el apartado 2 del artículo 71 de la LIS.

Madrid, 5 de mayo de 2023