



La Dirección General de Tributos confirma que en los grupos fiscales la posibilidad de compensar un mínimo de bases imponibles negativas (BINs) de un millón de euros también se aplica a las generadas antes de consolidar

Tax Alert



Febrero 2023

kpmgabogados.es
kpmg.es

La Dirección General de Tributos confirma que en los grupos fiscales la posibilidad de compensar un mínimo de bases imponibles negativas (BINs) de un millón de euros también aplica a las generadas antes de consolidar

La Consulta resuelta por la Dirección General de Tributos (DGT) [V2590-22](#) aclara las dudas suscitadas en lo que se refiere al límite a la aplicación de bases imponibles negativas (BINs) generadas por entidades pertenecientes a un grupo de consolidación fiscal con carácter previo a su incorporación al mismo.

Afortunadamente, la DGT adopta una “interpretación sistemática y razonable de la norma” rellenando este vacío y, si bien el resultado final no es hoy una sorpresa como se verá, sí cabe destacar la tardanza con la que se ha pronunciado sobre esta relevante cuestión.

Limitación a la compensación de BINs según la Ley 27/2014

El artículo 26.1 de la LIS, vigente para los ejercicios iniciados a partir de 1 de enero de 2015, estableció un régimen de compensación de BINs en régimen de tributación individual que limita la compensación de las mismas al 70% de la base imponible previa (60% para ejercicios iniciados a partir del 1 de enero de 2016) si bien, establece que, en todo caso, se podrán compensar BINs hasta un importe de 1 millón de euros.

En contraste con la exhaustividad del artículo 26.1, el artículo 67.e) de la LIS, que recoge las reglas especiales de incorporación de entidades en el grupo fiscal, exclusivamente previó que las BINs 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% (60% para ejercicios iniciados a partir del 1 de enero de 2016¹) de la base imponible individual de la propia entidad, teniendo en cuenta las eliminaciones e incorporaciones que correspondan a dicha entidad. Por tanto, en el literal de la norma, no se hace referencia al importe mínimo de un millón de euros.

La redacción no era todo lo clara que se deseaba para confirmar que la compensación mínima de 1 millón de euros fuese de aplicación a las BINs previas a la incorporación al grupo, o bien si solamente sería aplicable el límite del 70%.

Adicionalmente, el Real Decreto-ley 3/2016, de 2 de diciembre introdujo límites inferiores al derecho a la compensación de BINs para aquellos contribuyentes cuyo importe neto de la cifra de negocios (INCN) sea de 20 millones de euros o superior durante los doce meses anteriores a la fecha en que se inicie el periodo impositivo. En concreto, un límite del 50% para casos de INCN entre 20 y 60 millones de euros y del 25% para casos de INCN superiores a 60 millones de euros, manteniendo el límite del 70% únicamente para contribuyentes con un INCN inferior a 20 millones de euros.

Dudas suscitadas por el literal de la norma resueltas por la DGT

La falta de exhaustividad de la redacción del artículo 67.e) de la LIS en comparación con el artículo 26.1 de la LIS, tanto en su redacción original como en la establecida tras la entrada en vigor del RD Ley 3/2016, llevó a plantear ante la DGT cómo deberían aplicarse los límites a la compensación de BINs en los casos de generación en periodos previos a la incorporación de la entidad en grupo de consolidación fiscal. En concreto:

- ✓ Si el INCN que debe tomarse como referencia, de acuerdo con la Disposición Adicional Decimoquinta de la LIS, debía ser (i) el INCN del grupo de consolidación fiscal o bien, (ii) el INCN de la entidad individualmente considerada.
- ✓ Si las BINs generadas con carácter previo a la incorporación de una entidad en un grupo de consolidación fiscal pueden gozar de una compensación mínima de 1 millón de euros, en caso de que este importe fuese superior al resultante del criterio basado en un porcentaje de la base imponible según el INCN..

¹ Cabe destacar que en 2015, y a pesar de que la LIS estaba en vigor, se aplicó transitoriamente el régimen de compensación de BINs precedente.

3 La Dirección General de Tributos confirma que en los grupos fiscales la posibilidad de compensar un mínimo de bases imponibles negativas (BINs) de un millón de euros también aplica a las generadas antes de consolidar.

A este respecto, varias resoluciones de los Tribunales Económico-Administrativos apuntaban en esta dirección, además de consultas de la DGT relativas al régimen de BINs transitorio de 2015.

- ✓ Si, en el caso de que un grupo hubiera obtenido una base imponible consolidada positiva superior a 1 millón de euros, pero la entidad que tuviera derecho a la compensación de BINS previas hubiera obtenido una base inferior a 1 millón, sería posible compensar 1 millón de euros por parte del grupo.
- ✓ En la situación inversa que la anterior, es decir, en la que la base imponible positiva previa de la entidad individual fuera superior a 1 millón de euros, mientras que la base positiva del grupo fuera inferior a 1 millón, sería posible compensar 1 millón de euros por parte del grupo, aplicando la compensación mínima, a pesar de que ello supusiese generar una base imponible consolidada negativa.

Pues bien, estas preguntas fueron resueltas por la DGT alcanzado una solución que el mismo texto de la consulta reconoce como el resultado de una “interpretación sistemática y razonable de la norma”.

Por un lado, entiende la DGT, en el supuesto de que existan BINs 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 INCN 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 INCN 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.

En otras palabras, el INCN a considerar para confirmar el límite individual a la compensación de BINs es el de la sociedad individual y no el del grupo fiscal. Todo ello sin perjuicio de que, según interpretación de la DGT, siempre aplicará también el límite del grupo.

Por otro lado, en caso de que el límite anterior (en

función del porcentaje de la base imponible) fuese inferior a un millón de euros, cabrá compensar BINs preconsolidación de una sociedad del grupo fiscal al menos hasta un millón de euros, aunque entendemos que interpreta la DGT que siempre (i) limitado al importe a la base imponible individual de la sociedad previa a la compensación de BINs y (ii) limitado por el importe máximo de BINs que puede aplicar el grupo fiscal. Sin embargo, del literal de la norma cabría entender justo lo contrario, es decir, que no aplique este segundo límite adicional por lo que, como ha ocurrido con el doble límite en relación con las deducciones preconsolidación, bien podría darse el caso de que los Tribunales terminaran por admitir que el segundo límite (de grupo) no resulte aplicable, aunque por el momento lo más prudente sea aplicar de entrada el doble límite.

Finalmente, aclara la DGT, como consecuencia de dicha compensación las bases imponibles positivas nunca podrán transformarse en BINs. Cabe decir que este resultado era hoy por hoy previsible, tanto por la postura previa de la DGT, como del Tribunal Económico-Administrativo Central (TEAC), pero que es destacable que ninguno de estos precedentes había tratado de una forma tan clara y directa todas estas cuestiones.

Esta Consulta, aunque de fecha de diciembre de 2022, fue publicada ayer, 1 de febrero de 2023. Adicionalmente, se publicaron otras tres Consultas ([V2592-22](#), [V2594-22](#) y [V2595-22](#)) que tratan esta temática y resuelven en la misma línea.

Dudas aún abiertas en relación con el artículo 67.e de la LIS

Si bien es cierto que las principales dudas sobre esta cuestión han sido resueltas, cabe destacar que el artículo 67.e de la LIS no prevé el tratamiento a dar a las BINs en el caso de (i) aplicar a los resultados de las quitas y esperas y (ii) al caso de entidades que sean objeto de extinción, que sí son tratadas por parte del artículo 26.1 de la LIS.

Aplicación práctica de esta resolución a ejercicios precedentes

En el supuesto en que un grupo hubiera aplicado una posición conservadora, es decir, que no hubiese tenido en cuenta la posibilidad de aplicar una compensación mínima de 1 millón de euros en las BINs previas a su incorporación al grupo de consolidación fiscal, o hubiese considerado el límite correspondiente al INCN del grupo cuando tendría que haber considerado el individual, cabría plantearse la posibilidad de instar la rectificación de una o varias de estas autoliquidaciones.

4 La Dirección General de Tributos confirma que en los grupos fiscales la posibilidad de compensar un mínimo de bases imponibles negativas (BINs) de un millón de euros también aplica a las generadas antes de consolidar.

Teniendo en cuenta que las BINs no tienen plazo de caducidad, podría plantearse una rectificación de ejercicios anteriores no prescritos especialmente en casos en que (i) los importes a recuperar sean relevantes, (ii) el grupo o la entidad no tengan en sus previsiones generar bases positivas suficientes para absorber estas BINs en el corto plazo, o bien, (iii) el volumen de BINs sea tan elevado que cualquier anticipación en su aplicación sea bienvenida. Asimismo, hay que tener en cuenta que el procedimiento de rectificación de autoliquidación interrumpe la prescripción y podría implicar una comprobación limitada de los aspectos sobre los que se insta tal rectificación.

A este respecto, cabe decir que la posibilidad de instar la rectificación de autoliquidaciones para ampliar la proporción de BINs inicialmente aplicadas parece hoy más pacífico gracias a la Sentencia del Tribunal Supremo de 30 de noviembre de 2021, que aclaró que el ejercicio de las BINs debe considerarse un derecho autónomo de los contribuyentes y no una opción tributaria. Esta Sentencia ha ido seguida por varias resoluciones del TEAC en 2022.

Por último, esta posibilidad podría cobrar aún mayor sentido en el caso en que el Tribunal Constitucional finalmente se pronunciase sobre la constitucionalidad del RDL 3/2016, que estableció los límites adicionales para la compensación de BINs (del 50% para casos de INCN entre 20 y 60 millones de euros y del 25% para casos de INCN superiores a 60 millones de euros).

Cabe recordar que el Tribunal Constitucional ya consideró, en julio de 2020, la inconstitucionalidad del RDL 2/2016 por motivos formales, de los que presumiblemente también adolecería el RDL 3/2016.

En cualquier caso, y con independencia de la postura que termine adoptando el Tribunal Constitucional sobre este particular, es recomendable revisar el régimen de compensación de BINs previas a la incorporación al grupo aplicable al cierre del impuesto de 2022, así como el impacto que puede tener esta relevante consulta de la DGT en relación con los ejercicios precedentes que no se encuentren prescritos.

Asimismo, debe tenerse en cuenta que, tras la controvertida sentencia del Tribunal Constitucional sobre el Impuesto del Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana (comúnmente conocido como plusvalía municipal) en que limitaba sus efectos únicamente a quienes hubiesen recurrido previamente a la fecha de dictarse la sentencia (o, como algunos tribunales han entendido y está pendiente de resolución por el Tribunal Supremo, a publicarse la misma), debe considerarse que una

eventual sentencia del Tribunal Constitucional sobre la limitación a la compensación de BINs también podría limitar sus efectos a quienes hubiesen recurrido (o solicitado devolución de ingresos indebidos) con anterioridad.

Contactos

Pelayo Oraa Gil
Socio
KPMG Abogados
Tel. +34 91 456 38 41
poraa@kpmg.es

Pau Galceran Planas
Director
KPMG Abogados
Tel. +34 97 222 01 20
pgalceran@kpmg.es

Oficinas de KPMG en España

A Coruña

Calle de la Fama, 1
15001 A Coruña
T: 981 21 8241
Fax: 981 20 02 03

Alicante

Edificio Oficentro
Avda. Maisonnave, 19
03003 Alicante
T: 965 92 0722
Fax: 965 22 75 00

Barcelona

Torre Realia
Plaça de Europa, 41
08908 L'Hospitalet de Llobregat
Barcelona
T: 932 53 2900
Fax: 932 80 49 16

Bilbao

Torre Iberdrola
Plaza Euskadi, 5
48009 Bilbao
T: 944 79 7300
Fax: 944 15 29 67

Girona

Edifici Sèquia
Sèquia, 11
17001 Girona
T: 972 22 0120
Fax: 972 22 22 45

Las Palmas de Gran Canaria

Edificio Saphir
C/Triana, 116 – 2º
35002 Las Palmas de Gran Canaria
T: 928 33 23 04
Fax: 928 31 91 92

Madrid

Torre de Cristal
Paseo de la Castellana, 259 C
28046 Madrid
T: 91 456 3400
Fax: 91 456 59 39

Málaga

Marqués de Larios, 3
29005 Málaga
T: 952 61 14 00
Fax: 952 30 53 42

Oviedo

Ventura Rodríguez, 2
33004 Oviedo
T: 985 27 69 28
Fax: 985 27 49 54

Palma de Mallorca

Edificio Reina Constanza
Calle de Porto Pi, 8
07015 Palma de Mallorca
T: 971 72 1601
Fax: 971 72 58 09

Pamplona

Edificio Iruña Park
Arcadio M. Larraona, 1
31008 Pamplona
T: 948 17 1408
Fax: 948 17 35 31

San Sebastián

Avenida de la Libertad, 17-19
20004 San Sebastián
T: 943 42 2250
Fax: 943 42 42 62

Sevilla

Avda. de la Palmera, 28
41012 Sevilla
T: 954 93 4646
Fax: 954 64 70 78

Valencia

Edificio Mapfre
Paseo de la Alameda, 35, planta 2
46023 Valencia
T: 963 53 4092
Fax: 963 51 27 29

Vigo

Arenal, 18
36201 Vigo
T: 986 22 8505
Fax: 986 43 85 65

Zaragoza

Centro Empresarial de Aragón
Avda. Gómez Laguna, 25
50009 Zaragoza
T: 976 45 8133
Fax: 976 75 48 96