

Limitación de la compensación de las bases imponibles negativas en los grupos fiscales.

Caso de un grupo de sociedades estuviese tributando según el régimen de tributación consolidada, debe tenerse en consideración que el grupo es quien tiene la consideración de sujeto pasivo en el Impuesto sobre Sociedades, de acuerdo con lo establecido en el artículo 65.1 del TRLIS. Además, debe tenerse en cuenta lo establecido en el artículo 71.1 del TRLIS referente a la forma de determinar la base imponible consolidada del grupo, según el cual se determinará sumando:

- a) Las bases imponibles individuales correspondientes a todas y cada una de las sociedades integrantes del grupo fiscal, sin incluir en ellas la compensación de las bases imponibles negativas individuales.
- b) Las eliminaciones.
- c) Las incorporaciones de las eliminaciones practicadas en ejercicios anteriores.
- d) 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 el artículo 74.2 del TRLIS, según el cual las bases imponibles negativas de cualquier sociedad 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 de la base imponible individual de la propia sociedad, excluyéndose de la base imponible, a estos solos efectos, los dividendos o participaciones en beneficios a que se refiere el artículo 30.2 del TRLIS.

De acuerdo con lo anterior, en los grupos fiscales puede diferenciarse los tres casos siguientes en función de la procedencia de las bases imponibles negativas pendientes de compensación.

1º. Bases imponibles negativas generadas por alguna de las sociedades integrantes del grupo generadas en períodos impositivos anteriores a su integración en el grupo fiscal.

En este caso, de acuerdo con lo establecido en los artículos 71 y 74 del TRLIS dichas bases imponibles negativas pueden ser compensadas por el grupo fiscal pero con el límite de la base imponible individual de la propia sociedad que generó tales pérdidas fiscales, de manera que a efectos de aplicar las limitaciones a la compensación de las bases imponibles negativas establecida en el Real Decreto-ley 9/2011 debe interpretarse si el volumen de operaciones y el importe neto de la cifra de negocios debe computarse a nivel individual de la propia sociedad que generó las pérdidas o a nivel del grupo fiscal, así como el concepto de la base imponible previa a dicha compensación.

En cuanto a la determinación del volumen de operaciones y el importe neto de la cifra de negocios, estos importes deben medirse en el obligado a satisfacer la deuda tributaria, de manera que en los grupos fiscales el sujeto pasivo en el Impuesto sobre Sociedades es el propio grupo, lo cual supone el volumen de operaciones y el importe neto de la cifra de negocios debe computarse a nivel del grupo fiscal como sujeto pasivo.

La segunda cuestión a interpretar sería el concepto de la base imponible previa a dicha compensación sobre la que se aplica la limitación de la compensación, de manera que pueden plantearse dos interpretaciones. La primera sería que dicha base imponible previa sería la de la propia sociedad individual que generó las pérdidas fiscales

pendientes y la segunda que la base imponible previa sería la del grupo fiscal.

Entendemos que dicha base imponible previa es la referente al grupo fiscal por cuanto es el grupo el que está obligado al pago del impuesto y quien determina la base imponible consolidada sobre la que gira la liquidación del Impuesto sobre Sociedades como sujeto pasivo de dicho impuesto.

2º. Bases imponibles negativas generadas por el grupo fiscal generadas en períodos impositivos en los que el grupo tributó en el régimen de consolidación fiscal.

En este caso, de acuerdo con lo establecido en el artículo 71 del TRLIS dichas bases imponibles negativas se compensarían por el grupo hasta el límite de la base imponible positiva previa del grupo. Igualmente la determinación del volumen de operaciones y el importe neto de la cifra de negocios debe computarse a nivel del grupo y, además, la base imponible previa a dicha compensación sobre la que se aplica la limitación de la compensación de las pérdidas fiscales pendientes del grupo sería la del propio grupo fiscal.

3º. Bases imponibles negativas generadas por alguna de las sociedades integrantes del grupo generadas en períodos impositivos anteriores a su integración en el grupo fiscal. Bases imponibles negativas generadas por el grupo fiscal generadas en períodos impositivos en los que el grupo tributó en el régimen de consolidación fiscal.

Si el grupo tiene bases imponibles negativas pendientes de compensar y también alguna sociedad incluida en el grupo, del artículo 71.1 del TRLIS parece desprenderse que hay un orden en cuanto a la aplicación de la compensación de las bases imponibles negativas cuando el grupo hubiere generado bases imponibles negativas en períodos impositivos en los que tributa según el régimen especial de consolidación y, además, alguna sociedad del grupo hubiese obtenido bases imponibles negativas antes de su integración en el mismo, en el sentido de que, en primer lugar, se realiza la compensación de las bases negativas del grupo y, si después de esta compensación fuese positivo el resultado, se compensarían las bases imponibles negativas individuales de las sociedades del grupo obtenidas en períodos impositivos anteriores a su inclusión en el grupo.

En este otro caso, a efectos de aplicar lo establecido en el Real Decreto-ley 9/2011 igualmente la determinación del volumen de operaciones y el importe neto de la cifra de negocios debe computarse a nivel del grupo y, además, la base imponible previa a dicha compensación sobre la que se aplica la limitación de la compensación de las pérdidas pendientes del grupo sería la del propio grupo fiscal.

EJEMPLO

1) La entidad A tiene su ejercicio social coincidente con el año natural de manera que generó en el ejercicio 2010 una base imponible negativa de 20 millones de euros y se integra en el ejercicio 2011 en un grupo fiscal, siendo la base imponible del grupo y de la entidad A en este último período de: a) 30 y 10 millones de euros, respectivamente; b) 36 y 22 millones de euros, respectivamente.

a) En este caso, en primer lugar se aplicaría el límite establecido en el artículo 74 del TRLIS, en el sentido de que la base imponible negativa previa a la integración en el

grupo fiscal de una entidad está limitada al importe de la base imponible individual de esa misma entidad, lo cual significa que de la base imponible negativa de 20 millones de euros solamente podría compensarse por el grupo un importe de 10 millones coincidente con la base imponible individual de dicha entidad. En segundo lugar, el límite establecido en el Real Decreto-ley 9/2011 se aplicaría sobre la base imponible previa del grupo, de manera que suponiendo que la cifra de negocios del grupo exceda de 60 millones de euros, el importe máximo a compensar en dicho período sería de 15 millones de euros (0,5x30) pero en la medida en que la base compensable por aplicación del primer límite es de 10 millones, este último importe sería la base imponible negativa compensable, por lo que la base imponible del grupo correspondiente al ejercicio 2011 sería de 20 millones de euros (30-10), quedando 10 millones de euros pendientes de compensar en períodos impositivos posteriores.

b) En este otro caso, el límite establecido en el artículo 74 del TRLIS determinaría que de la base imponible negativa de 20 millones de euros podría compensarse, en principio, por el grupo en su totalidad al ser la base individual de esa entidad superior a la base imponible negativa pendiente de la misma. No obstante, dado que el límite establecido en el Real Decreto-ley 9/2011 se aplicaría sobre la base imponible previa del grupo, de manera que suponiendo igualmente que la cifra de negocios del grupo exceda de 60 millones de euros, el importe máximo a compensar en dicho período sería de 18 millones de euros (0,5x36) y, por tanto, la base imponible del grupo fiscal del período 2011 sería de 18 millones de euros (36-18), quedando 2 millones de euros (20-18) pendientes de compensar en períodos impositivos posteriores.

2) Un grupo fiscal tiene su ejercicio social coincidente con el año natural de manera que generó en el ejercicio 2010 una base imponible negativa de 20 millones de euros, siendo la base imponible del grupo en el ejercicio 2011 de: a) 30 millones de euros; b) 50 millones de euros, de manera que el grupo en todos los ejercicios su cifra de negocios excede de 60 millones de euros.

a) Dado que el límite establecido en el Real Decreto-ley 9/2011 se aplica sobre la base imponible previa del grupo, el importe máximo a compensar en el período impositivo correspondiente al ejercicio 2011 sería de 15 millones de euros (0,5x30) y, por tanto, la base imponible del grupo fiscal del período 2011 sería de 15 millones de euros (30-15), quedando 5 millones de euros (20-15) pendientes de compensar en períodos impositivos posteriores.

b) La aplicación de la limitación establecida en el Real Decreto-ley 9/2011 supondría que, el importe máximo a compensar en el período impositivo correspondiente al ejercicio 2011 sería de 25 millones de euros (0,5x50), es decir, un importe superior a las bases imponibles negativas pendientes de compensar por el grupo y, por tanto, la base imponible del grupo fiscal del período 2011 sería de 30 millones de euros (50-20) por cuanto puede compensarse la totalidad de las bases imponibles negativas generadas por el grupo en el ejercicio anterior.

3) Un grupo fiscal tiene su ejercicio coincidente con el año natural siendo la base imponible positiva de 12 millones de euros en el ejercicio 2011 teniendo una base imponible negativa de 4 millones pendiente de compensar. Una sociedad A integrante del mismo grupo tiene una base negativa por importe de 1 millón procedente de un período impositivo anterior a su inclusión en el grupo siendo de 3 millones la base imponible positiva de esa sociedad en el ejercicio 2011. En todos los ejercicios la cifra de negocios del grupo excede de 60 millones de euros.

En este caso, la base imponible negativa de 1 millón pendiente de la sociedad A podría,

en principio, ser compensada por el grupo al ser dicha base negativa pendiente inferior a la base positiva de esa misma sociedad. Por otra parte, la aplicación de la limitación establecida en el Real Decreto-ley 9/2011 supondría que, el importe máximo a compensar en el período impositivo correspondiente al ejercicio 2011 sería de 6 millones de euros (0,5x12), es decir, un importe superior a las bases imponibles negativas pendientes de compensar por el grupo y por la sociedad A y, por tanto, la base imponible del grupo fiscal del período 2011 sería de 7 millones de euros (12-4-1) por cuanto puede compensarse la totalidad de las bases imponibles negativas generadas por el grupo y por la sociedad A en ejercicios anteriores.

4) Un grupo fiscal tiene una base imponible positiva de 8 millones de euros en el ejercicio 2011 y una base imponible negativa de 6 millones pendiente de compensación. La sociedad A integrante del mismo tiene una base negativa por importe de 5 millones procedente de un período impositivo anterior a su inclusión en el grupo, siendo la base imponible positiva de dicha sociedad en este ejercicio 2011 de 2 millones de euros. En todos los ejercicios la cifra de negocios del grupo excede de 60 millones de euros. En este caso, la base imponible negativa de 5 millones pendiente de la sociedad A no podría ser compensada por el grupo al ser dicha base negativa pendiente superior a la base positiva de esa misma sociedad, por lo que solamente podría ser compensada, en principio, una base imponible negativa de 2 millones de euros. Por otra parte, la aplicación de la limitación establecida en el Real Decreto-ley 9/2011 supondría que, el importe máximo a compensar en el período impositivo correspondiente al ejercicio 2011 sería de 4 millones de euros (0,5x8) y, por tanto, la base imponible del grupo fiscal del período 2011 sería de 4 millones de euros (8-4), quedando 7 millones de euros (6+5-4) pendientes de compensar en períodos impositivos posteriores, de los cuales 3 millones (5-2) corresponden a la base imponible negativa pendiente procedente de la sociedad A con anterioridad a su integración en el grupo y otros 4 millones de euros serían imputables a las bases imponibles negativas del grupo pendientes de aplicar.