

RELACIONES ENTRE LA CONSOLIDACIÓN CONTABLE Y LA FISCAL EN MATERIA DE IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES

Relaciones entre la consolidación contable y la fiscal en materia de Impuesto sobre Sociedades

La base imponible del Impuesto sobre Sociedades está basada en el resultado contable del sujeto pasivo, sobre el que se realizaban los ajustes establecidos en la normativa fiscal. Sin embargo, en el ámbito de los grupos fiscales, la base imponible se determinaba por agregación de las bases imponibles individuales, pero sin que existiera interrelación con la cuenta de resultados consolidada. Este paradigma se ha visto afectado por la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades, tal y como se puede constatar del contenido de la contestación a consulta tributaria V2155-16 de 19 de mayo de 2016 emitida por la Dirección General de Tributos. Esta colaboración examina la relación entre la consolidación contable y fiscal en el ámbito de los grupos fiscales en el Impuesto sobre Sociedades a la luz de dicha contestación.

Relationship between the Accounting and Tax Consolidation in the Framework of The Spanish Corporate Income Tax

The taxable base of the Spanish Corporate Income Tax is based on the result of the profit and loss account of the taxpayer, which is adjusted upwards or downwards in light of the provisions of the Spanish tax law. However, in the context of the tax groups, the taxable base is composed by the aggregation of the individual taxable base of each of the entities belonging to the tax group and therefore, there is no correlation between the consolidated taxable base and the result of the profit and loss account of the consolidated financial statements. This traditional paradigm has been shifted by the new Spanish Corporate Income Tax Law approved by Law 27,2014 of November 27 and evidenced in the binding ruling V2155-16 of May 19 2016 issued by the Spanish General Tax Directorate. This article examines the relationship between the accounting and tax consolidation for the tax groups in the field of the Corporate Income Tax in light of the content of the abovementioned binding ruling.

PALABRAS CLAVE

Impuesto sobre Sociedades, Consolidación, Contabilidad, Híbridos financieros.

KEY WORDS

Corporate Income Tax, Consolidation, Accounting, Financial Hybrids.

Fecha de recepción: 30-1-2015

Fecha de aceptación: 15-2-2017

INTRODUCCIÓN

El Impuesto sobre Sociedades es un tributo directo que tiene como objeto gravar la renta de las sociedades y demás entidades jurídicas que sean sujetos pasivos del impuesto.

Para la determinación de la base imponible sometida a gravamen, se parte del resultado contable determinado de acuerdo con las normas previstas en el Código de Comercio y normativa de desarrollo. Dicho resultado contable es posteriormente ajustado de acuerdo con las reglas particulares contenidas en la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades («LIS»), que entró en vigor el día 1 de enero de 2015. Entre otras, estas reglas excluyen la deducibilidad de determinados gastos (por ejemplo, multas y sanciones, gasto derivado de la contabilización del Impuesto sobre Sociedades, etc.) y establecen la exención de tributación de determinados ingresos (dividendos y rentas derivadas de la transmisión de valores representativos de los fondos propios de entidades residentes y no residentes en territorio español, entre otros).

La LIS también dispone de un régimen especial de consolidación fiscal, de carácter voluntario, que

permite tributar como un único sujeto pasivo a las sociedades con residencia fiscal en España pertenecientes a un grupo de sociedades mercantil en el que se cumplan determinados requisitos (señaladamente, el requisito de participación del 75 % —70 % en el caso de sociedades cotizadas—).

Este régimen incluye, como obligación formal, la elaboración de unos estados financieros consolidados específicos, que solo tienen efectos en el ámbito del IS y que integran exclusivamente a las entidades que forman parte del grupo fiscal mediante la aplicación del método de integración global. Sin embargo, estos estados consolidados fiscales no sirven para determinar la base imponible del grupo, cuyo cálculo se realiza de acuerdo con las siguientes reglas previstas en el artículo 62 de la LIS.

«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».

De acuerdo con lo establecido en el artículo 62.1.a) de la LIS, la base imponible consolidada se construye a partir de la agregación de la base imponible individual de cada una de las sociedades que integran el grupo. En principio, esto supone que, al contrario de lo que se establece en el régimen de tributación individual, no existe una correlación entre la base imponible consolidada y el resultado contable consolidado. Dicho esto, la LIS incluye un inciso que constituye una novedad respecto de la normativa anterior y que establece que los requisitos o calificaciones establecidos tanto en la normativa contable para determinar el resultado como en la propia LIS para la determinación de las bases imponibles individuales de las sociedades que forman parte del grupo fiscal se referirán al grupo fiscal.

Esta precisión parece que puede provocar un cambio respecto de la tradicional separación entre la consolidación contable y la fiscal. Así se desprende al menos del contenido de la contestación de la

Dirección General de Tributos («DGT») a la consulta vinculante V2155-16 de 19 de mayo de 2016 (la «Consulta»), cuyo contenido utilizaremos para ilustrar la aparición de un *tertium genus*, la contabilidad fiscal.

ANÁLISIS DE LA CONSULTA

La descripción de hechos de la Consulta es, en lo que aquí interesa, la siguiente:

(i) La entidad consultante es la entidad dominante de un grupo de consolidación fiscal y dominante también de un grupo mercantil internacional. Las entidades A y B son sociedades integrada tanto en el grupo de consolidación fiscal como en el grupo mercantil de la entidad consultante.

(ii) La entidad B adquirió la entidad C en mayo de 2015.

(iii) En el proceso de negociación y adquisición de la entidad C por B (por razones que no se explicitan en la Consulta), la entidad A suscribió varios contratos de derivados financieros con entidades financieras con el objetivo de eliminar el riesgo para la entidad B por tipo de cambio que se pudiera producir en los flujos de caja en euros por la potencial adquisición de la entidad C.

(iv) Dado que la entidad que contrató los derivados (la entidad A) y la entidad que estaba expuesta al potencial riesgo a cubrir por los derivados (la entidad B) son entidades distintas, a nivel consolidado se designó el contrato derivado como una cobertura contable y se comenzaron a registrar los resultados de los contratos derivados en el patrimonio neto consolidado, mientras que a nivel individual no se pudieron calificar como derivados de cobertura y los resultados de los contratos se registraron en la cuenta de pérdidas y ganancias de la entidad A.

(v) Como consecuencia de lo anterior, el impacto a nivel individual y a nivel consolidado de los contratos de derivados de la entidad A (distribución de reservas en el consolidado o pérdida en el balance individual) determinó que el resultado a nivel consolidado mercantil fuera superior al resultado individual. La diferencia se debe a que a nivel individual en A se ha registrado un gasto que en el consolidado mercantil está registrado en el patrimonio neto.

En la Consulta se analiza la deducibilidad fiscal en el IS en el régimen de consolidación fiscal del gasto registrado en la cuenta de pérdidas y ganancias individual de A, que a nivel consolidado mercantil fue registrado contra patrimonio neto.

CONTESTACIÓN

La DGT concluye que el gasto no formará parte de la base imponible integrado en la base imponible individual de la entidad A del grupo de consolidación fiscal con base en el artículo 62.1.a) de la LIS, que establece lo siguiente:

«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».

La DGT sostiene lo siguiente:

«De conformidad con el precepto transcrito, los requisitos o calificaciones establecidos en la normativa contable o fiscal se referirán al grupo fiscal a la hora de determinar las bases imponibles individuales. Ello supone realizar una homogeneización con el objeto de que la base imponible individual de cada entidad que forme parte del grupo de consolidación fiscal, tenga en cuenta, precisamente, su pertenencia al referido grupo. Por tanto, aquel gasto registrado en la cuenta de pérdidas y ganancias individual de A, que no forme parte del resultado consolidado mercantil por cuanto está registrado en el patrimonio neto a nivel del grupo mercantil, tampoco formará parte de la base imponible del grupo fiscal teniendo en cuenta el perímetro de configuración de este, por cuanto no formará parte de la base imponible individual de acuerdo con lo señalado en el artículo 62.1.a) de la LIS».

Esto es, la base imponible del grupo de consolidación se obtiene a partir de la suma de las bases imponibles individuales, pero dichas bases podrán ser modificadas, con carácter previo a su agregación y a los únicos efectos de determinar la base imponible consolidada, cuando alguno de sus com-

ponentes tenga una calificación distinta a efectos consolidados de la que procede a efectos individuales. Es decir, las bases imponibles que se agreguen resultarán de corregir el resultado individual en los ajustes que establece la LIS, así como en los «ajustes de homogeneización» necesarios para asegurar que la calificación de los elementos de la base imponible individual es consistente con la que procedería hacer a efectos contables consolidados.

Así sucede en el caso consultado, en el que un gasto a efectos individuales pierde dicha condición en el consolidado contable y ello obliga a excluir su cómputo para determinar la base imponible individual que servirá para formar en última instancia la base imponible consolidada. Es relevante tener en cuenta que en el supuesto de hecho analizado en la Consulta, todas las sociedades implicadas forman parte tanto del grupo mercantil como del grupo fiscal, por lo que a cualquier diferencia en el tratamiento contable a nivel individual y consolidado le resultaría aplicable la regla de calificación y homogeneización.

ANÁLISIS CRÍTICO

La conclusión de la DGT encuentra su fundamento en la interpretación literal del inciso final del artículo 62.1.a) de la LIS, que constituye una novedad respecto de la regulación existente hasta el 31 de diciembre de 2014.

A nuestro juicio, el ámbito de aplicación de esta particular regla únicamente debería desplegar efectos respecto de ingresos y gastos cuya calificación contable individual varíe respecto de la que proceda a efectos de un consolidado específico, que es el que se elabora con las entidades que forman parte del grupo fiscal. Así se deduce del tenor del artículo 62.1.a) de la LIS, que se refiere al «grupo fiscal» y no al grupo mercantil. Por lo tanto, los estados financieros que deben tomarse en cuenta son los que la entidad dominante debe formular de acuerdo con el artículo 72.1 de la LIS, al que hemos denominado el consolidado fiscal, y que se refiere exclusivamente a las entidades que integran el grupo fiscal.

Con base en lo anterior podemos realizar algunas reflexiones sobre la trascendencia práctica que puede tener la norma y la interpretación que de ella hace la DGT.

Por una parte, es evidente que la aplicación del régimen de consolidación fiscal va a obligar a hacer una labor de verificación de la calificación contable

consolidada de determinadas operaciones. Ello va a incrementar la importancia práctica del consolidado fiscal, que hasta ahora no pasaba de ser un documento que se elaboraba para cumplir con una obligación formal. En casos en los que el perímetro del grupo contable no coincida con el del grupo fiscal es previsible que existan discusiones sobre la forma correcta de realizar estas recalificaciones contables con transcendencia fiscal.

Por otra parte, conviene precisar que la calificación de las operaciones realizadas por sociedades del grupo de consolidación fiscal con sociedades no incluidas en él, pero que sí forman parte del mismo grupo de sociedades, no debería modificarse a efectos fiscales con independencia de cuál sea la calificación en el consolidado contable. Por ejemplo, si en el supuesto de la Consulta la Sociedad A no hubiera formado parte del grupo de consolidación

español (por ejemplo, porque no se hubiera tenido una participación al menos del 75 % o por razón de su residencia), no se cumpliría la premisa de partida para poder aplicar la Consulta, esto es, un gasto (o ingreso) que tenga una calificación contable distinta en los estados financieros consolidados fiscales y en los estados financieros individuales.

En resumen, se diluye la distinción tradicional entre cuentas individuales y consolidadas que operaba para la determinación de la base imponible consolidada y se concede relevancia a una contabilidad que puede tener efectos exclusivamente fiscales (lo que hemos denominado el consolidado fiscal). Todo ello contribuirá, sin lugar a dudas, a aumentar la complejidad en la cuantificación de la base imponible consolidada del IS.

ROBERTO MEDRANO MARTÍNEZ*

* Abogado del Área Fiscal de Uría Menéndez (Madrid).