

Nuevo Criterio de la AEAT que limita la compensación de créditos fiscales en los grupos consolidados



Mayo 2022

¿Hablamos?

Ignacio Quintana

Socio del área de Fiscal
en PwC Tax & Legal
ignacio.quintana.elena@pwc.com

Con motivo del lanzamiento por la Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT) de nuevas herramientas destinadas a simplificar la presentación de la autoliquidación del Impuesto sobre Sociedades para los grupos consolidados, este organismo ha emitido una nota en la que se examinan dos de los temas que se plantearon en el diseño de las mismas: las reglas de reparto de los créditos fiscales del grupo y, los límites para el aprovechamiento por el grupo de créditos fiscales originados por entidades con anterioridad a su incorporación al mismo (créditos fiscales pre-grupo).

Gran parte del contenido de esta nota no hace sino resumir doctrina de la Dirección General de Tributos y del Tribunal Económico Administrativo en relación con estas materias. Sin embargo, en lo que respecta a la compensación de créditos fiscales pre-grupo, la nota esconde un cambio de criterio, que ya lleva varios meses aplicándose en actuaciones inspectoras y que limita sustancialmente la posibilidad de compensar los mismos.

Así, en relación con las reglas de reparto de bases negativas y créditos fiscales, se sigue el principio normativo que indica que, si entidades abandonan el grupo, los créditos fiscales deben distribuirse proporcionalmente entre estas entidades, basándose en su aportación a la generación de dichos créditos.

Partiendo de este principio, el grupo posee la libertad de decidir qué créditos fiscales aplica. Sin embargo, los créditos fiscales del grupo deben considerarse como un único crédito, y no como créditos separados de las entidades que contribuyeron a su generación.

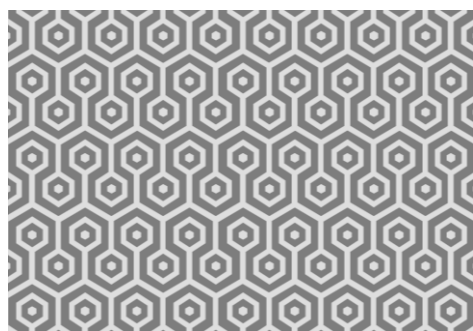
Así, cuando se utiliza parcialmente un crédito fiscal de un ejercicio específico, la parte no utilizada se distribuye entre las entidades en proporción a su contribución. Esto significa que se debe aplicar siempre el criterio proporcional sin que quepan compensaciones arbitrarias entre las diferentes entidades del grupo.

En lo que respecta a la compensación de créditos fiscales pre-grupo se parte del doble límite establecido por la normativa: el aplicable a la entidad generadora en régimen individual de tributación y el límite que corresponda al grupo.

En relación con el primero de ellos, se aclara que, a la hora de determinar el límite porcentual de compensación de bases imponibles negativas pre-grupo se usará el importe neto de la cifra de negocios de la entidad que generó dicha base. También se señala que es posible la aplicación del límite del millón de euros (que opera como excepción al límite porcentual establecido en función del importe neto de la cifra de negocios) sobre las bases imponibles negativas pre-grupo.



La AEAT ha emitido una nota en la que se examinan dos de los temas que se plantearon en el diseño de las mismas: las reglas de reparto de los créditos fiscales del grupo y, los límites para el aprovechamiento por el grupo de créditos fiscales originados por entidades con anterioridad a su incorporación al mismo”.



Es en este apartado en el que se incluye una nueva regla para la compensación de los créditos fiscales pre-grupo que, al menos por el momento, no cuenta con respaldo doctrinal alguno. La nota de la Agencia establece que, 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, su importe deberá tenerse en cuenta para considerar las bases imponibles negativas compensables pre-grupo de dicha entidad. Dicho de otra manera, la compensación de bases imponibles generadas por una entidad en sede del grupo limita la posibilidad de compensar las generadas por dicha entidad con anterioridad a su entrada en el mismo.

Esta nueva regla rompe con más de 25 años de interpretación pacífica de las normas de compensación de los créditos fiscales pre-grupo. Hasta ahora no tenía ninguna incidencia qué entidad hubiera contribuido a la generación de los créditos fiscales de grupo compensados.

Así, se plantean dudas sobre el encaje de esta nueva limitación en nuestro ordenamiento. La consideración de una base de grupo negativa individualizada parece contraria a la consideración del grupo como un único contribuyente. Al existir un único contribuyente, sólo procede la individualización de la Base Imponible del Grupo en el momento en el que una entidad pierde el régimen de consolidación fiscal o se produce la extinción del grupo.

Teniendo en cuenta que este criterio ya viene siendo aplicado por la Agencia en sus comprobaciones desde hace meses es de esperar que comiencen a llegar pronunciamientos del Tribunal Económico Administrativo Central que nos permitirán conocer si la controversia llegará a los tribunales. Mientras tanto será conveniente analizar cuál es el impacto que este nuevo criterio tiene en las declaraciones pasadas y futuras de los grupos.