

---

# Aplicación de créditos fiscales en el régimen de consolidación fiscal

**La AEAT fija sus criterios en la aplicación de los créditos fiscales por los grupos fiscales**

España - Legal flash

15 de mayo de 2023



---

## Aspectos clave

La AEAT ha emitido una nota informativa relevante para los grupos de sociedades que tributan bajo el régimen de consolidación fiscal en el Impuesto sobre Sociedades. Con esta nota se da una mayor difusión al criterio administrativo sobre los límites cuantitativos que deben operar en el aprovechamiento de créditos fiscales, como bases imponibles negativas y deducciones por inversiones o por realización de actividades.

Los grupos fiscales deben analizar con detenimiento el impacto que este criterio tiene en su tributación, analizando las alternativas que permite.

En atención a esta difusión y publicidad por parte de la administración de su criterio interpretativo, parece esperable una campaña de comprobación administrativa de la aplicación de los créditos fiscales por los grupos fiscales.



---

## Introducción

Hace casi un año, en junio de 2022, en nuestro [post | Grupos fiscales: declaración del Impuesto sobre Sociedades 2021](#) anunciamos que la Agencia Estatal de la Administración tributaria (“AEAT”), había hecho pública una nota (“**nota previa**”) mediante la que exponía un criterio interpretativo peculiar en relación con la compensación y aplicación de créditos fiscales —tales como bases imponibles negativas (“**BINs**”) y deducciones— por parte de los grupos fiscales y que se materializó con la implementación de determinadas herramientas y el formulario para la autoliquidación del Impuesto sobre Sociedades (“**IS**”) para el ejercicio 2021.

Este criterio interpretativo conlleva, en determinados supuestos, **una mayor limitación en el aprovechamiento por parte de los grupos fiscales de los créditos** generados por las entidades con carácter previo a su integración en el grupo fiscal (“**créditos fiscales pre-consolidación**”), además de **añadir una mayor complejidad a la elaboración de la autoliquidación del IS** por parte de los grupos fiscales (coste indirecto nada desdeducible).

Con el fin de reforzar y dar una mayor difusión a su criterio, la AEAT acaba de hacer pública en su página web otra nota (“**nota de la AEAT**”) bajo el título [Nota informativa relativa a la aplicación por el grupo de consolidación fiscal de bases imponibles negativas y deducciones procedentes de ejercicios anteriores](#), de 5 de mayo de 2023, en la que, con una mayor extensión a su [nota previa](#), vuelve a tratar **dos cuestiones nucleares que inciden en la aplicación de los créditos fiscales por parte de los grupos de consolidación fiscal:**

1. **La aplicación y compensación de los créditos fiscales generados por el grupo fiscal: obligación de proceder a la imputación proporcional en su aplicación entre las entidades** que contribuyeron a su generación.
2. **El límite cuantitativo en la aplicación de los créditos individuales e incidencia en este límite de los créditos fiscales del grupo aplicados**, según criterio de imputación proporcional del punto anterior.

La **nota de la AEAT** indica que el criterio expuesto respecto a estas dos cuestiones ha sido confirmado por **dos informes emitidos por la Dirección General de Tributos (“DGT”)** que han sido emitidos a solicitud del Director del Departamento de Inspección Financiera y Tributaria de la AEAT. Estos dos informes no son públicos. Sin embargo, resultan muy relevantes puesto que ahora el criterio administrativo ha sido refrendado por la DGT, hecho que puede facilitar una campaña de comprobación masiva en su aplicación.

Conviene advertir que estas cuestiones no inciden en la limitación del 50% en la compensación de las BINs por parte de los grupos fiscales que opera en el ejercicio 2023, aprobada por la Ley 38/2022, y que fue objeto de comentario en nuestro [Legal flash | Novedades fiscales para las empresas](#).



---

## La aplicación y compensación de los créditos fiscales generados por el grupo fiscal: imputación proporcional entre las entidades que contribuyeron a su generación

El artículo 74 de la Ley 27/2014 del IS (“Ley del IS”) regula los **efectos de la extinción del grupo fiscal y de la pérdida del régimen de consolidación fiscal** (y que se extienden también al caso de la separación de una entidad del grupo fiscal). Entre dichos efectos, se encuentra la regla de reparto proporcional de los créditos fiscales del grupo pendientes de aplicación en el momento de la extinción y pérdida (o separación), entre las entidades en la proporción en que hubieran contribuido a su formación. En atención a ello, la AEAT traslada esta regla de proporcionalidad a un estadio de la vida del grupo fiscal previo a su extinción o pérdida; esto es, al momento de la aplicación o compensación por parte del grupo fiscal, a lo largo de su vida, de los créditos fiscales generados por aquel.

**El criterio de la AEAT entiende que la proporción (“en que hubiesen contribuido a su formación”) debe atender al origen del crédito fiscal** (BINs o deducciones), y por tanto al periodo impositivo en que se acreditó por parte del grupo fiscal el citado crédito. La lógica seguida es: si debe atenderse a un reparto proporcional de los créditos fiscales del grupo en el momento de su extinción, **esta proporcionalidad debe también operar conforme se consumen los créditos fiscales originados, lo que permitirá conocer el origen y proporción de los créditos pendientes de aplicar en el momento de la extinción del grupo fiscal.**

La AEAT considera 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”* y ello a pesar de reconocer que *“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 corresponda la parte aplicada”*. Es decir, si en un grupo fiscal varias sociedades han contribuido a la formación de BINs en un mismo ejercicio, la aplicación posterior no queda al libre arbitrio del grupo fiscal.

Con el fin de reforzar este criterio, la nota de la AEAT cita una contestación a consulta no vinculante de la DGT sobre esta materia — la [resolución 0205-02—](#) , en la que se concluyó que atribuir las BINs del grupo fiscal a la sociedad que abandona el grupo fiscal, exige determinar, en cada ejercicio de generación de aquellas, el porcentaje de contribución de la sociedad individual en las mismas. Dichos porcentajes —tantos como ejercicios haya— debe aplicarse sobre las BINs pendientes de compensar en el momento de su exclusión (si bien la consulta hacía referencia a que el porcentaje se aplicaba sobre la parte *“que no hubiera sido ya compensada por el grupo en ejercicios posteriores al de su obtención”*, sin indicar nada sobre la mecánica a seguir en esos ejercicios entre la obtención de la BIN y la exclusión de la sociedad del grupo).



En cualquier caso, el criterio de la nota de la AEAT se expone con el siguiente ejemplo, en que en el ejercicio n-2 el grupo fiscal generó una BIN de -200 unidades monetarias (“u.m.”):

EJEMPLO RÉGIMEN DE COMPENSACIÓN CRÉDITOS FISCALES EN EL GRUPO					
	Ejercicio n-2: acreditación BINS			Ejercicio n: compensación BINS	
	Base imponible (art. 62.1.a)	Distribución proporcional BIN	%	BINs compensadas	BINs pendientes compensación
Entidad A	-50	-40	20%	8	-32
Entidad B	-200	-160	80%	32	-128
Entidad C	50	0		0	0
<b>Grupo fiscal</b>	<b>-200</b>	<b>-200</b>		<b>40</b>	<b>-160</b>

Concluye la AEAT que las BINs generadas en el ejercicio n-2 por el grupo son atribuibles a las entidades A y B en un 20% y 80%, respectivamente. Si en un ejercicio posterior el grupo fiscal aprovecha parcialmente este crédito (por ejemplo, en 40 u.m.) debe considerarse que se consumen en la misma proporción (8 corresponden a la entidad A y 32 a la entidad B, de forma que, de las 160 u.m de BINs pendientes de compensar, son atribuibles 32 y 128 a las citadas entidades respectivamente), “sin que pueda alterarse artificialmente esta proporción”.

La nota de la AEAT también precisa que la determinación de la proporción en que cada entidad ha contribuido a la formación de la BIN no solo depende de la magnitud a que se refiere la letra a) del artículo 62.1 de la Ley del IS, **sino también de otros elementos que determinan tal contribución (por ejemplo, eliminaciones o las incorporaciones)**. El ejemplo parte exclusivamente de las magnitudes de la letra a) del artículo 62.1 pero no cabe duda que tomar en consideración los otros elementos del citado artículo añadirá complejidad en el cálculo.

Por último, **conviene remarcar ya, por su relevancia práctica, que el crédito fiscal del grupo que deba considerarse consumido, en atención a este cálculo, incidirá en la segunda cuestión nuclear que se comenta a continuación.**

---

## Límite cuantitativo en la aplicación de los créditos individuales. Incidencia de lo previsto en el punto anterior.

Como es sabido la Ley del IS permite al grupo fiscal aplicar los créditos fiscales generados por las entidades en ejercicios previos a su integración en el grupo (“**créditos pre-consolidación**”), con unos límites específicos previstos en sus artículos 67 y 71, para garantizar la neutralidad —esto es que no puedan aprovecharse en el grupo fiscal mayores créditos que los que hubiera podido compensar la entidad de haber seguido tributando bajo el régimen general—. Con dicho fin estos créditos están sometidos a un doble límite, como



reconoce la nota de la AEAT: “*el que resulta aplicable a la entidad que los generó en régimen individual de tributación y el límite que corresponda al grupo*”. El primero de ellos es el límite previsto en los citados artículos 67 y 71 de la Ley del IS.

➤ **Aplicación BINs pre-consolidación**

En relación con las BINs pre-consolidación, el artículo 67.e) de la Ley del IS precisa que: “*las bases impositivas 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*”. Conviene recordar aquí que este porcentaje del 70% debe reducirse en un 50% o en un 25%, de conformidad con la disposición adicional decimoquinta de la Ley del IS, en función del importe neto de la cifra de negocio. Sobre estos porcentajes del 50% o 25%, que fueron aprobados por el Real Decreto-ley 3/2016, haremos referencia más adelante.

**Para reforzar la idea de neutralidad** en la que se basa este límite, la nota de la AEAT se remite a varias resoluciones del Tribunal Económico-Administrativo Central ([de 9 de abril de 2015](#) y [de 24 de septiembre de 2020](#)) y a las recientes resoluciones de la DGT ([V2590-22](#), [V2592-22](#), [V2594-22](#) y [V2595-22](#)), en las que se concluyó que, a los efectos de saber qué porcentaje debe aplicarse (25%, 50% o 70%) sobre la base imponible positiva individual de la entidad —según el art. 67.e) y disposición adicional decimoquinta de la Ley del IS—, se debe atender al INCN de la propia entidad (y no la del grupo). Recordemos que, en esta misma línea, estas mismas resoluciones de la DGT también concluyeron que, a los efectos del límite propio del artículo 67.e) de la Ley del IS, también opera el importe mínimo de compensación del millón de euros. Estas resoluciones de la DGT fueron objeto de comentario en nuestro [post | La compensación de bases impositivas negativas en los grupos fiscales](#).

La AEAT desarrolla en la nota el ejemplo que se expone a continuación, con un claro objetivo expositivo sobre los dos límites que operan en la compensación de BINs pre-consolidación. Se trata de un ejemplo en el que se parte exclusivamente de la existencia de unas BINs pre-consolidación generadas por la entidad C (de 10.000 u.m.) y que se pretenden compensar. La diferencia entre el escenario 1 y el 2 es la base imponible individual que obtiene la entidad B:



EJEMPLO RÉGIMEN DE COMPENSACIÓN BINS PRE-CONSOLIDACIÓN

	Entidad A	Entidad B	Entidad C
BINS pre-conso			-10000

ESCENARIO 1	Entidad A	Entidad B	Entidad C	Grupo fiscal
BI individual	10000	-5000	8000	13000
Eliminaciones	-1000		-3000	-4000
BI antes BINS			5000	9000
% compensación BINS			70%	70%
Límite BINS			3500	6300
BINS compensadas				-3500
BI del grupo tras BINS				5500

ESCENARIO 2	Entidad A	Entidad B	Entidad C	Grupo fiscal
BI individual	10000	-10000	8000	8000
Eliminaciones	-1000		-3000	-4000
BI antes BINS			5000	4000
% compensación BINS			70%	70%
Límite BINS			3500	2800
BINS compensadas				-2800
BI del grupo tras BINS				1200

Con estos casos la AEAT deja claro que operará el límite menor de los dos —el que se deriva de la base imponible individual y el de la base imponible del grupo fiscal—, en un caso como el expuesto en que se desea aprovechar el importe máximo de BINS pre-consolidación.

Tras dichos ejemplos, la AEAT precisa —y aquí está el tema clave— que, a los efectos de determinar el importe de la BIN pre-consolidación que puede ser compensada por el grupo, “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”. Es decir, el cálculo del punto anterior sobre la BIN del grupo aprovechada por el grupo fiscal, atribuible a la entidad (en nuestro ejemplo a la entidad C —que dispone de BIN pre-consolidación—) consume, a juicio de la AEAT, el límite del artículo 67.e) de la Ley del IS, mermando la posibilidad de compensar BINS pre-consolidación de esta entidad por parte del grupo fiscal.

- Aplicación de las deducciones pre-consolidación

La AEAT también analiza cómo debe aplicarse el límite previsto en el artículo 71.2 de la Ley del IS, en relación con las deducciones pre-consolidación. En concreto, este artículo 71.2 de la Ley del IS establece que: “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”.*

La AEAT considera que esta regulación **“obliga a realizar una liquidación hipotética”, (..)** **“tomando en consideración todos aquellos elementos que pudieran afectar a su determinación, pues la Ley no hace excepciones”.**

Siguiendo el criterio interpretativo anterior en relación con las BINs pre-consolidación, la AEAT concluye que en el caso de las deducciones deberán tenerse en cuenta todas las **deducciones y bonificaciones generadas y aplicadas** por el grupo fiscal, que hayan sido **generadas por una entidad dentro del grupo**, por cuanto **las mismas consumen el importe de deducción pre-consolidación que puede aprovecharse.**

Además, se precisa que se *“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 entidad generadora de la deducción pre-consolidación en el régimen individual de tributación”.*

Precisa también que a los efectos del límite del artículo 71.2 de la Ley del IS deberá también tomarse en consideración la compensación de BINs del grupo en la parte en que la entidad que generó las deducciones pre-consolidación hubiera contribuido a su formación.

---

## Comentarios en atención al criterio expuesto de la AEAT

El criterio interpretativo expuesto en la nota de la AEAT tiene una clara finalidad limitativa en la aplicación de los créditos fiscales por parte de los grupos de consolidación fiscal y, por tanto, una **clara finalidad recaudatoria.**

**Puede resultar discutible que este criterio se encuentre amparado por lo que dispone la Ley del IS (artículos 67, 71 y 74).** Parece ir mucho más allá de lo que establecen dichos preceptos, y se aparta del criterio que había aceptado la AEAT en ejercicios previos, antes de la declaración del IS 2021.

Sin embargo, en atención a la publicidad y difusión por parte de la AEAT de este criterio (y a la confirmación por parte de la DGT) **parece esperable una posterior campaña de comprobación por parte de la administración** de la aplicación, compensación y aprovechamiento de los créditos fiscales pre-consolidación por parte de los grupos fiscales. En este sentido, en las Directrices generales de los Planes de Control tributario de la AEAT de los últimos años destacan las líneas de actuación sobre los grupos de sociedades que tributan bajo el régimen de consolidación y la comprobación de la compensación de BINs y otros créditos fiscales.



Recordemos, además, que **las herramientas a disposición de los administrados, tales como el formulario de la declaración y ayudas de cálculo** —que ya se habilitaron para la declaración del IS 2021—, permitirán a la AEAT identificar fácilmente los grupos fiscales que no sigan el citado criterio. El [Plan Anual de Control Tributario y Aduanero de la AEAT para año 2023](#) ya apuntó que el control en los grupos fiscales se ve reforzado con las mejoras introducidas en las herramientas para la autoliquidación, como comentamos en nuestro [Legal flash | Fiscalidad corporativa: Plan de control tributario AEAT 2023](#).

**No es descartable que esta labor de comprobación pretenda llevarse a cabo desde el departamento de Gestión Tributaria de la AEAT.** A raíz de la consolidada jurisprudencia del Tribunal Supremo (entre otras, sentencia de 23 de marzo de 2021, recurso 3688/2019, [ECLI:ES:TS:2021:1206](#)) que impedía que las actuaciones para comprobar el cumplimiento de los requisitos de los regímenes especiales se llevaran a cabo por el departamento de Gestión Tributaria de la AEAT (en lugar de por la Inspección de los tributos), se ha modificado, con efectos desde 1 de enero de 2023, la Ley 58/2003 General Tributaria (“LGT”) (en concreto, el art. 117.1.c) por el [Real Decreto-ley 13/2022](#), de 26 de julio. La redacción aprobada pretende dar mayores competencias de comprobación en los regímenes especiales (como el régimen de consolidación fiscal en el IS) al departamento de Gestión Tributaria de la AEAT.

Tampoco puede descartarse que la AEAT pretenda comprobar en determinados supuestos el origen de los créditos del grupo pendientes de aplicación para determinar la proporcionalidad comentada.

**A la vista del criterio administrativo expuesto y por sus relevantes consecuencias,** entendemos que **resultará de gran interés para los grupos fiscales analizar detenidamente qué créditos fiscales conviene aplicar** —por cuanto el aprovechamiento de unos u otros tendrá efectos distintos—, teniendo en cuenta algunas premisas:

- **No hay un orden de aplicación prioritario respecto de los créditos de grupo y de los créditos pre-consolidación.** Por dicho motivo, **conviene analizar qué créditos** son los que arrojan un mejor resultado, atendiendo a este nuevo criterio de la AEAT.
- **No hay un orden de aplicación cronológico (en atención a su generación) de los créditos fiscales del grupo fiscal. Las BINs del grupo fiscal que se decidan aplicar tienen, a juicio de la AEAT, un impacto relevante en el límite de las BINs pre-consolidación que se pretendan aplicar.** Igual ocurre con las deducciones. En función del ejercicio del que procedan las BINs o deducciones del grupo que se compensen, el impacto será mayor o menor. Por dicho motivo, resulta recomendable analizar **cuál de ellos resulta más conveniente compensar.**
- **Las BINs que se decida compensar, ya sean del grupo fiscal o pre-consolidación, pueden tener también un impacto relevante en el límite de las deducciones pre-consolidación.**





- La nota de la AEAT no hace mención a los **créditos generados por un grupo fiscal previo, absorbido o adquirido por otro grupo fiscal**, de acuerdo con el régimen previsto en el artículo 74.3 de la Ley del IS, **planteando esta cuestión varias dudas** en el encaje con el criterio interpretativo de la AEAT.

Por último, no podemos dejar de comentar que en la determinación de los **límites en la compensación de BINs**, ya sea pre-consolidación o del grupo, operan **los porcentajes del 70%, 50% o 25%** sobre la base imponible positiva individual (para la determinación del límite de las BINs pre-consolidación, según el artículo 67.e) de la Ley del IS) o de la base imponible del grupo fiscal. Recordemos que **los porcentajes del 50% y 25%** se incorporaron en la Ley del IS (en concreto, en una nueva disposición adicional decimoquinta) con la aprobación del Real Decreto-ley 3/2016, de 2 de diciembre, por el que se adoptan medidas en el ámbito tributario dirigidas a la consolidación de las finanzas públicas y otras medidas urgentes en materia social. Este mismo Real Decreto-ley aprobó la **limitación del 50% de la cuota íntegra de los contribuyentes, en la aplicación de las deducciones por doble imposición**.

Como comentamos en nuestro Post | Planteada cuestión de inconstitucionalidad del Real Decreto-ley 3/2016, **la Audiencia Nacional ha planteado recientemente cuestión de inconstitucionalidad** en relación con este Real Decreto-ley, **en el marco de un recurso contencioso-administrativo interpuesto bajo la dirección letrada de CUATRECASAS**. Por dicho motivo, **los grupos fiscales** que se ven afectados por estas mayores limitaciones en la compensación de BINs y en la aplicación de deducciones por doble imposición, ya se trate de créditos del grupo fiscal o créditos pre-consolidación — a los que posiblemente les afecte el criterio administrativo expuesto— **deberían analizar los mecanismos jurídicos a su alcance para recuperar las cuotas derivadas de estas medidas ante una eventual declaración de inconstitucionalidad**.



Para obtener información adicional sobre el contenido de este documento puede enviar un mensaje a nuestro equipo del [Área de Conocimiento e Innovación](#) o dirigirse a su contacto habitual en Cuatrecasas.



©2023 CUATRECASAS | Todos los derechos reservados.

Este documento es una recopilación de información jurídica elaborado por Cuatrecasas. La información o comentarios que se incluyen en el mismo no constituyen asesoramiento jurídico alguno.

Los derechos de propiedad intelectual sobre este documento son titularidad de Cuatrecasas. Queda prohibida la reproducción en cualquier medio, la distribución, la cesión y cualquier otro tipo de utilización de este documento, ya sea en su totalidad, ya sea en forma extractada, sin la previa autorización de Cuatrecasas..