



Ley 27/2014, de 27 de  
noviembre, del Impuesto sobre  
Sociedades.

Regímenes especiales: Consolidación  
Fiscal y Entidades de Reducida  
Dimensión

C/ Castillo, 34,4º pta, 38003. Santa Cruz de Tenerife  
tel. 922 288 527 fax 922 888 333 [www.assap.es](http://www.assap.es) [info@assap.es](mailto:info@assap.es)

## Introducción

A continuación, procedemos a exponerles la quinta parte de las novedades sobre la Reforma Fiscal que ha afectado al Impuesto sobre Sociedades a partir de 1 de enero de 2015 a través de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre (en adelante, LIS)

En esta ocasión, les expondremos las novedades fiscales introducidas respecto a los regímenes especiales. En particular, el régimen de Consolidación Fiscal y los incentivos fiscales de las Entidades de Reducida Dimensión

Dividiremos la exposición en los siguientes apartados:

- a) Novedades en el concepto y características de grupo fiscal.
- b) Novedades en el cálculo del Impuesto sobre Sociedades consolidado.
- c) Principales novedades en el régimen de las Entidades de Reducida Dimensión: la Reserva de Nivelación.

# 1. Novedades en el concepto t características del grupo de consolidación fiscal (I)

*Definición de grupo fiscal. Entidad dominante y entidades dependientes:*

Se considera grupo fiscal el conjunto de entidades residentes en territorio español que tengan la forma de sociedad anónima, de responsabilidad limitada, comanditaria por acciones y las fundaciones bancarias.

En caso de entidades no residentes en territorio español ni residentes en un territorio calificado como paraíso fiscal, con personalidad jurídica y sujeta y no exenta a un Impuesto análogo o similar al IS español que tenga la consideración de dominante respecto de dos o más entidades dependientes, el grupo fiscal estará constituido por todas las entidades dependientes que sean residentes en territorio español o que sean establecimientos permanentes de entidades no residentes en territorio español. Los establecimientos permanentes de entidades no residentes se considerarán entidades residentes participadas al 100% del capital y derechos de voto de entidades no residentes.

# 1. Novedades en el concepto t características del grupo de consolidación fiscal (II)

## *Definición de grupo fiscal. Entidad dominante y entidades dependientes:*

Para el concepto de entidad dominante, se atiende a las mismas características que la anterior normativa, exigiéndose ahora, además, que la participación directa o indirecta ha de ser superior a un 75% del capital social y además disponer de la totalidad de los derechos de voto de las entidades dependientes, de acuerdo con lo recogido en las Normas para la Formulación de las Cuentas Anuales Consolidadas.

En el concepto de entidad dependientes, destacar como novedad la admisión en tal categoría a los establecimientos permanentes de entidades no residentes respecto de los que la dependiente cumpla los requisitos exigidos por la LIS.

Se incluye como novedad que no podrán formar parte de un grupo fiscal aquellas entidades que no sean residentes en territorio español y aquellas que al cierre del periodo impositivo hayan sido declaradas en concurso, extendiéndose la imposibilidad a aquellos periodos impositivos en los que surta efectos esa declaración.

Dejarán de formar parte del grupo fiscal aquellas entidades que apliquen un tipo de gravamen distinto al de la representante. Ahora bien, si se cumple el resto de los requisitos y en el grupo fiscal se integre una entidad de crédito (como dominante o como dependiente), de otras entidades sujetas al tipo general, se podrá optar por la inclusión de las entidades dentro del grupo fiscal a través de acuerdo de la entidad de crédito y de la entidad dominante del grupo fiscal con comunicación a la Administración Tributaria.

No se extingue el grupo fiscal cuando la dominante pierda tal carácter y sea no residente en territorio español, pero las dependientes cumplan las condiciones para ser grupo fiscal.

# 1. Novedades en el concepto t características del grupo de consolidación fiscal (III)

## *Aplicación del régimen de consolidación fiscal:*

Para poder aplicar el régimen de consolidación fiscal, es preciso acuerdo del Consejo de Administración u órgano equivalente, en cualquier fecha anterior al periodo impositivo en que resulte de aplicación el régimen por todas y cada una de las entidades que integren el grupo fiscal.

La falta de adopción de estos acuerdos determinará la imposibilidad de aplicar el régimen de consolidación fiscal. La falta de los acuerdos correspondientes a las entidades que deban integrarse en el grupo de consolidación, será infracción tributaria grave de la entidad representante, sancionable con multa pecuniaria fija de 20.000 euros (antes eran 2.000€) por el primer periodo impositivo y de 50.000e (antes eran 4.000€) en el segundo y siguientes.

En el caso de un grupo fiscal formado por las entidades dependientes residentes por no ser residente en España o en un país territorio calificado como paraíso fiscal la entidad dominante, la entidad representante deberá comunicar a la Administración Tributaria el acuerdo adoptado por la entidad dominante no residente, por el que se designe la entidad representante del grupo fiscal, aplicándose el mismo régimen sancionador que el indicado anteriormente en caso de falta de comunicación.

## 2. Novedades en el cálculo del Impuesto sobre Sociedades consolidado(I)

*Determinación de la base imponible del grupo de consolidación fiscal:*

Será la suma de los siguientes conceptos:

- a) Las bases imponibles individuales de las entidades que formen el grupo fiscal teniendo en cuenta las nuevas reglas especiales de determinación de las bases imponibles individuales del grupo fiscal que veremos a continuación.
- b) Las eliminaciones realizadas según las Normas para la Formulación de las Cuentas Anuales Consolidadas.
- c) Las incorporación de las eliminaciones practicadas en periodos impositivos anteriores, de acuerdo con las Normas para la Formulación de las Cuentas Anuales Consolidadas.

Se incorporarán los ingresos, los gastos o los resultados relativos a la reducción de las rentas procedentes de determinados activos intangibles en la base imponible del grupo fiscal en el periodo impositivo en que se entiendan realizados frente a terceros y la cesión de los referidos activos estará sometida a las obligaciones de documentación del artículo 18.3 LIS.

- d) Las cantidades correspondientes a la reserva de capitalización referida al grupo fiscal., Sin embargo, la dotación a la reserva se realizará por cualquier sociedad del grupo fiscal.
- e) Las dotaciones por activos fiscales diferidos del artículo 11.12 LIS, con el límite del 70% 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. Las cantidades de la reserva de nivelación minorará o incrementará la base imponible del grupo fiscal.

## 2. Novedades en el cálculo del Impuesto sobre Sociedades consolidado(II)

*Reglas especiales en la determinación de las bases imponibles de las entidades integrantes del grupo fiscal:*

- a) El límite previsto para la deducibilidad de los gastos financieros se referirá al grupo fiscal. Este límite no se aplicará en los casos de extinción de la entidad, salvo que la extinción se realice dentro del grupo fiscal y la entidad extinguida tuviera gastos financieros pendientes de deducir en el momento de su integración en el mismo.
- b) No se incluye en las bases imponibles individuales la reserva de capitalización.
- c) No se incluyen en las bases imponibles individuales las dotaciones por los activos fiscales diferidos.
- d) No se incluyen en las bases imponibles individuales la compensación de las bases imponibles negativas que hubieran correspondido a la entidad en régimen individual.
- e) No se incluye la reserva de nivelación.

## 2. Novedades en el cálculo del Impuesto sobre Sociedades consolidado(III)

*Reglas especiales de incorporación de entidades en el grupo fiscal:*

- a) Los gastos financieros netos pendientes de deducir en el momento de su integración en el grupo fiscal, se deducirán con el límite del 30% del beneficio operativo de la propia entidad, teniendo en cuenta las eliminaciones e incorporaciones.
- b) Los gastos financieros derivados de deudas destinadas a la adquisición de participaciones en el capital o fondos propios de cualquier tipo de entidades que se incorporen aun grupo de consolidación fiscal se deducirán con el límite adicional del 0% del beneficio operativo de la entidad o grupo fiscal adquirente, sin incluir en dicho beneficio operativo el correspondiente a la entidad adquirida o cualquier otra que se incorpore al grupo fiscal en los periodos impositivos que se inicien en los cuatro años posteriores a dicha adquisición.

El límite señalado no se aplicará en el periodo impositivo en que se adquieren las participaciones en el capital o en fondos propios de entidades si la adquisición se financia con deuda, como máximo, de un 70% del precio de adquisición. Este límite tampoco se aplicará en los periodos impositivos siguientes siempre que el importe de esa deuda se minore, desde el momento de la adquisición, al menos en la parte proporcional que corresponda a cada uno de los 8 años siguientes, hasta que la deuda alcance el 30% del precio de adquisición.

- c) Las cantidades correspondientes a la reserva de capitalización pendientes de aplicar, se aplicarán en la base imponible del grupo fiscal con el límite del 10% de la base imponible positiva individual de la propia entidad previa a su aplicación, a la integración de las dotaciones de los activos fiscales diferidos y a la compensación de BINs.
- d) Las dotaciones a que se refiere el artículo 11.12 LIS, se integrarán en la base imponible del grupo fiscal, con el límite del 70% de la base imponible positiva individual de la propia entidad previa a la integración de las dotaciones de la referida naturaleza y a la compensación de BINs.
- e) Las BINs de cualquier entidad pendiente de compensar en el momento de su integración en el grupo fiscal, se podrán compensar en la base imponible del grupo con el límite del 70% de la base imponible individual de la entidad.
- f) La reserva de nivelación pendiente de adicionar, se hará al grupo fiscal.



## 2. Novedades en el cálculo del Impuesto sobre Sociedades consolidado(IV)

### *Tipo de gravamen del grupo fiscal:*

El tipo será el que corresponda a la entidad representante. Ahora bien, en caso de que en el grupo de consolidación se integre, al menos, una entidad de crédito, el tipo de gravamen será del 30%.

En el supuesto de que el grupo fiscal aplique la reserva de nivelación, la cuota íntegra vendrá minorada o incrementada por las cantidades destinadas a tal finalidad.

### *Efectos de la pérdida del régimen de consolidación fiscal o de la extinción del grupo de consolidación fiscal:*

- a) Las eliminaciones pendientes de incorporación se integrarán en la base imponible individual de las entidades que forman parte del grupo, en la medida en que hubieran generado la renta objeto de eliminación.
- b) Las entidades que integren el grupo fiscal asumirán: los gastos financieros pendientes de deducir por el grupo fiscal en la proporción en que hubieran contribuido a su generación, la diferencia entre los gastos financieros deducible y el millón de euros deducible siempre, las cantidades correspondientes a la reserva de capitalización, las dotaciones a las que se refiere el artículo 11.12 LIS, el derecho a compensar BINs del grupo, las cantidades pendientes de adicionar por la reserva de nivelación y el derecho a aplicar las deducciones en la cuota del grupo pendientes de aplicar y el derecho a la deducción de los pagos fraccionados realizados por el grupo fiscal.
- c) No obstante, se aplican una serie de reglas especiales en el caso de que la entidad dominante adquiera la condición de dependiente o sea absorbida por alguna entidad a través de una operación de fusión acogida al régimen especial de reestructuraciones del Capítulo vii DEL Título VII LIS.

## 2. Novedades en el cálculo del Impuesto sobre Sociedades consolidado(V)

### *Régimen transitorio:*

Atendiendo a las novedades recogidas en la LIS, se recoge en las Disposiciones Transitorias Vigésimo Quinta y Vigésimo Sexta una serie de cuestiones a regular de cara a adaptar los grupos fiscales a las novedades recogidas:

- a) Las entidades que estuvieran aplicando el régimen de consolidación fiscal a la entrada en vigor de esta Ley, continuarán con su aplicación de acuerdo con la nueva norma.
- b) Las entidades que cumplan las condiciones para ser dependientes de un grupo de consolidación fiscal, sin que formara parte de del mismo anteriormente por no cumplir las exigencias legales, se integrará en el grupo en el primer periodo impositivo que se inicie a partir de 1 de enero de 2015.
- c) No se extingue el grupo de consolidación por el hecho de que la sociedad dominante se convierta en dependiente por la nueva regulación, cumpliendo con las obligaciones de comunicación a la Administración Tributaria.
- d) Las entidades que cumplan las condiciones para ser grupo de consolidación fiscal con la nueva normativa, por no poder serlo con la anterior normativa, podrán optar por dicho régimen en el primer periodo impositivo que se inicie a partir de 1 de enero de 2015, siempre que la opción y la comunicación se realicen antes de que finalice dicho periodo impositivo.
- e) En el supuesto de que dos o más grupos fiscales deban integrarse por aplicación de la nueva normativa, dicha integración y, en su caso, la incorporación de otras entidades en el grupo fiscal respecto de las cuales la entidad dominante cumpla tal condición, se podrá realizar en el primer periodo impositivo que se inicie a partir de 1 de enero de 2016. en este caso, podrán seguir aplicando el régimen de consolidación fiscal en los periodos impositivos que se inicien en el año 2015 con la misma composición existente a 31 de diciembre de 2014.
- f) Las eliminaciones practicadas en un grupo fiscal en periodos impositivos con anterioridad a 1 de enero de 2015 procedentes de la transmisión de participaciones en entidades pendientes de incorporar a la entrada en vigor de la nueva LIS, será de aplicación lo dispuesto en el artículo 21 LIS.(exención para evitar la doble imposición de dividendos).

## 2. Principales novedades en el régimen de Entidades de Reducida Dimensión: la Reserva de Nivelación

Una de las principales novedades de la Reforma fiscal del impuesto sobre Sociedades en cuanto al régimen de entidades de Reducida Dimensión es el aspecto relativo a la Reserva de Nivelación regulada en el artículo 105 LIS.

Presentada como una medida que pretende favorecer la competitividad y la estabilidad de la empresa española, incidiendo en el favorecimiento de la financiación propia frente a la ajena, esta reserva puede aplicarse por las entidades que hayan tenido un importe neto de la cifra de negocios inferior a 10 millones de euros y que tributen al tipo general del 25% o del 15% para las empresas de nueva creación.

La reserva que se puede dotar ha de ser equivalente al 10% de la base imponible positiva de la entidad con el límite de un millón de euros.

Las cantidades con las que se dote la reserva de nivelación, se adicionarán a la base imponible de los periodos impositivos que concluyan en los 5 años inmediatos y sucesivos a la finalización del periodo impositivo a que se produzca la minoración, siempre que el contribuyente tenga una base imponible negativa. El restante importe se añadirá a la base imponible del periodo impositivo correspondiente a la fecha de finalización de dicho plazo de cinco años.

Con el importe de la minoración de la base imponible positiva, se debe dotar una reserva que será indisponible hasta el periodo impositivo en que adicione a la base imponible positiva. Se entenderá que no se ha dispuesto de la reserva de nivelación cuando:

- a) Ejercicio del derecho de separación del socio o accionista.
- b) Cuando la reserva se elimine por las operaciones especiales de reestructuración del Capítulo VII del Título VII LIS.
- c) Cuando deba aplicarse dicha reserva como consecuencia de una obligación legal

## 2. Principales novedades en el régimen de Entidades de Reducida Dimensión: la Reserva de Nivelación

Una de las principales novedades de la Reforma fiscal del impuesto sobre Sociedades en cuanto al régimen de entidades de Reducida Dimensión es el aspecto relativo a la Reserva de Nivelación regulada en el artículo 105 LIS.

Presentada como una medida que pretende favorecer la competitividad y la estabilidad de la empresa española, incidiendo en el favorecimiento de la financiación propia frente a la ajena, esta reserva puede aplicarse por las entidades que hayan tenido un importe neto de la cifra de negocios inferior a 10 millones de euros y que tributen al tipo general del 25% o del 15% para las empresas de nueva creación.

La reserva que se puede dotar ha de ser equivalente al 10% de la base imponible positiva de la entidad con el límite de un millón de euros.

Las cantidades con las que se dote la reserva de nivelación, se adicionarán a la base imponible de los periodos impositivos que concluyan en los 5 años inmediatos y sucesivos a la finalización del periodo impositivo a que se produzca la minoración, siempre que el contribuyente tenga una base imponible negativa. El restante importe se adicionará a la base imponible del periodo impositivo correspondiente a la fecha de finalización de dicho plazo de cinco años.

## 2. Principales novedades en el régimen de Entidades de Reducida Dimensión: la Reserva de Nivelación

Con el importe de la minoración de la base imponible positiva, se debe dotar una reserva que será indisponible hasta el periodo impositivo en que adicione a la base imponible positiva.

En principio se exige que la reserva se dote con cargo a los resultados positivos del ejercicio en que se realice la minoración en base imponible. No obstante y para el supuesto de que en dicho ejercicio no pudiera dotarse, se permite que la dotación se realice con cargo a los primeros resultados positivos de ejercicios siguientes en los que la práctica de la dotación resulte posible.

Se entenderá que no se ha dispuesto de la reserva de nivelación cuando:

- a) Ejercicio del derecho de separación del socio o accionista.
- b) Cuando la reserva se elimine por las operaciones especiales de reestructuración del Capítulo VII del Título VII LIS.
- c) Cuando deba aplicarse dicha reserva como consecuencia de una obligación legal.

La minoración por la Reserva de Nivelación se tendrá en cuenta para el cálculo de los pagos fraccionados.

Las cantidades que se destinen a la dotación a la Reserva de Nivelación no podrán aplicarse, simultáneamente, al cumplimiento de la reserva de capitalización, ni a la Reserva para Inversiones en Canarias.

El incumplimiento de los requisitos de la Reserva de Nivelación determinará la integración en la cuota íntegra del periodo impositivo del incumplimiento, la cuota íntegra de las cantidades que han sido objeto de minoración incrementadas en un 5%, más los intereses de demora.

## 2. Principales novedades en el régimen de Entidades de Reducida Dimensión: la Reserva de Nivelación

### *Ejemplo:*

Sociedad X, cuyo ejercicio económico coincide con el año natural y tiene la condición de ERD, tiene las siguientes bases imponibles:

2015: 5.000.000€

2016: 3.200.000€

2017: (300.000)€

2018: 1.300.000€

2019: 1.100.000€

2020: 700.000€

### Ejercicio 2015:

BI previa: 5.000.000€

Minoración por Reserva de Nivelación= (500.000)€ (5.000.000\*10%)

BI= 4.500.000€

Cuota íntegra:  $300.000 * 25\% = 75.000\text{€}$

$4.200.000 * 28\% = 1.176.000\text{€}$

Se debe dotar una reserva indisponible por importe de 500.000€ con cargo a los resultados positivos del ejercicio. Si los resultados de dicho ejercicio no permitieran la dotación de la reserva por ese importe, la parte no dotada en 2015 tendría que dotarse con los primeros resultados positivos obtenidos en los ejercicios 2016 a 2020 que permitieran la dotación.

## 2. Principales novedades en el régimen de Entidades de Reducida Dimensión: la Reserva de Nivelación

*Ejemplo:*

### Ejercicio 2016:

BI previa: 3.200.000€

Minoración por Reserva de Nivelación= (320.000)€ (3.200.000\*10%)

BI= 2.880.000€

Cuota íntegra: 2.880.000\*25%= 720.000€

Se debe dotar una reserva indisponible por importe de 320.000€ con cargo a los resultados positivos del ejercicio. Si los resultados de dicho ejercicio no permitieran la dotación de la reserva por ese importe, la parte no dotada en 2016 tendría que dotarse con los primeros resultados positivos obtenidos en los ejercicios 2017 a 2021 que permitieran la dotación.

Si en el ejercicio 2021 no se obtuvieran bases imponibles negativas, en la base imponible de 2021 deben de integrarse los 320.000 euros por los que no se tributó en 2016.

### Ejercicio 2017:

BI previa: (300.000)€

Integración de la Minoración por Reserva de Nivelación del ejercicio 2015= 300.000€

BI= 0€

Cuota íntegra: 0€

Se dispone de la Reserva de 2015 por importe de 300.000 euros, quedando pendientes 200.000 euros de la reserva de 2015.

## 2. Principales novedades en el régimen de Entidades de Reducida Dimensión: la Reserva de Nivelación

*Ejemplo:*

### Ejercicio 2018:

BI previa: 1.800.000€

Minoración por Reserva de Nivelación= (180.000)€ (1.800.000\*10%)

BI= 1.620.000€

Cuota íntegra: 1.620.000\*25%= 405.000€

Se debe dotar una reserva indisponible por importe de 405.000€ con cargo a los resultados positivos del ejercicio. Si los resultados de dicho ejercicio no permitieran la dotación de la reserva por ese importe, la parte no dotada en 2016 tendría que dotarse con los primeros resultados positivos obtenidos en los ejercicios 2019 a 2023 que permitieran la dotación.

Asimismo, la reserva dotada en 2017 debe de integrarse cuando se obtengan BINs en el año 2023.

### Ejercicio 2019:

BI previa: 1.100.000€

Minoración por Reserva de Nivelación del ejercicio 2018= 110.000€

BI= 990.000€

Cuota íntegra: 247.500€

Se debe dotar una reserva indisponible por importe de 247.500€ con cargo a los resultados positivos del ejercicio. Si los resultados de dicho ejercicio no permitieran la dotación de la reserva por ese importe, la parte no dotada en 2016 tendría que dotarse con los primeros resultados positivos obtenidos en los ejercicios 2020 a 2024 que permitieran la dotación.

Asimismo, la reserva dotada debe de integrarse cuando no se obtengan BINs en el años 2024.



## 2. Principales novedades en el régimen de Entidades de Reducida Dimensión: la Reserva de Nivelación

*Ejemplo:*

**Ejercicio 2020:**

BI previa: 700.000€

Minoración por Reserva de Nivelación= (70.000)€ (700.000\*10%)

Integración de la minoración de la Reserva de 2015: 200.000€

BI= 830.000€

Cuota íntegra: 1.620.000\*25%= 207.500€

Se ha cumplido el plazo para integrar la reserva de 2015 por la parte no aplicada.

Asimismo, se debe dotar una reserva indisponible por importe de 70.000€ con cargo a los resultados positivos del ejercicio. Si los resultados de dicho ejercicio no permitieran la dotación de la reserva por ese importe, la parte no dotada en 2016 tendría que dotarse con los primeros resultados positivos obtenidos en los ejercicios 2021 a 2025 que permitieran la dotación.

Asimismo, la reserva dotada debe de integrarse cuando no se obtengan BINs en el año 2025.



C/ Castillo, 34, 4º, 38003. Santa Cruz de Tenerife  
tel. 922 288 527 fax 922 888 333 [www.assap.es](http://www.assap.es) [info@assap.es](mailto:info@assap.es)