

Consulta Vinculante V1836-18, de 22 de junio de 2018 de la Subdirección General de Impuestos sobre la Renta de las Personas Jurídicas

IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES. Reserva de capitalización. Determinación del incremento de fondos propios del apdo. 2 del artículo 25 de la LIS. Base imponible del grupo fiscal. El cómputo del incremento de los fondos propios del grupo fiscal se efectúa teniendo en cuenta la suma de los fondos propios de las entidades que forman el grupo, y las eliminaciones e incorporaciones de resultados por operaciones internas, con objeto de que la reducción por reserva de capitalización resulte neutral en su tratamiento respecto a los criterios de consolidación contable que sean aplicables. CAMBIO DE CRITERIO.

En sentido contrario:

Consulta (Dirección General de Tributos) V4962-16, 15 noviembre 2016

Consulta (Dirección General de Tributos) V0134-17, 23 enero 2017

DESCRIPCIÓN

La entidad consultante es la entidad dominante de un grupo de consolidación fiscal compuesta por ella misma y tres entidades dependientes, desde 2005.

Las cuatro sociedades son residentes en España y tributan conforme al tipo de gravamen recogido en el artículo 29.1 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades. Su ejercicio fiscal coincide con el año natural.

Dos de las entidades dependientes han repartido dividendos a la entidad dominante.

En 2015 la consultante no ha tenido cuota a ingresar del Impuesto sobre Sociedades consolidado, toda vez que ha optado por la opción contenida en el artículo 39.2 de la Ley 27/2014. En todo caso, la consultante tiene bases imponibles negativas y deducciones pendientes de aplicar en ejercicios futuros.

La consultante ostenta en su activo un fondo de comercio resultante de una operación de reestructuración desde 2006. A tal efecto, y conforme a la normativa contable de aplicación, no habría sido amortizado contablemente desde la entrada en vigor del Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre, por el que se aprueba el Plan General de Contabilidad, esto es, desde 2008.

En todo caso, conforme a lo indicado por el apartado 4 del artículo 273 texto refundido de la Ley de Sociedades de Capital, aprobado por el Real Decreto Legislativo 1/2010, de 2 de julio (suprimido por la Ley 22/2015, de 20 de julio, de Auditoría de Cuentas), la consultante ha venido dotando la reserva correspondiente al fondo de comercio.

En 2015, el grupo fiscal practicó un ajuste negativo como consecuencia de la reserva de capitalización prevista en el artículo 25 de la Ley 27/2014.

Con fecha 17 de diciembre de 2016 se publicó en el Boletín Oficial del Estado el Real Decreto 602/2016, de 2 de diciembre, que modificó el Plan General de Contabilidad, y que contenía una disposición transitoria única relativa al fondo de comercio, otros intangibles y reserva por fondo de comercio.

A este respecto, la consultante tiene la intención de utilizar la opción contenida en el apartado 2 de

dicha disposición transitoria única y amortizar el antedicho fondo de comercio con carácter retroactivo, lo que supondría un cargo contra reservas.

Dado que dicho cargo conllevaría el reconocimiento en el ejercicio 2016 de un cargo a reservas por un importe muy significativo y, en todo caso, comportaría que los fondos propios a 31 de diciembre de 2016 fueran inferiores a los existentes a 1 de enero de 2016, se cuestiona la incidencia de dicha opción en el tratamiento de la reserva de capitalización, planteándose las cuestiones que se señalan a continuación.

Cómputo de los fondos propios del grupo fiscal en relación con la reducción por reserva de capitalización

CUESTIÓN

- 1. Si la consideración del cargo contra reservas derivado de la amortización del fondo de comercio con carácter retroactivo como gasto contable del ejercicio 2016 no debe tomarse en consideración a los efectos de considerar incumplido el mantenimiento del incremento de fondos propios considerado en la aplicación de la reserva de capitalización del ejercicio 2015.*
- 2. Si, dado que a efectos comparativos la normativa contable señala que la minoración de las reservas debe llevarse a cabo cada año de acuerdo con el gasto que hubiese correspondido, no ha existido incumplimiento del mantenimiento del incremento de fondos propios en el ejercicio 2016.*
- 3. Si, a efectos del mantenimiento del incremento de fondos propios del ejercicio de que se trate, debe o no tenerse en cuenta el resultado positivo que en su caso experimentase la sociedad.*
- 4. Si el mantenimiento de fondos propios debe cumplirse cada uno de los 5 años que exige la norma, con independencia de que las partidas incluidas en dichos fondos propios no tengan por qué ser las mismas.*
- 5. Si considerando el cargo contra reservas del ejercicio 2016 como un gasto contable del propio ejercicio, no habrá de tenerse en consideración a los efectos del cálculo del incremento de fondos propios del ejercicio 2016.*
- 6. Si teniendo en cuenta lo señalado en la cuestión 2, si el cargo contra reservas del ejercicio 2016 no tendría impacto alguno en el cálculo del incremento de fondos propios de dicho ejercicio.*
- 7. Si la reclasificación de fondos propios de reservas indisponibles motivadas por el fondo de comercio a reservas voluntarias tiene la consideración de incremento de fondos propios y, en su caso, qué orden debe seguirse.*
- 8. Respecto del cálculo del incremento de fondos propios en grupos de consolidación:*
 - Si el dividendo repartido desde la sociedad participada a la sociedad dominante minorará las reservas de la sociedad que reparte el dividendo (y por tanto la reserva de capitalización) pero no se tiene en cuenta en la sociedad que lo recibe por tratarse de un ingreso del propio ejercicio.*
 - Si a efectos del incremento de fondos propios no debe descontarse el porcentaje de reservas que corresponde a socios externos.*
 - Si las eliminaciones e incorporaciones que afloran en el balance consolidado, como por ejemplo la eliminación de un beneficio generado por la venta de un inmovilizado entre sociedades del grupo de consolidación, no ha de tenerse en cuenta en el ejercicio en el que se produce por la eliminación del resultado. Sin embargo, si para el mantenimiento de fondos propios tampoco se tendrá en cuenta en los siguientes ejercicios en los que dicho beneficio vaya incorporándose.*

9. *Consecuencias que llevaría aparejadas el incumplimiento del mantenimiento de fondos propios.*

CONTESTACIÓN

1. El artículo 25 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades (LIS), establece que:

"Artículo 25. Reserva de capitalización.

1. Los contribuyentes que tributen al tipo de gravamen previsto en los apartados 1 o 6 del artículo 29 de esta Ley tendrán derecho a una reducción en la base imponible del 10 por ciento del importe del incremento de sus fondos propios, siempre que se cumplan los siguientes requisitos:

a) Que el importe del incremento de los fondos propios de la entidad se mantenga durante un plazo de 5 años desde el cierre del período impositivo al que corresponda esta reducción, salvo por la existencia de pérdidas contables en la entidad.

b) Que se dote una reserva por el importe de la reducción, que deberá figurar en el balance con absoluta separación y título apropiado y será indisponible durante el plazo previsto en la letra anterior.

A estos efectos, no se entenderá que se ha dispuesto de la referida reserva, en los siguientes casos:

a) Cuando el socio o accionista ejerza su derecho a separarse de la entidad.

b) Cuando la reserva se elimine, total o parcialmente, como consecuencia de operaciones a las que resulte de aplicación el régimen fiscal especial establecido en el Capítulo VII del Título VII de esta Ley.

c) Cuando la entidad deba aplicar la referida reserva en virtud de una obligación de carácter legal.

En ningún caso, el derecho a la reducción prevista en este apartado podrá superar el importe del 10 por ciento de la base imponible positiva del período impositivo previa a esta reducción, a la integración a que se refiere el apartado 12 del artículo 11 de esta Ley y a la compensación de bases imponibles negativas.

No obstante, en caso de insuficiente base imponible para aplicar la reducción, las cantidades pendientes podrán ser objeto de aplicación en los períodos impositivos que finalicen en los 2 años inmediatos y sucesivos al cierre del período impositivo en que se haya generado el derecho a la reducción, conjuntamente con la reducción que pudiera corresponder, en su caso, por aplicación de lo dispuesto en este artículo en el período impositivo correspondiente, y con el límite previsto en el párrafo anterior.

2. El incremento de fondos propios vendrá determinado por la diferencia positiva entre los fondos propios existentes al cierre del ejercicio sin incluir los resultados del mismo, y los fondos propios existentes al inicio del mismo, sin incluir los resultados del ejercicio anterior.

No obstante, a los efectos de determinar el referido incremento, no se tendrán en cuenta como fondos propios al inicio y al final del período impositivo:

a) Las aportaciones de los socios.

b) Las ampliaciones de capital o fondos propios por compensación de créditos.

c) Las ampliaciones de fondos propios por operaciones con acciones propias o de reestructuración.

d) Las reservas de carácter legal o estatutario.

e) Las reservas indisponibles que se doten por aplicación de lo dispuesto en el artículo 105 de esta Ley y en el artículo 27 de la Ley 19/1994, de 6 de julio, de modificación del Régimen Económico y

Fiscal de Canarias.

f) Los fondos propios que correspondan a una emisión de instrumentos financieros compuestos.

g) Los fondos propios que se correspondan con variaciones en activos por impuesto diferido derivadas de una disminución o aumento del tipo de gravamen de este Impuesto.

Estas partidas tampoco se tendrán en cuenta para determinar el mantenimiento del incremento de fondos propios en cada período impositivo en que resulte exigible.

3. La reducción correspondiente a la reserva prevista en este artículo será incompatible en el mismo período impositivo con la reducción en base imponible en concepto de factor de agotamiento prevista en los artículos 91 y 95 de esta Ley.

4. El incumplimiento de los requisitos previstos en este artículo dará lugar a la regularización de las cantidades indebidamente reducidas, así como de los correspondientes intereses de demora, en los términos establecidos en el artículo 125.3 de esta Ley."

En la regulación del régimen especial de consolidación fiscal del capítulo VI del título VII de la LIS, el artículo 62, relativo a la determinación de la base imponible del grupo fiscal, establece que:

"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.

(...)"

A su vez, el artículo 63 de la LIS, relativo a las reglas especiales aplicables en la determinación de las bases imponibles individuales de las entidades integrantes del grupo fiscal establece que:

"Las bases imponibles individuales correspondientes a las entidades integrantes del grupo fiscal, a que se refiere la letra a) del apartado 1 del artículo anterior, se determinarán de acuerdo con las reglas generales previstas en esta Ley, con las siguientes especialidades:

(...)"

b) No se incluirá en las bases imponibles individuales la reserva de capitalización a que se refiere el artículo 25 de esta Ley.

(...)"

La entidad consultante es la entidad dominante de un grupo de consolidación fiscal compuesto por ella misma y tres entidades dependientes.

En el período impositivo 2015, el grupo fiscal aplicó la reducción por reserva de capitalización en la base imponible del grupo.

Cuando un grupo de entidades tribute conforme al régimen especial de consolidación fiscal, la

reserva de capitalización, según se desprende del artículo 62.1.d) de la LIS, se referirá al grupo fiscal.

A estos efectos, se atenderá a lo dispuesto en la normativa contable sobre las partidas que componen los fondos propios integrantes del balance de las entidades, sin perjuicio de las que deben excluirse de conformidad con lo dispuesto en el artículo 25.2 de la LIS.

Según se manifiesta en el escrito de consulta, la entidad consultante ostenta en su activo un fondo de comercio resultante de una operación de reestructuración desde 2006. Conforme a la normativa contable de aplicación, no habría sido amortizado contablemente desde la entrada en vigor del Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre, por el que se aprueba el Plan General de Contabilidad, esto es, desde 2008, habiendo dotado la reserva correspondiente al fondo de comercio, conforme al apartado 4 del artículo 273 del texto refundido de la Ley de Sociedades de Capital, aprobado por el Real Decreto Legislativo 1/2010, de 2 de julio.

En el ejercicio 2016, y ante las modificaciones introducidas en el Plan General de Contabilidad, por el Real Decreto 602/2016, de 2 de diciembre, en relación con los activos intangibles, especialmente el fondo de comercio, la entidad consultante tiene la intención de utilizar la opción contenida en el apartado 2 de la disposición transitoria única del Real Decreto 602/2016, y amortizar el fondo de comercio con carácter retroactivo, suponiendo un cargo contra reservas. Dicha disposición transitoria única establece que:

"Disposición transitoria única. Fondo de comercio, otros intangibles y reserva por fondo de comercio.

1. A partir del inicio del primer ejercicio en que resulte de aplicación este real decreto, el valor en libros del fondo de comercio existente al cierre del periodo anterior y de los elementos del inmovilizado que se hubieran calificado como intangibles de vida útil indefinida se amortizarán de forma prospectiva siguiendo los nuevos criterios aprobados por este real decreto. Las cuotas de amortización se contabilizarán en la cuenta de pérdidas y ganancias.

La reserva por fondo de comercio se reclasificará a las reservas voluntarias de la sociedad en el importe que supere el fondo de comercio contabilizado en el activo del balance.

2. No obstante lo indicado en el apartado precedente, se podrá optar por amortizar estos activos con cargo a reservas, incluida la reserva por fondo de comercio, siguiendo un criterio lineal de recuperación y una vida útil de diez años a contar desde la fecha de adquisición, o desde el inicio del ejercicio en que se aplicó por primera vez el vigente Plan General de Contabilidad, en caso de que la fecha de adquisición fuese anterior.

El cargo por amortización que resulte de aplicar este criterio al valor inicial del elemento patrimonial deberá minorarse en la pérdida por deterioro que hubiere reconocido la empresa desde la fecha en que se inicie el cómputo de los diez años.

El valor en libros que subsista se amortizará de forma prospectiva siguiendo los nuevos criterios aprobados por este real decreto. A tal efecto, se presumirá, salvo prueba en contrario, que la vida útil del fondo de comercio será el periodo de tiempo que reste hasta completar el plazo de diez años a que se refiere el párrafo primero de este apartado. Las cuotas de amortización se contabilizarán en la cuenta de pérdidas y ganancias.

3. Estas reglas se aplicarán de modo uniforme, en la formulación de las cuentas anuales individuales, al fondo de comercio y a los elementos del inmovilizado que se hubieran calificado como intangibles de vida útil indefinida.

4. La sociedad dominante obligada a consolidar aplicará estas reglas de modo uniforme para contabilizar el fondo de comercio de consolidación y los elementos del inmovilizado que se hubieran calificado como intangibles de vida útil indefinida, que se pongan de manifiesto al integrar las sociedades del conjunto consolidable, y al aplicar el procedimiento de puesta en equivalencia. No

obstante, el criterio seguido por las sociedades incluidas en la consolidación al formular sus cuentas anuales individuales, se deberá mantener en las cuentas consolidadas."

En aplicación de lo dispuesto en el apartado 2 de esta disposición transitoria única, la amortización retroactiva del fondo de comercio se efectuaría con cargo a reservas, de manera que esta disminución de las reservas determinaría un menor importe de los fondos propios al cierre del ejercicio correspondiente, en este caso, 2016.

El artículo 25.1.a) de la LIS requiere que el importe del incremento de los fondos propios de la entidad se mantenga durante un plazo de 5 años desde el cierre del período impositivo al que corresponda esta reducción, salvo por la existencia de pérdidas contables en la entidad.

En consecuencia, dicho cargo en reservas supondrá un menor importe de los fondos propios al cierre del ejercicio 2016 a efectos del mantenimiento del incremento de los fondos propios.

2. La norma de registro y valoración 22ª, Cambios en criterios contables, errores y estimaciones contables, de la segunda parte del Plan General de Contabilidad establece que:

"Cuando se produzca un cambio de criterio contable, que sólo procederá de acuerdo con lo establecido en el principio de uniformidad, se aplicará de forma retroactiva y su efecto se calculará desde el ejercicio más antiguo para el que se disponga de información.

El ingreso o gasto correspondiente a ejercicios anteriores que se derive de dicha aplicación motivará, en el ejercicio en que se produce el cambio de criterio, el correspondiente ajuste por el efecto acumulado de las variaciones de los activos y pasivos, el cual se imputará directamente en el patrimonio neto, en concreto, en una partida de reservas salvo que afectara a un gasto o un ingreso que se imputó en los ejercicios previos directamente en otra partida del patrimonio neto. Asimismo se modificarán las cifras afectadas en la información comparativa de los ejercicios a los que le afecte el cambio de criterio contable.

(...)"

A efectos de la aplicación de la reducción en la base imponible por la reserva de capitalización practicada en el ejercicio 2015 por el grupo fiscal de la entidad consultante, se tomó un incremento de fondos propios para cuyo cómputo no se tuvo en cuenta el menor importe de los fondos propios que podría haber supuesto la dotación a la amortización del fondo de comercio. Por ello, es dicho incremento de fondos propios el que ha de mantenerse durante el plazo de 5 años. A este respecto, al cierre del ejercicio 2016, como se ha indicado, los fondos propios se han visto reducidos como consecuencia del cambio de criterio contable con cargo a reservas, sin que el hecho de que a efectos contables se modifiquen las cifras afectadas en la información comparativa de los ejercicios a los que le afecte el cambio de criterio contable deba tomarse en consideración a estos efectos.

3. El artículo 25.1.a) de la LIS establece que el importe del incremento de los fondos propios de la entidad se ha de mantener durante un plazo de 5 años desde el cierre del período impositivo al que corresponda la reducción, salvo por la existencia de pérdidas contables en la entidad.

En cuanto al cómputo del mantenimiento del incremento de fondos propios, ha de tenerse en cuenta que el apartado 2 del artículo 25 de la LIS establece que el incremento de fondos propios vendrá determinado por la diferencia positiva entre los fondos propios existentes al cierre del ejercicio sin incluir los resultados del mismo, y los fondos propios existentes al inicio del mismo, sin incluir los resultados del ejercicio anterior, añadiendo que a los efectos de determinar el referido incremento, no se tendrán en cuenta como fondos propios al inicio y al final del período impositivo una serie de partidas. Este apartado establece a continuación que tales partidas tampoco se tendrán en cuenta para determinar el mantenimiento del incremento de fondos propios en cada período impositivo en que resulte exigible. Pero asimismo ha de entenderse que para determinar el mantenimiento del incremento de fondos propios en cada período impositivo, ha de partirse de lo señalado en el primer

párrafo del apartado, es decir, que la diferencia entre los fondos propios al cierre o al inicio del ejercicio no incluye los resultados del ejercicio o del ejercicio anterior, respectivamente.

En consecuencia, y en relación a la cuestión planteada en el escrito de consulta, a efectos del cómputo del mantenimiento del incremento de fondos propios, en cada uno de los cinco ejercicios, los fondos propios al cierre del ejercicio no incluirán los resultados, positivos o negativos, del mismo, ni los fondos propios al inicio del ejercicio incluirán los resultados, positivos o negativos, del ejercicio anterior.

4. Tal y como establece el artículo 25.1.a) de la LIS, el importe del incremento de los fondos propios se debe mantener durante un plazo de 5 años desde el cierre del período impositivo al que corresponda la reducción, salvo en el supuesto en el que haya pérdidas contables. De conformidad con la literalidad del artículo, el requisito de mantenimiento se refiere al importe del incremento de los fondos propios y no a cada una de las partidas de los fondos propios que se hayan visto incrementadas. Consecuentemente, la disposición de cualquiera de los conceptos que forman parte de los fondos propios en la fecha de cierre del ejercicio en el que se produce el incremento, no supondría el incumplimiento del requisito de mantenimiento siempre que el importe del incremento de fondos propios se mantenga en términos globales, por parte de la entidad que los generó, durante el plazo de mantenimiento.

En cuanto al cumplimiento de este requisito de mantenimiento del incremento de fondos propios, una interpretación razonable de la norma lleva a precisar que en cada uno de los 5 años de plazo, la diferencia entre los fondos propios al cierre del ejercicio, sin incluir los resultados del mismo, y los del inicio del ejercicio inicial, sin incluir los resultados del ejercicio anterior, ha de ser igual o superior al incremento de fondos propios por el que se originó la reducción.

5. El cargo a reservas motivado por la amortización retroactiva del fondo de comercio (de manera que dicho importe no se imputa como gasto en la cuenta de pérdidas y ganancias del ejercicio) determinaría un menor importe de los fondos propios al cierre del ejercicio correspondiente, es decir, al cierre del ejercicio 2016, que no deberá excluirse del cómputo del incremento de fondos propios a efectos de determinar la posible reducción de la base imponible por reserva de capitalización del ejercicio 2016.

6. Al cierre del ejercicio 2016, con independencia de que a efectos contables se modifiquen las cifras afectadas en la información comparativa de los ejercicios a los que le afecte el cambio de criterio contable, se considera que el importe de los fondos propios se ha visto reducido por el cargo a reservas efectuado, lo cual habrá de tenerse en cuenta para el cómputo del incremento de fondos propios.

7. El apartado 4 del artículo 273 del texto refundido de la Ley de Sociedades de Capital, aprobado por el Real Decreto Legislativo 1/2010, de 2 de julio, antes de su supresión por la Ley 22/2015, de 20 de julio, de Auditoría de Cuentas, establecía que:

"4. En cualquier caso, deberá dotarse una reserva indisponible equivalente al fondo de comercio que aparezca en el activo del balance, destinándose a tal efecto una cifra del beneficio que represente, al menos, un cinco por ciento del importe del citado fondo de comercio. Si no existiera beneficio, o éste fuera insuficiente, se emplearán reservas de libre disposición."

Por su parte, la disposición transitoria única del Real Decreto 602/2016 anteriormente citada, establece que "La reserva por fondo de comercio se reclasificará a las reservas voluntarias de la sociedad en el importe que supere el fondo de comercio contabilizado en el activo del balance."

De acuerdo con el apartado 2 del artículo 25 de la LIS, a los efectos de determinar el incremento de fondos propios, así como su mantenimiento, no se tendrán en cuenta como fondos propios al inicio y al final del período impositivo, entre otros, según dispone la letra d) de dicho apartado, las reservas

de carácter legal o estatutario.

Dentro del concepto de reserva legal del artículo 25.2.d) de la LIS deben incluirse todas aquellas reservas cuya dotación venga impuesta por algún precepto legal, y no exclusivamente la reserva legal regulada en el artículo 274 del texto refundido de la Ley de Sociedades de Capital, aprobado por el Real Decreto Legislativo 1/2010, de 2 de julio.

En consecuencia, la reserva por fondo de comercio no se habrá computado en los fondos propios a tener en cuenta en relación con la reserva de capitalización.

De acuerdo con esta interpretación, la reclasificación de la reserva por fondo de comercio a reservas voluntarias supondrá un mayor importe de los fondos propios al cierre del ejercicio a tener en cuenta en relación con la reserva de capitalización.

8. Como se ha señalado previamente en la presente contestación, cuando un grupo de entidades tribute conforme al régimen especial de consolidación fiscal, la reserva de capitalización, según se desprende del artículo 62.1.d) de la LIS, se referirá al grupo fiscal.

A efectos de determinar el incremento de fondos propios que establece el apartado 2 del artículo 25 de la LIS, habrá de atenderse a los fondos propios de las entidades que integran el grupo, es decir, a la diferencia de fondos propios entre el inicio y final del período impositivo en los términos establecidos en el artículo 25 de la LIS existente en el grupo fiscal en el período impositivo de que se trate.

Por tanto, el cómputo del incremento de los fondos propios del grupo fiscal se efectúa teniendo en cuenta la suma de los fondos propios de las entidades que forman el grupo, y las eliminaciones e incorporaciones de resultados por operaciones internas.

Ello con objeto de que la reducción por reserva de capitalización resulte neutral en su tratamiento respecto a los criterios de consolidación contable que sean aplicables.

Esta consulta supone un cambio de criterio respecto a lo establecido en cuanto al cómputo del incremento de los fondos propios del grupo fiscal en dos consultas anteriores de este Centro Directivo, de fecha de salida de registro 15 de noviembre de 2016 y número V4962-16, y de fecha de salida de registro 23 de enero de 2017 y número V0134-17, respectivamente.

9. El apartado 2 del artículo 122 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT), dispone que:

"2. Las autoliquidaciones complementarias tendrán como finalidad completar o modificar las presentadas con anterioridad y se podrán presentar cuando de ellas resulte un importe a ingresar superior al de la autoliquidación anterior o una cantidad a devolver o a compensar inferior a la anteriormente autoliquidada. En los demás casos, se estará a lo dispuesto en el apartado 3 del artículo 120 de esta ley.

No obstante lo dispuesto en el párrafo anterior y salvo que específicamente se establezca otra cosa, cuando con posterioridad a la aplicación de una exención, deducción o incentivo fiscal se produzca la pérdida del derecho a su aplicación por incumplimiento de los requisitos a que estuviese condicionado, el obligado tributario deberá incluir en la autoliquidación correspondiente al período impositivo en que se hubiera producido el incumplimiento la cuota o cantidad derivada de la exención, deducción o incentivo fiscal aplicado de forma indebida en los períodos impositivos anteriores junto con los intereses de demora."

En este sentido, el artículo 125.3 de la LIS establece lo siguiente:

"3. El derecho a la aplicación de exenciones, deducciones o cualquier incentivo fiscal en la base imponible o en la cuota íntegra estará condicionado al cumplimiento de los requisitos exigidos en la normativa aplicable.

Salvo que específicamente se establezca otra cosa, cuando con posterioridad a la aplicación de la exención, deducción o incentivo fiscal se produzca la pérdida del derecho a disfrutar de éste, el contribuyente deberá ingresar junto con la cuota del período impositivo en que tenga lugar el incumplimiento de los requisitos o condiciones la cuota íntegra o cantidad deducida correspondiente a la exención, deducción o incentivo aplicado en períodos anteriores, además de los intereses de demora."

A este respecto el apartado 4 del artículo 25 de la LIS establece que "El incumplimiento de los requisitos previstos en este artículo dará lugar a la regularización de las cantidades indebidamente reducidas, así como de los correspondientes intereses de demora, en los términos establecidos en el artículo 125.3 de esta Ley."

Por su parte, el artículo 26.1 de la LGT establece que:

"1. El interés de demora es una prestación accesoria que se exigirá a los obligados tributarios y a los sujetos infractores como consecuencia de la realización de un pago fuera de plazo o de la presentación de una autoliquidación o declaración de la que resulte una cantidad a ingresar una vez finalizado el plazo establecido al efecto en la normativa tributaria, del cobro de una devolución improcedente o en el resto de casos previstos en la normativa tributaria.

La exigencia del interés de demora tributario no requiere la previa intimación de la Administración ni la concurrencia de un retraso culpable en el obligado."

Por tanto, el incumplimiento con posterioridad de los requisitos exigidos para aplicar un determinado beneficio fiscal implicará ingresar junto con la cuota del período impositivo en que tenga lugar el incumplimiento de los requisitos o condiciones la cuota íntegra o cantidad deducida correspondiente a al beneficio fiscal aplicado en períodos anteriores, además de los intereses de demora.

Y todo ello de conformidad con lo establecido en el fundamento jurídico tercero de la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 5 de noviembre de 2015 que destaca al respecto la naturaleza financiera de los intereses de demora:

"(...)

Pues bien, de acuerdo con los hechos acaecidos en el presente caso es preciso traer a colación la resolución de este Tribunal de 27-01-2011 (RG 111/09-50-IE), en cuyo Fundamento Jurídico CUARTO se dispuso lo siguiente:

"CUARTO-. Cuestión distinta es la posible exigencia al interesado de intereses, pero no vinculados a su mora, pues ésta no existe, sino asociados a la función indemnizatoria propia de los intereses, que viene a compensar la "disposición" por una de las partes de la relación jurídico tributaria de una determinada cantidad de dinero por un tiempo superior al debido. Es decir, hablamos de los intereses asociados a las devoluciones indebidas, que al igual que los intereses correspondientes a los ingresos indebidos, tienen una naturaleza marcadamente financiera dirigida a compensar la pérdida de rentabilidad sufrida por una de las partes de la relación tributaria, devengándose desde la fecha en que se percibió la devolución indebida o se realizó el ingreso indebido, y sin necesidad de que haya existido ningún incumplimiento previo por parte del contribuyente o de la Administración tributaria."

Lo que comunico a Vd. con efectos vinculantes, conforme a lo dispuesto en el apartado 1 del artículo 89 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria