

La reforma de la regla de imputación temporal de determinadas dotaciones y de la norma de monetización de activos por impuesto diferido



La Ley de Presupuestos Generales del Estado para el año 2016 introduce importantes modificaciones en el régimen de monetización de activos por impuesto diferido (DTAs) y en la regla especial de imputación temporal que fueron introducidos por el Real Decreto-ley 14/2013. A lo largo de este artículo, se repasan los antecedentes que dieron lugar a la introducción de este régimen, se realiza un análisis detallado de las novedades introducidas por su nueva reforma y se destacan algunas de las principales cuestiones que su aplicación plantea



José Carlos Ruiz

Asociado Principal del departamento fiscal de Garrigues

El Real Decreto-ley 14/2013, de 29 de noviembre (en adelante, RDL 14/2013) introdujo dos importantes modificaciones en el anterior Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades (TRLIS). Por un lado, una nueva norma de imputación temporal de determinadas dotaciones, con efectos retroactivos para los períodos impositivos iniciados a partir del 1 de enero de 2011. Por otro, la posibilidad, a partir del 1 de enero de 2014, de solicitar la conversión de determinados activos por impuesto diferido (en sus siglas en inglés, "Deferred Tax Assets" o DTAs) en créditos corrientes exigibles frente a la Administración tributaria estatal, bajo determinadas situaciones (lo que se ha venido en denominar "monetización de DTAs").

A este respecto, la Ley 48/2015, de 29 de octubre, de Presupuestos Generales del Estado para el ejercicio 2016 (LPGE 2016) modifica significativamente ambas cuestiones, como respuesta a las dudas generadas sobre si aquellas medidas originalmente aprobadas podrían ser consideradas por la Comisión Europea como ayudas de Estado contrarias al ordenamiento comunitario.

Para poder entender la reforma operada por la LGPE 2016 es necesario recordar los antecedentes de la reforma operada por el RDL 14/2013 y, previamente, repasar aunque sea someramente la normativa internacional y europea sobre requerimientos de capital regulatorio de las entidades de crédito.

ANTECEDENTES

Basilea III, CRR y CRD IV

El Comité de Supervisión Bancaria de Basilea (CSBB) publicó, en diciembre de 2010, un nuevo marco reglamentario global con nuevas normas sobre la adecuación del capital de los bancos (Basilea III), a fin de asegurar la acumulación, durante períodos de crecimiento económico, de una base de capital suficiente para absorber las pérdidas que pudieran producirse en períodos de dificultad. Dentro de dicho marco normativo, de cara a estimar las necesidades de recursos propios de los bancos, se estableció que al calcular el denominado capital de nivel 1 deben deducirse aquellos DTAs cuya materialización "dependa de la rentabilidad futura" del banco. Es decir, si existen dudas de si los activos fisca-

les (DTAs) contabilizados en el balance del banco van a poder aprovecharse o materializarse en el futuro (por ejemplo en situaciones de pérdidas continuadas o liquidación), debían restarse del capital a la hora de comprobar si el banco cuenta con recursos propios suficientes para operar en el mercado.

La adopción en la Unión Europea de Basilea III se produjo el 26 de junio de 2013 mediante la publicación del Reglamento (UE) 575/2013 del Parlamento Europeo y del Consejo, sobre los requisitos prudenciales de las entidades de crédito y las empresas de inversión (CRR), así como con la Directiva 2013/36/UE del Parlamento Europeo y del Consejo, de la misma fecha (CRD IV). En el CRR se regula, el denominado "capital de nivel 1 ordinario" ("Common Equity Tier 1 capital" o CET1) del que se deberán deducir diversos elementos incluyendo los DTAs "que dependen de rendimientos futuros"⁽¹⁾.

A este respecto, el CRR introduce un conjunto de condiciones respecto de los DTAs que, de cumplirse, supondrán que los mismos "no dependen de rendimientos futuros" (y que, por tanto, no deben minorar el CET1). Estas condiciones derivarán en la introducción en determinados países de la antedicha monetización de DTAs, con el objeto de evitar la minoración del capital regulatorio de las entidades de crédito, con el consiguiente riesgo de defecto de capitalización y necesidad de inyección de capital.

El precedente italiano

El primer país europeo en introducir la monetización de DTAs fue Italia⁽²⁾ con el Decreto Ley "Milleproroghe" y su reforma con el Decreto Monti.

⁽¹⁾ A la hora de calcular el CET1 y deducir los DTAs, se establece la aplicación de determinados porcentajes del 0% al 100% durante el período transitorio (de hasta 10 años a partir de 2014).

⁽²⁾ Aunque esta normativa haya sido aprobada con carácter previo al CRR, no es ajena a este último y, en definitiva, a la evolución del marco perfilado por Basilea III. De hecho, la reforma operada con el Decreto Monti en diciembre de 2011, se produce en un momento en el que los trabajos en la Unión Europea respecto al reglamento que acabaría materializándose en el CRR estaban bastante avanzados.

La reforma de la regla de imputación temporal de determinadas dotaciones y de la norma de monetización de activos por impuesto diferido



La monetización de DTAs se introduce con el RDL 14/2013 para permitir que las entidades de crédito españolas operen en un entorno competitivo homogéneo

La norma italiana estableció que, siempre que en los estados contables individuales se registrase una pérdida en el ejercicio, se produjera la liquidación voluntaria, procesos concursales o los denominados "de administración extraordinaria", los DTAs contabilizados en el balance relativos al deterioro de créditos todavía no deducidos de la base imponible, así como los relativos al fondo de comercio y a otros activos intangibles (cuyo componente negativo es deducible en varios ejercicios), quedarían transformados en créditos fiscales corrientes. También se incluyen los DTAs relativos a las bases impositivas negativas (BINs) derivadas de la deducción del componente negativo de los conceptos anteriores, cuya monetización no requiere que exista una situación de pérdidas estatutarias en el ejercicio.

La transformación se realiza, en general, proporcionalmente, en un importe igual al producto de la pérdida del ejercicio por el ratio entre los DTAs y la suma del capital social y las reservas (salvo excepciones, como es el supuesto de las BINs).

EL REAL DECRETO LEY 14/2013 Y LA LEY 27/2014

En España se introduce la monetización de DTAs con el RDL 14/2013, siendo la justificación de la reforma, expresada en el propio RDL 14/2013, permitir que las entidades de crédito españolas pudieran operar en un entorno competitivo homogéneo. La nueva regulación consiste en dos aspectos principales: por un lado, en la introducción de una nueva norma de imputación temporal de determinadas provisiones y, por otro, en el articulado de la monetización de DTAs propiamente dicha.

Norma de imputación temporal de determinadas provisiones

Mediante la inclusión de un nuevo apartado 13 en el artículo 19 del TRLIS, el RDL 14/2013 estableció una novedosa regla de imputación temporal, con efectos retroactivos desde 1 de enero de 2011, de forma que se evitara que la reversión de determinados DTAs por diferencias temporarias conllevara el incremento de las BINs⁽³⁾. La nueva Ley del Impuesto sobre Sociedades,

(3) De peor categoría a efectos del capital regulatorio según Basilea III.

Ley 27/2014 de 27 de noviembre (LIS), incorpora esta normativa en el apartado 12 de su artículo 11, introduciendo algunas modificaciones tanto para los ejercicios 2015 y siguientes como, con efectos para los períodos impositivos que se inicien a partir del 1 de enero de 2014.

Las dotaciones a las que se refiere esta normativa son las que hayan generado DTAs procedentes de:

- Dotaciones por deterioro de créditos⁽⁴⁾ u otros activos⁽⁵⁾ derivadas de las posibles insolvencias de deudores no vinculados con el contribuyente, no adeudados por entidades de derecho público y cuya deducibilidad no se produzca por aplicación de la regla temporal prevista actualmente en el artículo 13.1.a) de la LIS (regla que determina la deducibilidad de las pérdidas por deterioro cuando en el momento del devengo del impuesto haya transcurrido el plazo de 6 meses desde el vencimiento de la obligación).
- Dotaciones o aportaciones a sistemas de previsión social y, en su caso, prejubilaciones que no hayan resultado deducibles por aplicación de los apartados 1 y 2 del artículo 14 de la LIS⁽⁶⁾.

En concreto, la nueva regla de imputación temporal disponía que dichas dotaciones que hubieran generado DTAs (por ser no deducibles en el momento de su dotación y, por tanto, suponer un ajuste positivo en la base imponible de aquel ejercicio) se considerarán deducibles

(4) Se incluyen las dotaciones de las entidades financieras por cobertura del riesgo de crédito, reguladas en el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades. Así lo confirmaba también la DGT en la respuesta a las consultas vinculantes V2211-14 y V2212-14. Sin embargo, aquellas dotaciones realizadas por una entidad de crédito que no se ajusten a la Circular 4/2004, estarían excluidas según el criterio de la DGT en la consulta vinculante V1985-15.

(5) Con "otros activos" la norma incluye los deterioros de los activos adjudicados como consecuencia de la insolvencia de los deudores (e.g. activos embargados, inmuebles u otros activos adquiridos tras la ejecución de las garantías hipotecarias u otros procedimientos de ejecución judicial o extrajudicial, etc.). Asimismo, resultarán aplicables a aquellas dotaciones por deterioro de los mencionados activos que, de acuerdo con el anejo IX de la Circular 4/2004, deban realizar las entidades de crédito, según ha confirmado la DGT en las consultas vinculantes V2211-14 y V2212-14. Véase también la consulta vinculante V3387-14 (y su ampliación V2805-14) sobre el deterioro indirecto de activos.

(6) Reglas que determinan la no deducibilidad de las dotaciones a provisiones o fondos internos para la cobertura de contingencias idénticas o análogas a las de los planes y fondos de pensiones (jubilación, fallecimiento, incapacidad, etc.) y la no deducibilidad de contribuciones a sistemas de previsión social si no hay (i) imputación fiscal a las personas a quienes se vinculen las prestaciones, (ii) transmisión de forma irrevocable del derecho a la percepción de las prestaciones futuras y (iii) transmisión de la titularidad y la gestión de los recursos en que consistan dichas contribuciones (e.g. seguros colectivos por los que se instrumentan compromisos por pensiones).

La reforma de la regla de imputación temporal de determinadas dotaciones y de la norma de monetización de activos por impuesto diferido

en el ejercicio en que se cumplan las condiciones para su deducibilidad fiscal (procedería por tanto revertir fiscalmente la dotación mediante un ajuste negativo del importe que haya devenido deducible) con un determinado límite:

- **Ejercicios 2011 a 2013:** base imponible positiva del ejercicio en que proceda dicha recuperación (sin incluir el importe de la recuperación del propio ajuste temporal y antes de la compensación de bases imponibles negativas de ejercicios anteriores).
- **Ejercicios 2014 a 2015:** mismo límite indicado en el punto anterior. No obstante, para aquellos contribuyentes cuyo volumen de operaciones haya superado la cantidad de 6.010.121,04 euros y su importe neto de la cifra de negocios (INCEN) sea al menos de 20 millones de euros durante los doce meses anteriores, el límite será un 25% o 50% de la base imponible positiva previa a la integración de los DTAs y a la compensación de BINs(7).
- **Ejercicio 2016:** 60% de la base imponible positiva previa a su integración, a la aplicación de la reserva de capitalización y a la compensación de BINs.
- **Ejercicio 2017 y posteriores:** el porcentaje se incrementa al 70%.

No obstante, si se trata de una reversión contable de un deterioro, sin que haya llegado a ser fiscalmente deducible, generando un ingreso contable, dicho ingreso no se integrará en la base imponible del impuesto, en aplicación del artículo 11.5 de la LIS, realizándose por tanto un ajuste extracontable negativo, sin límite alguno(8).

El importe de la recuperación del ajuste que no se integra en la base imponible por la aplicación del límite será integrado en la base imponible de los ejercicios siguientes, sujeto de nuevo al límite descrito, aplicando un criterio FIFO.

Esta norma se aprobó con efectos retroactivos para los ejercicios iniciados a partir de 1 de enero de 2011, si bien la Dirección General de Tributos (DGT) confirmó(9), que no era necesario presentar declaraciones complementarias de los ejercicios 2011 y 2012, cuyo plazo de declaración estaba con carácter general concluido, sino que que el impacto debió recogerse en la siguiente declaración del impuesto (con carácter general, 2013).

La monetización de DTAs

En segundo lugar, el RDL 14/2013 introdujo una disposición adicional vigésima segunda en el TRLIS en relación con la monetización de los DTAs, que en la LIS

(7) El 50% aplica si en los doce meses anteriores el INCEN es al menos de 20 millones de euros pero inferior a 60 millones de euros y el 25% cuando es al menos de 60 millones de euros.

(8) Consulta vinculante V1985-15.

(9) Consultas vinculantes V2211-14 y V2212-14

se ha incluido en el artículo 130, dentro de un nuevo capítulo VI del Título VIII de dicha ley.

La monetización consiste en la conversión en créditos corrientes frente a la Administración tributaria de los DTAs correspondientes a las dotaciones a que se refiere el apartado anterior, y requiere que se produzca cualquiera de las siguientes circunstancias(10):

- Que el contribuyente registre pérdidas contables en sus cuentas anuales, auditadas y aprobadas por el órgano correspondiente. En este caso, de forma similar al precedente italiano, el importe objeto de conversión se pondera por el porcentaje que supongan las pérdidas contables del ejercicio respecto de la suma del capital y reservas de la compañía.
- Que la entidad sea objeto de liquidación o insolvencia judicialmente declarada.

La conversión se produce en el momento de la presentación de la autoliquidación del Impuesto sobre Sociedades (modelo 200 o 220) correspondiente al período impositivo en que se hayan producido las circunstancias descritas. En tal momento, el sujeto pasivo podrá optar bien (i) por su abono por la Administración tributaria, o bien (ii) por compensación de dichos créditos con otras deudas de naturaleza tributaria de carácter estatal que el propio sujeto pasivo genere a partir del momento de la conversión.

Finalmente, para los supuestos en los que no proceda la monetización (por no haber incurrido la entidad en pérdidas contables ni haberse producido la liquidación o insolvencia judicial), sin que los DTAs afectados hayan podido revertirse (por darse las condiciones para su deducibilidad), se podrán canjear por valores de Deuda Pública transcurrido el plazo de 18 años computado desde el último día del período impositivo en que se produzca el registro contable de tales activos(11).

El desarrollo reglamentario de la solicitud de abono o de compensación tuvo lugar con el artículo 69 del nuevo Reglamento del impuesto (Real Decreto 634/2015).

LA REFORMA DE LA LPGE 2016

El papel de la Comisión Europea

Portugal y Grecia introdujeron igualmente en su normativa interna la monetización de DTAs con determinadas particularidades. Por ejemplo, en el caso de Portugal, una importante diferencia con la normativa

(10) Los DTAs que sean objeto de conversión (o en su caso canje por deuda pública) no generarán, con posterioridad a su conversión o canje, partidas fiscalmente deducibles en la base imponible o en la cuota íntegra del Impuesto sobre Sociedades (consultas vinculantes V2211-14 y V2212-14).

(11) En el supuesto de DTAs registrados contablemente antes del primer período impositivo iniciado a partir de 1 de enero de 2014, el plazo de 18 años se computará desde el último día del citado período impositivo, según el apartado 5 de la disposición transitoria trigésimo tercera de la LIS.

La reforma de la regla de imputación temporal de determinadas dotaciones y de la norma de monetización de activos por impuesto diferido



A partir de 1-1-2016, el importe de los DTAs monetizables se limita a la cuota líquida positiva correspondiente al período impositivo de generación de estos

española es que cuando ocurra una circunstancia que permita la conversión, la compañía tiene que constituir una reserva especial del importe del 10% del crédito exigible e implica la constitución simultánea de derechos de conversión en acciones a favor del Estado portugués.

En abril de 2015, la Comisión Europea hace público que está recabando información para determinar si "los avales" concedidos por España, Grecia, Portugal e Italia respecto de determinados activos fiscales de la banca constituyen ayudas de Estado incompatibles con la legislación comunitaria. En la rueda de prensa del portavoz comunitario Alexander Winterstein, señala que la Comisión había enviado cartas pidiendo información a estos Estados miembros para entender cómo funcionaban esas medidas y si implicaban ayudas de Estado. En cualquier caso, debe detectarse que en ningún momento llegó a iniciarse una investigación formal.

Tras estos contactos entre la Comisión y España, el 31 de agosto de 2015 se publicaba en los medios que la presidenta del Mecanismo Único de Supervisión (MUS) del Banco Central Europeo daba por salvados los 40.800 millones de créditos fiscales de la banca española⁽¹²⁾, en una respuesta a un parlamentario alemán. Es el 28 de septiembre de 2015 cuando se publica una nota de prensa por el Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas, informando de la reforma de la normativa sobre monetización de DTAs y afirmando que la misma permitirá eliminar cualquier incertidumbre sobre la compatibilidad de este instrumento con la legislación comunitaria, habiendo colaborado en la elaboración del texto de la misma la Comisión Europea, los ministerios de Hacienda y Economía y el Banco de España.

El texto se introduce en la LPGE 2016 mediante una enmienda del Grupo Parlamentario Popular en el Senado y afecta, en principio (y a salvo de las normas transitorias que comentaremos), a los períodos impositivos que se inicien a partir de 1 de enero de 2016.

Modificación de la regla de imputación temporal del artículo 11.12 de la LIS

Con la reforma, en los períodos impositivos que se inicien a partir de 1 de enero de 2016, la limitación de

⁽¹²⁾ Las particularidades de la normativa aprobada en cada Estado afectado provoca importantes diferencias entre sí, por lo que no tiene por qué coincidir con la solución aplicada en España.

imputación temporal sólo resultará de aplicación a las dotaciones que hayan generado DTAs a los que resulte de aplicación el derecho a la conversión en créditos exigibles frente a la Administración Tributaria según la nueva redacción del artículo 130 de la LIS y el correspondiente régimen transitorio (a los que podemos denominar "DTAs monetizables") de acuerdo con nuevos requisitos.

Por el contrario, se desprendería de lo anterior que los DTAs que no cumplan los requisitos para su conversión ("DTAs no monetizables") podrían integrarse en la base imponible sin límite alguno, sin resultarles de aplicación a partir del 1 de enero de 2016 la norma de imputación temporal del artículo 11.12 de la LIS (siempre y cuando, se hubieran cumplido las condiciones para su deducibilidad establecidas en el resto de la normativa del impuesto).

El análisis de qué DTAs se incluyen tras la reforma entre los DTAs monetizables y cuáles entre los DTAs no monetizables se analiza en los siguientes apartados.

Se mantiene la configuración del límite de integración en la base imponible (60% en 2016 y 70% a partir de 2017, de la base imponible positiva previa) y la regla FIFO que ya se establecía en la anterior redacción.

Adicionalmente, se establece una nueva regla en cuanto al orden de integración en la base imponible en el caso de que en un período impositivo se hubieran generado DTAs monetizables y DTAs no monetizables al mismo tiempo⁽¹³⁾. En tal caso, se integrarían en primer lugar las dotaciones correspondientes a los DTAs no monetizables.

Por tanto, parece desprenderse que, una vez se cumplan las condiciones para la deducibilidad fiscal de estas dotaciones, el orden de integración en la base imponible de un determinado ejercicio fiscal a partir del 1 de enero de 2016 sería: primero DTAs no monetizables, cuya integración no estaría sometida al artículo 11.12 de la LIS, segundo DTAs monetizables generados con anterioridad al 2016, según el régimen transitorio⁽¹⁴⁾ y tercero los DTAs monetizables generados a partir del 1 de enero de 2016.

Modificación de las normas de conversión del artículo 130 de la LIS

Uno de los objetivos de la reforma es considerar el régimen de monetización como un derecho a favor del contribuyente. Ello provoca que se modifique el título del artículo e insistir en su redacción en que los DTAs afectados "podrán convertirse".

A partir del 1 de enero de 2016, el importe de los DTAs monetizables se limita a la cuota líquida positiva

⁽¹³⁾ Por ejemplo, como se verá al analizar la nueva redacción del artículo 130 de la LIS, porque los DTAs generados fueran superiores a la cuota líquida positiva de dicho período impositivo.

⁽¹⁴⁾ Los DTAs generados con anterioridad a 2016 se deberán separar entre aquellos que generan el pago de la prestación patrimonial y aquellos que no, dado que se integrarán primero los que suponen el pago de la prestación patrimonial.

La reforma de la regla de imputación temporal de determinadas dotaciones y de la norma de monetización de activos por impuesto diferido

correspondiente al período impositivo de generación de aquellos:

- Si en dicho período no hay cuota líquida positiva (por tener base imponible negativa o por el efecto de las bonificaciones, deducciones por doble imposición y deducciones por inversiones), la totalidad de DTAs generados serían DTAs no monetizables.
- Si la cuota líquida positiva es inferior a los DTAs generados en dicho período, el importe de la cuota líquida positiva se considerará amortizable y el exceso de DTAs generados en el ejercicio no serán monetizables.
- Si la cuota líquida positiva es superior a los DTAs generados en dicho período, todos ellos serían considerados DTAs monetizables.

Además, en el último caso señalado, respecto de dicho exceso de cuota líquida positiva, la norma establece lo siguiente:

- Con carácter previo, el exceso se utilizaría para minorar el importe de los DTAs respecto de los que se deba satisfacer la prestación patrimonial (ver abajo).
- Por el restante importe de dicho exceso, la entidad "podrá tener el derecho" a considerar como DTAs monetizables, DTAs generados en períodos impositivos anteriores o en los dos posteriores siempre que en el año de su generación fueran considerados DTAs no monetizables por insuficiencia de cuota líquida positiva.

Por tanto, la entidad debe haber pagado impuestos efectivamente (considerando retenciones y pagos fraccionados que no sean devueltos) para tener derecho a monetizar en el momento en que se cumplan las situaciones que permiten solicitar el abono, la compensación o el canje (que no varían respecto de la redacción anterior).

Cabe apuntar que la referencia a la cuota líquida positiva puede plantear con posterioridad cuestiones sobre el importe monetizable en determinadas circunstancias. Así, por ejemplo, ante una autoliquidación complementaria o en una liquidación con cuota a pagar derivada de una inspección. Igualmente, ante una bajada del tipo impositivo del impuesto en un período impositivo posterior que conllevara contablemente la minoración del DTA, cuando la cuota líquida del año de generación seguiría siendo la misma.

Está pendiente la aprobación de los nuevos modelos del impuesto y las previsibles modificaciones que esta reforma conlleven en el mismo. Al respecto, existen algunas dudas que quizá las particularidades del nuevo modelo pudieran ayudar a solventar. Por ejemplo, ante una situación en la que exista cuota líquida positiva en el ejercicio de generación de DTAs y, por tanto, el contribuyente tenga el derecho a aplicar el artículo 130 de la LIS, ¿conlleva que se trata de DTAs

La norma exige, para los contribuyentes que apliquen este régimen, incluir información específica adicional relativa a los DTAs, en el modelo del impuesto

monetizables en todo caso y que, por tanto, cuando se cumplan las condiciones de deducibilidad su imputación contable se ve limitada por el artículo 11.12 de la LIS antes comentado? ¿O puede en cualquier caso renunciar a tener ese derecho y no aplicar tampoco el 11.12 de la LIS? Esta cuestión no está resuelta todavía⁽¹⁵⁾.

Finalmente, se incluyen nuevas obligaciones de información en el modelo del impuesto para las entidades que apliquen lo dispuesto en este artículo. Se deberá desglosar el importe total de los DTAs afectados por esta normativa, separándolos por año de generación entre DTAs monetizables y DTAs no monetizables. Además, se deberá especificar aquellos DTAs monetizables que lo son por haber aplicado el exceso de cuota líquida positiva según se ha descrito.

Modificación del régimen transitorio y establecimiento de una prestación patrimonial

En relación con los DTAs generados con anterioridad a 2016, la reforma modifica la redacción de la disposición transitoria trigésimo tercera y añade una nueva disposición adicional decimotercera mediante la que se establece cuál será el régimen aplicable a los DTAs generados antes de 2016 y se establece una prestación patrimonial para remunerar al Estado por el "aval" concedido por los importes de DTAs que no se correspondan con cuotas líquidas positivas del impuesto que pretendan mantener su derecho a ser monetizables bajo el nuevo régimen.

Por un lado, parece desprenderse de la nueva redacción que, a partir del 1 de enero de 2016, los DTAs generados con anterioridad a 2008 que quedaran pendientes de revertir⁽¹⁶⁾, serían monetizables cualquiera que hubiera sido el importe de la cuota líquida positiva correspondiente al período impositivo de su generación y sin el pago de ninguna prestación patrimonial, resul-

⁽¹⁵⁾ Palabras como "podrá tener el derecho" o "las entidades que apliquen lo dispuesto en este artículo", a lo largo del artículo 130, podrían amparar una interpretación a favor de la voluntariedad a este respecto.

⁽¹⁶⁾ Bien porque no se han dado las condiciones para su deducibilidad o bien por aplicación del límite de imputación temporal antes comentado.



La reforma operada por la LPGE 2016 no hace referencia al régimen de consolidación fiscal ni modifica las previsiones establecidas en los artículos 62, 63, 67 y 73 de la LIS

tándoles en consecuencia de aplicación el artículo 11.12 y 130 de la LIS.

Por otro lado, en relación con los DTAs generados durante el período 2008 a 2015 que estuvieran pendientes de revertir a partir de 1 de enero de 2016, su tratamiento dependerá de la suma agregada de cuotas líquidas positivas correspondientes al mismo período 2008-2015, de tal forma que:

- Por el importe de dicha suma agregada de cuotas líquidas positivas, los DTAs generados en dicho período sí serían monetizables.
- Por el importe restante (o si no existieron cuotas líquidas positivas en dicho período), para mantener el derecho a la monetización el contribuyente deberá abonar una prestación patrimonial en todos los períodos impositivos en que se registren estos DTAs.

La prestación patrimonial será el resultado de aplicar el 1,5% a la diferencia entre el importe de los DTAs generados en el período 2008 a 2015 y la suma agregada de las cuotas líquidas positivas correspondientes a dicho período.

A efectos de este cálculo hay que tener en cuenta, que, por un lado, conforme se vaya ganando deducibilidad de las dotaciones que dieron lugar a los DTAs, el orden que se establece a la hora de integrar en la base imponible la parte deducible (siempre respetando el límite del artículo 11.12, esto es el 70% de la base imponible -60% en 2016-) conlleva entender que se integran en primer lugar aquellos DTAs que generan el pago de prestación patrimonial. Además, por otro lado, si a partir del 1 de enero de 2016 se produce un exceso de cuota líquida positiva sobre los DTAs generados en un determinado ejercicio, dicho exceso minorará el importe de los DTAs respecto de los que se deba satisfacer la prestación patrimonial, tal y como hemos comentado anteriormente.

De nuevo cabría plantearse, respecto de los DTAs monetizables generados con anterioridad a 2016 que no generan el pago de prestación patrimonial, si el contribuyente podría renunciar a tener el derecho previsto en el artículo 130 de la LIS a considerar monetizables los DTAs y, por ende, no aplicar el límite de imputación del artículo 11.12 a partir de 1 de enero de 2016. O, por el contrario, si estos DTAs son monetiza-

bles en todo caso. De nuevo, esta cuestión no estaría todavía resuelta⁽¹⁷⁾.

Otra cuestión que se plantea es si cabría la monetización parcial en cuanto a los DTAs cuya monetización depende del pago de la prestación patrimonial (abonando solo respecto de la parte que se considere necesaria). En principio, la literalidad de estas disposiciones no parece permitirlo, a falta de un criterio administrativo al respecto.

Los cálculos que requiere la aplicación de este régimen transitorio pueden resultar especialmente complejos. Por un lado, en cuanto al seguimiento minucioso de la evolución de los DTAs (años de generación, reversiones, orden de integración en la base imponible). Por otro, en cuanto a la estimación de la suma agregada de cuotas líquidas positivas (por ejemplo, si han existido operaciones de reestructuración durante el período 2008-2015, inspecciones fiscales, modificaciones del perímetro del grupo de consolidación fiscal, etc.).

La norma exige, para los contribuyentes que apliquen el régimen transitorio, incluir información específica adicional relativa a los DTAs, en el modelo del impuesto. Por un lado, se debe incluir el importe total de los DTAs generados con anterioridad al 2016 y el importe total de la suma agregada de cuotas líquidas positivas correspondientes a los períodos impositivos entre los años 2008 y 2015. Por otro lado, se deben distinguir, separándolos por año de generación, de dichos DTAs cuáles suponen el pago de la prestación patrimonial y cuáles no, especificando en su caso aquellos de estos últimos que se hubieran beneficiado de un exceso de cuota líquida positiva de un año posterior para no conllevar el pago de prestación patrimonial.

La configuración de la prestación patrimonial

La justificación de la enmienda del Grupo Parlamentario Popular por la que se incluyó el texto de esta reforma, comentaba al respecto de la prestación patrimonial que "consiste en una obligación de pago frente a la Administración tributaria con el objeto de compensar el riesgo que transfieren al Estado, sin que esta actividad pueda encajarse en la definición de tasa, al no ser un servicio o actividad que pueda calificarse como administrativa, sino que se incardina en servicios o actividades de otro tipo realizadas por la Administración, por lo que, en definitiva, corresponde establecer una prestación patrimonial de carácter público de las previstas en el artículo 31 de la Constitución Española".

El artículo 31 de la Constitución Española, en su tercer apartado, dispone que "solo podrán establecerse prestaciones personales o patrimoniales de carácter público con arreglo a la Ley".

Al respecto de dicho artículo, el Tribunal Constitucional ha desarrollado en diversas sentencias el concepto de "prestaciones patrimoniales de carácter

(17) Palabras como "pretendan tener el derecho" o "entidades que apliquen la presente disposición", pueden ayudar a reforzar una interpretación favorable a la completa voluntariedad al respecto.

La reforma de la regla de imputación temporal de determinadas dotaciones y de la norma de monetización de activos por impuesto diferido

público y naturaleza no tributaria”(18). Según dicha doctrina, se trata de prestaciones impuestas coactivamente (sin el concurso de la voluntad del obligado) que tienen una inequívoca finalidad de interés público, sin tener naturaleza tributaria. Sólo tendría naturaleza tributaria cuando se satisface para contribuir al sostenimiento de los gastos públicos, sometiendo a gravamen un presupuesto de hecho o hecho imponible revelador de capacidad económica. No obstante, se trata de una figura cuya falta de regulación expresa plantea numerosas cuestiones, tal y como ha admitido la doctrina científica(19).

Esta prestación patrimonial se devengará el día de inicio del plazo voluntario de declaración por el Impuesto sobre Sociedades, coincidiendo su plazo de ingreso con el establecido para la autoliquidación de dicho impuesto. Por tanto, con carácter general, para aquellos contribuyentes cuyo período impositivo coincida con el año natural, la prestación se devengará el 1 de julio del siguiente año y su plazo de ingreso durará hasta el día 25 del mismo mes(20). El desarrollo reglamentario correspondiente está pendiente de aprobación.

La competencia para la exacción la tendrá la Agencia Estatal de Administración Tributaria, a cuyo efecto su gestión, comprobación y recaudación se registrará, en lo no previsto en esta disposición, por lo establecido en la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT), y en su normativa de desarrollo. Contra dichos actos procederá la interposición de los recursos y reclamaciones regulados en la LGT: recurso de reposición, reclamación económico-administrativa (procedimiento en única o primera instancia o procedimiento abreviado en su caso) y recursos en vía económico-administrativa. Además se prevé que los obligados al pago de la prestación patrimonial podrán efectuar consultas a la Administración tributaria, según se regulan en la LGT.

(18) Destacan las sentencias 185/1995, de 14 de diciembre de 1995, y 182/1997, de 28 de octubre. Más recientemente, las sentencias 44/2015, de 5 de marzo, y 62/2015, de 13 de abril de 2015 (que confirma que estas prestaciones patrimoniales pueden ser establecidas mediante una Ley de Presupuestos Generales del Estado).

(19) Por ejemplo, J. Javier Pérez-Falcón Martínez, en su artículo “Prestaciones patrimoniales de carácter público: definición y clases”, Carta Tributaria. nº 8. Noviembre 2015. Página 75.

(20) Se plantea la duda de cuándo se devengará por primera vez esta prestación patrimonial. Dado que la reforma entra en vigor con efectos 1 de enero de 2016, existen argumentos para interpretar que el primer devengo se produciría el día de inicio del plazo voluntario del primer modelo de declaración por el Impuesto sobre Sociedades que se presente con posterioridad a su entrada en vigor. Es decir, si el período impositivo coincide con el año natural y salvo que se produjera alguna interrupción anticipada del mismo, con carácter general, el primer devengo se produciría el 1 de julio de 2017 en relación con el saldo de DTAs existente a 31 de diciembre de 2016. No obstante, se trata de una cuestión que deberá ser confirmada.



Comentarios adicionales en relación con el régimen de consolidación fiscal

Finalmente, cabe mencionar que la reforma operada por la LPGE 2016 no incluye ninguna referencia al régimen de consolidación fiscal ni modifica las previsiones establecidas al respecto en los artículos 62, 63, 67 y 73 de la LIS.

No obstante, la aplicación de todo lo comentado en los apartados anteriores suscita algunas cuestiones relevantes que deberían ser objeto de aclaración. Por ejemplo, en cuanto a ejercicios iniciados a partir de 1 de enero de 2016, la consideración de la cuota líquida positiva a nivel individual o consolidado de cara a estimar los DTAs generados por una compañía del grupo que son monetizables (téngase en cuenta que la aplicación de deducciones, por ejemplo, tiene eficacia según se apliquen en la declaración consolidada y no en la declaración individual).

Nos encontramos con dudas similares en cuanto a cómo determinar la diferencia entre los DTAs y las cuotas líquidas generadas, correspondientes al período entre 2008 y 2015. Piénsese que el perímetro del grupo de consolidación fiscal puede haber sufrido numerosas variaciones en dicho período (compañías que han salido del perímetro, otras que se han incorporado en alguno de dichos años pero que no estaban en todos, etc.). ■