

MEMENTO EXPERTO
FRANCIS LEFEBVRE



**Reforma del
Impuesto sobre
Sociedades**

2013

L 14/2013
L 16/2013
RD 960/2013

Actualizado a 9 de diciembre de 2013

Esta obra ha sido realizada sobre la base
de un estudio técnico
cedido a la Editorial por su Autor

D. JOSÉ ANTONIO LÓPEZ-SANTACRUZ MONTES

Nota del autor.— Esta obra es fruto de las reflexiones estrictamente personales del autor sobre la reciente reforma del Impuesto sobre Sociedades.

El enfoque de la obra se ha pretendido eminentemente práctico, ilustrando la explicación de las normas legales con ejemplos que contribuyan a una mejor comprensión del análisis de estos regímenes.

Los comentarios que se efectúan en la misma constituyen la opinión personal del autor, derivada del estudio de la normativa reguladora del Impuesto sobre Sociedades; por tanto, no pueden ser considerados doctrina oficial de la Administración tributaria. Incluso, las contestaciones a consultas administrativas que complementan la obra —cuya fuente es la página web de la Dirección General de Tributos en Internet— no son una réplica de tales consultas sino un resumen que trata de sintetizar el contenido de las mismas. Por tanto, el autor no aceptará responsabilidades por las consecuencias ocasionadas a las personas o entidades que actúen o dejen de actuar como consecuencia de las opiniones, interpretaciones e informaciones contenidas en esta obra.

© EDICIONES FRANCIS LEFEBVRE, S. A.
Monasterios de Suso y Yuso, 34. 28049 Madrid. Teléfono: (91) 210 80 00. Fax: (91) 210 80 01
www.efl.es
Precio: 33,28 € (IVA incluido)
ISBN: 978-84-15911-34-0
Depósito legal: M-35301-2013
Impreso en España
por Printing'94
Puerto Rico, 3. 28016 Madrid

Cualquier forma de reproducción, distribución, comunicación pública o transformación de esta obra solo puede ser realizada con la autorización de sus titulares, salvo excepción prevista por la ley. Diríjase a CEDRO (Centro Español de Derechos Reprográficos, www.cedro.org) si necesita fotocopiar o escanear algún fragmento de esta obra.

Plan general

	<u>nº marginal</u>
INTRODUCCIÓN	5
CAPÍTULO 1. BASE IMPONIBLE	50
A. Pérdidas por deterioro de participaciones en el capital de entidades	100
B. Fondos de comercio e intangibles con vida útil indefinida	700
C. Libertad de amortización	800
D. Corrección monetaria	850
E. Contratos de arrendamiento financiero	900
F. Reducciones	950
G. Bases impositivas negativas	1100
CAPÍTULO 2. TIPO DE GRAVAMEN	1200
CAPÍTULO 3. BONIFICACIONES	1300
CAPÍTULO 4. DEDUCCIONES	1400
A. Normas comunes	1450
B. Investigación, desarrollo e innovación tecnológica	1500
C. Inversión de beneficios	1600
D. Producciones cinematográficas	1800
E. Creación de empleo para trabajadores con discapacidad	1850
CAPÍTULO 5. PAGOS FRACCIONADOS	2000
CAPÍTULO 6. SOCIEDAD DE GESTIÓN DE ACTIVOS PROCEDENTES DE LA REESTRUCTURACIÓN BANCARIA	2100
TABLA ALFABÉTICA	

Abreviaturas

AEAT	Agencia Estatal de Administración Tributaria
AN	Audiencia Nacional
art.	artículo
CCom	Código de Comercio (RD 22-8-1885)
Const	Constitución Española
derog	derogado
Dir	Directiva
EDJ	El Derecho Jurisprudencia
IS	Impuesto sobre Sociedades
L	Ley
LGT	Ley General Tributaria (L 58/2003)
LIRPF	Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (L 35/2006)
LIS	Ley del Impuesto sobre Sociedades (RDLeg 4/2004)
LSC	Ley de Sociedades de Capital (RDLeg 1/2010)
NECA	Norma de Elaboración de Cuentas Anuales (PGC)
PGC	Plan General de Contabilidad (RD 1514/2007)
RDL	Real Decreto Ley
redacc	redacción
RIS	Reglamento del Impuesto sobre Sociedades (RD 1777/2004)
TCo	Tribunal Constitucional
TEAC	Tribunal Económico Administrativo Central
UTE	Unión temporal de empresas

INTRODUCCIÓN

En los últimos meses la regulación del Impuesto sobre Sociedades se ha visto «sacudida» por distintas **modificaciones**, ya sean de carácter indefinido o temporal, cuya principal motivación ha sido aumentar los ingresos públicos para contribuir a salir de la crisis económica actual mediante la reducción del déficit público. Asimismo se han introducido algunas medidas cuya finalidad es contribuir al incremento de competitividad de las empresas a nivel internacional.

En esta línea, se han publicado dos normas de gran calado, además de otras normas con incidencia en el IS (ver nº 25):

a) La **Ley 14/2013**, de 27 de septiembre, de **apoyo a los emprendedores** y su internacionalización (en adelante L 14/2013), que introduce diferentes modificaciones en el ámbito del Impuesto sobre Sociedades (en adelante IS) cuyo objeto es mejorar la **competitividad** de las empresas, ya que todas las medidas tienen el objetivo de reducir la tributación efectiva de dicho impuesto. En particular, se modifican distintos preceptos del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por el Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo (en adelante LIS), de manera que los efectos de esas modificaciones no están limitados a determinados períodos impositivos, sino que tienen aplicación indefinida en el tiempo (nº 10 s.).

b) La **Ley 16/2013**, de 29 de octubre, por la que se establecen determinadas medidas en materia de **fiscalidad medioambiental** y se adoptan otras medidas tributarias y financieras (en adelante L 16/2013), que introduce diferentes modificaciones en el ámbito del Impuesto sobre Sociedades que tienen por objeto incrementar la **recaudación** de dicho impuesto al objeto de reducir el déficit público actual, en línea con las modificaciones fiscales introducidas en el ejercicio 2012 (RDL 12/2012; RDL 20/2012; L 16/2012). En particular, se modifican distintos preceptos de la LIS, de manera que los efectos de algunas de esas modificaciones están limitados a determinados períodos impositivos mientras que otras modificaciones tienen una aplicación temporal indefinida (nº 20 s.).

A continuación se indican las medidas introducidas en cada norma con un breve resumen de su contenido, indicando en qué parte de esta obra se realiza su estudio más detallado.

Normativa de apoyo a los emprendedores (L 14/2013) Las modificaciones introducidas por esta norma en el IS son las siguientes:

a) Deducción por inversión de beneficios (nº 1600 s.). Este incentivo fiscal consiste en una nueva deducción por inversión de los beneficios obtenidos exclusivamente por las empresas que tengan la condición de reducida dimensión, vinculada a la creación de una reserva contable de carácter indisponible, que tiene por objeto fomentar la capitalización de las empresas y la inversión en activos nuevos del inmovilizado material y de las inversiones inmobiliarias, con la condición de que estén afectos al desarrollo de actividades económicas.

Este incentivo fiscal supone una **tributación más reducida** para aquella parte de los beneficios obtenidos por estas empresas que se destinen a realizar inversiones, en comparación con la parte de esos beneficios que sean objeto de distribución o bien no se destinen a nuevas inversiones. Los primeros estarán sometidos a un tipo de gravamen del 15% (25 – 10) como consecuencia de que pueden deducir de la cuota íntegra el 10% del importe de esos beneficios que se destinan a realizar inversiones cuando, por el contrario, el resto de beneficios estará sujeto al tipo de gravamen general (25%/30%) establecido para estas entidades (LIS art.114 redacc RDL 13/2010), tanto para los beneficios que sean objeto de distribución como para los beneficios que no se destinen a realizar inversiones.

b) Actividades de **investigación y desarrollo e innovación tecnológica** (nº 1500 s.). Al objeto de mejorar la aplicación de los incentivos fiscales vinculados a las actividades

5

10

11

de investigación y desarrollo e innovación tecnológica, se establece la **opción** para el sujeto pasivo de proceder a su aplicación sin quedar sometida esta deducción a ningún límite de la cuota líquida del IS. Además, se permite que la deducción sea abonada al sujeto pasivo con un límite máximo conjunto de 3 millones de euros anuales (1 millón de euros en caso de deducciones procedentes de actividades de innovación tecnológica), si bien esta opción (deducción sin límite y abono) requiere aplicar una tasa de descuento respecto al importe de la deducción inicialmente generado.

Esta opción requiere un **mantenimiento** continuado en la realización de estas actividades de investigación y desarrollo e innovación tecnológica, así como del nivel de la plantilla de la empresa, con el objeto de resultar disponible para aquellas entidades que son auténticas precursoras de este tipo de actividades, cualquiera que sea su tamaño y régimen fiscal.

- 12 c) Reducción de las rentas procedentes de determinados activos intangibles** (nº 950 s.). Asimismo, se modifica el régimen fiscal establecido en la LIS art.23 sobre las rentas procedentes de determinados activos intangibles, con la finalidad de que la reducción recaiga sobre la **renta neta** derivada del activo cedido y no sobre los ingresos procedentes del mismo, como ocurría en el régimen fiscal anterior, lo cual supone evitar posibles supuestos de desimposición como era el caso de que la renta neta generada procedente del activo intangible podía ser negativa aun cuando fuese positiva la renta neta realmente obtenida, situación que la modificación evita por cuanto en ningún supuesto la renta neta puede transformarse en negativa con ocasión de la aplicación de este incentivo fiscal.

Por otra parte, se amplía la aplicación del régimen fiscal pues se extiende no sólo a las rentas procedentes de la cesión sino también a supuestos de **transmisión** de estos activos intangibles.

Por último, con la finalidad de proporcionar seguridad jurídica en la aplicación de este incentivo fiscal, se permite solicitar a la Administración tributaria **acuerdos previos** que versen sobre la calificación de los activos aptos a efectos de la aplicación de este régimen fiscal, así como la valoración de los ingresos y gastos relacionados con la cesión de los mismos, o bien la solicitud puede versar exclusivamente sobre la valoración de los referidos ingresos y gastos.

Este nuevo régimen fiscal es aplicable a las rentas procedentes de cesiones de activos intangibles realizadas **a partir del 29-9-2013**, de manera que a los ingresos obtenidos de aquellas cesiones realizadas con anterioridad a esa fecha se les aplica el anterior régimen fiscal aun cuando se perciban con posterioridad a esa fecha.

- 13 d) Deducción por creación de empleo para trabajadores con discapacidad** (nº 1850 s.). También se modifica la LIS art.41 que regula la deducción en la cuota íntegra consecuencia de la creación de empleo de la plantilla de trabajadores con discapacidad. En este sentido, se establecen **dos niveles** de incentivo en función del grado de discapacidad del trabajador; en particular, se establece un importe de 9.000 euros por cada persona de incremento de plantilla con un grado de discapacidad entre el 33% y 65% y de 12.000 euros en el caso de que el incremento de plantilla afecte a trabajadores con un grado de discapacidad superior al 65%, con la particularidad de que el tipo de relación laboral con la empresa puede ser cualquiera de los establecidos en la normativa laboral, por lo que no es necesario que el contrato de trabajo sea por tiempo indefinido.

e) Incompatibilidades de las deducciones (nº 1460 s.). Se modifica la LIS art.44.3 para incluir la incompatibilidad para la aplicación de varias deducciones sobre una misma inversión por la misma entidad.

- 14 f) Entidades de nueva creación** (nº 1210 s.). Aunque la L 11/2013 incorporó una nueva disposición adicional decimonovena a la LIS para regular los incentivos a las empresas de nueva creación que haya tenido lugar a partir de 1-1-2013, consistente en la aplicación de una **escala de gravamen reducida**, en particular, un tipo del 15% sobre los primeros 300.000 euros de base imponible y el 20% sobre el exceso, aplicable exclusivamente en el primer período impositivo en que esa entidad genere base

imponible positiva así como en el período impositivo siguiente, la L 14/2013 modifica dicho precepto ya que la redacción original exigía para su aplicación que la entidad tributase al tipo general de gravamen de acuerdo con lo establecido en la LIS art.28. Así, se excluía a todas aquellas entidades que tuviesen un **tipo diferente al general**, tanto si fuese mayor como menor, con la única excepción para las cooperativas, a las que permitía aplicar esta escala reducida.

La modificación introducida por la L 14/2013 tiene por finalidad ampliar la aplicación de este régimen a todas las entidades de nueva creación, cualquiera que sea su tipo de gravamen, con la particularidad de que sólo están excluidas aquellas entidades que tengan un tipo de gravamen inferior al de la escala (15%/20%), lo cual es lógico pues de lo contrario a estas entidades se les estaría incrementando su tipo de gravamen.

Normativa de fiscalidad medioambiental y otras medidas tributarias 20

(L 16/12013) Las modificaciones introducidas por esta norma pueden dividirse en dos tipos, las de carácter temporal y las de carácter indefinido. Así:

a) Medidas de carácter temporal:

1ª. **Pagos fraccionados** en los ejercicios 2014 y 2015 (nº 2000 s.). Se establecen especialidades para su determinación así como a los tipos de gravamen aplicables, siendo igualmente exigible en dichos períodos impositivos un pago fraccionado mínimo.

2ª. Limitación de las **bases imponibles negativas** pendientes de compensar en la determinación de las bases imponibles de los períodos impositivos iniciados dentro de los años 2014 y 2015 (nº 1100 s.).

3ª. No aplicación en los contratos de **arrendamiento financiero** del requisito de que las cuotas deben ser contantes o crecientes durante el período contractual, en los períodos impositivos iniciados en los años 2009 al 2015 (nº 900 s.).

4ª. Extensión a los períodos impositivos iniciados dentro de los años 2014 y 2015 de la reducción del porcentaje de deducción de **fondo de comercio financiero**, que pasa del 5% al 1% (nº 720 s.).

5ª. Ampliación temporal a los períodos impositivos iniciados dentro de los años 2014 y 2015 de la reducción del porcentaje de deducción del **fondo de comercio** generado en adquisiciones de negocios y en operaciones de reestructuración, que pasa del 5% al 1% (nº 740 s.).

6ª. Reducción en los períodos impositivos iniciados dentro de los años 2014 y 2015 de los **límites de las deducciones** por inversiones de la cuota líquida del IS, que pasan del 35-60% general al 25-50% y, además, se incluyen dentro de este límite las deducciones por reinversión de beneficios extraordinarios (nº 1480 s.).

7ª. Ampliación temporal a los períodos impositivos iniciados dentro de los años 2014 y 2015 de la reducción del porcentaje de deducción del inmovilizado **intangibles con vida útil indefinida**, que pasa del 10% al 2% (nº 770 s.).

8ª. Ampliación temporal a los períodos impositivos iniciados dentro de los años 2014 y 2015 del régimen transitorio de la **libertad de amortización** aplicable a determinadas inversiones efectuadas entre 2009 y el 30-3-2012 (nº 800 s.).

b) Medidas de carácter indefinido:

1ª. No deducibilidad del gasto por **deterioro del valor de las participaciones** en el capital de otras entidades, residentes o no en territorio español, así como de las rentas negativas generadas a través de establecimientos permanentes en el extranjero y rentas negativas derivadas de la participación en UTEs que desarrollan actividades en el extranjero, con efectos para los períodos impositivos que se inicien a partir del 1-1-2013 (nº 100 s.).

La no deducción de este gasto contable no es permanente sino que se difiere su **deducción** al período impositivo posterior en que se transmita la participación, el establecimiento permanente, la participación en la UTE, o bien cuando tenga lugar el cese de la actividad de estos negocios conjuntos.

2ª. Ampliación del ámbito de la **bonificación** por las rentas obtenidas en **Ceuta y Melilla**, equiparando este régimen con el establecido para las personas físicas, esta-

bleciéndose unas reglas mínimas que facilitan la aplicación práctica de la bonificación (nº 1300 s.).

3ª. Aplicación indefinida de la **deducción por inversiones en producciones cinematográficas** y series audiovisuales (nº 1800). Adicionalmente se amplía la base de esta deducción, incluyendo los gastos por copias y los gastos de publicidad que corran a cargo del productor.

4ª. Determinación del procedimiento de cálculo de la **corrección monetaria** para elementos que se hayan acogido a la actualización de balances del año 2012 (nº 850 s.).

5ª. Establecimiento de un régimen especial para la Sociedad de Gestión de Activos Procedentes de la Reestructuración Bancaria (nº 2100).

25 Otras normas Cabe resaltar las siguientes normas con incidencia en el IS:

A. Medidas urgentes para la adaptación del derecho español a la normativa de la UE en materia de supervisión y solvencia de entidades financieras (RDL 14/2013).

Esta norma introduce una nueva regla de imputación en el IS de las **dotaciones por deterioro** de los créditos u otros activos derivados de las posibles insolvencias de los deudores no vinculados con el sujeto pasivo, siempre que no les resulte de aplicación lo dispuesto en la LIS art.12.2.a), así como los derivados de la aplicación de la LIS art.13.1.b) y 14.1.f), correspondientes a dotaciones o aportaciones a sistemas de previsión social y, en su caso, prejubilación, que hayan generado activos por impuesto diferido con entrada en vigor desde el 1-1-2011 (LIS art.19.13 redacc RDL 14/2013 disp.final 2ª.primero.uno).

También establece unas reglas especiales de aplicación del régimen de **consolidación fiscal** por aquellos grupos fiscales en los cuales se encuentren integradas entidades a las que les resulte de aplicación la nueva regla de imputación de la LIS art.19.13, y se recoge, con efectos para períodos que se inicien a partir del 1-1-2014, la **conversión de los activos por impuesto diferido** correspondientes a las dotaciones por deterioro derivadas de la LIS art.19.13 en crédito exigible frente a la Administración tributaria (LIS disp.adic.21ª y 22ª redacc RDL 14/2013 disp.final 2ª.primero.dos y segundo).

B. Medidas de desarrollo reglamentario (RD 960/2013).

Además de la regulación del procedimiento a seguir en los supuestos de acuerdos previos de valoración y acuerdos **previos de calificación** y valoración en relación con la reducción de rentas procedentes de determinados activos intangibles (nº 1053 s.) y del procedimiento correspondiente a los **planes especiales de inversión**, en el supuesto de la deducción por inversión de beneficios (nº 1662 s.), se recogen estas otras:

a) Con efectos a partir del 7-12-2013, los **planes de amortización** aprobados para determinados elementos patrimoniales se pueden aplicar a aquellos otros elementos patrimoniales de idénticas características cuya amortización vaya a comenzar antes del transcurso de tres años contados desde la fecha de modificación del acuerdo de aprobación del plan de amortización, siempre que se mantengan sustancialmente las circunstancias de carácter físico, tecnológico, jurídico y económico determinantes del método de amortización aprobado (RIS art.5.9 y 10 redacc RD 960/2013 art.1.primero.uno).

b) Con efectos a partir del 1-1-2014, para las personas o entidades que tienen obligación mensual de presentar la declaración y realizar el ingreso correspondiente a **retenciones e ingresos a cuenta**, se elimina el plazo excepcional que existía en relación con la declaración e ingreso correspondiente al mes de julio, debiendo presentarse, con carácter general, en los veinte primeros días naturales de cada mes, en relación con las cantidades retenidas y los ingresos a cuenta que correspondan por el inmediato anterior (RIS art.66.1 redacc RD 960/2013 art.1.segundo.tres).

c) Con efectos a partir del 7-12-2013, se establece el plazo de presentación y el contenido mínimo de la nueva comunicación a que se refiere el régimen fiscal especial de **arrendamiento financiero** contenido en la LIS art.115.11 redacc L 16/2012 (RIS art.49 redacc RDL 960/2013 art.1.primero.cuatro).

d) Con efectos a partir del 1-1-2014, se introducen algunas modificaciones en la práctica de retenciones o ingresos a cuenta por transmisión o reembolso de acciones o participaciones representativas del capital o patrimonio de las **IIC**. En particular, las sociedades gestoras continúan siendo las obligadas a practicar retención o ingreso a cuenta en el caso de reembolso de las participaciones de **fondos de inversión**, salvo por las participaciones registradas a nombre de entidades comercializadoras por cuenta de partícipes, respecto de las cuales deben practicar la retención o ingreso a cuenta dichas entidades comercializadoras (RIS art.60.6.1º y 5º y art.62.4 redacc RD 960/2013 art.1.segundo.uno y dos).

25

(sigue)

CAPÍTULO 1

Base imponible

SUMARIO

50

A.	Pérdidas por deterioro de participaciones en el capital de entidades	100
B.	Fondos de comercio e intangibles con vida útil indefinida	700
C.	Libertad de amortización	800
D.	Corrección monetaria	850
E.	Contratos de arrendamiento financiero	900
F.	Reducciones	950
G.	Bases imponibles negativas	1100

A. Pérdidas por deterioro de participaciones en el capital de otras entidades

SUMARIO

100

1.	Derogación del régimen	110
2.	Partidas contables no deducibles	140
3.	Criterios especiales de imputación de rentas negativas	220
4.	Exención de rentas de fuente extranjera	260
5.	Exención de rentas de establecimientos permanentes en el extranjero	300
6.	Deducción por doble imposición interna	360
7.	Deducción por doble imposición internacional de rentas de establecimientos permanentes	430
8.	Deducción por doble imposición internacional de dividendos y plusvalías	445
9.	Uniones temporales de empresas	500
10.	Grupos fiscales	520
11.	Operaciones de reorganización empresarial	600
12.	Régimen transitorio	650
13.	Pagos fraccionados	690

La L 16/2013 introduce, con efectos para los períodos impositivos que se inicien a partir del **1-1-2013** importantes modificaciones con **carácter permanente** en la normativa del IS en lo que se refiere a la regulación de los efectos fiscales asociados al deterioro del valor de las participaciones que una entidad residente tiene en el capital de otras entidades, residentes tanto en territorio español como en el extranjero. La **principal novedad** es la consideración de gasto no deducible de dicho deterioro, lo que conlleva por un lado la introducción de un régimen transitorio, y por otro multitud de modificaciones en la normativa del IS, algunas de carácter técnico y otras introduciendo nuevas reglas y criterios, que se analizan a continuación.

105

1. Derogación del régimen

(LIS art.12.3 derog L 16/2013 art.1.Segundo.Uno)

La primera y principal modificación de la normativa del IS introducida por la L 16/2013, sobre la que pivotan todas las demás, es la derogación del régimen por el que se regulaban las condiciones fiscales para que fuesen deducibles las **pérdidas de valor** de las participaciones en el capital de otras entidades, con independencia de que coticen o no en mercados regulados, de la residencia de las entidades participadas y del porcentaje de participación tenido en el capital de las entidades participadas, y que se regulaban en la LIS art.12.3.

110

- 112 Régimen previo** En particular, para los períodos impositivos iniciados **antes del 1-1-2013**, se regulaba la deducción a **efectos fiscales** de la pérdida de valor de las participaciones representativas del capital o fondos propios de otras entidades, diferenciando según cotizasen o no en mercados regulados y si se trataba o no de participaciones en entidades del grupo, multigrupo o asociadas.
- 114 Entidades cotizadas** En relación con las participaciones en el capital de entidades que cotizaban en **mercados regulados** y, además, que no fuesen participaciones en entidades del grupo, multigrupo o asociadas, la normativa del IS no establecía ninguna particularidad a la deducción del gasto registrado representativo del deterioro de estas participaciones, por lo que el gasto contabilizado en cumplimiento de los criterios contables sobre la valoración posterior de estas participaciones era fiscalmente deducible en la determinación de la base imponible del IS sin ninguna particularidad.
- 116 Entidades no cotizadas** Respecto a las participaciones en el capital de entidades que no cotizaban en mercados regulados y que no fuesen en entidades del grupo, multigrupo o asociadas, la normativa del IS establecía el cumplimiento de ciertos **requisitos** para la deducción del gasto representativo del deterioro de estas participaciones.
- Así, el **gasto contabilizado** en cumplimiento de los criterios contables sobre la valoración posterior de estas participaciones era fiscalmente deducible en la determinación de la base imponible del IS con el límite de la diferencia positiva entre el valor de los fondos propios al inicio y al cierre del ejercicio de la entidad participada, para lo cual se tenía en consideración las variaciones de dichos fondos propios como consecuencia de las aportaciones realizadas en el ejercicio por los socios a dichos fondos así como también las posibles devoluciones de esos fondos propios a los socios realizadas en el mismo ejercicio.
- Por tanto, podía ocurrir que el gasto contable no fuese fiscalmente deducible cuando el deterioro contable de la participación se correspondía con la pérdida de valor imputable a **fondos de comercio** incorporados en el precio de adquisición de la participación, sin que fuese acompañado de una disminución de los fondos propios de la entidad participada.
- En definitiva, la **deducción** del gasto contable por deterioro tenía que corresponderse con una disminución de los fondos propios de la entidad participada producidos, bien como consecuencia de que dicha entidad hubiese generado pérdidas en el mismo ejercicio que motivaban la disminución del importe de tales fondos propios o bien porque la disminución de dichos fondos propios traía causa en una distribución de beneficios o reservas a los socios.
- 118 Entidades del grupo, multigrupo o asociadas** En relación con estas participaciones, con independencia de que las entidades cotizasen o no en mercados regulados, la normativa del IS establecía un **régimen específico** acerca de la deducción del deterioro del valor de estas participaciones de forma completamente autónoma e independiente de la norma contable.
- En particular, se establecía un régimen fiscal de deducción del valor de la participación con independencia de que se haya o no registrado un gasto por deterioro de la participación, esto es, el **gasto contable** por deterioro de la participación que, en su caso, se hubiese contabilizado, no era fiscalmente deducible, siendo deducible mediante la práctica de un ajuste negativo al resultado contable por importe de la diferencia positiva entre el valor de los fondos propios al inicio y al cierre del ejercicio de la entidad participada, es decir, debía haber una reducción de los fondos propios en el ejercicio cualquiera que sea su causa, aunque lo normal era que esa reducción estuviese motivada porque la entidad participada hubiese generado pérdidas en el ejercicio.
- Además, para efectuar dicho **cálculo** debía tenerse en cuenta las aportaciones realizadas por los socios a los fondos propios de la entidad y las devoluciones de aportaciones a los socios realizadas en el ejercicio. Para determinar la diferencia entre los

valores de los fondos propios se tomaban los existentes al cierre del ejercicio, siempre que se recogiesen en los balances formulados o aprobados por el órgano competente.

Esa **diferencia de los fondos propios** que tenía efectos fiscales debía corregirse en el importe de los gastos contables del ejercicio de la entidad participada que tenían la consideración de gastos fiscalmente no deducibles de acuerdo con lo establecido en la normativa del IS y que hubiesen contribuido a que los fondos propios al cierre del ejercicio fuesen inferiores a los fondos propios al inicio del mismo.

Dado que esta deducción fiscal tenía la consideración fiscal de **corrección del valor** de la participación en la entidad participada, las cantidades que hubieran sido deducibles minoraban a efectos fiscales el valor de la participación, teniendo la consideración de corrección de valor, depreciación o deterioro de la participación, lo cual debía de tenerse en consideración cuando la normativa del IS estableciese alguna particularidad fiscal cuando la participación se haya depreciado, deteriorado o corregido su valor.

Así, esta calificación tiene **efectos prácticos** al tiempo de calcular la renta que se ponía de manifiesto en la transmisión de esas participaciones así como para determinar la incidencia en la distribución de dividendos procedentes de esas participaciones sobre los que se haya realizado una corrección de valor fiscal. Un ejemplo de este segundo supuesto era el de dividendos exentos distribuidos por entidades no residentes, cuando con posterioridad la entidad participada hubiera disminuido sus fondos propios, ya que esa disminución de fondos propios no era fiscalmente deducible hasta el importe de los dividendos que hubiesen estado exentos por aplicación de lo establecido en la regulación de la exención por doble imposición internacional de dividendos (LIS art.21 redacc RDL 12/2012).

Las cantidades deducidas representaban una **diferencia de imputación temporal**, en el sentido de que se integraban en la base imponible mediante un ajuste positivo en el período impositivo posterior en el que el valor de los fondos propios de la entidad participada al cierre del ejercicio excedía del valor de los fondos propios al inicio del mismo, para lo cual debía tenerse en consideración las aportaciones o devoluciones de aportaciones realizadas por los socios en dicho ejercicio. Otro supuesto en el que el deterioro revertía a la base imponible era cuando se transmitía la participación.

En definitiva, el régimen establecido representaba un **incentivo fiscal** ya que, en ausencia de gasto contable por deterioro de la participación, sin embargo, permitía reducir la base imponible de la entidad matriz por el importe de la disminución de los fondos propios de la entidad participada producida en el ejercicio.

Ejemplo La sociedad A tiene el 100% del capital de la entidad B desde su constitución por un importe de 10.000. En el ejercicio n la evolución de los fondos propios de esa entidad son los siguientes:

	Fondos propios inicio	Fondos propios cierre
Capital	10.000,00	10.000,00
Resultado del ejercicio	-	(2.000,00)

Contablemente la participación no se ha deteriorado, por lo que la sociedad A no registra ningún gasto por pérdida por deterioro dado que un examen de la evolución futura de los resultados de la entidad B determina la recuperación de la inversión.

En este caso, aunque no haya gasto contable en concepto de deterioro de la participación, sin embargo, se permite deducir la diferencia positiva de los fondos propios del ejercicio (LIS art.12.3 redacc L 11/2009), esto es, un importe de 2.000 que coincide con el otro límite que es la diferencia entre el precio de adquisición de la participación (10.000) y los fondos propios de la entidad B al cierre del ejercicio (8.000), dado que en este caso no hay plusvalías latentes en el momento de la toma de la participación al tenerse la misma desde la constitución de la entidad participada.

En definitiva, podía realizarse un ajuste negativo al resultado contable por importe de 2.000 para determinar la base imponible del ejercicio, lo cual supone pagar menos IS en

119

120

el presente y más IS en el futuro como consecuencia de que estamos en presencia de una diferencia temporal. Lo anterior no supone que el beneficio de la sociedad A sea mayor, dado que es necesario registrar el gasto por impuesto imputable a ese impuesto diferido que realmente supone este régimen fiscal.

No obstante, este mismo caso si tiene lugar en períodos impositivos iniciados a partir del 1-1-2013, no es deducible esa diferencia positiva imputable a la disminución de los fondos propios de la filial, incluso si responde a un deterioro real de la participación reconocido como gasto en la contabilidad de la sociedad A.

125 Retroactividad Dado que la L 16/2013 entra en vigor el 31-10-2013 pero deroga la regulación de las pérdidas por deterioro de participaciones (LIS art.12.3) con efectos para los períodos impositivos que se inicien a partir de 1-1-2013, puede plantearse si la aplicación de esta norma a los períodos impositivos iniciados en el año 2013 atenta al **principio constitucional de seguridad jurídica** (Const art.9.3) por la retroactividad de la norma, para lo cual se entiende que es necesario diferenciar los períodos impositivos iniciados dentro del año 2013 pero que concluyen con posterioridad a la entrada en vigor de dicha norma legal (31-10-2013), de aquellos otros que hayan concluido con anterioridad al 31-10-2013.

Para ello puede tomarse como **antecedente** la Sentencia del Tribunal Constitucional, TCo 182/1997, en la que se enjuiciaba el RDL 5/1992, de 21 de julio, de Medidas Presupuestarias Urgentes que fue convalidado por la L 28/1992, de 24 de noviembre, ya que dichas normas elevaron las tarifas del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas para el propio ejercicio 1992 pero con efectos para los períodos que finalizasen en 1992 con posterioridad a la entrada en vigor de dicho RDL 5/1992.

Dicha sentencia rechaza la situación de una retroactividad de las calificadas como **«plena» o «auténtica»**. En este sentido, dichas normas incrementaron las tarifas del IRPF en un momento en el que, aunque el período impositivo del Impuesto estuviese muy avanzado, aún no había llegado a concluir, pues finaliza el 31 de diciembre que es cuando se devenga el Impuesto, por lo que atribuye efectos jurídicos futuros a hechos imponibles que todavía no se han realizado completamente, ya que las rentas percibidas antes de entrar en vigor la referida norma del año 1992 no son más que elementos materiales integrantes del hecho imponible duradero y unitario que consiste en la obtención de la renta global neta a lo largo de todo el período impositivo, que concluye el último día del año, por lo que se aplica, en definitiva, a **deudas impositivas** que aún no se han devengado y que, además, habrán de satisfacerse por los sujetos pasivos junto con la presentación de la declaración-liquidación del tributo que deberá tener lugar en el plazo reglamentariamente fijado para ello, es decir, conforme a lo que era y es usual, varios meses después, ya transcurrido gran parte del siguiente período impositivo.

126 En definitiva, aunque esa sentencia consideró que esas normas tienen carácter retroactivo –aunque se trate de retroactividad impropia o de grado medio– no debe llevar necesariamente a la conclusión de que la seguridad jurídica de los sujetos pasivos del IRPF había quedado afectada, pues la **naturaleza periódica del tributo** afectado y la configuración de su hecho imponible no impiden, en principio, que el legislador pueda modificar algunos aspectos del mismo por medio de disposiciones legales dictadas precisamente durante el período impositivo en el que deben surtir efectos.

El TCo insiste en que la **seguridad jurídica** no es un valor absoluto, pues ello daría lugar a la petrificación del ordenamiento jurídico, ni puede entenderse tampoco como un derecho de los ciudadanos al mantenimiento de un determinado régimen fiscal, aunque sí protege, en cambio, la confianza de los ciudadanos, que ajustan su conducta económica a la legislación vigente, frente a cambios normativos que no sean razonablemente previsibles, ya que la retroactividad posible de las normas tributarias no puede trascender la interdicción de la arbitrariedad, por lo que determinar cuándo una norma tributaria de carácter retroactivo vulnera la seguridad jurídica de los ciudadanos es una cuestión que sólo puede resolverse caso por caso, teniendo en cuenta, de un lado, el grado de retroactividad de la norma cuestionada y,

de otro, las circunstancias específicas que concurren en cada supuesto, especialmente la previsibilidad de la medida adoptada, las razones que han llevado a adoptarla y el alcance de la misma.

Señala el TCo en esa sentencia referente a esa normativa aprobada en el año 1992 que la exigencia constitucional de seguridad jurídica no puede nunca llegar hasta el punto de impedir a las Cortes Generales tomar conciencia de **situaciones de crisis financiera**, o de cualquier otra especie, y hacerles frente adoptando las medidas que se estimen precisas u oportunas para ello, ante la necesidad extraordinaria y urgente de responder al espectacular crecimiento del **déficit público**, que afectaba gravemente al equilibrio de la Hacienda Pública del Estado y al cumplimiento de uno de los requisitos esenciales del Programa de Convergencia Económica (mantener el déficit público dentro del límite del 3% del P.I.B.) con vistas a alcanzar la Unión monetaria prevista en el Tratado de la Unión Europea celebrado en Maastricht y firmado por España. Objetivo este último que –debe recordarse– era, y sigue siendo, prioritario no sólo para el Gobierno, sino también para la mayor parte de los grupos que gozan de representación parlamentaria y que, en definitiva, representan la voluntad del pueblo español. Resulta claro, por tanto, que existieron exigencias cualificadas de interés público, de índole esencialmente económica, que fundamentaron la medida adoptada por la L 28/1992.

Concluye la sentencia indicando que de cuanto antecede se deduce que, atendidas las **circunstancias concretas** del presente caso –a saber, el grado de retroactividad de la norma, la finalidad de la medida que aprobaba, las circunstancias excepcionales y urgentes que justificaban su adopción y lo limitado de su alcance– no puede decirse que el aumento de las tarifas del IRPF que ha realizado la L 28/1992, haya vulnerado el principio de seguridad jurídica garantizado constitucionalmente (Const art.9.3).

127

Trasladando los criterios de la referida sentencia a la derogación de la regulación de las **pérdidas por deterioro de participaciones** (LIS art.12.3) realizada por la L 16/2013, hay que diferenciar en función de cuándo finalice el período impositivo.

Así, en el caso de períodos impositivos iniciados dentro del año 2013 pero que concluyan **a partir del 31-10-2013** (entrada en vigor de dicha norma legal), entendemos que los **fundamentos** de la referida sentencia son plenamente trasladables a este caso, es decir, aunque dicha derogación tenga carácter retroactivo, sin embargo, se trataría de retroactividad impropia o de grado medio y, por tanto, no atenta contra el principio de seguridad jurídica.

No obstante, para períodos impositivos iniciados a partir del 1-1-2013 pero que hayan **concluido antes del 31-10-2013**, aplicando los criterios de la TCo 182/1997 parece que se trataría de una retroactividad de las calificadas como «plena» o «auténtica» y, por tanto, contraria al principio de seguridad jurídica.

En este mismo sentido, debe tenerse en consideración lo establecido en la normativa general tributaria que establece que el **devengo** del impuesto es el momento en el que se entiende realizado el hecho imponible y en el que se produce el nacimiento de la obligación tributaria principal, de manera que la fecha del devengo determina las circunstancias relevantes para la configuración de la obligación tributaria, salvo que la ley de cada tributo disponga otra cosa (LGT art.21).

Dado que la **normativa del IS** establece que el IS se devenga el último día del período impositivo (LIS art.27 redacc L 16/2012), si este ha concluido antes del 31-10-2013, parece que la determinación de la deuda tributaria ha de realizarse de acuerdo con la normativa vigente en ese momento, siendo en esa fecha plenamente aplicable la deducibilidad de la pérdida por deterioro de la participación en entidades siempre que se cumplan una serie de requisitos (LIS art.12.3), lo cual puede reforzar la idea de si en este caso se estaría vulnerando el principio de seguridad jurídica.

128