

## Nota de urgencia sobre las nuevas medidas sobre activos por impuestos diferidos contenidas en el Real Decreto-Ley 14/2013

### 1. Introducción

Dentro del conjunto de medidas adoptadas por el Real Decreto-ley 14/2013, una de las materias más esperadas era la regulación de los activos por impuestos diferidos (los conocidos como "DTAs", acrónimo inglés de *Deferred Tax Assets*).

Dichas medidas se encuentran en la Disposición final segunda del Real Decreto-ley que modifica el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre sociedades ("TRLIS"), que son el objeto de la presente nota.

En síntesis, la nueva normativa aprobada señala que determinadas diferencias temporarias debidas a insolvencias y pensiones tendrán un tratamiento especial en cuanto a su integración en base imponible, con efectos retroactivos para los periodos impositivos que se hayan iniciado desde 1 de enero de 2011. Además, para los ejercicios que se inicien desde 1 de enero de 2014, las diferencias temporarias que, una vez tenidas en cuenta las reglas antes citadas, no se puedan aprovechar en determinadas circunstancias (bien porque el sujeto pasivo incurra en pérdidas contables, o bien porque la entidad se liquide o se declare judicialmente su insolvencia) podrán convertirse en créditos frente a la Administración tributaria (que se podrán abonar o compensar con deudas tributarias, a opción del sujeto pasivo). Por último, la norma dispone que, una vez transcurridos determinados plazos sin poder utilizar estos activos fiscales, podrán canjearse por Deuda Pública.

### 2. Medidas fiscales

#### **2.1 Medidas con entrada en vigor para ejercicios iniciados a partir de 1 de enero de 2011: reglas especiales de imputación temporal para determinados ajustes**

##### *2.1.1 Nueva regla de imputación temporal en tributación individual*

Mediante la inclusión de un nuevo apartado 13 en el artículo 19 del TRLIS, se establece una nueva regla de imputación temporal, de forma que determinadas diferencias temporarias no se "conviertan" en créditos fiscales por bases imponibles negativas.

En concreto, esta regla dispone que determinadas dotaciones por deterioro, así como otras dotaciones o aportaciones a sistemas de previsión social y, en su caso, prejubilaciones que hayan sido consideradas como gastos no deducibles y, por tanto, hayan generado un activo por impuesto diferido, se consideren deducibles en el ejercicio en que proceda la recuperación de los ajustes practicados con el límite de la 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). Es decir, no todo el importe del ajuste será recuperado a efectos fiscales (aunque lo sea contablemente), sino únicamente aquel que no supere el límite

señalado, de forma que la diferencia temporaria generada en el pasado no se “convierta” en base imponible negativa.

Las dotaciones a las que este nuevo límite de recuperación será de aplicación son las siguientes:

- Dotaciones por deterioro de créditos u otros activos derivadas de insolvencias de deudores no vinculados con el sujeto pasivo a los que no les resulte de aplicación la regla temporal prevista en el artículo 12.2.a) TRLIS (regla que determina la no deducibilidad de las insolvencias por razón de morosidad con antigüedad inferior a seis meses).
- Dotaciones o aportaciones a sistemas de previsión social y, en su caso, prejubilaciones que no hayan resultado deducibles por aplicación de los artículos 13.1.b) o 14.1.f) del TRLIS.

El importe de la recuperación del ajuste que no se integre en la base imponible por la aplicación del referido límite será integrado en la base imponible de los ejercicios siguientes, si bien esta misma regla especial seguirá siendo de aplicación a los importes pendientes de revertir. A los efectos de determinar qué ajustes temporales deberán ser objeto de recuperación en primer lugar, la norma establece un criterio FIFO, esto es, que serán objeto de integración los correspondientes a dotaciones que provengan de los periodos impositivos más antiguos.

Se debe llamar la atención sobre el hecho de que la norma se aprueba con efectos retroactivos (para los ejercicios iniciados a partir de 1 de enero de 2011), si bien no se regula el procedimiento formal que se debe llevar a cabo para proceder a aplicar la nueva regla de imputación temporal de determinados gastos (deterioros por créditos y activos adjudicados y dotaciones y aportaciones a sistemas de previsión social y prejubilación) para los ejercicios 2011 y 2012, cuestión ésta que deberá ser objeto de aclaración o desarrollo en el corto plazo.

### 2.1.2 Nueva regla de imputación temporal en tributación consolidada

El Real Decreto-ley incluye una norma expresa para regular la aplicación de la nueva regla de imputación temporal en el régimen de consolidación fiscal.

A tal efecto se establecen tres reglas en la nueva disposición adicional vigésimo primera del TRLIS.

La primera regla dispone que, para la determinación de la base imponible consolidada previa (que es la formada por la suma de las bases imponibles individuales), se excluirán las dotaciones reguladas por el nuevo artículo 19.13 TRLIS y las compensaciones de bases negativas individuales.

Una vez determinada la base imponible consolidada previa, con las exclusiones citadas, procederá evaluar la integración (ajustes negativos) de las dotaciones reguladas en el artículo 19.13, que se podrán incluir en dicha base imponible antes de la compensación de bases imponibles negativas del grupo fiscal. Por tanto, los créditos por bases imponibles negativas del grupo serán utilizados en un momento posterior a la integración de los ajustes previstos en el citado artículo 19.13 TRLIS por parte del grupo fiscal.

La segunda regla dispone que, en los casos de entrada de entidades a un grupo fiscal, el grupo podrá integrar los ajustes pendientes (i.e. los generados con carácter previo a dicha entrada) mediante su inclusión en la base imponible del grupo.

La utilización de estos activos por impuesto diferido generados fuera del grupo tendrá como límite la base imponible positiva individual de la entidad sin considerar el efecto de la recuperación de estos ajustes y sin contar con la compensación de bases negativas individuales. En el cálculo de este límite aplicable a los activos generados fuera del régimen de consolidación, se deberán excluir, asimismo, los dividendos o participaciones en beneficios con derecho a la deducción total por doble imposición interna (según el artículo 30.2 TRLIS) que haya integrado la entidad en su base imponible individual.

Finalmente, para los supuestos de pérdida del régimen o de extinción del grupo fiscal, se prevé un sistema de reparto (individualización) de los ajustes pendientes de recuperar. Así, la norma establece que las dotaciones previstas en el artículo 19.13 que el grupo no haya podido incluir en la base consolidada por aplicación de los límites anteriormente descritos, serán objeto de atribución a las entidades siguiendo un criterio proporcional, atendiendo a qué entidades hayan contribuido a su formación.

## **2.2 Conversión de determinados activos por impuesto diferido en crédito exigible frente a la Administración tributaria**

Las reglas anteriores, que regulan la imputación temporal de determinadas diferencias temporarias, se complementan con una medida de cierre que permite considerar que los activos por impuesto diferido de igual naturaleza a los que son objeto de dichas reglas especiales "no dependen de la rentabilidad de la entidad que los generó" y se pueden convertir en créditos frente a la Administración tributaria o se pueden canjear por Deuda Pública, según el caso, en determinados supuestos.

### **2.2.1 Activos susceptibles de conversión**

Esta medida establece que, para los periodos que se inicien a partir de 1 de enero de 2014, los activos por impuesto diferido correspondientes a los ajustes por dotaciones citados en el artículo 19.13 (dotaciones por deterioro de créditos o activos derivados de insolvencias y dotaciones y aportaciones a sistemas de previsión social y, en su caso, prejubilación) se convertirán en un crédito exigible frente a la Administración en cualquiera de las siguientes circunstancias:

- Que el sujeto pasivo registre pérdidas contables en sus cuentas anuales, auditadas y aprobadas por el órgano competente. En este caso, el importe objeto de conversión será el resultado de aplicar el porcentaje que supongan las pérdidas contables respecto del capital y reservas al total de los activos susceptibles de conversión.
- Que la entidad sea objeto de liquidación o insolvencia judicialmente declarada.

Esta regla también dispone que serán igualmente convertibles en créditos frente a la Administración tributaria los activos por impuesto diferido que se correspondan con bases imponibles negativas que se hayan generado como consecuencia de integrar en la base imponible, a partir del primer período impositivo que se inicie en 2014, la recuperación de los ajustes por las dotaciones antes citadas (insolvencias y pensiones).

### 2.2.2 *Momento de conversión*

La conversión de los activos fiscales de referencia en un crédito exigible frente a la Administración tributaria se producirá en el momento de presentar la autoliquidación del Impuesto sobre Sociedades correspondiente al período impositivo en que se produzcan las circunstancias determinantes de la conversión (pérdidas contables, liquidación o insolvencia judicial).

### 2.2.3 *Opciones para la conversión*

Se permitirá que la conversión de los activos por impuesto diferido en un crédito frente a la Administración tributaria se realice, a opción del sujeto pasivo, bien (i) mediante 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.

El procedimiento y el plazo de compensación o abono se establecerán de forma reglamentaria.

### 2.2.4 *Canje por Deuda Pública*

Para los supuestos en los que no proceda la conversión previa (por no haber incurrido la entidad en pérdidas contables o haberse producido la liquidación o insolvencia judicial), y siempre que transcurra un determinado plazo sin que los activos por impuesto diferido a que se refiere este apartado se hayan podido utilizar o, en su caso, convertir en crédito frente a la Administración, dichos activos podrán canjearse por valores de Deuda Pública.

El plazo para el posible canje de los activos fiscales citados por valores de Deuda Pública se computará como sigue:

- Para los activos registrados tras la entrada en vigor de esta norma, el plazo de compensación de bases imponibles negativas previsto en el TRLIS será computado desde el registro contable de estos activos fiscales.
- En el supuesto de activos registrados con anterioridad a dicha entrada en vigor, el plazo se computará desde dicha fecha.

El procedimiento y el plazo del canje de activos fiscales por Deuda Pública también se establecerán de forma reglamentaria.