

Referencia: NFC049688

DGT: 11-11-2013N.º CONSULTA VINCULANTE: V3310/2013

SUMARIO:

IS. Base imponible. Gastos deducibles. Pérdida por deterioro del valor de los elementos patrimoniales. *Valores representativos de la participación en el capital de entidades del grupo, multigrupo y asociados. Participación totalmente deteriorada a 31 de diciembre de 2011, presentado la sociedad participada un patrimonio negativo. Gastos financieros. Limitación en la deducibilidad de gastos financieros.* A efectos de aplicar el art. 12.3 del RDLeg. 4/2004 (TR Ley IS), se admitirá la deducibilidad del importe que corresponda en el ejercicio 2012, con ocasión de la aportación a los fondos propios, siempre que el importe de éstos no haya aumentado en este ejercicio, por cuanto que el importe negativo del patrimonio neto no pudo ser deteriorado en un ejercicio anterior al estar limitada la corrección de valor fiscal al importe de la inversión en la participación de la participada. En virtud de lo anterior, se admitirá la deducibilidad del deterioro fiscal en el período impositivo 2012, en la cuantía de la aportación realizada a los fondos propios de la sociedad participada, siempre que se corresponda con una disminución de los fondos propios de la entidad participada que no haya podido ser objeto de deterioro fiscal por no existir valor fiscal de la participación y que dichos fondos propios no se hayan recuperado. Adicionalmente, debe señalarse que la deducibilidad del referido gasto correspondiente al art. 12.3 del RDLeg. 4/2004 (TR Ley IS) se producirá en el período impositivo 2012, con ocasión de la aportación a los fondos propios de la participada, si bien la misma corresponde a una disminución de los fondos propios de la entidad participada de períodos impositivos previos, por lo que carece de sentido que dicho deterioro se vea corregido en los gastos financieros no deducibles existentes en el propio ejercicio 2012 por aplicación del art. 20 del RDLeg. 4/2004 (TR Ley IS), los cuales sólo afectarán, en su caso, a la posible variación de fondos propios que se produzca en 2012, pero no a la que corresponda al período impositivo 2011 o a períodos impositivos anteriores.

Regímenes especiales. Grupos de sociedades/Consolidación fiscal. Requisitos para formar grupo. Exclusión del grupo. Si la sociedad dominante del grupo tuviera la certeza de que en el ejercicio 2014 no se va a reponer el patrimonio de la sociedad participada, ésta podrá ser excluida del grupo fiscal al tiempo de presentar la declaración-liquidación correspondiente al propio ejercicio 2013, debiendo, en consecuencia la sociedad participada presentar su declaración-liquidación (2013) con arreglo al régimen individual y la sociedad dominante del grupo, la declaración del mismo, correspondiente al ejercicio 2013, en régimen de consolidación excluyendo a la sociedad participada, con el fin de evitar la realización de una declaración extemporánea de regularización fiscal. Ello deberá quedar supeditado a que se produzca el supuesto de hecho determinante de la exclusión de la entidad del grupo fiscal.

Base imponible. Gastos deducibles. Pérdida por deterioro del valor de los elementos patrimoniales. *Derogación del art. 12.3 del RDLeg. 4/2004 (TR Ley IS) con efectos para los periodos impositivos iniciados a partir de 2013.* Con independencia de que la aportación a los fondos propios de la sociedad participada se lleve a cabo, por parte de la sociedad dominante del grupo, en un ejercicio en que la sociedad participada forme o no parte del grupo fiscal, en la medida en que dicha aportación se realice con posterioridad a 1 de enero de 2013, la misma no dará lugar al reconocimiento de deterioro fiscal alguno, por lo que ningún deterioro fiscal podrá formar parte de la base imponible individual de la entidad dominante, no resultando, por tanto, ya necesaria la eliminación de dicho deterioro con ocasión de la aplicación del mecanismo de la consolidación fiscal.

Cálculo del deterioro fiscalmente deducible de participaciones en una entidad, admitida pero suspendida de cotización. A efectos de lo previsto en el art. 12.3 del RDLeg. 4/2004 (TR Ley IS), la suspensión de cotización de una entidad debe equipararse a su consideración como entidad no cotizada, en la medida en que no existe un mercado de negociación de los títulos que proporcione el valor de la entidad participada en la fecha de cierre del ejercicio. Por tanto, deberá atenderse a lo dispuesto en el citado artículo en relación con las entidades no cotizadas para el período impositivo 2012. Por su parte, a partir del período impositivo 2013, no existirá deterioro fiscalmente deducible en relación con la participación en la entidad participada.

PRECEPTOS:

RDLeg. 4/2004 (TR Ley IS), arts. 10, 12, 14, 19 y 67.
RDLeg. 1/2010 (TR Ley Sociedades de Capital), art. 363.

Descripción sucinta de los hechos:

La entidad consultante es una sociedad residente fiscal en España dedicada a la administración y gestión de participaciones.

Entre otras, es titular del 76,92% de la sociedad A. El resto de participaciones de la sociedad A pertenece a la sociedad X.

A es una sociedad residente fiscal en España cuyo objeto social consiste igualmente en la administración y gestión de participaciones.

A 31 de diciembre de 2011, el valor de adquisición de las participaciones en A coincidía, en sede de la sociedad consultante, con la aportación inicialmente realizada en la fecha de constitución de A y posteriores aportaciones adicionales realizadas en posteriores ampliaciones de capital. No obstante, el mencionado valor de adquisición se encuentra totalmente deteriorado, contable y fiscalmente desde el ejercicio 2007.

El motivo de dicho deterioro reside en la situación de desequilibrio patrimonial en que se encuentra la sociedad A como consecuencia de las pérdidas en las que dicha sociedad ha incurrido, de forma que a 31 de diciembre de 2011 el patrimonio neto de A era negativo.

En el ejercicio 2012, la sociedad A ha incurrido en unas pérdidas contables adicionales.

La pérdidas adicionales que se reflejan en sede de la sociedad A, en el ejercicio 2012, tienen su origen, fundamentalmente en el deterioro contable y fiscal de determinadas participaciones ostentadas por A, así como en gastos financieros derivados de préstamos concedidos por dos entidades financieras, los cuales no tendrán la consideración de fiscalmente deducibles en sede de A por aplicación de lo dispuesto en el artículo 20 del TRLIS.

Adicionalmente, tanto la sociedad consultante como la sociedad X, han ido realizando en todos los ejercicios en los que ha sido necesario, aportaciones en concepto de préstamo, en favor de A, con la finalidad de que ésta pudiera atender los pagos de los préstamos frente a las entidades de crédito. Dichas aportaciones se han realizado por parte de los dos socios en proporción a sus respectivos porcentajes de participación. A tales efectos, no debe computarse un préstamo realizado aisladamente por la sociedad consultante en favor de la sociedad A, el cual queda al margen de consideración en relación con la presente consulta.

No obstante, en el ejercicio 2012, las aportaciones realizadas por la consultante y la sociedad X, en proporción a sus respectivas participaciones, no se han efectuado en concepto de préstamo si no como aportaciones a los fondos propios de A, realizadas con la finalidad de reponer parcialmente su situación patrimonial. Dicha aportación ha sido, en todo caso, inferior a las pérdidas acumuladas a 31 de diciembre de 2011 en sede de A, en la parte que proporcionalmente corresponde a la participación que ostenta la sociedad consultante en la sociedad A.

La intención de ambos socios es continuar realizando aportaciones a los fondos propios de A, en los ejercicios 2013 y siguientes, de forma proporcional a sus respectivas participaciones, con el mismo objetivo de reponer parcialmente su situación patrimonial. Adicionalmente, ambos socios se están planteando llevar a cabo una eliminación de los saldos de préstamos que mantienen frente a A, bien mediante una condonación de créditos, bien mediante una aportación de los mismos a A para su posterior compensación (capitalización de créditos).

A partir del ejercicio 2013, la sociedad consultante (como dominante) y la sociedad A (como dependiente) tributarán en régimen de consolidación fiscal. No obstante, es previsible que al cierre de 2013, concurra en A la circunstancia de desequilibrio patrimonial prevista en el artículo 67.4b) del TRLIS, lo que le impediría formar parte del grupo fiscal en el ejercicio 2013. Dicha situación de desequilibrio no sería superada antes de 31.12.2014.

Por último, la entidad consultante participa también en el capital social de una entidad cotizada Y, la cual, no obstante, se encuentra en la actualidad suspendida de cotización. Contablemente, la consultante ha valorado dichas participaciones a coste.

La entidad consultante lleva su contabilidad con arreglo al Plan General de Contabilidad para empresas de PYMES.

Cuestión planteada:

Se plantean las siguientes cuestiones:

1. Si en el ejercicio 2012, la consultante puede computar un deterioro fiscal en aplicación de lo dispuesto en el artículo 12.3 del TRLIS, como consecuencia de las aportaciones a los fondos propios de A realizadas en dicho ejercicio.

2. En caso de que la respuesta al apartado anterior fuese positiva, se plantea si el hecho de que parte de los gastos financieros netos en los que ha incurrido la sociedad A en el ejercicio 2012 no son fiscalmente deducibles, por aplicación de lo dispuesto en el artículo 20 del TRLIS, ello tiene incidencia en el cálculo del deterioro fiscalmente deducible o si, por el contrario, la aportación que realiza la consultante a los fondos propios de A puede imputarse, en primer lugar, a las pérdidas de ejercicios anteriores en los que no existía limitación alguna a la deducibilidad de gastos financieros, de forma que la totalidad del deterioro contable tendría la consideración de gasto fiscalmente deducible.

3. Se plantea si en el caso de tener la certeza de que la sociedad A no va a recuperar su situación de desequilibrio patrimonial a lo largo del ejercicio 2014, si sería correcta excluirla del grupo en la propia declaración-liquidación del ejercicio 2013 o si, por el contrario, dicha exclusión debe llevarse a cabo en el

ejercicio 2014.

4. En el ejercicio 2013 en el que resultaría de aplicación el régimen de consolidación fiscal, se plantea la posibilidad de que la entidad consultante pueda reconocer un deterioro fiscalmente deducible, como consecuencia de las aportaciones realizadas en dicho ejercicio a los fondos propios de la sociedad A, tomando en consideración que la sociedad A, finalmente no cumplirá con las condiciones exigibles para formar parte del grupo de consolidación fiscal a 31 de diciembre de 2014.

Adicionalmente, se plantea como afectaría al cálculo de dicho deterioro la posible condonación o aportación para su compensación del crédito que la sociedad consultante ostenta frente a la sociedad A.

Finalmente se plantea, qué efectos fiscales tendría para la sociedad consultante la realización de aportaciones a los fondos propios de la sociedad A en un ejercicio posterior a aquel en que la sociedad A se hubiera reintegrado en el grupo fiscal, tras haber recuperado su situación de desequilibrio patrimonial, con la finalidad de compensar las pérdidas generadas por A, en ejercicios anteriores en los que A no formaba parte del grupo fiscal.

5. Por último, se plantea si para el cálculo del deterioro fiscalmente deducible de las participaciones en la entidad participada y, admitida pero suspendida de cotización, se debe atender bien al valor bursátil de la participación (el cual ha permanecido invariable como consecuencia de su suspensión de cotización), bien a la diferencia de fondos propios entre el inicio y el fin de cada ejercicio, computando el deterioro resultante, con arreglo a lo dispuesto en el artículo 12.3 del TRLIS.

Contestación:

1. El artículo 10.3 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades (TRLIS), aprobado por el Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, establece que “en el método de estimación directa, la base imponible se calculará, corrigiendo, mediante la aplicación de los preceptos establecidos en esta ley, el resultado contable determinado de acuerdo con las normas previstas en el Código de Comercio, en las demás leyes relativas a dicha determinación y en las disposiciones que se dicten en desarrollo de las citadas normas.”.

A su vez, en relación con la imputación temporal de ingresos y gastos, el artículo 19 del TRLIS establece que:

“1. Los ingresos y los gastos se imputarán en el período impositivo en que se devenguen, atendiendo a la corriente real de bienes y servicios que los mismos representan, con independencia del momento en que se produzca la corriente monetaria o financiera, respetando la debida correlación entre unos y otros.

(...)

3. No serán fiscalmente deducibles los gastos que no se hayan imputado contablemente en la cuenta de pérdidas y ganancias o en una cuenta de reservas si así lo establece una norma legal o reglamentaria, a excepción de lo previsto respecto de los elementos patrimoniales que puedan amortizarse libremente.

(...)”

A efectos de analizar el tratamiento fiscal en la entidad consultante de la depreciación o deterioro de los valores representativos de la participación en el capital de la sociedad A por ella participada, es preciso traer a colación lo dispuesto en el artículo 12.3 del TRLIS, en su redacción vigente para los períodos impositivos iniciados a partir de 1 de enero de 2008:

“3. La deducción en concepto de pérdidas por deterioro de los valores representativos de la participación en el capital de entidades que no coticen en un mercado regulado no podrá exceder de la diferencia positiva entre el valor de los fondos propios al inicio y al cierre del ejercicio, debiendo tenerse en cuenta las aportaciones o devoluciones de aportaciones realizadas en él. Este mismo criterio se aplicará a las participaciones en el capital de entidades del grupo, multigrupo y asociadas en los términos de la legislación mercantil.

Para determinar la diferencia a que se refiere este apartado, se tomarán los valores al cierre del ejercicio siempre que se recojan en los balances formulados o aprobados por el órgano competente.

No serán deducibles las pérdidas por deterioro o correcciones de valor correspondientes a la participación en entidades residentes en países o territorios considerados como paraísos fiscales, excepto que dichas entidades consoliden sus cuentas con las de la entidad que realiza el deterioro en el sentido del artículo 42 del Código de Comercio, o cuando las mismas residan en un Estado miembro de la Unión Europea y el sujeto pasivo acredite que su constitución y operativa responde a motivos económicos válidos y que realizan actividades empresariales.

En las condiciones establecidas en este apartado, la referida diferencia será fiscalmente deducible en proporción a la participación, sin necesidad de su imputación contable en la cuenta de pérdidas y

ganancias, cuando los valores representen participaciones en el capital de entidades del grupo, multigrupo y asociadas en los términos de la legislación mercantil, siempre que el valor de la participación, minorado por las cantidades deducidas en períodos impositivos anteriores, exceda del valor de los fondos propios de la entidad participada al cierre del ejercicio que corresponda a la participación, corregido en el importe de las plusvalías tácitas existentes en el momento de la adquisición y que subsistan en el de la valoración. La cuantía de la diferencia deducible no puede superar el importe del referido exceso. A efectos de aplicar esta deducción, el importe de los fondos propios de la entidad participada se reducirán o aumentarán, por el importe de las deducciones y los ajustes positivos, respectivamente, que esta última entidad haya practicado por aplicación de lo establecido en este apartado correspondientes a las participaciones tenidas en otras entidades del grupo, multigrupo y asociadas.

A estos efectos, los fondos propios se determinarán de acuerdo con lo establecido en el Código de Comercio y demás normativa contable de desarrollo, siendo corregida dicha diferencia, en su caso, por los gastos del ejercicio que no tengan la condición de fiscalmente deducibles de acuerdo con lo establecido en esta Ley.

Las cantidades deducidas minorarán el valor de dichas participaciones, teniendo la consideración, a efectos fiscales, de corrección de valor, depreciación o deterioro de la participación. Estas cantidades se integrarán como ajuste positivo en la base imponible del período impositivo en el que el valor de los fondos propios al cierre del ejercicio exceda al del inicio, debiendo tenerse en cuenta las aportaciones o devoluciones de aportaciones realizadas en él, con el límite de dicho exceso.

En la memoria de las cuentas anuales se informará de las cantidades deducidas en cada período impositivo, la diferencia en el ejercicio de los fondos propios de la entidad participada, así como las cantidades integradas en la base imponible del período y las pendientes de integrar.”

Dado que la entidad consultante y la sociedad A tienen la consideración de sociedades del grupo en los términos de la legislación mercantil, procederá la aplicación de lo establecido en el párrafo cuarto y siguientes del artículo 12.3 del TRLIS en el período impositivo iniciado en 2012. Esto es, será fiscalmente deducible, en proporción al porcentaje de participación y con independencia de la existencia o no de un gasto por deterioro del valor contable de esa participación, la diferencia positiva entre el valor de los fondos propios al inicio y al cierre del ejercicio de la entidad participada, teniendo en cuenta las aportaciones o devoluciones de aportaciones realizadas en él, siempre que el valor de la participación, minorado por las cantidades deducidas en períodos impositivos anteriores, exceda del valor de los fondos propios de la entidad participada al cierre del ejercicio que corresponda a la participación, corregido en el importe de las plusvalías tácitas existentes en el momento de la adquisición y que subsistan en el de la valoración, de forma que la cuantía de la diferencia deducible no puede superar el importe del referido exceso. Asimismo, para calcular la diferencia entre los fondos propios al inicio y al cierre del ejercicio, teniendo en cuenta las aportaciones o devoluciones de aportaciones realizadas en el mismo, se tomarán aquellos valores que se recojan en los últimos balances que hayan sido formulados o aprobados por el órgano de administración de la sociedad participada antes de que finalice el plazo voluntario de la declaración de la sociedad consultante correspondiente al período impositivo al que sea imputable la citada diferencia. Si en ese plazo no se hubiesen formulado o aprobado los balances del último ejercicio, se tomarán los del ejercicio inmediato anterior a éste último.

En el supuesto en que, dándose estas condiciones, en el mismo ejercicio se haya registrado en contabilidad una pérdida por deterioro de la participación, dicho gasto por deterioro no sería fiscalmente deducible al ser aplicable este otro régimen fiscal especial sobre las correcciones de valor fiscal de las participaciones en entidades del grupo, multigrupo y asociadas. De la misma manera, e igualmente con independencia de la recuperación de valor que se produjera, en su caso, en el ámbito contable, las cantidades deducidas se integrarán con signo positivo en la base imponible del período impositivo en el que el valor de los fondos propios al cierre del ejercicio exceda al del inicio, teniendo en cuenta las aportaciones y devoluciones de aportaciones del mismo.

Por otra parte, el artículo 12.3 del TRLIS dispone, para las participaciones en empresas del grupo, multigrupo y asociadas, que los fondos propios se determinarán de acuerdo con lo establecido en el Código de Comercio y demás normativa contable de desarrollo y se corregirán por los gastos del ejercicio que no tengan la condición de fiscalmente deducibles de acuerdo con lo establecido en el TRLIS.

En el supuesto concreto planteado, de los hechos recogidos en el escrito de consulta se observa que la participación de la entidad consultante en la sociedad A, a 31 de diciembre de 2011, está totalmente deteriorada y la participada presenta un patrimonio negativo. A efectos de aplicar el artículo 12.3 del TRLIS, se admitirá la deducibilidad del importe que corresponda en el ejercicio 2012, con ocasión de la aportación a los fondos propios, siempre que el importe de éstos no haya aumentado en este ejercicio, por cuanto que el importe negativo del patrimonio neto no pudo ser deteriorado en un ejercicio anterior al estar limitada la corrección de valor fiscal al importe de la inversión en la participación de la participada.

Así, en virtud de lo anterior, en el supuesto concreto planteado, se admitirá la deducibilidad del deterioro fiscal en el período impositivo 2012, en la cuantía de la aportación realizada a los fondos propios

de la sociedad A, siempre que se corresponda con una disminución de los fondos propios de la entidad participada que no haya podido ser objeto de deterioro fiscal por no existir valor fiscal de la participación y que dichos fondos propios no se hayan recuperado.

Adicionalmente, debe señalarse que la deducibilidad del referido gasto correspondiente al artículo 12.3 del TRLIS se producirá en el período impositivo 2012, con ocasión de la aportación a los fondos propios de la participada, si bien la misma corresponde a una disminución de los fondos propios de la entidad participada de períodos impositivos previos, por lo que carece de sentido que dicho deterioro se vea corregido en los gastos financieros no deducibles existentes en el propio ejercicio 2012 por aplicación del artículo 20 del TRLIS, los cuales sólo afectarán, en su caso, a la posible variación de fondos propios que se produzca en 2012, pero no a la que corresponda al período impositivo 2011 o a períodos impositivos anteriores.

3. Se plantea si en el caso de tener la certeza de que la sociedad A no va a recuperar su situación de equilibrio patrimonial a lo largo del ejercicio 2014, si sería correcta excluirla del grupo en la propia declaración-liquidación del ejercicio 2013 o si, por el contrario, dicha exclusión debe llevarse a cabo en el ejercicio 2014.

Al respecto, el artículo 67.4.b) del TRLIS establece que:

“4. No podrán formar parte de los grupos fiscales las entidades en las que concurra alguna de las siguientes circunstancias:

(...)

b) Que al cierre del período impositivo se encuentren en situación de concurso, o incursas en la situación patrimonial prevista en el artículo 363.1.d) del texto refundido de la Ley de Sociedades de Capital, aprobado por Real Decreto Legislativo 1/2010, de 2 de julio, aun cuando no tuvieran la forma de sociedades anónimas, a menos que con anterioridad a la conclusión del ejercicio en el que se aprueban las cuentas anuales esta última situación hubiese sido superada.

(...)”.

De acuerdo con el precepto transcrito, en el caso planteado en el escrito de consulta, si al cierre del período impositivo 2013 la sociedad dependiente A se hallara incurso en la situación patrimonial prevista en el artículo 363.1.d) del texto refundido de la Ley de Sociedades de Capital, TRLSC, dicha sociedad quedará excluida del grupo fiscal en dicho ejercicio, a menos que dicha situación estuviese superada con anterioridad a la conclusión del ejercicio en el que se aprueben las cuentas anuales, es decir con anterioridad a 31/03/2014. Si a 31 de diciembre de 2014, la situación de desequilibrio patrimonial no hubiese sido superada, tanto el grupo fiscal como la sociedad excluida del mismo (A) deberán regularizar su situación tributaria por el Impuesto sobre Sociedades correspondiente al ejercicio 2013.

No obstante, si la entidad consultante tuviera la certeza de que en el ejercicio 2014 no se va a reponer el patrimonio de la sociedad participada, ésta podrá ser excluida del grupo fiscal al tiempo de presentar la declaración-liquidación correspondiente al propio ejercicio 2013, debiendo, en consecuencia la sociedad A presentar su declaración-liquidación (2013) con arreglo al régimen individual y la sociedad dominante del grupo (consultante), la declaración del mismo, correspondiente al ejercicio 2013, en régimen de consolidación excluyendo a la sociedad A, con el fin de evitar la realización de una declaración extemporánea de regularización fiscal. Ello deberá quedar supeditado a que se produzca el supuesto de hecho determinante de la exclusión de la entidad del grupo fiscal.

Por tanto, en el supuesto concreto planteado, la entidad dependiente A no formará parte del grupo fiscal en el período impositivo 2013 ni en los siguientes, a menos que se resuelva la situación de desequilibrio.

4. Una vez sentado lo anterior, se plantea la posibilidad de que la entidad consultante pueda reconocer un deterioro fiscalmente deducible en el ejercicio 2013, como consecuencia de las aportaciones realizadas en dicho ejercicio a los fondos propios de la sociedad A, tomando en consideración que la sociedad A, finalmente no cumplirá con las condiciones exigibles para formar parte del grupo de consolidación fiscal a 31 de diciembre de 2014.

En este punto, es preciso traer a colación que el artículo 1.Segundo.Uno de la Ley 16/2013, de 29 octubre de 2013, por la que se establecen determinadas medidas en materia de fiscalidad medioambiental y se adoptan otras medidas tributarias y financieras, ha derogado, con efectos para los períodos impositivos que se inicien a partir de 1 de enero de 2013, el apartado 3 del artículo 12 del TRLIS.

Adicionalmente, al artículo 1.Segundo.Dos de la citada Ley 16/2013, ha introducido una nueva letra j) en el artículo 14 del TRLIS, en virtud del cual, no tendrán la consideración de gastos fiscalmente deducibles, “las pérdidas por deterioro de los valores representativos de la participación en el capital o en los fondos

propios de entidades”.

De acuerdo con lo anterior, cualquier aportación a los fondos propios de la entidad participada que se realice en un período impositivo iniciado a partir de 1 de enero de 2013, no determinará ningún deterioro de valor fiscalmente deducible al haber sido objeto de derogación el artículo 12.3 del TRLIS, aún cuando pudiera corresponderse con pérdidas generadas en la entidad participada en períodos impositivos anteriores.

Asimismo, se plantea qué efectos fiscales tendría para la sociedad consultante la realización de aportaciones a los fondos propios de la sociedad A en un ejercicio posterior a aquel en el dicha la sociedad A pueda volver a formar parte del grupo fiscal cuya sociedad dominante es la sociedad consultante, tras haber recuperado su situación de equilibrio patrimonial, con la finalidad de compensar las pérdidas generadas en ejercicios anteriores en los que A no formaba parte del grupo fiscal.

Con independencia de que la aportación a los fondos propios de la sociedad A se lleve a cabo, por parte de la sociedad consultante, en un ejercicio en que la sociedad A forme o no parte del grupo fiscal cuya dominante es la propia consultante, en la medida en que dicha aportación se realice con posterioridad a 1 de enero de 2013, la misma no dará lugar al reconocimiento de deterioro fiscal alguno, por lo que ningún deterioro fiscal podrá formar parte de la base imponible individual de la entidad consultante, no resultando, por tanto, ya necesaria la eliminación de dicho deterioro con ocasión de la aplicación del mecanismo de la consolidación fiscal.

5. Por último la consultante plantea si es posible computar un deterioro fiscal correspondiente a su participación en la sociedad cotizada Y, la cual, no obstante, ha sido suspendida de cotización.

A efectos de lo previsto en el artículo 12.3 del TRLIS, la suspensión de cotización de una entidad debe equipararse a su consideración como entidad no cotizada, en la medida en que no existe un mercado de negociación de los títulos que proporcione el valor de la entidad participada en la fecha de cierre del ejercicio. Por tanto, deberá atenderse a lo dispuesto en el artículo 12.3 del TRLIS en relación con las entidades no cotizadas para el período impositivo 2012. Por su parte, a partir del período impositivo 2013, no existirá deterioro fiscalmente deducible en relación con la participación en la entidad A.

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.