

BASE DE DATOS DE [NORMACEF](#)

Referencia: NFC057434

DGT: 28-12-2015

N.º CONSULTA VINCULANTE: V4140/2015

SUMARIO:

IS. Base imponible. Imputación temporal. Tratamiento fiscal de los activos por impuesto diferido. Todos los activos por impuesto diferido con derecho a conversión generados antes de 1 de enero de 2008 quedan excluidos del pago de la prestación patrimonial referida en la disp. adic.13ª, si bien tendrán derecho a la conversión establecida en el art. 130 de la LIS. *Prestación patrimonial por conversión de activos por impuesto diferido en crédito exigible frente a la Administración Tributaria.* El cálculo de la prestación patrimonial a que se refiere la mencionada disposición, vendrá determinado por multiplicar por 1,5% el resultado positivo de la diferencia que resulte de los dos elementos siguientes: la generación neta de activos por impuesto diferido con derecho a conversión generados entre 1 de enero de 2008 y 31 de diciembre de 2015, y la suma agregada de las cuotas líquidas positivas del IS correspondientes a los períodos impositivos transcurridos entre los años 2008 y 2015. Aquellos activos por impuesto diferido correspondientes a dotaciones por deterioro de los créditos u otros activos derivadas de las posibles insolvencias de los deudores no vinculados con el contribuyente, no adeudados con entidades de derecho público y cuya deducibilidad no se produzca por aplicación de lo dispuesto en el art. 13.1.a) de la Ley, así como los derivados de la aplicación del art. 14.2, correspondientes a dotaciones o aportaciones a sistemas de previsión social y, en su caso, prejubilación, que se generen a partir de 1 de enero de 2016, tendrán derecho a la conversión en un crédito exigible frente a la Administración tributaria, en los términos establecidos en el propio art. 130, por un importe igual a la cuota líquida positiva correspondiente al período impositivo de generación de aquellos. *Integración en la base imponible.* La reversión de aquellas dotaciones y su incorporación en la base imponible se producirá de acuerdo con lo establecido en el art. 11.12 de la LIS, estando sometida a los límites allí señalados. De acuerdo con el art. 11.12 y la disp. trans. 33ª.3 de la LIS, la reversión de los activos por impuesto diferido y, por tanto, la integración en la base imponible de aquellas dotaciones que no fueron deducibles, una vez que se den las circunstancias para que las mismas pudieran ser objeto de integración en la base imponible, se producirá según este orden: con carácter previo, se integrarán en la base imponible aquellas dotaciones que se correspondan con activos por impuesto diferido que no tengan derecho a la aplicación de lo dispuesto en el art. 130 de la LIS, cualquiera que hubiera sido el período impositivo de generación. Posteriormente, en relación con aquellos activos por impuesto diferido a los que resulte de aplicación lo establecido en el art. 130 de la LIS, debe producirse de la siguiente forma: primero, se integrarán las dotaciones correspondientes a activos por impuesto diferido generados entre 2008 y 2015 respecto de los que proceda realizar el pago de la prestación patrimonial por conversión de activos por impuesto diferido en crédito exigible frente a la Administración Tributaria, establecida en la disp. adic. 13ª; en segundo lugar, se integrarán las dotaciones correspondientes a aquellos activos por impuesto diferido generados antes de 31 de diciembre de 2007, así como los generados entre 2008 y 2015 respecto de los que no proceda realizar el pago de la prestación patrimonial anterior; y, por último, se integrarán las dotaciones correspondientes a activos por impuesto diferido generados a partir de 1 de enero de 2016. *Información a incluir en la declaración del IS.* Según la disp. trans. 33ª.6 de la LIS, respecto a la información a incluir señalada en las letras c) y d) de dicho precepto, deberá incluirse la información relativa a los datos correspondientes a los años 2008 a 2015, es decir, el saldo global de los activos por impuesto diferido a que se refiere la letra a), diferenciando aquellos a los que le resulte de aplicación el apartado 2 de la disp. trans. 33ª, de aquellos a los que no.

PRECEPTOS:

Ley 27/2014 (LIS), art. 130, disp. adic. 13ª y disp. trans. 33ª.

Descripción sucinta de los hechos:

La entidad consultante es una organización de representación colectiva que plantea diversas cuestiones en relación con el tratamiento fiscal de los activos por impuesto diferido, tras la aprobación de la Ley de Presupuestos Generales del Estado para el año 2016.

Cuestión planteada:

Se describen en el cuerpo de la contestación

Contestación:

El apartado 12 del artículo 11 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades (LIS), establece que:

“12. Las dotaciones por deterioro de los créditos u otros activos derivadas de las posibles insolvencias de los deudores no vinculados con el contribuyente, no adeudados por entidades de derecho público y cuya deducibilidad no se produzca por aplicación de lo dispuesto en el artículo 13.1.a) de esta Ley, así como los derivados de la aplicación de los apartados 1 y 2 del artículo 14 de esta Ley, correspondientes a dotaciones o aportaciones a sistemas de previsión social y, en su caso, prejubilación, que hayan generado activos por impuesto diferido, a los que resulte de aplicación el derecho establecido en el artículo 130 de esta Ley, se integrarán en la base imponible de acuerdo con lo establecido en esta Ley, con el límite del 70 por ciento de la base imponible positiva previa a su integración, a la aplicación de la reserva de capitalización establecida en el artículo 25 de esta Ley y a la compensación de bases imponibles negativas.

Las cantidades no integradas en un período impositivo serán objeto de integración en los períodos impositivos siguientes con el mismo límite. A estos efectos, se integrarán en primer lugar las dotaciones correspondientes a los períodos impositivos más antiguos.

Si en un período impositivo se hubieran efectuado dotaciones por deterioro de los créditos u otros activos derivadas de las posibles insolvencias de los deudores no vinculados con el contribuyente, no adeudados por entidades de derecho público y cuya deducibilidad no se produzca por aplicación de lo dispuesto en el artículo 13.1.a) de esta Ley, así como los derivados de la aplicación de los apartados 1 y 2 del artículo 14 de esta Ley, correspondientes a dotaciones o aportaciones a sistemas de previsión social y, en su caso, prejubilación, que hayan generado activos por impuesto diferido, y el derecho establecido en el artículo 130 de esta Ley resultara de aplicación sólo a una parte de los mismos, se integrarán en la base imponible, en primer lugar, aquellas dotaciones correspondientes a los activos a los que no resulte de aplicación el referido derecho.”.

El artículo 130 de la LIS establece lo siguiente:

“Artículo 130. Derecho a la conversión de activos por impuesto diferido en crédito exigible frente a la Administración Tributaria.

“1. Los activos por impuesto diferido correspondientes a dotaciones por deterioro de los créditos u otros activos derivadas de las posibles insolvencias de los deudores no vinculados con el contribuyente, no adeudados con entidades de derecho público y cuya deducibilidad no se produzca por aplicación de lo dispuesto en el artículo 13.1.a) de esta Ley, así como los derivados de la aplicación de los apartados 1 y 2 del artículo 14 de esta Ley, correspondientes a dotaciones o aportaciones a sistemas de previsión social y, en su caso, prejubilación, podrán convertirse en un crédito exigible frente a la Administración Tributaria, por un importe igual a la cuota líquida positiva correspondiente al período impositivo de generación de aquellos, siempre que se de cualquiera de las circunstancias señaladas en el apartado siguiente.

Cuando el importe de la cuota líquida positiva de un determinado período impositivo sea superior al importe de los activos por impuesto diferido generados en el mismo a que se refiere el párrafo anterior, la entidad podrá tener el derecho previsto en este artículo, por un importe igual al exceso, respecto de aquellos activos de la misma naturaleza generados en períodos impositivos anteriores o en los 2 períodos impositivos posteriores. En este caso, el plazo a que se refiere el apartado 5 siguiente se computará desde el último día del primer período impositivo en que a dichos activos les resulte de aplicación este artículo.

2. La conversión a que se refiere el apartado anterior se producirá siempre que se de cualquiera de las siguientes circunstancias:

a) Que el contribuyente registre pérdidas contables en sus cuentas anuales, auditadas y aprobadas por el órgano correspondiente.

En este supuesto, el importe de los activos por impuesto diferido objeto de conversión estará determinado por el resultado de aplicar sobre el total de los mismos, el porcentaje que representen las pérdidas contables del ejercicio respecto de la suma de capital y reservas.

b) Que la entidad sea objeto de liquidación o insolvencia judicialmente declarada.

Asimismo, los activos por impuesto diferido por el derecho a compensar en ejercicios posteriores las bases imponibles negativas, se convertirán en un crédito exigible frente a la Administración Tributaria cuando aquellos sean consecuencia de integrar en la base imponible las dotaciones por deterioro de los créditos u otros activos derivadas de las posibles insolvencias de los deudores, así como las dotaciones o aportaciones a sistemas de previsión social y, en su caso, prejubilación, que generaron los activos por impuesto diferido a que se refiere el primer párrafo del apartado anterior.

3. La conversión de los activos por impuesto diferido a que se refiere el apartado 1 de este artículo en un crédito exigible frente a la Administración Tributaria se producirá en el momento de la presentación de la autoliquidación del Impuesto sobre Sociedades correspondiente al período impositivo en que se hayan producido las circunstancias descritas en el apartado anterior.

4. La conversión de los activos por impuesto diferido en un crédito exigible frente a la Administración Tributaria a que se refiere el apartado 1 de este artículo determinará que el contribuyente pueda optar por solicitar su abono a la Administración Tributaria o por compensar dichos créditos con otras deudas de naturaleza tributaria de carácter estatal que el propio contribuyente genere a partir del momento de la conversión. El procedimiento y el plazo de compensación o abono se establecerán de forma reglamentaria.

5. Los activos por impuesto diferido a que se refiere el apartado 1 anterior podrán canjearse por valores de Deuda Pública, una vez transcurrido el plazo de 18 años, computado desde el último día del período impositivo en que se produzca el registro contable de tales activos. El procedimiento y el plazo del canje se establecerán de forma reglamentaria.

6. Las entidades que apliquen lo dispuesto en este artículo deberán incluir en la declaración por este Impuesto la siguiente información:

a) Importe total de los activos por impuesto diferido correspondientes a dotaciones por deterioro de los créditos u otros activos derivadas de las posibles insolvencias de los deudores no vinculados con el contribuyente, no adeudados con entidades de derecho público y cuya deducibilidad no se produzca por aplicación de lo dispuesto en el artículo 13.1.a) de esta Ley, así como los derivados de la aplicación de los apartados 1 y 2 del artículo 14 de esta Ley, correspondientes a dotaciones o aportaciones a sistemas de previsión social y, en su caso, prejubilación.

b) Importe total y año de generación de los activos por impuesto diferido a que se refiere la letra a) anterior respecto de los cuales la entidad tiene el derecho establecido en este artículo, especificando aquellos a que se refiere, en su caso, el segundo párrafo del apartado 1 anterior.

c) Importe total y año de generación de los activos por impuesto diferido a que se refiere la letra a) anterior respecto de los cuales la entidad no tiene el derecho establecido en este artículo.”.

La disposición adicional decimotercera de la LIS dispone lo siguiente:

“Disposición adicional decimotercera. Prestación patrimonial por conversión de activos por impuesto diferido en crédito exigible frente a la Administración Tributaria.

1. Los contribuyentes de este Impuesto que tengan registrados activos por impuesto diferido a que se refiere el apartado 2 de la disposición transitoria trigésima tercera de esta Ley, y pretendan tener el derecho establecido en el artículo 130 de la misma respecto de dichos activos, estarán obligados al pago de la prestación patrimonial por conversión de activos por impuesto diferido en crédito exigible frente a la Administración Tributaria que se regula en la presente disposición.

2. El importe de la prestación será el resultado de aplicar el 1,5 por ciento al importe total de dichos activos existente el último día del período impositivo correspondiente al Impuesto sobre Sociedades de la entidad.

3. La prestación se devengará el día de inicio del plazo voluntario de declaración por este Impuesto, coincidiendo su plazo de ingreso con el establecido para la autoliquidación e ingreso de este Impuesto.

4. El ingreso de la prestación patrimonial se realizará mediante autoliquidación en el lugar y forma determinados mediante Orden del Ministro de Hacienda y Administraciones Públicas.

5. Será competente para la exacción de la prestación patrimonial regulada en esta disposición la Agencia Estatal de Administración Tributaria, a cuyo efecto su gestión, comprobación y recaudación se regirá, en lo no previsto en esta disposición, por lo establecido en la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, y en su normativa de desarrollo.

6. Contra los actos dictados por la Agencia Estatal de Administración Tributaria como consecuencia del ejercicio de la competencia atribuida en el apartado anterior procederá la interposición de los recursos y reclamaciones regulados en el Capítulo III y en las Subsecciones 1.ª y 2.ª de la Sección 2.ª y en la Sección 3.ª del Capítulo IV del Título V de la Ley 58/2003.

7. El rendimiento de la prestación patrimonial por conversión de activos por impuesto diferido en crédito exigible frente a la Administración Tributaria se incluirá en los ingresos públicos del Estado.

8. Los obligados al pago de la prestación patrimonial podrán efectuar consultas a la Administración Tributaria, aplicándose, a tal efecto, lo dispuesto en los artículos 88 y 89 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.”.

Por último, la disposición transitoria vigésima tercera de la LIS establece que:

“Disposición transitoria trigésima tercera. Conversión de activos por impuesto diferido generados en períodos impositivos iniciados con anterioridad a 1 de enero de 2016 en crédito exigible frente a la Administración Tributaria.

1. Lo dispuesto en los artículos 11.12 y 130 de esta Ley resultará de aplicación a los activos por impuesto diferido generados en períodos impositivos iniciados con anterioridad a 1 de enero de 2016, correspondientes a dotaciones por deterioro de los créditos u otros activos derivadas de las posibles insolvencias de los deudores no vinculados con el contribuyente, no adeudados con entidades de derecho público y cuya deducibilidad no se produzca por aplicación de lo dispuesto en el artículo 13.1.a) de esta Ley, así como los derivados de la aplicación de los artículos 13.1.b) y 14.1.f) del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, según redacción vigente en períodos impositivos iniciados con anterioridad a 1 de enero de 2015, o de los apartados 1 y 2 del artículo 14 de esta Ley, correspondientes a dotaciones o aportaciones a sistemas de previsión social y, en su caso, prejubilación, cualquiera que hubiera sido el importe de la cuota líquida positiva correspondiente al período impositivo de su generación.

2. En el caso de que la diferencia entre el importe de los activos por impuesto diferido a que se refiere el párrafo anterior y la suma agregada de las cuotas líquidas positivas de este Impuesto, correspondientes a los períodos impositivos transcurridos entre los años 2008 y 2015 sea positiva, la aplicación de lo dispuesto en el artículo 130 de esta Ley requerirá que la entidad satisfaga, respecto de dicha diferencia, la prestación patrimonial por conversión de activos por impuesto diferido en crédito exigible frente a la Administración Tributaria, en los términos establecidos en la disposición adicional decimotercera de esta Ley.

La referida prestación deberá ser satisfecha en todos los períodos impositivos de este Impuesto en los que se registren activos por impuesto diferido a que se refiere el párrafo anterior.

3. A los efectos de lo previsto en el apartado anterior, se entenderá que se integran en la base imponible, en primer lugar, aquellas dotaciones correspondientes a activos por impuesto diferido a las que resulta de aplicación la disposición adicional decimotercera de esta Ley.

4. No obstante lo dispuesto en el segundo párrafo del apartado 1 del artículo 130 de esta Ley, el exceso allí señalado minorará, con carácter previo, el importe de los activos por impuesto diferido respecto de los que se deba satisfacer la prestación patrimonial señalada en el apartado 2 de esta disposición.

5. En el supuesto de activos registrados con anterioridad al primer período impositivo que se haya iniciado a partir de 1 de enero de 2014, el plazo a que se refiere el apartado 5 del artículo 130 de esta Ley se computará desde el último día del citado período impositivo.

6. Las entidades que apliquen la presente disposición deberán incluir en la declaración por este Impuesto la siguiente información:

- a) Importe total de los activos por impuesto diferido a que se refiere el apartado 1 de esta disposición.
- b) Importe total de la suma agregada de las cuotas líquidas positivas de este Impuesto, correspondientes a los períodos impositivos transcurridos entre los años 2008 y 2015.
- c) Importe total y año de generación de los activos por impuesto diferido a que se refiere la letra a) anterior, a los que, a su vez, les resulte de aplicación el apartado 2 de esta disposición.
- d) Importe total y año de generación de los activos por impuesto diferido a que se refiere la letra a) anterior a los que no resulte de aplicación el apartado 2 de esta disposición, especificando, en su caso, los derivados de la aplicación del apartado 4 de esta disposición.”.

En relación con los preceptos transcritos, se plantean las siguientes cuestiones:

1. Si el saldo de los activos por impuesto diferido con derecho a conversión generados antes de 1 de enero de 2008 está sujeto al pago de la prestación patrimonial de carácter público establecida en la disposición transitoria trigésima tercera de la Ley del Impuesto sobre Sociedades.

Tal y como señala la disposición adicional decimotercera de la LIS, están obligados al pago de una prestación patrimonial aquellos contribuyentes en los que se den dos circunstancias: (i) que pretendan tener el derecho establecido en el artículo 130 de la LIS y (ii) que este derecho se corresponda con activos por impuesto diferido a que se refiere el apartado 2 de la disposición transitoria trigésima tercera de la misma Ley.

En este sentido, el referido apartado 2 de la disposición transitoria trigésima tercera de la LIS circunscribe la prestación patrimonial respecto de aquellos activos por impuesto diferido que se hubieran generado a los períodos impositivos transcurridos entre los años 2008 y 2015, siempre que la diferencia entre el importe neto de los activos por impuesto diferido generados en dichos años y la suma agregada de las cuotas líquidas positivas del Impuesto sobre Sociedades, generados ambos en dichos períodos, sea positiva.

Por tanto, todos los activos por impuesto diferido con derecho a conversión generados antes de 1 de enero de 2008 quedan excluidos del pago de la prestación patrimonial referida en la disposición adicional decimotercera, si bien tendrán derecho a la conversión establecida en el artículo 130 de la LIS.

2. Cálculo de la prestación patrimonial que debe abonarse para mantener el derecho a la conversión de los activos por impuesto diferido generados entre el 1 de enero de 2008 y el 31 de diciembre de 2015.

El cálculo de la prestación patrimonial a que se refiere la disposición adicional decimotercera de la LIS vendrá determinado por multiplicar por 1,5% el resultado positivo de la diferencia que resulte de los dos siguientes elementos:

- Generación neta de activos por impuesto diferido con derecho a conversión generados entre 1 de enero de 2008 y 31 de diciembre de 2015. En concreto, la diferencia del saldo de activos por impuesto diferido existente a 31 de diciembre de 2015 y el existente a 1 de enero de 2008.
- Suma agregada de las cuotas líquidas positivas del Impuesto sobre Sociedades correspondientes a los períodos impositivos transcurridos entre los años 2008 y 2015.

3. Integración en base imponible de activos por impuesto diferido con origen en insolvencias y pensiones o prejubilaciones que no tengan derecho a la conversión en crédito frente a la Administración tributaria en los términos establecidos en el artículo 130 de la LIS.

De acuerdo con lo establecido en el artículo 130 de la LIS, aquellos activos por impuesto diferido correspondientes a dotaciones por deterioro de los créditos u otros activos derivadas de las posibles insolvencias de los deudores no vinculados con el contribuyente, no adeudados con entidades de derecho público y cuya deducibilidad no se produzca por aplicación de lo dispuesto en el artículo 13.1.a) de esta Ley, así como los derivados de la aplicación de los apartados 1 y 2 del artículo 14 de esta Ley, correspondientes a dotaciones o aportaciones a sistemas de previsión social y, en su caso, prejubilación, que se generen a partir de 1 de enero de 2016, tendrán derecho a la conversión en un crédito exigible frente a la Administración tributaria, en los términos establecidos en el propio artículo 130 señalado, por un importe igual a la cuota líquida positiva correspondiente al período impositivo de generación de aquellos. A estos efectos, la reversión de aquellas dotaciones y su incorporación en la base imponible se producirá de acuerdo con lo establecido en el artículo 11.12 de la LIS, estando sometida a los límites allí señalados.

Por otra parte, el exceso de los activos por impuesto diferido de la misma naturaleza que se hayan generado en un período impositivo, en relación con la cuota líquida positiva del Impuesto sobre Sociedades del mismo período, generados a partir de 1 de enero de 2016, no tendrán el citado derecho, de manera que se trata de activos por impuesto diferido sometidos a las reglas generales de deducibilidad e incorporación en la base imponible del Impuesto sobre Sociedades, sin que les resulte de aplicación el artículo 11.12 de la LIS y, por ende, los límites allí establecidos.

4. Procedimiento para integrar en la base imponible los ajustes por activos por impuesto diferido con origen en insolvencias y pensiones o prejubilaciones que tengan derecho a la aplicación de lo dispuesto en el artículo 130 de la LIS.

De acuerdo con el artículo 11.12 y el apartado 3 de la disposición transitoria trigésima tercera, de la LIS, la reversión de los activos por impuesto diferido y, por tanto, la integración en la base imponible de aquellas dotaciones que no fueron deducibles, una vez que se den las circunstancias para que las mismas pudieran ser objeto de integración en la base imponible, se producirá de acuerdo con el siguiente orden:

Con carácter previo y tal y como se ha indicado anteriormente, se integrarán en la base imponible aquellas dotaciones que se correspondan con activos por impuesto diferido que no tengan derecho a la aplicación de lo dispuesto en el artículo 130 de la LIS, cualquiera que hubiera sido el período impositivo de generación.

Posteriormente, en relación con aquellos activos por impuesto diferido a los que resulte de aplicación lo establecido en el artículo 130 de la LIS, debe producirse la integración de la siguiente forma:

- En primer lugar, se integrarán las dotaciones correspondientes a activos por impuesto diferido generados entre los años 2008 y 2015 respecto de los que proceda realizar el pago de la prestación patrimonial por conversión de activos por impuesto diferido en crédito exigible frente a la Administración tributaria, establecida en la disposición adicional decimotercera.

-En segundo lugar, se integrarán las dotaciones correspondientes a aquellos activos por impuesto diferido generados antes de 31 de diciembre de 2007, así como los generados entre 2008 y 2015 respecto de los que no proceda realizar el pago de la prestación patrimonial anterior.

- En tercer lugar, se integrarán las dotaciones correspondientes a activos por impuesto diferido generados a partir de 1 de enero de 2016.

5. Información a incluir en la declaración del Impuesto sobre Sociedades por parte de las entidades que apliquen la disposición transitoria trigésima tercera de la LIS.

El apartado 6 de la disposición transitoria trigésima tercera de la LIS establece la información que debe incluirse en la declaración del Impuesto sobre Sociedades de las entidades que apliquen dicha disposición. Respecto a la información a incluir señalada en las letras c) y d) de dicho apartado, deberá incluirse la información de manera agregada de los datos correspondientes a los años 2008 a 2015, esto es, el saldo global de los activos por impuesto diferido a que se refiere la letra a), distinguiendo aquellos a los que resulte de aplicación el apartado 2 de la disposición transitoria trigésima tercera de aquellos a los que no resulte de aplicación la misma.

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.

Fuente: Sitio web del Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas.