

A propósito de la reversión de los deterioros de cartera: dudas constitucionales



ENRIQUE VÁZQUEZ

Socio del área Fiscal de Andersen Tax & Legal



El Real Decreto-Ley 3/2016 introdujo importantes reformas en el Impuesto sobre Sociedades, con la finalidad de «ensanchar la base imponible del impuesto» o, dicho en *román paladino*, con un propósito recaudatorio, pues las arcas del Estado no eran muy boyantes. Esa necesidad recaudatoria dio lugar, entre otras medidas, a la nueva regulación de la reversión del deterioro de valor de participaciones.

Pues bien, como norma general los deterioros de cartera que resultaron deducibles con anterioridad a 1 de enero de 2013, se deben integrar en la base imponible del período en el que el valor de los fondos propios de la entidad participada al cierre del ejercicio exceda al del inicio; es decir, deben revertir en la medida en que se recupere el valor de la participación. El problema lo encontramos con la reversión «objetiva y obligatoria» aunque los fondos propios de la entidad participada no aumenten, es decir, se mantengan o incluso disminuyan, pues la norma obliga a su reversión por partes iguales en la base imponible correspondiente a cada uno de los cinco primeros períodos impositivos

que se inicien a partir de 1 de enero de 2016.

Pongamos un ejemplo: durante los ejercicios 2011 y 2012, la entidad «A», dotó el deterioro del 100 por 100 del valor de su participación en la entidad «B», sociedad promotora, pues las pérdidas en dichos ejercicios habían llevado a la entidad «B», a tener un patrimonio neto negativo. Durante el ejercicio 2016 la entidad «B», continúa teniendo ligeras pérdidas, por lo que contablemente no procede revertir el deterioro de la participación. En este supuesto, la medida introducida por el Real Decreto-Ley obliga a la entidad «A» a incorporar en su base imponible 1/5 del deterioro contabilizado y deducido con anterioridad a 1 de enero de 2013.

Efecto perseguido por la norma

En el ejemplo que hemos expuesto, se ve claramente como la medida introducida tiene el efecto perseguido por la norma: recaudar. Pero tiene un efecto demoledor para el sufrido contribuyente, pues una renta inexistente se somete a gravamen, de tal suerte que lo que fue deducible en ejercicios anteriores a 2013, se convierten en ingresos fiscales en 2016 aunque la participación no recupere su valor, lo que supone un cambio radical de las reglas del juego.

Ante esta norma sólo cabe esperar que nuestros tribunales reaccionen y recuerden al legislador que la constitución, establece determinados límites que no se pueden rebasar. Esos límites son la capacidad económica, la irretroactividad de normas que colisionan con el principio de seguridad jurídica y la reserva de Ley que limita el uso del Real Decreto-ley.

Empezando por la capacidad económica, el art. 31.1 de la Constitución establece el deber de todos de contri-



El problema lo encontramos con la reversión 'objetiva y obligatoria'

Muchos contribuyentes van a solicitar a la Agencia Tributaria la rectificación de autoliquidaciones del ejercicio 2016

buir «al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su capacidad económica», mandato del que no sólo se deriva una obligación positiva, la de contribuir, sino también un derecho correlativo, que «esa contribución solidaria sea configurada en cada caso por el

legislador según aquella capacidad» (SSTC 182/1997; y 107/2015), de modo que la «prestación tributaria no puede hacerse depender de situaciones que no son expresivas de capacidad económica» (SSTC 194/2000; 193/2004). En el ejemplo anteriormente expuesto,

¿qué manifestación de capacidad económica se pone de manifiesto cuando la entidad participada continúa teniendo pérdidas? ¿No se somete a gravamen una renta inexistente?

En segundo lugar, a nuestro juicio, la norma tiene carácter retroactivo y entra en colisión con el principio de seguridad jurídica, pues se revierte un gasto que era calificado como deducible en ejercicios anteriores a 1 de enero de 2013, aunque no se den los requisitos previstos en la normativa que regulaba dicho gasto para su reversión, de tal manera que, lo que era deducible en periodos previos a 1 de enero de 2013, deja de ser deducible en los ejercicios 2016 y siguientes, lo cual puede ser contrario al principio de seguridad jurídica.

Artículo 86.1 de la Constitución

Por último, el artículo 86.1 de la Constitución prevé que el Decreto-ley no puede afectar «a los derechos, deberes y libertades de los ciudadanos regulados en el título I», entre los que se encuentra el artículo 31 que regula el deber de contribuir. Este Real Decreto-ley afecta a un impuesto esencial en nuestro sistema tributario, tiene una incidencia muy importante en la base imponible del mismo y las medidas introducidas (que no es sólo la reversión de los deterioros de participadas), afectan potencialmente a la generalidad de los contribuyentes del impuesto. A ello hay que añadir que tampoco está clara la urgencia y extraordinaria necesidad de la medida que justificaría el empleo del Real Decreto-ley.

En definitiva, no cabe duda de que muchos contribuyentes van a solicitar a la Agencia Tributaria la rectificación de autoliquidaciones del ejercicio 2016, cuestión que tendrá que resolver el Tribunal Constitucional.