



El impuesto sobre sociedades en 2018

Eduardo Sanz Gadea

Inspector de Hacienda del Estado (jubilado)

Extracto

Tras la reforma operada en el impuesto sobre sociedades por la Ley 27/2014 y las severas modificaciones restrictivas introducidas por el Real Decreto-Ley 2/2016 y el Real Decreto-Ley 3/2016, todo hacía pensar que 2018 sería un año de tranquilidad, tanto en el campo de la producción normativa como en el de las expectativas de reforma. No ha sido exactamente así. En efecto, la Ley 6/2018, el Real Decreto-Ley 17/2018, el Real Decreto-Ley 26/2018 y el Real Decreto-Ley 27/2018 han introducido ciertas modificaciones en la todavía novicia Ley 27/2014. Con todo, 2019 se anunciaba aún más intenso, pero la devolución del proyecto de ley de presupuestos para 2019 ha puesto sordina.

La presente colaboración se centra en las normas que han entrado en vigor durante 2018. Ese año será recordado, al menos en el ámbito del impuesto sobre sociedades, por la proliferación, siempre inquietante, del decreto-ley.

Palabras clave: impuesto sobre sociedades; novedades 2018; resultado contable; auto; diferimiento; constitucionalidad; tipo efectivo.

Cómo citar: Sanz Gadea, E. (2019). El impuesto sobre sociedades en 2018. *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, 433, 5-40.



Corporate income tax in 2018

Eduardo Sanz Gadea

Abstract

After the amendments introduced to corporate income tax by way of Law 27/2014 as well as the severe changes arising from Royal Decrees 2/2016 and 3/2016, there was every reason to believe that 2018 would be a quiet year in respect to new enactments. But things have not turned out that way.

In fact, Law 6/2018, Royal-Decree 17/2018, Royal-Decree 26/2018 and Royal-Decree 27/2018 have introduced certain amendments to the still recent Law 27/2014.

Yet, 2019 was to be even more intense, but the return of the bill of Budget Law 2019 has put a damper on it.

The present paper is focused on the enactments which came into effect during 2018. This year will be remembered, at least for corporate income tax purposes, for the always worrying proliferation of royal decrees.

Keywords: corporate income tax; novelties 2018; accounting result; court ruling; deferral; constitutionality; effective tax rate.

Citation: Sanz Gadea, E. (2019). El impuesto sobre sociedades en 2018. *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, 433, 5-40.



Sumario

1. Ley 6/2018, de 3 de julio, de Presupuestos Generales del Estado para 2018
 - 1.1. El *patent box*
 - 1.2. El pago fraccionado
 - 1.3. El activo por impuesto diferido
 - 1.4. Mecenazgo
2. Los modelos de declaración. Orden ministerial de 26 de abril de 2018
3. Modificación del Reglamento del impuesto sobre sociedades, en relación con la obligación de retener (RD 1074/2017)
 - 3.1. Retención en el ámbito de las entidades aseguradoras
 - 3.2. Retención en el ámbito de las instituciones de inversión colectiva
 - 3.3. Retención en el ámbito de las operaciones de liquidación de valores con intervención de una entidad de contrapartida central
4. Real Decreto-Ley 17/2018, de 8 de noviembre, por el que se modifica el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, aprobado por el Real Decreto legislativo 1/1993, de 24 de septiembre
5. Real Decreto-Ley 27/2018, de 28 de diciembre, por el que se adoptan determinadas medidas en materia tributaria y catastral
 - 5.1. Efectos fiscales de la NIIF 9, incorporada a la normativa contable de las entidades de crédito
 - 5.2. Reclasificaciones de participaciones o acciones de instituciones de inversión colectiva
 - 5.3. Régimen fiscal aplicable a la final de la «UEFA Champions League 2019» y la «UEFA Euro 2020»
 - 5.4. Actuaciones prioritarias de mecenazgo
6. Ley 11/2018, de 28 de diciembre, por la que se modifica el Código de Comercio, el texto refundido de la Ley de Sociedades de Capital aprobado por el Real Decreto legislativo 1/2010, de 2 de julio, y la Ley 22/2015, de 20 de julio, de Auditoría de Cuentas, en materia de información no financiera y diversidad
7. Real Decreto-Ley 26/2018, de 28 de diciembre, por el que se aprueban medidas de urgencia sobre la creación artística y la cinematografía

Referencias bibliográficas

La ética de la moral económica de la Iglesia se encuentra compendiada en la idea, posiblemente tomada del arrianismo, que se tiene del mercader: *homo mercator vix aut nunquam potest Deo placere*; puede negociar sin incurrir en pecado, pero ni aún así será grato a Dios. Esta norma tuvo vigencia hasta el siglo XV y solo a partir de entonces se intentó paulatinamente atenuarla en Florencia... La aversión profunda de la época católica, y más tarde luterana, con respecto a todo estímulo capitalista, reposa, esencialmente sobre el odio a lo impersonal dentro de la economía capitalista... son difíciles de moralizar las relaciones entre acreedor pignoraticio y la finca que responde por la hipoteca...

M. Weber

La ética protestante y el espíritu del capitalismo,
2003, p. 449, reimpresión 2004,
traducción de Luis Legaz Lacambra,
fondo de cultura económica

1. Ley 6/2018, de 3 de julio, de Presupuestos Generales del Estado para 2018

1.1. El *patent box*

La Ley 16/2007 creó el incentivo fiscal conocido como *patent box*, actualmente recogido en el artículo 23 de la Ley 27/2014. La Ley 14/2013 amplió su contenido. Posteriormente, la Ley 48/2015 pretendió adaptarlo a las exigencias de la doctrina del nexo, contenida en el informe final de la acción 5 del proyecto BEPS, mediante la introducción de la fórmula determinante de la existencia de nexo.

Las modificaciones precedentes no afectaron a la delimitación de los activos intangibles determinantes de las rentas afectas al incentivo fiscal, a pesar de que la originalmente establecida rebasaba el ámbito de lo previsto en la referida acción 5, al menos en la forma generosa en cómo la había venido entendiendo la doctrina de la Dirección General de Tributos, en particular admitiendo la aplicación del incentivo fiscal respecto de las rentas derivadas del denominado *know-how*.

Esta tarea ha sido acometida por la Ley 6/2018, dando nueva redacción al citado artículo 23 de la Ley 27/2014 para, según su exposición de motivos, «adaptar su regulación a los acuerdos adoptados en el seno de la Unión Europea y de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE) respecto a los regímenes conocidos como “patent box”, en particular para observar lo establecido en el informe relativo a la acción 5 del conocido como Plan BEPS de la OCDE, informe que recoge el llamado “nexus approach” (criterio del nexo) como criterio para configurar un régimen preferencial de intangibles que no resulte perjudicial conforme a este estándar internacional».

Antes de la modificación prevista por la Ley 6/2018, el artículo 23.1 de la Ley 27/2014 estableció la delimitación mediante una mención positiva comprensiva de «patentes, dibujos o modelos, planos, fórmulas o procedimientos secretos, de derechos sobre informaciones relativas a experiencias industriales, comerciales o científicas, y una mención negativa comprensiva de marcas, obras literarias, artísticas o científicas, incluidas las películas cinematográficas, de derechos personales susceptibles de cesión, como derechos de imagen, de programas informáticos, equipos industriales, comerciales o científicos».

La redacción del artículo 23 salida de la Ley 6/2018 sigue la misma técnica, esto es, una mención positiva (apartado 1) en la que se incluyen las «patentes, modelos de utilidad, certificados complementarios de protección de medicamentos y de productos fitosanitarios, dibujos y modelos legalmente protegidos, que deriven de actividades de investigación y desarrollo e innovación tecnológica, y *software* avanzado registrado que derive de actividades de investigación y desarrollo», y una mención negativa (apartado 5) que se proyecta sobre las «marcas, obras literarias, artísticas o científicas, incluidas las películas cinematográficas, de derechos personales susceptibles de cesión, como los derechos de imagen, de programas informáticos distintos de los referidos en el apartado 1, equipos industriales, comerciales o científicos, planos, fórmulas o procedimientos secretos, de derechos sobre informaciones relativas a experiencias industriales, comerciales o científicas, ni de cualquier otro derecho o activo distinto de los señalados en el apartado 1», esto es, los comprendidos en la mención positiva.

La delimitación positiva descansa sobre tres elementos:

- La adecuación de los activos intangibles a los conceptos de patente y afines.
- La procedencia de los activos intangibles de actividades de investigación y desarrollo o innovación tecnológica o exclusivamente de las primeras tratándose de programas informáticos.
- La protección legal de los activos intangibles.

Pues bien, a los efectos del elemento de protección legal «se estará a lo dispuesto en la normativa española, de la Unión Europea e internacional en materia de propiedad industrial e intelectual que resulte aplicable en territorio español».

En el ámbito de la legislación española, los activos intangibles cuyas rentas dan derecho al disfrute del incentivo fiscal son, esencialmente, aquellos reconocidos y protegidos por la Ley 24/2015, de 25 de julio, de Patentes; la Ley 20/2003, de 7 de julio, de Protección Jurídica del Diseño Industrial, y la Ley 11/1988, de 3 de mayo, de Protección Jurídica de las topografías y de los productos semiconductores. Y los mencionados con carácter negativo son, básicamente, los contemplados en la Ley 17/2001, de 7 de diciembre, de Marcas, y en el Real Decreto legislativo 1/1996, de 12 de abril, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley de Propiedad Intelectual, regularizando, aclarando y armonizando las disposiciones legales vigentes sobre la materia.

La nueva delimitación de los activos intangibles susceptibles de determinar rentas acogibles al incentivo fiscal del artículo 23 de la Ley 27/2014 es congruente con la prevista en el informe final del Plan de acción 5 del proyecto BEPS. En efecto, el mismo selecciona las patentes y otros activos intangibles que son funcionalmente equivalentes a las patentes y que se hallen legalmente protegidos y sujetos a un procedimiento similar de aprobación y registro, de manera tal que no solo las patentes, sino también otros activos intangibles que son específicos, útiles y nuevos (para entidades o grupos con cifra de negocios que no rebase 50 millones de euros), así como los sistemas y programas informáticos registrados¹. Y rechaza las marcas comerciales y activos intangibles similares².

El incentivo fiscal del *patent box* ha tenido tantos regímenes transitorios como modificaciones ha sufrido. Así, los previstos en la Ley 14/2013, que añadió una disposición cuadragésima al texto refundido de la Ley del impuesto sobre sociedades (TRLIS), posteriormente recogido por la disposición transitoria vigésima de la Ley 27/2014, y en la Ley 48/2015, que dio nueva redacción a dicha disposición transitoria.

El artículo 72 de la Ley 6/2018 ha dado nueva redacción a la disposición transitoria vigésima de la Ley 27/2014, al efecto de sustituir las menciones que en la misma se efectuaban a la Ley 48/2015, de Presupuestos Generales del Estado para 2016, por la mención a la Ley 6/2018, de Presupuestos Generales del Estado para 2018. Esa sustitución de menciones no implica modificaciones sustantivas en la estructura del régimen transitorio. En consecuencia, el mismo continúa estando proyectado en relación con las modificaciones previstas en la Ley 14/2013 y en la Ley 48/2015, de ahí que se aplique respecto de las rentas derivadas de los contratos celebrados antes de 1 de julio de 2016. Por tanto, las rentas derivadas de los contratos celebrados entre dicha fecha y la entrada en vigor de la Ley 6/2018 deberán atenerse a lo previsto en la misma, en relación con los periodos impositivos que se inician a partir del 1 de enero de 2018.

¹ Párrafos 34, 35, 36 y 37 del documento *Counteracting Harmful Tax Practices More Effectively, Taking into Account Transparency and Substance*.

² Párrafo 38 del documento *Counteracting Harmful Tax Practices More Effectively, Taking into Account Transparency and Substance*.

En consecuencia, dejarán de disfrutar del incentivo fiscal los contratos celebrados a partir del 1 de julio de 2016 que versen sobre activos intangibles no comprendidos en la delimitación prevista en el artículo 23 de la Ley 27/2014, según redacción de la Ley 6/2018. Por el contrario, los contratos celebrados con anterioridad al 1 de julio de 2016 también podrán continuar en el disfrute del incentivo fiscal siempre que los activos intangibles concernidos se ajusten a la delimitación contenida en la redacción precedente del artículo 23 de la Ley 27/2014 que, como se ha indicado, es la originalmente prevista en la Ley 16/2007, creadora del incentivo fiscal.

No obstante, a partir del 1 de julio de 2021, solamente podrán disfrutar del incentivo fiscal las rentas de los contratos que deriven de activos intangibles comprendidos en la delimitación prevista por el artículo 23 de la Ley 27/2014, según redacción de la Ley 6/2018.

De esta manera, respecto de los contratos celebrados antes del 1 de julio de 2016, es relevante la doctrina administrativa recaída al respecto, tanto en relación con el artículo 23 del TRLIS como en relación con el artículo 23 de la Ley 27/2014, habida cuenta de que, como se ha indicado, la delimitación de los activos intangibles no había variado desde la introducción del incentivo fiscal por la Ley 16/2007.

Esa doctrina administrativa rechazó, entre otras, las rentas derivadas de la asistencia técnica (V0585/2013, de 25 de febrero –NFC046682–), del suministro de *software* (V2159/2012, de 8 de noviembre –NFC045794–; V2188/2010, de 1 de octubre –NFC039419–; V2365/2009, de 23 de octubre –NFC036074–), de los signos distintivos de la fabricación (V2100/2009, de 22 de septiembre –NFC035656–) y de los conocimientos tecnológicos para el montaje e instalación de nuevas plantas industriales (V0787/2009, de 14 de abril –NFC032568–). Y aceptó, entre otras, las rentas derivadas de los algoritmos creados por una sociedad en su actividad de I+D+i (V0933/2012, de 27 de abril –NFC044394–), de los muestrarios textiles (V0829/2011, de 31 de marzo –NFC041023–), del denominado *know-how* (V2245/2010, de 19 de octubre –NFC039445–), de nuevo tratamiento para una cierta enfermedad (V1112/2010, de 25 de mayo –NFC038235–), de nuevos modelos de calzado con sus correspondientes diseños y demás especificaciones técnicas (V0579/2009, de 24 de marzo –NFC032298–), de ciertos contratos de servicios de consultoría (V0030/2015, de 9 de enero –NFC053548–) y de determinados contratos concernientes a la fabricación de hamburguesas (V0510/2015, de 4 de febrero –NFC053767–), entre otros.

Por otra parte, esa doctrina administrativa explicitó que el rango de los activos intangibles privilegiados no se limitaba a los que hubieran accedido a una protección registral, sino que también abarca aquellos otros que, aun sin disfrutar de la misma, pudieran ser subsumidos en las categorías legalmente establecidas. En este sentido, la Dirección General de Tributos precisó que el incentivo fiscal relativo a «la cesión de uso de determinados activos intangibles, tales como dibujos, modelos, planos, fórmulas, procedimientos secretos o informaciones relativas a experiencias industriales, se aplica tanto si los mismos han sido o no inscritos en un registro público, como si son o no susceptibles de inscripción» (V1881/2012, de 28 de septiembre –NFC045446–).

Se puede apreciar que la nueva delimitación de los activos intangibles cuyas rentas pueden acogerse al incentivo fiscal del artículo 23 de la Ley 27/2014 es menos generosa que la precedente, tal y como fue interpretada por la doctrina administrativa. En particular, las rentas derivadas del denominado *know-how* no disfrutarán del mismo, sin perjuicio de lo previsto en el régimen transitorio. La aptitud del *know-how* y la inaptitud de la asistencia técnica trajeron al campo de la reducción por intangibles del antiguo artículo 23 de la Ley 27/2014 la dificultad, bien conocida en el contexto del artículo 12 del Modelo de Convenio de la OCDE, de la distinción entre ambos conceptos (Ruiz García, J. R. y Calderón Carreiro, J. M., 2004, pp. 647 y ss.). En este sentido, la nueva redacción aportará mayor certeza.

Con la modificación acometida por la Ley 6/2018, el artículo 23 de la Ley 27/2014 se adecua a los criterios del Código de Conducta de la Unión Europea.

1.2. El pago fraccionado

El artículo 71 de la Ley 6/2018 ha dado nueva redacción a la disposición adicional decimocuarta de la Ley 27/2014, la cual establece ciertas especialidades respecto del pago fraccionado. Esa disposición fue introducida por el Real Decreto-Ley 2/2016. Por otra parte, la disposición adicional quinta de la Ley 27/2014, modificada por la Ley orgánica 1/2016, señala determinadas particularidades en el pago fraccionado con causa en el régimen fiscal de Canarias. Finalmente, el artículo 4 de la Ley 8/2018 ha dado una ulterior nueva redacción a la disposición adicional decimocuarta de la Ley 27/2014, al exclusivo efecto de introducir determinadas precisiones respecto de las empresas navieras.

El artículo 40 de la Ley 27/2014 estableció dos modalidades de pago a cuenta, a saber:

- La que toma como base de cálculo la cuota íntegra vencida (apartado 2).
- La que toma como base de cálculo la parte de base imponible correspondiente al periodo de pago fraccionado (apartado 3).

El Real Decreto-Ley 2/2016 introdujo una nueva modalidad de pago, que toma como base de cálculo el resultado contable positivo, corregido en ciertas partidas, correspondiente al periodo de pago fraccionado. Esta modalidad opera a modo de pago fraccionado mínimo respecto de las entidades que hayan alcanzado en los 12 meses anteriores a la iniciación del periodo impositivo la cifra neta de negocios de 10 millones de euros.

Las partidas que corrigen el resultado contable positivo son las siguientes:

- Las rentas derivadas de la contabilización de quitas y esperas correspondientes a los acuerdos con acreedores amparados por la Ley 22/2003, de 9 de julio, Concursal, minoran la base de cálculo del pago fraccionado. Inversamente, tales ren-

tas aumentarán la base de cálculo del pago fraccionado, una vez que se integren en la base imponible, de acuerdo con el régimen previsto en el artículo 11.13 de la Ley 27/2014.

- Las rentas derivadas de las operaciones de aumento de capital o fondos propios mediante compensación de créditos que no deban integrarse en la base imponible por aplicación de lo previsto en el artículo 17.2 de la Ley 27/2014 minoran la base de cálculo del pago fraccionado.
- El resultado contable correspondiente a las rentas exentas de las entidades del capítulo XIV del título VII de la Ley 27/2014 no forma parte de la base de cálculo.
- El resultado contable correspondiente a las rentas bonificadas por prestación de servicios públicos del artículo 34 de la Ley 27/2014 no forma parte de la base de cálculo.
- Tratándose de empresas navieras a las que resulte de aplicación la bonificación establecida en el artículo 76, apartados 1 y 2, de la Ley 19/1994, de 6 de julio, de modificación del Régimen Económico y Fiscal de Canarias, se tomará como resultado positivo el correspondiente exclusivamente a rentas no bonificadas.
- Tratándose de las empresas navieras que tributan por el régimen especial en función del tonelaje establecido en el capítulo XVI de la Ley 27/2014, los pagos fraccionados se calcularán sobre el importe de la base imponible obtenida con arreglo a lo establecido en el artículo 114.1 de dicha ley.

El pago fraccionado mínimo no se aplica a las siguientes entidades:

- Las entidades acogidas a la Ley 49/2002, de 23 de diciembre, de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo.
- Las instituciones de inversión colectiva, de la Ley 35/2003, de 4 de noviembre, que deban tributar al tipo de gravamen del 1 %.
- El fondo de regulación del mercado hipotecario, de la Ley 2/1981, de 25 de marzo.
- Los fondos de pensiones, de la Ley de regulación de los planes y fondos de pensiones.
- Las entidades acogidas a la Ley 11/2009, de 26 de octubre, por la que regulan las Sociedades Cotizadas Anónimas de Inversión en el Mercado Inmobiliario.
- Las entidades de capital-riesgo, de la Ley 22/2014, de 12 de noviembre.

Las entidades de capital-riesgo han sido excluidas del pago mínimo fraccionado por la Ley 6/2018, la cual, como se ha indicado, ha dado nueva redacción a la disposición adicional decimocuarta de la Ley 27/2014. En la exposición de motivos de la Ley 6/2018 se dice que «se procede a exceptuar a las entidades de capital-riesgo de la obligación de efectuar el

pago fraccionado mínimo aplicable a las grandes empresas, en lo que se refiere a sus rentas exentas, lo que permitirá corregir la actual asimetría respecto al tratamiento dado a otras entidades con baja tributación». En el documento elaborado por la Agencia Tributaria, relativo a las novedades introducidas por la Ley 6/2018, igualmente se alude a que la exclusión de las entidades de capital-riesgo del pago fraccionado mínimo se proyecta «en lo que se refiere» a sus rentas exentas. Sin embargo, el texto legal no hace mención a las rentas exentas.

Constreñir la exclusión del pago fraccionado mínimo a las rentas exentas es lógico, pues el pago fraccionado no es sino una suerte de anticipo de la deuda tributaria que corresponde a la renta sujeta y no exenta de todo el periodo impositivo. Pero, por la misma razón, todas las rentas exentas debieran excluirse de la base de cálculo del pago fraccionado. Pues bien, el pago fraccionado mínimo quiebra el criterio precedente por cuanto al tomar como base de cálculo el resultado contable, incluye partidas de renta exentas, siendo de todas ellas, con mucho, la más importante, la relativa a los dividendos que disfrutaban de exención de acuerdo con el artículo 21 de la Ley 27/2014.

De esta manera, el pago fraccionado mínimo desnaturaliza la función del pago fraccionado. Cuestión distinta es que la desnaturalización del pago fraccionado operada por el Real Decreto-Ley 2/2016 pueda reputarse inconstitucional.

La Sentencia de la Audiencia Nacional de 9 de abril de 2018 (rec. núm. 907/2016 –NFJ070600–) y el Auto del Tribunal Supremo de 10 de octubre de 2018 (rec. núm. 4346/2018 –NFJ071660–) se han pronunciado sobre la materia a raíz de una impugnación contra la disposición administrativa que adaptó los modelos de declaración del pago fraccionado a las previsiones del Real Decreto-Ley 2/2016, esto es, la Orden EHA/1552/2016. Esa impugnación no combatió la adecuación de la disposición administrativa al decreto-ley, sino, indirectamente, al propio decreto-ley, mediante un conjunto de alegaciones de inconstitucionalidad realizadas con la pretensión de que el Tribunal Supremo elevara una cuestión de inconstitucionalidad ante el Tribunal Constitucional.

En el auto se despliega una batería de argumentos que rechazan la inconstitucionalidad del Real Decreto-Ley 2/2016, lo que justifica la inadmisión a trámite del recurso de casación. Así:

- En relación con la alegación de preterición de la igualdad, basada en que el pago fraccionado mínimo afecta exclusivamente a las entidades con «importe neto de la cifra de negocios» igual o superior a 10 millones de euros, el auto del tribunal la rechaza, por cuanto el referido umbral ya está contenido en otros «pasajes de la LIS».
- En relación con la alegación de vulneración del principio de capacidad económica, basada en que el pago fraccionado mínimo recae sobre una magnitud distinta de la base imponible, el auto recuerda que la doctrina del Tribunal Constitucional ha reconocido «una gran libertad de configuración del deber de contribuir, siempre y

cuando no se haga tributar por capacidades económicas ficticias o inexistentes», de manera tal que «aun cuando, ciertamente, la cuenta de pérdidas y ganancias no se equipara a la base imponible... los beneficios sociales se pueden considerar como un indicio suficiente de la capacidad económica».

- En relación con la vulneración del principio de no confiscación, basada en el importe excesivo del pago fraccionado mínimo respecto de la capacidad económica gravable, el auto indica que de la doctrina del Tribunal Constitucional se infiere que la confiscación se produce cuando el impuesto absorbe la total capacidad económica sobre la que recae, «de manera que ni se puede afirmar, sin más, ni se demuestra que los tributos que gravan la renta de estos sujetos superan el 100 por 100 de la misma, por lo que tampoco se aprecia con nitidez la denunciada vulneración de la prohibición de confiscación contenida en el artículo 31.1 de nuestra Carta Magna».
- En relación con la alegación de infracción del principio de seguridad jurídica, sustentada en el reproche de retroactividad, el auto indica que «habida cuenta de que la modificación operada por el decreto-ley cuestionado se produjo antes de la finalización del periodo impositivo –y del correspondiente periodo de fraccionamiento del pago del impuesto sobre sociedades–, y considerando la gravedad de la situación económica que estaba atravesando el país en el momento en que se aprobó la medida discutida, no resulta evidente para esta sección primera que se haya vulnerado el principio de seguridad jurídica contenido en el artículo 9.3 CE en su modalidad de prohibición de retroactividad».
- En relación con la alegación de perjuicio para la confianza legítima, en cuanto vertiente del principio de seguridad jurídica, supuestamente vulnerada por una modificación legislativa intempestiva del pago fraccionado, el auto, afirmando la doctrina del Tribunal Constitucional que «el principio de confianza legítima referido al legislador tiene un ámbito muy reducido, y ello porque cabe entender al destinatario de las normas legales que las mismas pueden cambiar en un futuro en función de la voluntad política y las circunstancias concurrentes en cada momento, sin que por lo general pueda esperarse una estabilidad normativa pro futuro, y menos aún en el ámbito del Derecho Financiero y Tributario. En consecuencia, el cambio normativo producido por el Decreto-Ley 2/2016 en relación con el pago fraccionado no puede ser considerado, sin más, contrario al principio de confianza legítima como variante del principio de seguridad jurídica contenido en el artículo 9.3 CE».
- Finalmente, por lo que se refiere a la alegación de no idoneidad del decreto-ley para regular el pago fraccionado, el auto entiende, de una parte, que concurre el «caso de extraordinaria y urgente necesidad» del artículo 86 de la Constitución, por la necesidad imperiosa de cumplir con las recomendaciones de la Unión Europea en materia de estabilidad presupuestaria y, de otra, que el pago fraccionado no afecta al deber general de contribuir.

El Auto de la Audiencia Nacional de 19 de diciembre de 2018 (rec. núm. 900/2016 –NFJ072640–) ha optado por el camino opuesto, planteando cuestión de inconstitucionalidad. Dos son los motivos que, según el citado auto, podrían fundamentar la inconstitucionalidad del Real Decreto-Ley 2/2016:

- Regular la materia vedada al decreto-ley, ya que este no puede afectar, de acuerdo con lo previsto en el artículo 86.1 de la Constitución, «a los derechos, deberes y libertades de los ciudadanos regulados en el título I», estando comprendido entre los citados deberes el de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos, de manera tal que «si se alteran los elementos esenciales de esa obligación tributaria de pagos a cuenta, al menos temporalmente, se está alterando el deber de los ciudadanos de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos», argumento al que no obsta la regularización que se producirá con la devolución inherente al exceso del pago fraccionado sobre la cuota del impuesto, por cuanto «no puede decirse que este no haya sido lastrado por dicha presión fiscal y no haya estado contribuyendo al sostenimiento de los gastos públicos», de manera tal que «no se entiende por qué deba ser protegido aquel solo al final de la relación jurídica tributaria y desprotegido durante el periodo impositivo».
- Infringir el principio de capacidad económica del artículo 31.1 de la Constitución, por cuanto «se impone de manera arbitraria un incremento en los pagos a cuenta sin consideración a la cuota tributaria que finalmente corresponda pagar a las sociedades y, por tanto, sin atender a su capacidad económica real».

El referido auto se aparta, radicalmente, de los argumentos contenidos en la Sentencia de la propia Audiencia Nacional de 9 de abril de 2018 (rec. núm. 907/2016 –NFJ070600–), procedente de la misma sala y sección. En efecto, esa sentencia pasa revista a los argumentos de inconstitucionalidad vertidos por la entidad recurrente, para ser rechazados en la forma que seguidamente se resume:

- Respecto de la alegación de infracción de los principios de capacidad económica y no confiscatoriedad, fundamentada en el exceso del pago fraccionado sobre la deuda tributaria, la sentencia replica «que esta legislación de urgencia no priva a las empresas que reúnan ciertas características y que deben de hacer un pago fraccionado mínimo de efectuar la correspondiente liquidación del Impuesto de Sociedades ni tampoco establece una prestación patrimonial de carácter público que aquellas deban satisfacer por el hecho de que abonen pagos fraccionados. Más bien, la norma de urgencia que introduce la DA 14.^a en la Ley Impuesto de Sociedades se limita a modificar la forma de realizar los pagos fraccionados, o establece un mecanismo concreto para efectuar los mismos en el marco de esas medidas de urgencia a adoptar para la reducción del déficit público». Y más adelante, apelando a la doctrina del Tribunal Constitucional relativa a la capacidad

económica y a la no confiscación, la sentencia argumenta que «debemos señalar que el TC respecto del principio de capacidad económica señala "siempre se hace referencia a la aptitud, a la posibilidad real, a la suficiencia de un sujeto de derecho para hacer frente a la exigencia de una obligación dineraria concreta por parte de la Administración Pública. En resumen, la capacidad económica en el sentido que aquí nos interesa es una situación subjetiva patrimonial en relación con obligaciones dinerarias determinadas". Y sobre la no confiscatoriedad (Sentencias 150/1990, de 4 de octubre, 14/1998, de 22 de enero; y 233/1999, de 10 de diciembre) tras afirmar la prohibición de la no confiscatoriedad afirma que "la prohibición de confiscatoriedad supone incorporar otra exigencia lógica que obliga a no agotar la riqueza imponible sustrato, base o exigencia de toda imposición so pretexto del deber de contribuir; de ahí que el límite máximo de la imposición venga cifrado constitucionalmente en la prohibición de su alcance confiscatorio. Y dado que este límite constitucional se establece con referencia al resultado de la imposición, puesto que lo que se prohíbe no es la confiscación, sino justamente que la imposición tenga "alcance confiscatorio", es evidente que el sistema fiscal tendría dicho efecto si mediante la aplicación de las diversas figuras tributarias vigentes, se llegara a privar al sujeto pasivo de sus rentas y propiedades, con lo que además se estaría desconociendo, por la vía fiscal indirecta, la garantía prevista en el artículo 33.1 de la Constitución." Estamos ante una obligación de pago fraccionado del Impuesto de Sociedades respecto de entidades cuyo importe neto de la cifra de negocios en los 12 meses anteriores a la fecha en que se inicie el periodo impositivo sea igual o superior a los 10 millones de euros. Y el pago fraccionado es una obligación tributaria recogida en el art. 23 LGT que tiene un carácter autónomo respecto de la obligación principal, de manera que en la liquidación final del Impuesto de Sociedades como establece el art. 41 Ley 27/2014. De ahí que no exista vulneración alguna ni de la capacidad económica del contribuyente que impugna ni vulneración del principio de confiscatoriedad».

- Respecto de la alegación de que el pago fraccionado mínimo pudiera implicar la creación de una prestación patrimonial de carácter público, en el sentido del artículo 32.3 de la Constitución, la sentencia, tras admitir que, efectivamente, el pago fraccionado mínimo puede, incluso, determinar la necesidad de realizar pagos fraccionados aun cuando la base imponible del grupo fiscal sea negativa, advierte que «esta circunstancia no convierte esos pagos fraccionados en "prestación patrimonial de carácter público", se limita a modificar el sistema de pagos fraccionados que son deuda tributaria».

La citada Sentencia de la Audiencia Nacional de 9 de abril de 2018 también aborda otras cuestiones, tales como la concurrencia de la extraordinaria y urgente necesidad, en el sentido del artículo 86.1 de la Constitución, la igualdad de trato, la retroactividad y la confianza legítima, que resuelve en sentido opuesto a las pretensiones de la entidad recurrente.

Los dos argumentos más relevantes adversos a la constitucionalidad de la regulación que del pago fraccionado se contiene en el Real Decreto-Ley 2/2016, a saber, que el decreto-ley no puede afectar al deber de contribuir, y que este ha de configurarse de acuerdo con el principio de capacidad económica, están íntimamente ligados. En el fondo, por tanto, de lo que se trata es de dilucidar si el pago fraccionado mínimo, tal y como lo regula el Real Decreto-Ley 2/2016, infringe el principio de capacidad económica.

La doctrina del Tribunal Constitucional sobre la capacidad económica puede resumirse en los siguientes puntos³:

- Del artículo 31.1 de la Constitución dimana el deber de contribución y el derecho de hacerlo a tenor de la capacidad económica.
- La capacidad económica se manifiesta en la renta o riqueza, real o potencial, pero existente, esto es, no meramente ficticia.
- Consecuentemente el hecho imponible de cualquier tributo, aunque tenga finalidad extrafiscal, debe contemplar un presupuesto que indique la existencia real o potencial de renta o riqueza. Por tanto, el principio de capacidad económica no se refiere al sistema tributario en su conjunto, que también, sino a cada tributo en particular.
- El adjetivo posesivo «su», del artículo 31.1 de la Constitución española, refiere la capacidad económica a cada sujeto pasivo, individualmente considerado.
- La carga tributaria de cada contribuyente ha de variar en función de la intensidad de la realización del hecho imponible en aquellos tributos que por su naturaleza y caracteres resulten determinantes en la concreción del deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos. El impuesto sobre sociedades es un tributo de tal naturaleza.
- Si el tributo agota la renta o riqueza imponible, es confiscatorio.

La cuestión de la constitucionalidad del pago fraccionado mínimo es dudosa, como así lo demuestra la postura encontrada de los tribunales de justicia. Por una parte, es cierto que el resultado contable es un índice demostrativo de capacidad económica, pero también lo es que la base imponible es la medida de la capacidad económica y, por otra, es cierto que el pago fraccionado en exceso será devuelto, pero también lo es que, hasta ese momento, habrá existido una tributación desmesurada.

De lo que no hay duda es de que, respecto de determinados contribuyentes, en particular los perceptores de cuantiosos dividendos, el pago fraccionado mínimo rompe la correlación o correspondencia que debe existir entre el pago a cuenta y la deuda tributaria

³ SSTC 26/2017, de 16 de febrero (NCJ062176), y 37/2017, de 1 de marzo (NFJ066091).

definitiva. En este sentido, la Sentencia del Tribunal Supremo de 21 de noviembre de 2002 (rec. núm. 4179/1997 –NFJ013756–) afirmó que «debe existir la máxima correspondencia y correlación entre la base imponible de dicho impuesto, a medida que se produce, y la base para el cálculo de los pagos fraccionados, tanto en sentido sustancial, como temporal, lo cual implica que la base para calcular el importe de los pagos fraccionados debe ser los rendimientos netos empresariales y profesionales a medida que se generan».

La perpetuación del pago fraccionado mínimo determina una suerte de imposición mínima transitoria, pero recurrente, sobre el resultado contable que, ciertamente, altera la posición, frente al impuesto sobre sociedades de los grandes perceptores de dividendos y plusvalías de cartera.

1.3. El activo por impuesto diferido

El artículo 70 de la Ley 6/2018 ha añadido un párrafo al artículo 131 de la Ley 27/2014, en cuya virtud «en el caso del derecho a la conversión de activos por impuesto diferido en crédito exigible frente a la Administración tributaria al que se refiere el artículo 130 de esta ley, la Administración tributaria podrá comprobar cualquiera de las circunstancias determinantes de dicha conversión, en particular las pérdidas contables».

El artículo 130 fue incorporado a la Ley 27/2014, con efectos para los periodos impositivos que se hubieren iniciado a partir de 1 de enero de 2016, y vigencia indefinida, por el apartado dos del artículo 65 de la Ley 48/2015, de 29 de octubre, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2016.

En su virtud, los créditos por impuesto diferido, contablemente reconocidos, por causa del diferimiento fiscal de los gastos inherentes a ciertos créditos de dudoso cobro o de los gastos correspondientes a compromisos a largo plazo con los trabajadores podrán convertirse en un crédito exigible frente a la Administración tributaria, la cual deberá satisfacerlo o admitir su compensación con deudas tributarias.

Es requisito de la conversión que el contribuyente registre pérdidas contables en sus cuentas anuales, auditadas y aprobadas por el órgano correspondiente, o bien que medie la liquidación de la entidad o la insolvencia judicialmente declarada.

Pues bien, el nuevo párrafo del artículo 131 sale al paso de una interpretación en el sentido de que la Administración tributaria no podría modificar el resultado de las cuentas anuales debidamente auditadas y aprobadas. Seguramente es superfluo, por cuanto la facultad de comprobación del artículo 115 de la Ley General Tributaria cubre una actuación en tal sentido.

La Administración tributaria deberá atender, a los efectos de determinar la existencia de las pérdidas contables y de su importe, a las normas contables que regulan las cuentas

anuales, no teniendo esa determinación otros efectos que los relacionados con la conversión de los activos por impuesto diferido en crédito exigible.

El importe de los activos por impuesto diferido objeto de conversión está 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. Tanto el capital como las reservas son elementos contables, y a los mismos deberá atenderse la Administración tributaria, pero, al igual que sucede en relación con las pérdidas contables, y a los solos efectos de calcular el importe del crédito exigible, podrán ser objeto de comprobación por la Administración tributaria, la cual deberá atenderse a las normas contables pertinentes.

Con efectos para los periodos impositivos que se inicien a partir de 1 de enero de 2018, el procedimiento para la conversión de activos por impuesto diferido en crédito exigible frente a la Administración tributaria está regulado en el artículo 69 del Reglamento del Impuesto sobre Sociedades (RIS), según redacción establecida por el Real Decreto 1074/2017.

1.4. Mecenazgo

En uso de la autorización prevista en el artículo 22 de la Ley 49/2002, la disposición adicional septuagésimo primera de la Ley 6/2018 establece la relación de actividades prioritarias de mecenazgo a los efectos de elevar los porcentajes y límites para la aplicación en el impuesto sobre sociedades de las deducciones establecidas en los artículos 19, 20 y 21 de la citada Ley 49/2002.

Las disposiciones adicionales septuagésimo segunda a centésima de la Ley 6/2018 designan los acontecimientos de excepcional interés público, a los efectos de la aplicación, en su grado máximo, de los incentivos fiscales previstos en el artículo 27 de la Ley 49/2002.

De acuerdo con lo previsto en el artículo 27.3.Primera de la Ley 49/2002, se podrá deducir de la «cuota íntegra el 15 por 100 de los gastos que, en cumplimiento de los planes y programas de actividades establecidos por el consorcio o por el órgano administrativo correspondiente, realicen en la propaganda y publicidad de proyección plurianual que sirvan directamente para la promoción del respectivo acontecimiento».

La Sentencia del Tribunal Supremo de 13 de julio de 2017 (rec. núm. 1351/2016 –NFJ067520–), resolviendo el recurso de casación respecto de la Sentencia de la Audiencia Nacional de 10 de marzo de 2016 (rec. núm. 64/2014 –NFJ062746–), estableció la forma en cómo se debía calcular el importe de los gastos que son la base de cálculo del incentivo fiscal. A tenor de la misma, la Resolución de 25 de enero de 2018, de la Dirección General de Tributos, aprobó un manual para la aplicación del referido incentivo fiscal. Sin embargo, el Auto del Tribunal Supremo de 16 de marzo de 2018 (rec. núm. 6716/2017 –NFJ072692–) ha admitido a trámite un recurso de casación, considerando que la mencionada Sentencia del Tribunal

Supremo de 13 de julio de 2017 no es suficiente para crear jurisprudencia en el sentido del artículo 1.6 del Código Civil, de manera tal que debe examinarse la cuestión consistente en «determinar cómo se ha de calcular la deducción en el impuesto sobre sociedades del 15 por 100 de los gastos de propaganda y publicidad para la difusión de acontecimientos de excepcional interés público, prevista en el artículo 27 de la Ley 49/2002, de 23 de diciembre, en relación con la adquisición de los envases que lleven incorporado el logotipo de tales acontecimientos, debiendo distinguirse, dentro del soporte o vehículo de la publicidad, entre la parte que cumple una función estrictamente publicitaria y la parte que cumple otras funciones vinculadas con necesidades ordinarias de la actividad empresarial; o, por el contrario, si la aplicación de la deducción se ha de realizar sobre el coste total de los envases que incorporan el logotipo de los acontecimientos como base de la deducción».

2. Los modelos de declaración. Orden ministerial de 26 de abril de 2018

La Orden HFP/441/2018, de 26 de abril, aprobó los modelos de declaración del Impuesto sobre Sociedades y del Impuesto sobre la Renta de no Residentes correspondiente a establecimientos permanentes y a entidades en régimen de atribución de rentas constituidas en el extranjero con presencia en territorio español, para los periodos impositivos iniciados entre el 1 de enero y el 31 de diciembre de 2017, dictó las instrucciones relativas al procedimiento de declaración e ingreso, estableció las condiciones generales y el procedimiento para la presentación electrónica y, en fin, modificó el modelo 222, concerniente al pago fraccionado, aprobado por la Orden HFP/227/2017, de 13 de marzo.

Esta orden entró en vigor el 1 de julio de 2018, excepto por lo que se refiere a la modificación del modelo de pago fraccionado aprobado por la Orden HFP/227/2017, de 13 de marzo, que lo ha hecho respecto de los pagos fraccionados a realizar en 2019.

Versa, por tanto, sobre las declaraciones por los conceptos tributarios mencionados a realizar respecto de los periodos impositivos iniciados entre el 1 de enero y el 31 de diciembre de 2017, de manera tal que la novedad que contiene respecto de la orden precedente, concerniente a la misma materia, deriva, esencialmente, de las modificaciones introducidas en la Ley 27/2014 por el Real Decreto-Ley 3/2016, que comenzaron a aplicarse con respecto a los periodos impositivos aludidos.

Esta orden fue posteriormente modificada por la Orden HAC/941/2018, de 5 de septiembre, al objeto de añadir una disposición adicional relativa a la opción de señalar la aplicación del 0,7 % de la cuota íntegra a actividades de interés general, la cual solo es disponible para los contribuyentes cuyo periodo impositivo hubiese finalizado con anterioridad a la Ley 6/2018, de Presupuestos Generales del Estado para 2018, e incorporar reglas de coordinación con las disposiciones forales sobre la materia.

La Orden HAC/941/2018 también modificó la Orden HFP/227/2017 al objeto de adaptarla a lo establecido en la Ley de Presupuestos Generales del Estado para 2018, respecto del pago fraccionado a realizar por las entidades de capital-riesgo, así como la Orden HFP/1978/2016, relativa al modelo de declaración de información país por país, para adaptarlo a lo previsto en el artículo 13.1 del RIS, según la redacción establecida por el Real Decreto 1074/2017.

El contenido del modelo de declaración aprobado por la Orden HFP/441/2018 procura una visión sintética del impuesto sobre sociedades. Esa visión permite apreciar la complejidad que ha alcanzado la regulación del mismo. Precisamente, una de las tareas que el legislador habría de plantearse sería, en méritos a la seguridad jurídica, acometer su simplificación. Tarea, ciertamente, no fácil, por cuanto no solo habría de afrontar los aspectos puramente técnicos, sino también superar los intereses creados. En efecto, tanto en la Ley 27/2014, como en las leyes rectoras del impuesto sobre sociedades que la precedieron, se han ido encostrando regímenes fiscales favorecedores de ciertos grupos de interés que, contra toda lógica, perduran. Véase, entre otros, el caso del régimen especial del arrendamiento financiero.

Sin embargo, es justo reconocer que el detalle y la precisión técnica de la estructura de la declaración-liquidación contenida en la Orden HFP/441/2018 facilita notablemente el cumplimiento de la obligación tributaria. Esa estructura traduce el contenido de la Ley 27/2014 a términos operativos. Dicha estructura está compuesta de un conjunto de conceptos que, finalmente, conducen al «líquido a ingresar o devolver». Esos conceptos no están establecidos en la Ley 27/2014, ni en su reglamento, sino que son creación de la propia Orden HFP/441/2018, a partir, como no podría ser de otra manera, del articulado de aquella, con la vista puesta, eso sí, en la Ley General Tributaria, aun cuando sin lograr un acoplamiento pleno a la misma, en la medida en que la Ley 27/2014 tampoco lo hace.

Con todo, es posible efectuar un ejercicio de correspondencia. A tal efecto, cabe distinguir entre conceptos destinados a determinar la cantidad a ingresar y conceptos destinados a determinar la cantidad a la que se aplicará el tipo de gravamen.

Son conceptos destinados a determinar la cantidad a ingresar:

- **Resultado contable.** Es la magnitud aprobada por el órgano competente de la entidad, de acuerdo con la legislación mercantil. Al resultado contable se suman o restan las partidas que correspondan por aplicación de lo previsto en la ley del impuesto, obteniéndose así una magnitud que se denomina «base imponible antes de la aplicación de la reserva de capitalización y de la compensación de bases imponibles negativas».
- **Base imponible.** Es el resultado de aminorar la magnitud precedente, en su caso, en el importe de la reserva de capitalización y de la compensación de bases imponibles negativas. Las entidades de reducida dimensión pueden aplicar la reser-

va de nivelación, en cuyo caso, aparece una nueva magnitud o «base imponible después de la reserva de nivelación».

- Base liquidable. Este concepto no está recogido, a pesar de estar previsto, con carácter general, en el artículo 54 de la Ley General Tributaria, en cuanto resultado de aplicar en la base imponible las reducciones previstas en la ley del impuesto. En este sentido, la base liquidable hubiera podido ser la base imponible reducida en las reservas de capitalización y nivelación. Sin embargo, la Ley 27/2014 ha prescindido de esta categoría.
- Tipo de gravamen. El previsto en el artículo 29 de la Ley 27/2014.
- Cuota íntegra. El resultado de aplicar a la base imponible el tipo de gravamen. Sobre la misma deberán practicarse, en su caso, ciertas correcciones, en cuyo caso, antes de obtener la cuota íntegra aparece una *cuota íntegra previa*.
- Cuota íntegra ajustada positiva. Es el resultado de modificar la cuota íntegra en el importe de las bonificaciones y de las deducciones para evitar la doble imposición. En términos generales, se corresponde con la cuota íntegra modificada del artículo 56.4 de la Ley General Tributaria.
- Cuota líquida positiva. Es el resultado de modificar la cuota íntegra ajustada positiva en el importe de las deducciones para incentivar la realización de determinadas actividades. Este concepto tampoco está previsto en la Ley 27/2014. En términos generales, se corresponde con la cuota líquida del artículo 56.5 de la Ley General Tributaria.
- Cuota del ejercicio a ingresar o devolver. Es el resultado de modificar la cuota líquida positiva en el importe de las retenciones. No se corresponde con el concepto de cuota diferencial del artículo 56.6 de la Ley General Tributaria, por cuanto, a diferencia de esta, no toma en consideración a los pagos fraccionados.
- Cuota diferencial. Es el resultado de modificar la cuota del ejercicio a ingresar o devolver en el importe de los pagos fraccionados. Se corresponde con la cuota diferencial del artículo 56.6 de la Ley General Tributaria.
- Líquido a ingresar o devolver. Es el resultado de modificar, en su caso, la cuota diferencial en un conjunto heterogéneo de partidas. Es la deuda tributaria del artículo 58 de la Ley General Tributaria. Podrá ser modificada por causa del abono o compensación de créditos por impuesto diferido.

Son conceptos destinados a determinar la cantidad a la que se aplicará el tipo de gravamen todos aquellos que determinan el tránsito desde el resultado contable a la base imponible.

La reforma del impuesto sobre sociedades, materializada en la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, tuvo, como una de sus señas distintivas, la determinación de la base imponible en función o a partir del resultado contable. ¿Puede decirse otro tanto de la Ley 27/2014?

Desde luego, el resultado contable continúa siendo la magnitud de partida para determinar la base imponible, de acuerdo con lo previsto en el artículo 10.3 de la Ley 27/2014. Sin embargo, es lo cierto que las correcciones al resultado contable se han incrementado notablemente, máxime tras las previsiones contenidas en el Real Decreto-Ley 3/2016. La Orden HFP/441/2018 proporciona una visión total de las correcciones al resultado contable. Una descripción de las mismas ofrece una aproximación de la relación entre la base imponible y el resultado contable.

A estos efectos, las correcciones pueden clasificarse en los siguientes grupos:

- Imputación temporal de ingresos y gastos (6 casos).
- Regímenes tributarios especiales (25 casos).
- Libertad o aceleración de amortizaciones (8 casos). Fuera de estos supuestos, y excepción hecha del límite fiscal a la amortización contable del fondo de comercio, los coeficientes de amortización legalmente establecidos recogerán, en términos generales, el importe de las amortizaciones contables, de manera tal que la corrección prevista en caso de divergencia será escasamente aplicada.
- Deterioros (8 casos). Esta divergencia, de notable importancia, rompe con una tradición del impuesto sobre sociedades.
- Gastos fiscalmente no deducibles, exceptuados los de carácter financiero (4 casos). Se trata de partidas, por lo general, de escasa cuantía.
- Gastos financieros (2 casos). La norma barrera a la deducción de gastos financieros, construida en función del 30 % del resultado de explotación, seguramente representa la desviación más notoria del resultado contable, y la más censurable, desde la perspectiva de la equidad puesto que penaliza a las entidades cuyo resultado de explotación es reducido o incluso negativo o su endeudamiento elevado sin justificación alguna. Para insuflar equidad en esta norma limitativa sería necesario establecer una cláusula de escape basada en el endeudamiento del grupo mercantil y, en todo caso, exceptuar a las entidades que no forman parte de un grupo mercantil o entidades aisladas.
- Provisiones (2 casos).
- Exención de dividendos y plusvalías de participaciones significativas y no cómputo de las pérdidas derivadas de la transmisión de las mismas (2 casos). La referida exención que es, con diferencia, la corrección cuantitativamente más importante, hubiera podido instrumentarse a modo de deducción de la cuota. Su fundamento técnico es la eliminación de la doble imposición.
- Exención de rentas obtenidas a través de establecimientos permanentes (1 caso). También hubiera podido instrumentarse a modo de deducción en la cuota.
- Reducción por *patent box* (1 caso). También hubiera podido instrumentarse como deducción de la cuota.

- Operaciones vinculadas (1 caso). Se trata de una corrección para supuestos excepcionales, puesto que ya la propia contabilidad debe reflejar el valor de mercado en las operaciones entre partes vinculadas, de acuerdo con lo previsto en el Plan General de Contabilidad. Así lo corroboran los datos de las estadísticas de la Agencia Tributaria que, para el ejercicio 2015, arrojan 13 millones de disminución y 55 millones de aumento, cifras verdaderamente entecas.

Si se prescinde de las correcciones que están relacionadas con los regímenes especiales y de aquellas otras que, técnicamente, hubieran podido instrumentarse mediante deducciones de la cuota, las correcciones pueden agruparse, básicamente, bajo tres categorías:

- Provisiones.
- Deterioros.
- Gastos financieros.

La primera ya estaba prevista en la Ley 43/1995, en términos similares, pero las otras dos proceden, respectivamente, de la Ley 16/2013 y del Real Decreto-Ley 12/2012, habiéndose recogido y ampliado por la Ley 27/2014, y todavía más por el Real Decreto-Ley 3/2016. En este sentido, puede afirmarse que la Ley 27/2014 ha profundizado en el alejamiento de la base imponible respecto del resultado contable.

La importancia conceptual y cuantitativa de las correcciones impide sostener que la base imponible del impuesto sobre sociedades coincida, sustancialmente, con el resultado contable. El resultado contable juega el papel de magnitud de partida para calcular la base imponible, pero no el de una referencia para medir la capacidad económica de los contribuyentes. Cuestión distinta es que detrás de cada corrección deba haber una razón suficientemente enraizada con el principio de capacidad económica y, desde luego, no determinar efectos confiscatorios.

Las correcciones determinan que la base imponible tienda a ser mayor que el resultado contable, si se prescinde de aquellas que hubieran podido instrumentarse técnicamente a través de deducciones de la cuota. Mas si no se prescinde puede suceder lo contrario, muy especialmente debido a la exención de dividendos y plusvalías de cartera. Esto ha alimentado la percepción de que el tipo efectivo del impuesto sobre sociedades es extraordinariamente bajo, principalmente en relación con las entidades receptoras de las rentas referidas que, básicamente, son aquellas de gran dimensión que tienen amplia implantación exterior y repatrian beneficios. Así las cosas, enfrentar lo recaudado mediante retenciones, más pagos fraccionados, y más la cuota diferencial, con el resultado contable para determinar el tipo efectivo, no es correcto.

El tipo efectivo, ciertamente, debe calcularse enfrentando el resultado contable con las cantidades ingresadas en concepto de impuesto sobre beneficios, pero tomando en con-

sideración el resultado contable consolidado mundial y las cantidades ingresadas por los impuestos sobre los beneficios en todas y cada una de las jurisdicciones fiscales en las que opera el grupo de consolidación contable.

Así se obtendría la presión fiscal que el grupo soporta en relación con sus beneficios. Por otra parte, una cabal comprensión de la misma debiera proyectarse sobre varios ejercicios, para neutralizar los efectos de las discrepancias de imputación temporal de ingresos y gastos.

El tipo efectivo respecto de los beneficios por operaciones realizadas en España también debe calcularse enfrentando el resultado contable con las cantidades recaudadas en España, antes mencionadas, si bien el resultado contable debería ser referido a las operaciones realizadas en España, de manera tal que habría que aminorarlo en el importe de los dividendos y plusvalías de cartera de participaciones significativas así como en las rentas obtenidas a través de establecimientos permanentes.

Las dificultades inherentes al cálculo del tipo efectivo de gravamen, así como la presumiblemente elevada dispersión del mismo, sugieren que no es un buen indicador para orientar decisiones a los efectos de mejorar, cuantitativa y cualitativamente, la recaudación por el impuesto sobre sociedades. Más provechoso, sin duda, sería observar el importe de los distintos incentivos fiscales que anidan en el impuesto sobre sociedades, cuya cuantía presupuestada para 2018 ascendió a 3.453.440.000 euros frente a un ingreso también presupuestado de 24.258.000.000 de euros.

3. Modificación del Reglamento del impuesto sobre sociedades, en relación con la obligación de retener (RD 1074/2017)

El Real Decreto 1074/2017, de 29 de diciembre, ha incidido sobre la obligación de retener a cuenta del impuesto sobre sociedades, con efectos para 2018 y siguientes, modificando ciertas excepciones a la obligación de retener, contenidas en las letras u), y) y z) del artículo 61 del RIS, aprobado por el Real Decreto 634/2015, de 10 de julio, y redefiniendo el sujeto obligado a retener en relación con ciertas operaciones de seguro, a cuyo efecto ha dado nueva redacción al artículo 62.8 de la citada disposición.

3.1. Retención en el ámbito de las entidades aseguradoras

La nueva redacción de la letra u) del artículo 61 del RIS extiende la excepción a la obligación a retener, ya prevista respecto de las cantidades que las entidades aseguradoras satisfagan a los fondos de pensiones, a las satisfechas por los fondos de pensiones abiertos como consecuencia del reintegro o movilización de participaciones de los fondos de pensiones inversores o de los planes de pensiones inversores.

La nueva redacción del apartado 8 del artículo 62 del RIS define como sujeto obligado a practicar retención, respecto de las rentas derivadas de las operaciones realizadas en España por entidades aseguradoras domiciliadas en otro Estado miembro del Espacio Económico Europeo que operen en España en régimen de libre prestación de servicios, a la propia entidad aseguradora.

La referida obligación de retener, anteriormente, recaía sobre el representante designado, pero la Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 11 de diciembre de 2014, asunto C-678/11 (NFJ056633), declaró que «el Reino de España ha incumplido las obligaciones que le incumben con arreglo al artículo 56 TFUE al aprobar las disposiciones que figuran en el artículo 46, letra c), del Real Decreto Legislativo 1/2002, de 29 de noviembre, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley de Regulación de los Planes y Fondos de Pensiones, y en el artículo 86, apartado 1, del Real Decreto Legislativo 6/2004, de 29 de octubre, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley de ordenación y supervisión de los seguros privados, según las cuales los fondos de pensiones domiciliados en Estados miembros distintos del Reino de España y que ofrezcan planes de pensiones de empleo en este Estado miembro, así como las entidades aseguradoras que operen en España en régimen de libre prestación de servicios, están obligados a nombrar un representante fiscal con residencia en este Estado miembro».

3.2. Retención en el ámbito de las instituciones de inversión colectiva

La nueva redacción de la letra y) del artículo 61 del RIS exceptúa de la obligación de retener respecto de las rentas derivadas del reembolso o transmisión de participaciones o acciones en los fondos y sociedades regulados por el artículo 79 del Reglamento de la Ley de instituciones de inversión colectiva, de manera tal que extiende a las sociedad de inversión de capital variable índice cotizadas que cumplan con los requisitos previstos en el apartado 8 del referido artículo, la excepción a la obligación de retener anteriormente ya prevista para los fondos de inversión cuyas participaciones estuvieren admitidas a negociación en bolsa de valores.

Se une esta excepción a la obligación de retener a la establecida en la letra t) del citado artículo, igualmente concerniente a las rentas derivadas de la transmisión o reembolso de acciones o participaciones de determinadas instituciones de inversión colectiva.

3.3. Retención en el ámbito de las operaciones de liquidación de valores con intervención de una entidad de contrapartida central

La nueva letra z) del artículo 61 del RIS exceptúa de la obligación de retener respecto de un conjunto de rentas que se producen en el contexto del procedimiento de liquidación de valores negociables. Así, quedan exceptuadas de retención:

- Las remuneraciones y compensaciones por derechos económicos que perciban las entidades de contrapartida central por las operaciones de préstamo de valores realizadas en aplicación de lo previsto en el apartado 2 del artículo 82 del Real Decreto 878/2015, de 2 de octubre.
- Las remuneraciones y compensaciones por derechos económicos que abonen las entidades de contrapartida central como consecuencia de las referidas operaciones de préstamo de valores.

Los préstamos de valores en cuestión son los concertados por la entidad de contrapartida central en calidad de tomadora a los efectos de su entrega a la parte compradora por cuenta del vendedor incumplidor.

Las dos excepciones a la obligación de retener se entienden sin perjuicio de la sujeción de las mencionadas rentas a la retención que corresponda, de acuerdo con la normativa reguladora del correspondiente impuesto personal del beneficiario de dichas rentas, la cual, cuando proceda, deberá practicar la entidad participante que intermedie en su pago a aquel, a cuyo efecto no se entenderá que efectúa una simple mediación de pago.

4. Real Decreto-Ley 17/2018, de 8 de noviembre, por el que se modifica el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, aprobado por el Real Decreto legislativo 1/1993, de 24 de septiembre

El Real Decreto-Ley 17/2018, de 8 de noviembre, ha añadido una nueva letra al artículo 15 de la Ley 27/2014, a cuyo tenor no será fiscalmente deducible «la deuda tributaria del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, modalidad Actos Jurídicos Documentados, documentos notariales, en los supuestos a que se refiere el párrafo segundo del artículo 29 del Texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, aprobado por el Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre».

La norma del impuesto sobre transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados aludida establece que «cuando se trate de escrituras de préstamo con garantía hipotecaria, se considerará sujeto pasivo al prestamista», de manera tal que la deuda tributaria fiscalmente no deducible es la que corresponde al hecho imponible constituido por la expedición de una escritura notarial en la que se documente la constitución de un préstamo con garantía hipotecaria.

En consecuencia, tratándose de escrituras notariales relativas a préstamos desprovistos de garantía o con otro tipo de garantía, la deuda tributaria del impuesto sobre actos jurídicos documentados será fiscalmente deducible en el impuesto sobre sociedades, como lo

son cualesquiera otros tributos que, distintos del propio impuesto sobre sociedades, generen gastos contables para los contribuyentes del mismo, esto es, «decrementos en el patrimonio neto durante el ejercicio, ya sea en forma de salidas o disminuciones en el valor de los activos, o de reconocimiento o aumento de los pasivos, siempre que no tengan su origen en distribuciones a los socios o propietarios», de acuerdo con lo previsto en el artículo 36.2 b) del Código de Comercio.

La capacidad económica en el impuesto sobre sociedades se mide a través de la base imponible, la cual es el resultado contable, determinado de acuerdo con las normas previstas en el Código de Comercio, corregido mediante las normas concernientes a los ingresos y gastos previstas en la Ley 27/2014. Por consiguiente, de una parte, el resultado contable ha de ser apto para denotar capacidad económica, lo que no está en discusión, y de otra, detrás de cada norma correctora de los ingresos y gastos ha de haber una razón vinculada al mejor servicio del principio de capacidad económica o, cuando menos, no ha de menoscabarlo o, en fin, una justificación cimentada en buscar el equilibrio con las exigencias de otro principio constitucional.

En este sentido, es útil esbozar una clasificación de los gastos fiscalmente no deducibles, aunque sea constreñida a los previstos en el artículo 15 de la Ley 27/2014, en atención a la razón justificadora:

- Apuntalar la configuración del resultado contable: no deducción de las remuneraciones de los fondos propios y asimilados (art. 15 a).
- Rechazar que el impuesto sobre sociedades sea gasto de sí mismo (art. 15 b).
- Rechazar el impacto de las conductas infractoras del ordenamiento jurídico: no deducción de multas y sanciones (art. 15 c); no deducción de gastos por actuaciones contrarias al ordenamiento jurídico (art. 15 f).
- Rechazar el impacto de conductas ajenas a la actividad económica: no deducción de las pérdidas del juego (art. 15 d); no deducción de las liberalidades (art. 15 e).
- Prevenir el fraude o la evasión fiscal: gastos relacionados con paraísos fiscales (art. 15 g); gastos financieros en la reubicación interna de carteras de valores (art. 15 h); frustrar los mecanismos híbridos (art. 15 j).
- Completar técnicamente el método de exención de dividendos y plusvalías de cartera (art. 15 k y l).
- Desincentivar las indemnizaciones por despido desproporcionadas del personal directivo (art. 15 i).

Todos los conceptos de gasto fiscalmente no deducible se sustentan en una justificación que entronca, con mayor o menor nitidez, con el principio de capacidad económica o, cuando menos, no lo menoscaba, con la excepción, tal vez, del concerniente a las indemnizaciones desproporcionadas por despido que, más exactamente, tendría su asiento en las preocupaciones de política redistributiva.

¿Puede decirse otro tanto de la deuda tributaria del impuesto sobre transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados, modalidad actos jurídicos documentados, documentos notariales, en los supuestos a que se refiere el párrafo segundo del artículo 29 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, aprobado por el Real Decreto legislativo 1/1993, de 24 de septiembre?

Ese gasto contable está correlacionado con los ingresos derivados del préstamo y, tratándose de entidades de crédito, se inscribe plenamente en el ámbito de su actividad económica. No puede, por tanto, en modo alguno, en el contexto de un tributo que busca la capacidad económica en la renta, tenderse un puente entre la capacidad económica y el nuevo gasto fiscalmente no deducible. Tampoco se atisban razones relativas al servicio de otro principio constitucional. Ni sería válido argumentar que, en caso de admitirse el gasto, los ingresos fiscales estatales quedarían menguados por razón de un tributo que forma parte de los ingresos fiscales de las comunidades autónomas, pues en ese caso se encuentran muchos otros conceptos tributarios que no han merecido la consideración de fiscalmente no deducibles.

En 1995, el artículo 68 del Reglamento del impuesto sobre transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados cargaba la deuda tributaria al prestatario. Tras más de dos décadas, un Gobierno del mismo color político acomete una modificación normativa para cargarla al prestamista, al tiempo que le niega la deducción para calcular la base imponible del impuesto sobre sociedades.

Ayuno del soporte del principio de capacidad económica, carente del aliento de otro principio constitucional y huérfano del amparo de la técnica tributaria, el nuevo gasto no deducible aletea desenfadadamente al calor del mensaje, lanzado desde ciertas instancias políticas, consistente en que las entidades de crédito habrían superado la crisis gracias a la ayuda del dinero público, de manera tal que, ahora, sería de justicia exigirles un esfuerzo fiscal, razonamiento estimable, ciertamente, pero cuya fuerza ha de ser ponderada considerando que el desequilibrio patrimonial así saneado tuvo su origen, básicamente, en las entidades gobernadas por el poder político, esto es, las cajas de ahorros (Banco de España, 2017).

5. Real Decreto-Ley 27/2018, de 28 de diciembre, por el que se adoptan determinadas medidas en materia tributaria y catastral

5.1. Efectos fiscales de la NIIF 9, incorporada a la normativa contable de las entidades de crédito

La Ley 16/2007 estableció, mediante la incorporación al Código de Comercio del artículo 38 bis, la valoración por el valor razonable de determinados elementos patrimoniales, y determinó, según los casos, la imputación de la diferencia de valor a la cuenta de pérdidas y

ganancias o a una *partida de ajuste por valor razonable* integrante del patrimonio neto, la cual se traspasaría a la cuenta de pérdidas y ganancias con ocasión de *la baja, deterioro, enajenación o cancelación* de los elementos patrimoniales concernidos.

La Ley 22/2015 dio nueva redacción al artículo 38 bis del Código de Comercio, al objeto de permitir la extensión de la valoración por el valor razonable, mediante normas reglamentarias, a todos aquellos elementos patrimoniales respecto de los cuales las normas contables europeas preveían tal valoración, en el bien entendido que dichas normas reglamentarias debían «indicar si la variación de valor originada en el elemento patrimonial como consecuencia de la aplicación de este criterio deb(i)a imputarse a la cuenta de pérdidas y ganancias, o deb(i)a incluirse directamente en el patrimonio neto».

Puesto que la base imponible del impuesto sobre sociedades se determinaba, y se determina, a partir del resultado contable, la valoración por el valor razonable que incidía en la misma era aquella que se imputaba a la cuenta de pérdidas y ganancias, pero no aquella otra que se imputaba a una partida de patrimonio neto.

Así lo clarificó la Ley 16/2007, la cual dio nueva redacción al artículo 15.1 del texto refundido de la Ley del impuesto sobre sociedades, a cuyo tenor, «las variaciones de valor originadas por aplicación del criterio del valor razonable no tendrán efectos fiscales mientras no deban imputarse a la cuenta de pérdidas y ganancias», texto que fue recogido por el artículo 17.1 de la Ley 27/2014 y que, precisamente, ahora se modifica por el artículo 2.Uno del Real Decreto-Ley 27/2018, al objeto de poner en pie de igualdad, respecto de la incidencia sobre la base imponible, a las variaciones de valor imputables a la cuenta de pérdidas y ganancias y a las imputables a reservas, de manera tal que «las variaciones de valor originadas por aplicación del criterio del valor razonable no tendrán efectos fiscales mientras no deban imputarse a la cuenta de pérdidas y ganancias, sin perjuicio de lo señalado en la letra l) del artículo 15 de esta ley, o mientras no deban imputarse a una cuenta de reservas si así lo establece una norma legal o reglamentaria».

La exposición de motivos del Real Decreto-Ley 27/2018 explica el sentido de la modificación normativa, indicando que «trae causa en uno de los cambios de la Circular 4/2017 que, de acuerdo con su exposición de motivos, emana directamente de la modificación de la NIIF 9, cual es que las inversiones en instrumentos de patrimonio neto deben valorarse a valor razonable con cambios en resultados, a no ser que la entidad opte irrevocablemente y desde el inicio por reconocer estos cambios de valor en otro resultado global. Con objeto de adaptar los efectos de dicha modificación a las reglas generales de valoración del impuesto y garantizar su integración en la base imponible en el momento que causen baja, se procede a modificar su norma reguladora, bien que con una regulación de carácter general, sin referencia expresa a la Circular».

En la norma 22 de la Circular 4/2017 se establecen los criterios de reconocimiento, clasificación y valoración de los instrumentos financieros, ya sean activos o pasivos, de ma-

nera tal que, a partir de su reconocimiento inicial, algunos de ellos deben valorarse al coste amortizado, otros al valor razonable con cambio en resultados y otros al valor razonable con cambio en *otros resultados*, cuyo saldo será traspasado, con ocasión de la baja, a resultados del ejercicio o a *reservas*, si se trata de instrumento de patrimonio.

En efecto, la norma 22.48 de la Circular 4/2017 establece que «cuando un instrumento de deuda a valor razonable con cambios en otro resultado global se dé de baja del balance, la pérdida o ganancia acumulada en el patrimonio neto se reclasificará pasando al resultado del periodo. En cambio, cuando un instrumento de patrimonio neto a valor razonable con cambios en otro resultado global se dé de baja del balance, el importe de la pérdida o ganancia registrada en otro resultado global acumulado no se reclasificará a la cuenta de pérdidas y ganancias, sino a una partida de reservas».

En el apartado 5.7.10 de la norma internacional de información financiera (NIIF) 9, según texto incorporado por el Reglamento (UE) 2016/2067, se dice que «cuando el activo financiero se dé de baja en cuentas, la pérdida o ganancia acumulada anteriormente reconocida en otro resultado global se reclasificará pasando del patrimonio neto al resultado del ejercicio como un ajuste por reclasificación», sin que se haga mención a las reservas, pero es de notar que la NIIF 9 no se aplica a la totalidad de instrumentos de patrimonio.

Sea como fuere, es lo cierto que el reflejo de una renta directamente en cuenta de *reservas*, por imposición de la norma contable del Banco de España, hubiera motivado, en ausencia de la modificación normativa, la no integración en la base imponible de una renta efectivamente ganada. En este sentido, la modificación normativa acometida por el Real Decreto-Ley 27/2018 está justificada.

El Real Decreto-Ley 27/2018 ha dado respuesta a la Circular 4/2017. La validez técnica de la misma parece robusta. Sin perjuicio de ello, es lo cierto que el problema de las partidas representativas de renta que transitan hacia el patrimonio neto sin hacer escala en la cuenta de pérdidas y ganancias rebasa el ámbito de la Circular 4/2017. El Real Decreto-Ley 27/2018 ha resuelto el caso de un tránsito con destino final en *reservas*, pero no aquel en el que, eventualmente, el destino sea una cuenta de patrimonio neto distinta, estando ya perfectamente ganada la renta por cuanto el activo o pasivo concernidos han causado baja.

La constante evolución de las NIIF, y su impacto en la base imponible del impuesto sobre sociedades, hubiera ameritado una modificación normativa más ambiciosa que, a modo de cláusula de cierre, hubiera establecido la integración en la base imponible de cualquier variación de valor imputable a elementos que hubieren debido causar baja. También es cierto, sin embargo, que el instrumento normativo, esto es, el decreto-ley, no se presta a tales afinamientos ni, tal vez, los permita.

En fin, tras la modificación normativa, el impacto de la valoración por el valor razonable respecto de la base imponible queda como sigue:

- Variación de valor positiva imputable a cuenta de pérdidas y ganancias: se integra en la base imponible.
- Variación de valor positiva imputable a patrimonio neto, en el que deben entenderse comprendidos los *otros resultados*, de la Circular 4/2017: solo se integra en la base imponible cuando, contablemente, deba ser imputada a la cuenta de pérdidas y ganancias o a una cuenta de reservas, cualquiera que sea la actividad del contribuyente o su régimen contable.
- Variación de valor negativa imputable a cuenta de pérdidas y ganancias: no se integra en la base imponible, cuando corresponda a los valores a que se refiere el artículo 15 l) de la Ley 27/2014.

Otro aspecto a considerar es el de concurrencia de la extraordinaria y urgente necesidad. Considerando que la modificación normativa trae causa, según afirma la exposición de motivos del Real Decreto-Ley 27/2018, de la Circular 4/2017, es notorio que la necesidad de la reforma normativa ya era patente en noviembre de 2017.

Tal vez por ello hubiera debido explorarse la posibilidad de encauzar la modificación normativa mediante la habilitación que a la Ley de presupuestos confiere la disposición final novena de la Ley 27/2014, a cuyo tenor la misma podrá «introducir y modificar las normas precisas para cumplir las obligaciones derivadas del Tratado de la Unión Europea y del derecho que de este se derive».

En efecto, la Circular 4/2017 se dicta en cumplimiento del ordenamiento contable europeo, ya que, se recordará, las NIIF cobran el valor de normas jurídicas a través de reglamentos de la Comisión, de acuerdo con lo previsto en el Reglamento 1606/2002, de manera tal que la modificación normativa establecida en el Real Decreto-Ley 27/2018 es consecuencia indirecta del cumplimiento de una obligación derivada de la normativa comunitaria, esto es, en el presente caso, del Reglamento (UE) 2016/2067.

Los avatares a los que está sometida la ley presupuestaria, en el contexto del momento político actual, seguramente habrán desaconsejado el encauzamiento ortodoxo.

Por lo demás, la modificación normativa no establece un tributo ni varía de forma significativa el deber de contribuir, de manera que ningún reproche de constitucionalidad cabría oponer a la misma⁴. Antes bien, su servicio a la buena configuración de la base imponible del impuesto sobre sociedades parece evidente.

Las normas contables contenidas en la Circular 4/2017 se aplicarán, por vez primera, respecto de las cuentas anuales correspondientes al ejercicio de 2018.

⁴ Véanse las Sentencias del Tribunal Constitucional 182/1997 y 189/2001.

El artículo 11.3.2.º de la Ley 27/2014 establece que «los cargos o abonos a partidas de reservas, registrados como consecuencia de cambios de criterios contables, se integrarán en la base imponible del periodo impositivo en que los mismos se realicen».

La primera aplicación de la Circular 4/2017, que debe producirse respecto de las cuentas anuales correspondientes al ejercicio de 2018, constituye un supuesto de cambio en los criterios contables, normativamente impuesto. Pues bien, el artículo 2.Dos del Real Decreto-Ley 27/2018 ha añadido una nueva disposición transitoria a la Ley 27/2014, en cuya virtud los movimientos contables correspondientes, en cuanto determinen ingresos y gastos a efectos fiscales «se integrarán por partes iguales en la base imponible correspondiente a cada uno de los tres primeros periodos impositivos que se inicien a partir de 1 de enero de 2018».

Por otra parte, tal forma de integración en la base imponible no dará lugar a un supuesto determinante de un derecho a la conversión de activos por impuesto diferido en crédito exigible frente a la Administración tributaria, en el sentido del artículo 130 de la Ley 27/2014.

5.2. Reclasificaciones de participaciones o acciones de instituciones de inversión colectiva

La transposición de la Directiva 2014/65/UE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 15 de mayo de 2014, relativa a los mercados de instrumentos financieros y por la que se modifican la Directiva 2002/92/CE y la Directiva 2011/61/UE (MiFID II), efectuada por el Real Decreto-Ley 14/2018, ha implicado una recomposición limitativa en relación con la retrocesión de comisiones por parte de las entidades gestoras a las comercializadoras, derivándose de ello la oportunidad de reubicar a los inversores en posiciones determinantes de comisiones más reducidas, denominadas clases baratas o clases limpias (Alonso Montes, y Ruiz Correas, 2019).

Esa reubicación o reclasificación podría realizarse mediante actos jurídicos que determinasen la obtención de renta a efectos del impuesto sobre la renta de las personas físicas, del impuesto sobre sociedades o del impuesto sobre la renta de no residentes.

Ciertamente, el diferimiento por reinversión previsto en el artículo 94.1 de la Ley 35/2006 podría neutralizar esa tributación, siempre, claro está, que se cumplieran los requisitos establecidos al efecto, esto es, básicamente, forma jurídica de fondo de inversión y número partícipes superior a 500. Por otra parte, en el impuesto sobre sociedades y en el impuesto sobre la renta de no residentes no se prevé el diferimiento por reinversión aunque, eventualmente, en el segundo tributo podría ser de aplicación la exención prevista en el artículo 14.1 i) del Real Decreto legislativo 5/2004 (TRLIRNR).

Para aliviar tan incómoda situación, la disposición transitoria cuarta del Real Decreto-Ley 27/2018 establece un régimen fiscal especial respecto de los hechos imposables inherentes a las operaciones de reclasificación, a cuyo tenor las mismas «no darán lugar a la obtención de renta para el partícipe o accionista a efectos del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, del Impuesto sobre Sociedades y del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, y las nuevas participaciones o acciones asignadas a los partícipes o accionistas reclasificados conservarán el valor y la fecha de adquisición que tuvieran las participaciones o acciones a las que sustituyen».

Se trata, bien se ve, de un régimen de diferimiento por reinversión, al que podrán acogerse los socios o partícipes, ya sean personas físicas o jurídicas, o no residentes en territorio español, de las instituciones de inversión colectiva reguladas por la Ley 35/2003 o amparadas por la Directiva 2009/65/CE.

Las operaciones de reclasificación que pueden acogerse a este régimen deben reunir los siguientes requisitos:

- Realizarse entre instituciones de inversión colectiva reguladas en la Ley 35/2003, de 4 de noviembre, de Instituciones de Inversión Colectiva, y en su normativa de desarrollo, o entre sus compartimentos, clases o series de sus participaciones o acciones.
- Efectuarse en el límite temporal comprendido entre el 3 enero de 2018 y los tres meses siguientes a la entrada en vigor de este real decreto-ley. El 3 de enero de 2018 comenzó la aplicación del nuevo marco normativo sobre mercados e instrumentos financieros, basado en la Directiva MiFID II y el Reglamento MiFIR.
- Tener por único objeto dar cumplimiento a las obligaciones establecidas en el Real Decreto-Ley 14/2018, de 28 de septiembre, por el que se modifica el texto refundido de la Ley del Mercado de Valores, aprobado por el Real Decreto legislativo 4/2015, de 23 de octubre, de tal forma que el partícipe o accionista deje de soportar costes asociados a incentivos.

Se apreciará, por tanto, que el régimen fiscal podrá aplicarse en relación con operaciones realizadas antes de la entrada en vigor del Real Decreto-Ley 27/2018.

No parece posible predicar de este nuevo régimen fiscal el caso de extraordinaria y urgente necesidad del artículo 86 del Constitución, pues las operaciones de reclasificación hubieran podido continuar realizándose en ausencia del mismo, si bien con el pago del impuesto inherente a la renta obtenida. Ahora bien, dado que no impone cargas, sino que concede privilegios, no es previsible que se suscite conflicto alguno en este dominio.

Nótese, por otra parte, el amplísimo respaldo político de esta medida. En efecto, en la tramitación del proyecto de ley de lo que luego fue la Ley 11/2018, de información no finan-

ciera y diversidad, las enmiendas 12 y 13 del grupo parlamentario popular del Senado ya la contenían en términos prácticamente iguales a los previstos en el Real Decreto-Ley 27/2018.

En fin, el tradicional privilegio de la inversión colectiva, determinante de una suerte de nicho de imposición sobre la renta dispuesta, en el contexto de una imposición sobre la renta obtenida, que se proyecta, en el sentido del artículo 6 de la Ley 35/2006, sobre todas las rentas, se ve enriquecido por el régimen fiscal previsto en la disposición transitoria cuarta del Real Decreto-Ley 27/2018.

5.3. Régimen fiscal aplicable a la final de la «UEFA Champions League 2019» y la «UEFA Euro 2020»

La disposición adicional primera del Real Decreto-Ley 27/2018 exime del impuesto sobre sociedades a las rentas obtenidas por las entidades constituidas por la entidad organizadora de la final de la «UEFA Champions League 2019» y la «UEFA Euro 2020» o por los equipos participantes, con tal de que dichas rentas reúnan dos requisitos:

- Que se obtengan durante la celebración del acontecimiento.
- Que estén directamente relacionadas con la participación en el acontecimiento.

La exención también se aplica respecto de las rentas imputables a los establecimientos permanentes constituidos por las entidades aludidas.

La exención requiere, por tanto, la concurrencia de dos requisitos, uno de carácter subjetivo, cristalizado en la entidad o entidades constituyentes, otro de carácter objetivo, concretado en el vínculo de la renta con el acontecimiento deportivo.

La exposición de motivos explica que la exención por el impuesto sobre sociedades trae causa de «los compromisos contraídos por el Gobierno del Reino de España con la UEFA para albergar en nuestro país la sede de próximos eventos organizados por dicha Asociación y justifica su establecimiento mediante decreto-ley por la proximidad de las fechas en que tales eventos se celebrarán y la necesidad de que con una antelación suficiente se disponga del marco tributario que resultará de aplicación, en aras del principio de seguridad jurídica, de suerte que concurre la extraordinaria y urgente necesidad que, como presupuesto habilitante de la figura del real decreto-ley, establece la Constitución Española».

De esta manera, ciertas rentas generadas por un espectáculo deportivo, de cuya celebración en España daba cuenta la prensa deportiva con fecha 20 de septiembre de 2017, quedarán exentas de tributación, sin que, desde la perspectiva de los principios que configuran la arquitectura del impuesto sobre sociedades, el cual ya toma en consideración la protección de las entidades no lucrativas de carácter deportivo a través del régimen fiscal previsto en la Ley 49/2002, se adviertan razones que apoyen tal exención.

5.4. Actuaciones prioritarias de mecenazgo

La disposición adicional segunda del Real Decreto-Ley 27/2018 identifica como actividades prioritarias de mecenazgo, durante 2019, a las enumeradas en la disposición adicional septuagésima primera de la Ley 6/2018.

6. Ley 11/2018, de 28 de diciembre, por la que se modifica el Código de Comercio, el texto refundido de la Ley de Sociedades de Capital aprobado por el Real Decreto legislativo 1/2010, de 2 de julio, y la Ley 22/2015, de 20 de julio, de Auditoría de Cuentas, en materia de información no financiera y diversidad

La Ley 11/2018 ha acometido las reformas normativas necesarias para transponer las modificaciones introducidas en la Directiva 2013/34/UE, relativa a los estados financieros anuales y consolidados, por la Directiva 2014/95/UE, concerniente a la información no financiera y de diversidad.

El artículo primero.Dos de la Ley 11/2018 añade, entre otros, un nuevo apartado 6 al artículo 49 del Código de Comercio, que regula el contenido del *estado de información no financiera consolidado*. Pues bien, entre la información requerida se halla la descripción de *los beneficios obtenidos país por país; los impuestos pagados y las subvenciones públicas recibidas*.

La Ley 11/2018 es el resultado de la tramitación como proyecto de ley del Real Decreto-Ley 18/2017. En esta disposición, procedente del Gobierno que precedió al actual, no constaba la información de naturaleza fiscal.

Esta exigencia informativa de naturaleza fiscal, no exigida por la Directiva 2014/95/UE, ha suscitado cierta controversia.

Así, se aduce que podría revelar a las empresas competidoras información trascendente sobre los mercados en los que se desarrollan las actividades económicas, sin que, por otra parte, añada algo nuevo a la información fiscal de la que ya dispone la Administración tributaria, en los términos previstos en el artículo 14 del RIS, relativo a la información país por país.

En sentido contrario, se da la bienvenida a una información que permitirá a ciertas organizaciones no gubernamentales proseguir y profundizar en su tarea de información a la opinión pública respecto de las prácticas fiscales de las grandes empresas.

El equilibrio entre las dos posturas probablemente se halle supeditado, de una parte, a que la obligación de revelación de la información fiscal esté ampliamente establecida en los

países de nuestro entorno, y de otra, a que la misma no se utilice a modo de palanca que pretenda interferir en la aplicación de los tributos mediante una suerte de ética tributaria popular.

Con todo, tal información podría omitirse en caso de que la empresa no haya optado por aplicar una política sobre el particular, pero deberá ofrecer *una explicación clara y motivada al respecto*.

7. Real Decreto-Ley 26/2018, de 28 de diciembre, por el que se aprueban medidas de urgencia sobre la creación artística y la cinematografía

El artículo 69 de la Ley 6/2018, de Presupuestos Generales del Estado para 2018, dio nueva redacción al artículo 36.2 de la Ley 27/2014, al objeto de incrementar el importe de la deducción establecida en el mismo a favor de los productores registrados en el registro de empresas cinematográficas, por razón de la ejecución de una producción extranjera de largometrajes cinematográficos o de obras audiovisuales que permitan la confección de un soporte físico previo a su producción industrial seriada.

Los elementos determinantes del importe de la deducción aumentaron, respecto de los existentes en la redacción original del artículo 36.2 de la Ley 27/2014, en la forma siguiente:

- El porcentaje de deducción pasa del 15 al 20 % sobre los gastos realizados en territorio español, los cuales deben alcanzar, al menos, la cantidad de 1 millón de euros.
- La cuantía de los gastos de personal creativo pasa de 50.000 euros a 100.000 euros por persona.
- El límite máximo de deducción, por producción realizada, pasa de 2,5 millones de euros a 3 millones de euros.

Para disfrutar del incentivo fiscal, los productores que se acogieren a este incentivo fiscal debían asumir las siguientes obligaciones:

1.º Incorporar en los títulos de crédito y en la publicidad de la producción una referencia específica a haberse acogido al incentivo fiscal e indicar de forma expresa los lugares específicos de rodaje en España y la colaboración del Gobierno de España, las Comunidades Autónomas, de la Spain Film Commission y de las Film Commissions/Film Offices que hayan intervenido.

2.º Remitir al Instituto de Cinematografía y de las Artes Audiovisuales (ICAA) para su archivo, clasificación y gestión los siguientes materiales: – Una copia de la producción audiovisual en formato digital de alta calidad en versión original y en las

versiones comercializadas en España. – Sinopsis y una ficha técnica y artística actualizada. – Material gráfico de promoción de la producción (carteles, fotografías, etc.). – Una cantidad suficiente de fotogramas de la obra incentivada con la autorización implícita para ser utilizados en la promoción del territorio en donde se haya rodado.

3.º Las empresas beneficiarias se comprometen a ceder los derechos de reproducción parcial de las obras audiovisuales y materiales gráficos entregados para la realización de actividades y elaboración de materiales de promoción en España y en el extranjero con fines culturales o turísticos, que podrán realizarse por las Entidades Estatales, Regionales, Provinciales o Locales con competencias en Cultura, Turismo y/o Economía, así como por la Spain Film Commission y por las Film Commissions/Film Offices que hayan intervenido.

4.º Informar al Instituto de Cinematografía y de las Artes Audiovisuales (ICAA) a efectos estadísticos: de la fecha de inicio y finalización de la producción, del importe del gasto total de la producción realizada en España, sea o no objeto finalmente del incentivo.

En la redacción original del incentivo fiscal establecida por la Ley 27/2014 no se preveía ninguna obligación para el contribuyente.

El artículo 3 del Real Decreto-Ley 26/2017 ha dado nueva redacción al artículo 36.2 de la Ley 27/2014, al objeto exclusivo de suprimir las obligaciones establecidas en la redacción salida de la Ley 6/2018, anteriormente transcritas, de manera tal que el aumento del incentivo fiscal permanece, pero las obligaciones de contrapartida desaparecen.

La exposición de motivos del Real Decreto-Ley 26/2018 justifica tal supresión afirmando que «las obligaciones impuestas a los productores que se acogieran a este incentivo fiscal pueden tener consecuencias indeseadas sobre proyectos de rodaje en curso en España que afectarían a nuestra política cultural del cine y las artes audiovisuales y que suponen un riesgo cierto para la efectiva realización de producciones extranjeras en España, pudiendo provocar un efecto expulsión de los rodajes en España y de la consiguiente contratación de servicios, de los cuales el coste asumido por productores españoles en relación con la producción española es objeto de la deducción regulada en la ley del impuesto».

La exposición de motivos no explica si son todas o solo alguna o algunas de las obligaciones enumeradas las que podrían provocar tan nocivos efectos, pero no parece que aquellas de carácter puramente informativo puedan ser señaladas. Seguramente era la cesión de los derechos de reproducción parcial de las obras audiovisuales a las entidades públicas en orden a la promoción cultural o turística de España lo que incomodaba a la industria cinematográfica.

He aquí, pues, que el disfrute de un incentivo fiscal podría frustrar una actividad económica con raigambre cultural y, se entiende, que la renuncia a su disfrute también lo haría.

Entonces, parece que huelga todo debate acerca de la concurrencia de la extraordinaria y urgente necesidad del artículo 86 de la Constitución, a cuyo enriquecimiento, sin embargo, contribuye generosamente la propia exposición de motivos del Real Decreto-Ley 26/2018, verdadero alegato de constitucionalidad, tan florido como inusual.

Referencias bibliográficas

Banco de España. (2017). *Nota informativa sobre ayudas financieras en el proceso de reestructuración del sistema bancario español (2009-2016)*.

Ruiz García, J. R. y Calderón Carrero, J. M. (Dir.) (2004). *Comentarios a los Convenios para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal concluidos por España* (pp. 647 y ss.). A Coruña: Fun-

dación Pedro Barrié de la Maza, Instituto de Estudios Económico de Galicia.

Alonso Montes, P. y Ruiz Correas, P. (2019). *Reclasificación a clases limpias de forma masiva y sin peaje fiscal*. Fundspeople. Recuperado de <<https://es.fundspeople.com/news/reclasificacion-a-clases-limpas-de-forma-masiva-y-sin-peaje-fiscal>>.