

Casos prácticos sobre reversión de las pérdidas por deterioro de los valores representativos de la participación en el capital que hayan resultado fiscalmente deducibles.

Este criterio ha sido adoptado por Real Decreto Ley 3/2016, es aplicable al cierre de 2016, por la modificación de las siguientes disposiciones de la LIS:

- Disposición transitoria decimosexta Régimen transitorio aplicable a las pérdidas por deterioro de los valores representativos de la participación en el capital o en los fondos propios de entidades, y a las rentas negativas obtenidas en el extranjero a través de un establecimiento permanente, generadas en períodos impositivos iniciados con anterioridad a 1 de enero de 2013. Aplicación: 1 de Enero de 2016.
- Disposición transitoria decimosexta redactada, con efectos para los períodos impositivos que se inicien a partir de 1 de enero de 2016, por el apartado dos del número primero del artículo 3 del R.D.-ley 3/2016, de 2 de diciembre, por el que se adoptan medidas en el ámbito tributario dirigidas a la consolidación de las finanzas públicas y otras medidas urgentes en materia social («B.O.E.» 3 diciembre). Vigencia: 3 diciembre 2016 Efectos / Aplicación: 1 enero 2016

De este modo, la reversión de las pérdidas por deterioro de los valores representativos de la participación en el capital o en los fondos propios de entidades que hayan resultado fiscalmente deducibles, con independencia de su imputación contable, se producirá cuando:

1. No transmisión de la participación financiera.

Aplicar la Disposición transitoria decimosexta Régimen transitorio aplicable a las pérdidas por deterioro de los valores representativos de la participación en el capital o en los fondos propios de entidades, y a las rentas negativas obtenidas en el extranjero a través de un establecimiento permanente, generadas en períodos impositivos iniciados con anterioridad a 1 de enero de 2013, en la que se indica, que se integrará en la base imponible del periodo en el que:

1. **El valor de los fondos propios al cierre del ejercicio exceda al del inicio, en proporción a su participación**, debiendo tenerse en cuenta las aportaciones o devoluciones de aportaciones realizadas en él, con el límite de dicho exceso.
2. **por el importe de los dividendos o participaciones en beneficios percibidos** de las entidades participadas, excepto que dicha distribución no tenga la condición de ingreso contable.

NOTA: Lo dispuesto en este apartado no resultará de aplicación respecto de aquellas pérdidas por deterioro de valor de la participación que vengan determinadas por la distribución de dividendos o participaciones en beneficios y que **no hayan dado lugar a la aplicación de la deducción por doble imposición interna** o bien que las referidas pérdidas no hayan resultado fiscalmente deducibles en el ámbito de la deducción por doble imposición internacional.

3. se integrará, **como mínimo, por partes iguales** en la base imponible correspondiente a cada uno de los cinco primeros períodos impositivos que se inicien a partir de 1 de enero de 2016.

NOTA: En el supuesto de haberse producido la reversión de un importe superior por aplicación de lo dispuesto en los apartados 1 o 2 de esta disposición, el saldo que reste se integrará por partes iguales entre los restantes períodos impositivos.

2. Transmisión de la participación financiera.

1. **Caso General:** No obstante, en caso de transmisión de los valores representativos de la participación en el capital o en los fondos propios de entidades durante los referidos períodos impositivos, se integrarán en la base imponible del período impositivo en que aquella se produzca las cantidades pendientes de revertir, con el límite de la renta positiva derivada de esa transmisión.
2. **Caso de inversiones en participaciones reguladas por el artículo 21 de la LIS** ((5 % o 20 millones de euros), es Aplicación de la **Disposición transitoria decimonovena Rentas derivadas de la transmisión de participaciones**

También se producirá la integración de la corrección valorativa que haya resultado fiscalmente deducible, en el caso de transmisión de participaciones en el capital o en los fondos propios de entidades, para determinar la exención a que se refiere el artículo 21 de esta Ley.

En este caso, el importe de las rentas negativas derivadas de la transmisión de la participación en una entidad residente se minorará en el importe de los dividendos o participaciones en beneficios recibidos de la entidad participada a partir de los períodos impositivos que se hayan iniciado en el año 2009 hasta aquellos períodos impositivos que se hayan iniciado con anterioridad a 1 de enero de 2015, siempre que los referidos dividendos o participaciones en beneficios no hayan minorado el valor de adquisición de la misma y hayan tenido derecho a la aplicación de la deducción por doble imposición interna prevista en el apartado 2 del artículo 30 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por el Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo.

Veamos algunos casos prácticos:

La sociedad A tiene una participación en el capital de la sociedad B adquirida por 300.000 euros y representa el 10 % del patrimonio de la sociedad B (la sociedad B no cotiza en bolsa). En el ejercicio 2012 se contabilizó un deterioro del valor de 100.000 euros que fue deducible fiscalmente.

En el cierre de 2016, se había producido lo siguiente:

1. El valor de los fondos propios al cierre del ejercicio excedía al del inicio en 200.000 euros. Supongamos que:
 - a. La sociedad A ha contabilizado una reversión del deterioro por 20.000 euros.
 - b. La sociedad A no ha contabilizado ninguna reversión del deterioro.
2. En 2016 la sociedad A ha contabilizado como ingreso financiero 50.000 euros por dividendos percibidos por la sociedad B, en los dos casos siguientes:
 - a. La sociedad A ha podido aplicarse la deducción por doble imposición.

- b. La sociedad A no ha podido aplicarse la deducción por doble imposición.
- 3. Durante 2016, no ha sucedido nada lo indicado en los puntos anteriores.
- 4. Durante 2016, la sociedad A ha transmitido la participación financiera en B por un importe de 250.000 euros. Contablemente se ha registrado la operación correctamente.

Tipo impositivo 25 %

SOLUCIONES:

Caso 1 a). El valor de los fondos propios al cierre del ejercicio excedía al del inicio en 200.000 euros. La sociedad A ha contabilizado una reversión del deterioro por 20.000 euros.

Al existir un incremento de los fondos propios de B por 200.000 euros, y al tener la sociedad A el 10 % de participación, se produce la reversión de parte del deterioro. Esta reversión será de 10 % sobre 200.000 = 20.000 euros.

Si la sociedad A ha contabilizado esta reversión, estará incluida en su resultado contable y en consecuencia en su Base Imponible, de tal modo que no cabe realizar una nueva integración en la Base Imponible, puesto que ya está contabilizada, y no procedería realizar ningún ajuste extracontable para determinar la Base Imponible, pues de contrario se tributaría dos veces sobre por la cantidad revertida, por la contabilización y por el ajuste por la integración.

Conclusión: No procedería realizar ningún ajuste en 2016 para determinar la Base Imponible.

Caso 1 b). La sociedad A no ha contabilizado ninguna reversión del deterioro.

En este caso, procedería la integración en la base imponible de 2016 de 20.000 euros, por lo que nos encontraríamos ante un ajuste positivo por una diferencia temporaria deducible, cuyo efecto impositivo sería: 25 % sobre 20.000 = 5.000 euros.

5.000	(4740) Activos por diferencias temporarias deducibles	(6301) Impuesto diferido	5.000
-------	---	--------------------------	-------

La diferencia sería temporaria, porque se trata de una valoración fiscal de la inversión financiera distinta a la valoración contable.

Caso 2 a) En 2016 la sociedad A ha contabilizado como ingreso financiero 50.000 euros por dividendos percibidos por la sociedad B. La sociedad A ha contabilizado este dividendo como ingreso. La sociedad A ha podido aplicarse la deducción por doble imposición.

En este caso, fiscalmente debe producirse la integración de la reversión del deterioro en la Base Imponible de 2016 por el importe percibido como dividendos, ya que fiscalmente se considera que este hecho hace que revierta el deterioro. Obsérvese que esta circunstancia, desde el punto de vista contable, no produce reversión del deterioro.

En consecuencia, debe integrarse en la base imponible de 2016 de 50.000 euros, por lo que se produciría un ajuste positivo por una diferencia temporaria deducible, cuyo efecto impositivo sería: 25 % sobre 50.000 = 12.500 euros.

12.500	(4740) Activos por diferencias temporarias deducibles	(6301) Impuesto diferido	12.500
--------	---	--------------------------	--------

	temporarias deducibles		
--	------------------------	--	--

La diferencia sería temporaria, porque se trata de una valoración fiscal de la inversión financiera distinta a la valoración contable.

Caso 2 b) En 2016 la sociedad A ha contabilizado como ingreso financiero 50.000 euros por dividendos percibidos por la sociedad B. La sociedad A ha contabilizado este dividendo como ingreso. La sociedad A no ha podido aplicarse la deducción por doble imposición.

En este caso, desde el punto de vista fiscal no se producirá la integración en la Base Imponible de la reversión del deterioro. Como contablemente tampoco procede la reversión de dicho deterioro, no existe diferencias entre el resultado contable y la base imponible.

3. Durante 2016, no ha sucedido nada lo indicado en los puntos anteriores.

En este caso, fiscalmente se integrará en la Base Imponible, como mínimo, por partes iguales en la base imponible correspondiente a cada uno de los cinco primeros períodos impositivos que se inicien a partir de 1 de enero de 2016.

En consecuencia, la integración sería por $100.000/5 = 25.000$ euros cada año. Por lo que se produciría un ajuste positivo por una diferencia temporaria deducible, cuyo efecto impositivo sería: $25\% \text{ sobre } 25.000 = 6.250$ euros.

6.250	(4740) Activos por diferencias temporarias deducibles	(6301) Impuesto diferido	6.250
-------	---	--------------------------	-------

La diferencia sería temporaria, porque se trata de una valoración fiscal de la inversión financiera distinta a la valoración contable.

4. Durante 2016, la sociedad A ha transmitido la participación financiera en B por un importe de 250.000 euros. Contablemente se ha registrado la operación correctamente.

Por lo tanto, el beneficio contabilizado será: $250.000 - (300.000 - 100.00) = 50.000$ euros. Se habrá contabilizado como beneficio, y en consecuencia se habrá contabilizado la reversión por el deterioro de la inversión financiera. Si la sociedad A ha contabilizado esta reversión, estará incluida en su resultado contable y en consecuencia en su Base Imponible, de tal modo que no cabe realizar una nueva integración en la Base Imponible, puesto que ya está contabilizada, y no procedería realizar ningún ajuste extracontable para determinar la Base Imponible, ya que de lo contrario se tributaría dos veces sobre lo mismo, por la cantidad revertida contabilizada, y por el ajuste por la integración.

Conclusión: No procedería realizar ningún ajuste en 2016 para determinar la Base Imponible.

Post publicado por el autor en: <http://gregorio-labatut.blogspot.com.es/2017/01/casos-practicos-sobre-reversion-de-las.html>

Un saludo afectuoso para todos.

Gregorio Labatut Serer