

Aspectos temporales de la reversión mínima de la provisión por deterioro

Pilar Álvarez Barbeito

Profesora titular de Derecho Financiero y Tributario de la Universidad de La Coruña

Consejera académica de Gómez-Acebo & Pombo

La Dirección General de Tributos analiza algunos aspectos temporales relacionados con la reversión mínima de la provisión por deterioro, dando así solución a algunas de las dudas surgidas a partir de la modificación que sobre ese aspecto efectuó el Real Decreto 3/2016, de 2 de diciembre, sobre el texto de la Ley del Impuesto sobre Sociedades.

Como es sabido, el Real Decreto Ley 3/2016 introdujo diversas modificaciones sobre la Ley del Impuesto sobre Sociedades, destacando entre ellas las relativas al tratamiento fiscal de las pérdidas por deterioro de valores representativos de la participación en el capital o en los fondos propios de entidades.

En ese sentido, y con efectos ya desde el ejercicio 2016, la disposición transitoria decimosexta de dicho texto legal dispone ahora que la reversión de las pérdidas por deterioro de valor de participaciones que resultaron fiscalmente deducibles en periodos impositivos previos al 2013 y que a partir de esa fecha no lo son deberá llevarse a cabo por un importe mínimo anual, de forma lineal durante cinco años.

Por otra parte, y para periodos impositivos iniciados a partir del 1 de enero del 2017, se ha establecido la no deducibilidad de las pérdidas ocasionadas en la transmisión de participaciones en entidades, siempre que se trate de participaciones con derecho a la exención en las rentas positivas obtenidas tanto en dividendos como en plusvalías generadas en la transmisión de participaciones. De igual modo, se excluye la integración en la base imponible de cualquier tipo de pérdida que se genere por la participación en entidades ubicadas en paraísos fiscales o en territorios que no alcancen un nivel de tributación adecuado.

Varias fueron las dudas que surgieron a raíz de tales cambios normativos, algunas ya resueltas por la Comisión Nacional del Mercado de Valores que, desde el punto de vista contable aclaró que, con

Advertencia legal: Este análisis sólo contiene información general y no se refiere a un supuesto en particular. Su contenido no se puede considerar en ningún caso recomendación o asesoramiento legal sobre cuestión alguna.

N. de la C.: En las citas literales se ha rectificado en lo posible —sin afectar al sentido— la grafía de ciertos elementos (acentos, mayúsculas, símbolos, abreviaturas, cursivas...) para adecuarlos a las normas tipográficas utilizadas en el resto del texto.

carácter general, únicamente procedería reconocer el pasivo fiscal por el quinto que debe revertirse en cada ejercicio, aunque en los casos en los que el importe mínimo por el que se debe efectuar la reversión anual no sea recuperable, ni siquiera en el momento en el que se transmita la participación, habrá de considerarse contablemente una diferencia permanente.

Pues bien, la Dirección General de Tributos, en la consulta vinculante V0155-17, de 24 de enero del 2017, ha analizado también algunas cuestiones interesantes sobre el tema que nos ocupa y ha solventado así algunos interrogantes suscitados por la citada reforma fiscal.

Así, en primer lugar, se manifiesta sobre el momento de cada periodo impositivo en el que surge la obligación de imputar la reversión, esto es, si procede al finalizar dicho periodo o debe hacerse de manera proporcional durante su transcurso. En este caso, el centro directivo se manifiesta a favor de la primera de dichas soluciones al señalar que «la reversión del deterioro previsto en el apartado 3 de la disposición transitoria decimosexta, debe entenderse que [...] se produce el último día del periodo impositivo».

A su juicio, ésta es la conclusión que procede realizando una interpretación razonable de la norma, ya que entender que la reversión se produce de manera proporcional a lo largo del periodo impositivo conllevaría la reversión de aquella parte del deterioro correspondiente al periodo transcurrido hasta el momento de la transmisión y, sin embargo, teniendo en cuenta el precio de la transmisión, generaría una renta negativa por el mismo importe que no podría ser deducible fiscalmente en caso de resultar aplicable el artículo 21.6 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades. Ello produciría una asimetría desde el punto de vista fiscal en el propio periodo impositivo que —concluye la Dirección General de Tributos— carecería de razonabilidad económica.

Por otra parte, y como también se deriva de lo dispuesto en el apartado 3 de la citada disposición transitoria, en cuanto dispone que «en caso de transmisión de los valores representativos de la participación en el capital o en los fondos propios de entidades durante los referidos periodos impositivos, se integrarán en la base imponible del periodo impositivo en que aquella se produzca las cantidades pendientes de revertir, con el límite de la renta positiva derivada de esa transmisión», el centro directivo concluye que en los casos de transmisión de participaciones no se deberán revertir cantidades adicionales con posterioridad a dicha transmisión en relación con la participación transmitida.