

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFC070683

DGT: 25-10-2018

N.º CONSULTA VINCULANTE: V2805/2018

SUMARIO:

IS. Base imponible. Reglas de valoración. Valoración de los activos financieros. *Acciones y participaciones sociales. Revalorizaciones voluntarias.* Con las reglas generales de valoración establecidas en el Plan General de Contabilidad aprobado por RD 1514/2007, de 16 de noviembre, los elementos patrimoniales no pueden ser objeto de revalorización aun cuando el valor de mercado de los mismos sea superior a su valor contable. No obstante, si el sujeto pasivo realiza una revalorización voluntaria de sus elementos patrimoniales sin amparo de una norma legal o reglamentaria, dicha revalorización contable no tiene ningún efecto en el Impuesto sobre Sociedades, es decir, el importe del incremento de valor de los elementos afectos no tiene consecuencias fiscales, de tal modo que cada ejercicio tendrá que efectuar los correspondientes ajustes al resultado contable para poder determinar la base imponible de cada ejercicio en el que se computen los ingresos o gastos contables procedentes de los elementos revalorizados.

PRECEPTOS:

RD 1514/2007 (PGC), norma de valoración 9ª.

Descripción sucinta de los hechos:

La sociedad consultante, P, fue constituida en 2011, integrándose el capital social en su mayoría por la aportación, por parte de uno de los socios, de las participaciones que éste ostentaba en cuatro entidades.

La entidad P no tenía, ni tiene ninguna otra participación adicional en las entidades cuyas participaciones fueron aportadas diferente de las que recibió en el momento de su constitución, ni el socio tenía ni tiene ninguna participación en las mismas adicional a las aportadas.

Fiscalmente, a esta operación le resultó de aplicación el régimen especial regulado entonces por el Capítulo VIII del Título VII del Texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo.

Contablemente, sin embargo, las participaciones aportadas fueron contabilizadas en sede de P por el valor nominal o coste histórico de las mismas, pese a que su valor en ese momento era superior.

Se estima que debió haberse aplicado la Norma de Registro y Valoración 9ª del Plan General de Contabilidad, y se plantea ahora la consultante corregir el valor contable de las participaciones, de forma que queden registradas en el balance por el valor teórico contable correspondiente a las mismas en el momento en que fueron objeto de aportación. Por tanto, se va a proceder a incrementar el valor de las participaciones hasta ese importe, produciéndose como contrapartida un incremento del patrimonio neto de la entidad P, sin efectuar apunte a la cuenta de pérdidas y ganancias.

Cuestión planteada:

Cuáles serían las implicaciones fiscales en sede del Impuesto de Sociedades de P de un incremento en el valor contable de las participaciones ostentadas por ésta en las entidades que recibió mediante la aportación no dineraria expuesta.

Contestación:

En primer lugar, es preciso traer a colación lo dispuesto en el artículo 88.1 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, (BOE de 18), en adelante LGT, en virtud del cual:

“1. Los obligados podrán formular a la Administración tributaria consultas respecto al régimen, la clasificación o la calificación tributaria que en cada caso les corresponda.”.

Conforme a lo anterior, la contestación a la presente consulta no puede versar sobre materias ajenas al régimen, la clasificación o la calificación tributaria, como podría ser la correcta valoración contable de unas participaciones, cuya competencia no corresponde a este Centro Directivo.

El artículo 17 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades, (en adelante LIS) relativo a las reglas de valoración, establece:

“1. Los elementos patrimoniales se valorarán de acuerdo con los criterios previstos en el Código de Comercio, corregidos por la aplicación de los preceptos establecidos en esta Ley.

No obstante, 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. El importe de las revalorizaciones contables no se integrará en la base imponible, excepto cuando se lleven a cabo en virtud de normas legales o reglamentarias que obliguen a incluir su importe en la cuenta de pérdidas y ganancias. El importe de la revalorización no integrada en la base imponible no determinará un mayor valor, a efectos fiscales, de los elementos revalorizados.

(...)”

De acuerdo con las reglas generales de valoración establecidas en el Plan General de Contabilidad aprobado por Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre, los elementos patrimoniales no pueden ser objeto de revalorización aun cuando el valor de mercado de los mismos sea superior a su valor contable. No obstante, si el sujeto pasivo realiza una revalorización voluntaria de sus elementos patrimoniales sin amparo de una norma legal o reglamentaria, dicha revalorización contable no tiene ningún efecto en el Impuesto sobre Sociedades, es decir, el importe del incremento de valor de los elementos afectos no tiene consecuencias fiscales.

Esto implica, que si la entidad consultante efectúa la revalorización de las participaciones de la forma que consta en el escrito de consulta, esta operación no genera renta a efectos de determinar la base imponible del período impositivo en el que se realiza la revalorización y, por otra parte, los ingresos y gastos derivados de ese elemento se determinarán a efectos fiscales sobre el mismo valor que tenían con anterioridad a la realización de la revalorización, lo cual supone que el sujeto pasivo tendrá que efectuar los correspondientes ajustes al resultado contable al objeto de determinar la base imponible de cada ejercicio en el que se computen los ingresos o gastos contables procedentes de los elementos revalorizados.

Lo que comunico a Vd. con efectos vinculantes, conforme a lo dispuesto en el apartado 1 del artículo 89 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

Fuente: sitio Internet del Ministerio de Hacienda y Función Pública