

# Alerta Contable RDL 3/2016

Contestación a consulta de 27 de febrero de 2017

## **SOBRE EL TRATAMIENTO CONTABLE DE LAS MODIFICACIONES EN EL RÉGIMEN FISCAL DE LAS PÉRDIDAS POR DETERIORO DE PARTICIPACIONES EN EL CAPITAL O EN LOS FONDOS PROPIOS DE ENTIDADES**

Se analiza el tratamiento contable en las cuentas anuales correspondientes al ejercicio 2016 derivado de las modificaciones introducidas en el Impuesto sobre Sociedades por el Real Decreto-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.

**A) REVERSIÓN DE PÉRDIDAS POR DETERIORO** (Disposición transitoria 16ª de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades -“LIS”-)

La norma citada obliga a integrar en la base imponible del Impuesto el importe de las pérdidas por deterioro de participaciones en capital o en los fondos propios de entidades generados en periodos impositivos iniciados con anterioridad a 1 de enero de 2013 que hubieran resultado fiscalmente deducibles. La recuperación de este importe debe hacerse a medida que la entidad participada incremente sus fondos propios y, como mínimo, por partes iguales en la base imponible correspondiente a cada uno de los cinco primeros periodos impositivos que se hubieran iniciado a partir del 1 de enero de 2016.

De igual forma, en el supuesto de que antes de que transcurriera el referido plazo se produjera la transmisión de los valores, 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 la transmisión.

El Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas analiza tres situaciones:

### **1. El valor en libros de las participaciones coincide con su base fiscal**

La contestación a consulta sienta que el ajuste en la base imponible que se realiza en cada año debe tratarse como una diferencia permanente, y como, tal, afecta a la imposición corriente.

No se debe contabilizar gasto, ni pasivo por impuesto diferido por la parte que se ha de integrar en ejercicios futuros, ya que este hecho no genera una diferencia temporaria imponible (no cambia la base fiscal del activo) y la normativa contable en materia de impuestos sobre beneficios no establece de forma expresa que la imposición corriente pendiente de integrar en la base imponible deba originar el reconocimiento de un pasivo por impuesto diferido y el correspondiente gasto.

La conclusión en este escenario sería que el adecuado tratamiento contable para el cierre del ejercicio 2016 sería considerar la quinta parte del deterioro fiscal a revertir como un ajuste positivo en la base imponible del citado periodo impositivo. Asimismo, se debería incluir en la Memoria toda la información significativa sobre los hechos que se han descrito, de forma que si la sociedad no espera transmitir su inversión antes de cinco años deberá informar de esta circunstancia y de su efecto en la carga fiscal futura.

## **2. El valor en libros de las participaciones es superior a su base fiscal al haberse deducido fiscalmente el importe de un deterioro que no ha sido contabilizado**

En esta situación en el balance debería figurar reconocido un pasivo por impuesto diferido antes de aprobarse la reforma tributaria. Este pasivo se reducirá en los ejercicios siguientes a medida que se produzca la reversión automática y lineal del deterioro fiscal.

## **3. Se espera recuperar el valor en libros de la inversión por medio de la extinción de la sociedad participada**

En esta situación es preciso tener en cuenta que, de acuerdo con lo previsto en el artículo 21.8 de la LIS, la pérdida será fiscalmente deducible en los términos regulados en dicho artículo; por lo tanto, la base fiscal de la inversión irá aumentando a medida que se produzca la reversión fiscal del deterioro. Ello puede comportar el reconocimiento de un activo por impuesto diferido en la medida que se cumplan los requisitos generales para su reconocimiento.

## **B) PÉRDIDAS POR DETERIORO NO DEDUCIBLES (Artículo 15.k de la LIS)**

Se modifica el tratamiento fiscal de las pérdidas por deterioro no deducibles a efectos fiscales (esto es, las reconocidas contablemente a partir del 1 de enero de 2013). Hasta la entrada en vigor de la modificación, el deterioro podía deducirse, en forma de pérdida, en el momento en que se transmitiesen o se diesen de baja; la diferencia entre el valor en libros y la base fiscal era, por tanto, temporaria pudiendo contabilizarse la correspondiente partida de activo por impuesto diferido.

Como resultado de la modificación normativa, se elimina la expectativa de derecho debiendo calificarse la diferencia como permanente. En consecuencia, el efecto contable al cierre del ejercicio 2016 es la baja de los activos por impuesto diferido, salvo que exista una expectativa de que la diferencia pueda revertir por causa de la extinción de la sociedad participada, en cuyo caso la pérdida fiscal sería deducible.