

Aclaraciones al tratamiento contable de las modificaciones en el régimen fiscal de las pérdidas por deterioro de los valores representativos de la participación en el capital o en los fondos propios de entidades, aprobadas por el Real Decreto-ley 3/2016, de 2 de diciembre, en las cuentas anuales correspondientes al ejercicio 2016.

Juan Carlos Berrocal Rangel. Presidente AECE 28/02/2017

El Ministerio de Economía publica una nota (27/02/2017) a través del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas (ICAC), en la que se aclara e instrumentaliza la forma de proceder ante las últimas modificaciones introducidas por el Real Decreto-Ley 3/2016, de 2 de diciembre, sobre el **régimen fiscal de las pérdidas por deterioro de valor de participaciones, que obliga a devolver las deducciones (vigentes hasta 2013 y aplicadas cuando las filiales registraban pérdidas) de forma lineal durante cinco años. Se suscitaron dudas y diferentes criterios contables planteados por las empresas, principalmente:**

- a) **Si se reflejaban en el pasivo de una sola vez en el ejercicio 2016** todo el deterioro deducido, con el importante impacto de la medida sobre las cuentas de resultado del ejercicio.
- b) **O bien, se podría contabilizar en el ejercicio una 1/5 parte del deterioro** fiscal reduciendo considerablemente el impacto fiscal.

El ICAC resuelve que el adecuado tratamiento contable de la modificación fiscal en las cuentas del ejercicio de 2016 será **considerar exclusivamente la quinta parte del deterioro fiscal a revertir en ese periodo impositivo**, posibilitando que las empresas puedan dividir el impacto en sus cuentas hasta el año 2020.

Esta circunstancia tendrá su correspondiente efecto en el gasto por impuesto sobre beneficios corriente de ese periodo, en opinión del ICAC, la reversión automática del deterioro pendiente de integrar en la base imponible en los próximos cuatro años no traerá consigo el registro de un pasivo por impuesto diferido.

En definitiva y como conclusión, en lo que respecta al impacto en el balance y en la cuenta de pérdidas y ganancias de las cuentas anuales correspondientes **al cierre del ejercicio 2016, el adecuado tratamiento contable de la reforma fiscal será considerar la quinta parte del deterioro fiscal a revertir como un ajuste positivo en la base imponible del citado periodo impositivo, circunstancia que tendrá su correspondiente efecto en la imposición corriente.**

¿Qué ocurre si la empresa hubiera deducido el deterioro fiscal sin inscripción contable en el balance?

Debería figurar reconocido un **pasivo por impuesto diferido** antes de aprobarse la reforma tributaria, que se **reducirá en los ejercicios siguientes a medida que se produzca la reversión automática y lineal del deterioro fiscal**.

¿Cómo proceder si la empresa espera recuperar el valor en libros de la inversión por medio de la extinción de la sociedad participada?

El ICAC especifica que la compañía debería **registrar un activo por impuesto diferido** si se cumplen los requisitos establecidos en la Resolución de 9 de febrero de 2016 del ICAC, por la que se desarrollan las normas de registro, valoración y elaboración de las cuentas anuales para la contabilización del impuesto sobre beneficios.

¿Qué particularidades se producen ante la supresión (RDL 3/2016, de 2 de diciembre) con carácter general de la deducibilidad de las pérdidas reconocidas por deterioro de las inversiones financieras después del 1 de enero de 2013?

Hasta la entrada en vigor de la reforma introducida por el real decreto-ley, las **pérdidas por deterioro sobre las que versa este apartado** (reconocidas con posterioridad al 1-1-2013) eran deducibles en el período impositivo en que los valores se transmitiesen o se dieran de baja. Hasta ese momento, tanto el gasto como la reversión de la corrección valorativa no se integraba en la base imponible, pero en la medida que la norma fiscal sí que las consideraba en un futuro (cuando se produjese la transmisión o baja del activo del balance), cabía concluir que **la diferencia descrita entre valor en libros y la base fiscal era temporaria**.

Sin embargo, por la modificación operada en este punto por el real decreto-ley, el efecto contable al cierre del ejercicio 2016 será la baja de los activos por impuestos diferidos que se hubieran contabilizado previo cumplimiento de los requisitos establecidos en la Resolución de 9 de febrero de 2016, salvo que la empresa espere que la diferencia revierta por causa de la extinción de la sociedad participada, en cuyo caso, de acuerdo con lo previsto en el artículo 21.8 de la LIS, la pérdida fiscal sería deducible.

Tendremos al cierre de 2016 que dar de baja contablemente los activos que por impuestos diferidos se tuvieran contabilizados, pues, al calificarse dichas pérdidas como gastos no deducibles, se elimina esta expectativa de derecho e impone por tanto, recalificar la diferencia como permanente.