



Consulta 1

Sobre el 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.

Respuesta:

1. Antecedentes

Con la aprobación del Real Decreto-ley 3/2016, de 2 de diciembre, se han introducido modificaciones relevantes en la regulación fiscal de las pérdidas por deterioro de los valores representativos de la participación en el capital o en los fondos propios de entidades.

- a) De acuerdo con el artículo 3, apartado Primero, Dos, se modifica la disposición transitoria decimosexta (DT 16ª) de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades (LIS), y se revisa el régimen transitorio aplicable a las pérdidas por deterioro generadas en periodos impositivos iniciados con anterioridad a 1 de enero de 2013.

En particular, la consulta versa acerca del adecuado tratamiento contable del apartado 3, en cuya virtud, con efectos para los periodos impositivos que se inicien a partir de 1 de enero de 2016:

“En todo caso, 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 en la base imponible del Impuesto sobre Sociedades en períodos impositivos iniciados con anterioridad a 1 de enero de 2013, 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.

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.

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.”



Y en concreto, se pregunta si la modificación fiscal originará al cierre del ejercicio 2016 el reconocimiento de un pasivo por la reversión automática del deterioro a integrar en la base imponible en los próximos cuatro ejercicios, o si por el contrario no procede reconocer pasivo alguno por tal concepto.

- b) De acuerdo con el artículo 3, apartado Segundo, Tres, se añade una letra k) en el artículo 15 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, en cuya virtud, con efectos para los periodos impositivos que se inicien a partir de 1 de enero de 2017, se califican como gastos no deducibles:

“k) Las pérdidas por deterioro de los valores representativos de la participación en el capital o en los fondos propios de entidades respecto de la que se de alguna de las siguientes circunstancias:

1.º que, en el período impositivo en que se registre el deterioro, se cumplan los requisitos establecidos en el artículo 21 de esta Ley, o

2.º que, en caso de participación en el capital o en los fondos propios de entidades no residentes en territorio español, en dicho período impositivo no se cumpla el requisito establecido en la letra b) del apartado 1 del artículo 21 de esta Ley.”

En este caso se pregunta si la modificación fiscal origina la baja de los activos por impuestos diferidos que las empresas hubieran reconocido hasta la fecha, en la medida que la norma fiscal ha suprimido la expectativa de recuperación fiscal de la pérdida.

2. Tratamiento contable de la operación

a) Reversión de pérdidas por deterioro (DT 16ª)

A raíz de la no deducibilidad de los deterioros de valor de participaciones en entidades desde el ejercicio 2013, la DT 16ª de la LIS regulaba en sus apartados 1 y 2 la reversión fiscal de los deterioros deducibles en periodos impositivos previos a 2013.

La reforma sobre el particular incluida en el apartado 3 de la DT 16ª, con el objetivo de lograr un ensanchamiento de las bases imponibles de las entidades españolas, ha consistido en la incorporación automática de los referidos deterioros de forma lineal durante cinco años, como un importe mínimo, sin perjuicio de que resulten reversiones superiores por las reglas de general aplicación (apartados 1 y 2), y salvo que antes de que transcurra el referido plazo se produzca la transmisión de los valores, en cuyo caso, 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.



Este cambio, en conexión con la nueva calificación de no deducibles de las pérdidas por deterioro regulada en el artículo 15, letra k) de la LIS, no parecen haber modificado la base fiscal del activo (en la medida que la pérdida fiscal que surgiría de enajenar la inversión por su valor en libros no es deducible), y por lo tanto en aquellos casos en que el valor en libros y la base fiscal coincidan, los hechos que se han descrito no implican el nacimiento de una diferencia temporaria. Desde esta perspectiva, el ajuste a practicar en la base imponible en los próximos cuatro años debe calificarse a efectos contables como una diferencia permanente.

Las diferencias permanentes suponen una mayor o menor imposición corriente, y afectan a la tributación efectiva en el año en que se reconoce el correspondiente gasto (que no es deducible) o ingreso (que no tributa). Lo singular del caso que nos ocupa, es que el ajuste (por el gasto no deducible) se produce de forma sobrevenida en un ejercicio posterior y, adicionalmente, que la integración en la base imponible se difiere a lo largo de cuatro ejercicios, salvo que se produzca la transmisión de los valores representativos de la participación en el capital o en los fondos propios de entidades durante los referidos períodos impositivos.

Sin embargo, la normativa contable en materia de impuestos sobre beneficios no estipula de forma expresa que la imposición corriente pendiente de integrar en la base imponible deba originar el reconocimiento de un pasivo y del correspondiente gasto.

Además, en ausencia de una diferencia temporaria, de acuerdo con lo dispuesto en la norma de registro y valoración (NRV) 13ª. “Impuestos sobre beneficios” del Plan General de Contabilidad (PGC), aprobado por el Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre, al cierre del ejercicio 2016 la reversión automática del deterioro a integrar en la base imponible en los próximos cuatro ejercicios no desencadena 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.

No obstante, en la memoria de las cuentas anuales se debería incluir toda la información significativa sobre los hechos que se han descrito para que aquellas, en su conjunto, expresen la imagen fiel del patrimonio, de la situación financiera y de los resultados de la empresa. En particular, si la empresa no espera transmitir su inversión antes de que transcurra el plazo de reversión automática de las pérdidas por deterioro, deberá informar de esta circunstancia y del efecto de esta situación en la carga fiscal futura a raíz de la modificación introducida en la DT 16ª de la LIS.



Por último, deberían tenerse en cuenta dos circunstancias adicionales que podrían concurrir: de un lado, que la empresa hubiera deducido el deterioro fiscal sin inscripción contable (de acuerdo con la normativa contable sobre el particular), en cuyo caso, 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.

Por otro lado, que la empresa espere recuperar el valor en libros de la inversión por medio de la extinción de la sociedad participada, en cuyo caso es preciso tener en cuenta que de acuerdo con lo previsto en el artículo 21.8 de la LIS, la pérdida fiscal (en los términos regulados en el citado artículo) sería deducible y la base fiscal de la inversión iría aumentando a medida que se produzca la reversión del deterioro fiscal, lo que desde la perspectiva de la imposición diferida justificaría el reconocimiento de un activo por impuesto diferido si se cumplen los requisitos establecidos en la NRV 13ª del PGC y, en su desarrollo, en la Resolución de 9 de febrero de 2016 del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se desarrollan las normas de registro, valoración y elaboración de las cuentas anuales para la contabilización del impuesto sobre beneficios.

b) Pérdidas por deterioro no deducibles (art. 15.k)

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, la modificación operada en este punto por el real decreto-ley, que califica dichas pérdidas como gastos no deducibles, elimina esta expectativa de derecho e impone recalificar la diferencia como permanente.

En consecuencia, 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.

Madrid, 27 de febrero de 2017