**CONTENIDO CONSULTA 1 DEL ICAC - 2017**

**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.**

El ICAC ha emitido una consulta para aclarar el efecto contable que tiene la medida fiscal de reversión de deterioro de valores representativos de participación en el capital o fondos propios de entidades, que deben integrarse en la base imponible fiscal, como mínimo, de forma lineal durante 5 años.

La consulta resuelve 3 aspectos fundamentales:

1. **Posible reconocimiento de un pasivo fiscal por la reversión automática del deterioro a integrar en la base imponible en los próximos 4 ejercicios.**

El ICAC analiza si se debe registrar en el ejercicio 2016 un pasivo diferido por la tributación que se va a soportar durante los próximos 4 años debido a la reversión mínima obligatoria.

A través de la consulta establece que el tratamiento contable que deberá darse a esta reversión es el de diferencia permanente y, por tanto, no habrá que reconocer ningún pasivo diferido.

Es decir, el impacto en pérdidas y ganancias se producirá ejercicio a ejercicio, considerando la quinta parte del deterioro fiscal a revertir como un ajuste positivo en la base imponible de cada periodo impositivo, circunstancia que tendrá su correspondiente efecto en la imposición corriente (mayor importe en el gasto de impuesto corriente [630]).

El ICAC hace una pequeña salvedad: Que la empresa hubiera deducido fiscalmente este deterioro sin haberlo contabilizado: en este caso sí que hay que reconocer el pasivo por impuesto diferido con fecha anterior a la reforma para ir reduciéndolo en los próximos ejercicios con la reversión que se vaya realizando.

No obstante, en la memoria se deberá informar del efecto de esta situación en la carga fiscal futura.

1. **Tratamiento contable en una empresa que espera recuperar el valor en libros de la inversión por medio de la extinción de la sociedad participada (único caso en que la pérdida es deducible).**

Lo que aclara el ICAC es qué efecto debo registrar en la contabilidad en el caso de que se espere la extinción de la sociedad participada.

Recordemos que el Impuesto de Sociedades sólo admite la deducibilidad en las pérdidas por participación en otras entidades en caso de que la sociedad participada se extinga.

Por tanto, si nos encontramos en esta situación, la reversión que estoy integrando en la base fiscal sí que generaría un efecto temporario, ya que se aumenta la base fiscal (valor fiscal del activo), importe que recuperaría en el momento de la extinción.

**Ejemplo.**

2010: adquisición de participación en la empresa X. Valor de adquisición: 200.000 €.

2012: dotamos un deterioro de 50.000€ (deducible fiscalmente). Valor fiscal de las participaciones = 150.000€.

La entidad participada se encuentra en proceso de disolución y estimamos que durante el 2017 se va a extinguir.

Con la normativa actual, debería revertir este deterioro en la base imponible de forma lineal durante los ejercicios 2016, 2017, 2018, 2019 y 2020, a raíz de 10.000,00 cada ejercicio.

¿Qué tratamiento contable debería darle en el 2016?

Como la pérdida del valor de las participaciones será deducible en el momento de la disolución, lo que estamos haciendo al revertir el deterioro es aumentar el valor fiscal del activo en el importe de dicha reversión, por tanto, implica el reconocimiento de un activo temporario. Y por tanto, el asiento a realizar sería:

10.000 (474) activos por impuesto diferido a

(6301) impuesto diferido 10.000

1. **Qué hacer con los activos por impuesto diferido (créditos fiscales) reconocidos con posterioridad al 1-1-2013, derivados de los deterioros contabilizados.**

Con posterioridad al 1-1-2013, los deterioros de valor de las participaciones dejaron de ser deducibles, pero se mantuvo la deducibilidad de las pérdidas en la enajenación de dichos activos, por tanto, cuando deteriorábamos el valor de las participaciones, reconocíamos un crédito fiscal debido al efecto temporario que tendrían en el momento futuro de baja del activo del balance.

¿Qué dice el ICAC al respecto?

Establece que, tras las modificaciones introducidas 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, deberán darse de baja los activos por impuesto diferido contabilizados por este concepto, salvo que la empresa espere que la diferencia revierta por causa de la extinción de la sociedad participada.

Dicha baja deberá hacerse con la cuenta 633 (Ajustes negativos en la imposición sobre beneficios).