

Consulta 2

Sobre el tratamiento contable en las cuentas anuales consolidadas del efecto impositivo relacionado con la corrección valorativa, motivada por la variación en el tipo de cambio, correspondiente a la inversión en el capital de una sociedad dependiente extranjera, cuyas cuentas anuales se convierten a euros aplicando el método del tipo de cambio de cierre.

Respuesta

La sociedad dominante de un grupo ha registrado una provisión en su balance para reflejar la corrección valorativa de su participación en el capital de una sociedad dependiente extranjera. La provisión dotada refleja las pérdidas acumuladas desde su constitución así como las pérdidas latentes derivadas de la evolución del tipo de cambio. Las cuentas anuales de la sociedad extranjera se consolidan aplicando el método de integración global y se convierten a euros utilizando el método del tipo de cambio de cierre.

En concreto, la cuestión planteada se refiere al tratamiento contable del efecto impositivo correspondiente a la parte de la corrección valorativa originada por la alteración del tipo de cambio y, en particular, si surge un impuesto diferido de la eliminación de la corrección valorativa en cuentas consolidadas, de conformidad con la respuesta a la consulta número 2 publicada en el Boletín de este Instituto (BOICAC) número 61, de marzo de 2005; y, en su caso, cuál es su contrapartida (diferencias de conversión o un gasto de la cuenta de pérdidas y ganancias).

La norma de valoración 16^a. Impuesto sobre Sociedades incluida en la quinta parte del Plan General de Contabilidad, aprobado por Real Decreto 1643/1990, de 20 de diciembre, dispone que para la contabilización del impuesto sobre sociedades, se considerarán las diferencias que puedan existir entre el resultado contable y el resultado fiscal, entendiendo éste como la base imponible del impuesto. En concreto, se distinguen las diferencias permanentes, temporales y pérdidas compensadas.

Desde la perspectiva de las cuentas anuales consolidadas, el artículo 60 de las Normas para la Formulación de las Cuentas Anuales Consolidadas (en adelante, NOFCAC), aprobadas por Real Decreto 1815/1991, de 20 de diciembre, impone, adicionalmente, la obligación de considerar las diferencias permanentes y temporales originadas como consecuencia de la aplicación de los métodos de consolidación.

En relación con el caso concreto suscitado en la consulta, el artículo 55. "Método de tipo de cambio de cierre" de las NOFCAC, recoge las reglas a seguir para realizar la conversión de las cuentas anuales de una dependiente en el extranjero, indicando que:

"c) La diferencia entre el importe de los fondos propios de la Sociedad extranjera, incluido el saldo de la cuenta de pérdidas y ganancias conforme al apartado b) anterior, convertidos al tipo de cambio histórico y la situación patrimonial neta que resulte de la conversión de los bienes, derechos y obligaciones conforme al apartado a) anterior, se inscribirá, con el signo positivo o negativo que corresponda, en los fondos propios del balance consolidado en la partida "diferencias de conversión" deducida la parte que de dicha diferencia corresponda a los socios externos que lucirá en la partida "intereses de socios externos"."

Por tanto, la eliminación en cuentas anuales consolidadas de la corrección valorativa realizada en el ejercicio correspondiente a la alteración del tipo de cambio, no supone la eliminación del gasto de la sociedad dominante, sino su registro en una partida distinta, a saber, la partida "Diferencias de conversión" que figura en los fondos propios del balance consolidado.

Teniendo presente lo anterior, la respuesta al tema planteado debe partir a su vez de una previa diferenciación:

a) La corrección valorativa ha sido considerada fiscalmente deducible a efectos fiscales.

En este caso, desde la perspectiva de las cuentas anuales consolidadas teniendo presente lo indicado anteriormente, se llega a la conclusión de que de forma conjunta no se produce diferencia temporal ni permanente alguna, sino el registro de un ajuste negativo en el neto patrimonial de las cuentas consolidadas del grupo, que también se ha computado a efectos fiscales.

No obstante, sobre la base de lo dispuesto en el artículo 60 de las NOFCAC, en la medida en que el criterio contable derivado de la aplicación del método del tipo de cambio de cierre motiva la imputación directa en el neto patrimonial de un ajuste, con la finalidad de que dicho ajuste luzca neto del efecto impositivo y debiendo eliminarse el efecto impositivo reflejado en la cuenta de pérdidas y ganancias derivado de la corrección valorativa realizada en las cuentas anuales individuales de la sociedad dominante (y que es objeto de eliminación en consolidación), se deberá realizar el correspondiente ajuste incrementando el gasto por impuesto sobre sociedades, lo que supondrá un incremento en la partida Impuesto sobre beneficios, de la cuenta de

pérdidas y ganancias consolidada y en la partida "Diferencias de conversión".

b) La corrección valorativa no ha sido considerada fiscalmente deducible a efectos fiscales.

En este segundo supuesto, desde una perspectiva económica, el tratamiento contable en las cuentas anuales individuales de la sociedad dominante, es análogo al expuesto por este Instituto en la consulta número 2 del BOICAC 61, de marzo de 2005, para cuando la sociedad dependiente forma parte del "Grupo fiscal", dado que en ambos casos, la provisión no resulta fiscalmente deducible. En consecuencia, la sociedad dominante, en sus cuentas anuales individuales contabilizará, en su caso, un impuesto anticipado.

Sin embargo, desde la óptica de las cuentas anuales consolidadas y dado que el gasto registrado en las cuentas individuales correspondiente a la diferencia de cambio, se mantiene en las cuentas consolidadas una vez reclasificado en la partida "Diferencias de conversión", el citado impuesto anticipado deberá mantenerse, procediendo a realizar el mismo ajuste descrito en la letra a) de esta contestación.

En la memoria consolidada se facilitará información sobre la operación indicada, en particular, en los apartados 14. Fondos propios, 15. Intereses de socios externos y 19. Situación fiscal, con el fin de que las cuentas anuales consolidadas en su conjunto expresen la imagen fiel del patrimonio, de la situación financiera y de los resultados de las empresas incluidas en la consolidación.