

RESOLUCIÓN DE 15 DE MARZO DE 2002, DEL INSTITUTO DE CONTABILIDAD Y AUDITORÍA DE CUENTAS, POR LA QUE SE MODIFICA PARCIALMENTE LA DE 9 DE OCTUBRE DE 1997 SOBRE ALGUNOS ASPECTOS DE LA NORMA DE VALORACIÓN DECIMOSEXTA DEL PLAN GENERAL DE CONTABILIDAD.

Sumario:

Norma Primera.  
Norma Segunda.  
Norma Tercera.  
Norma Cuarta.

DISPOSICIÓN TRANSITORIA.

DISPOSICIÓN FINAL. Entrada en vigor.

El Real Decreto 1643/1990, de 20 de diciembre, por el que se aprueba el Plan General de Contabilidad, establece en su disposición final quinta que el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, mediante Resolución, podrá dictar normas de obligado cumplimiento que desarrollen las normas de valoración del Plan General de Contabilidad; habiendo sido recogida esta habilitación con igual alcance en el apartado 3 de la disposición final primera del Real Decreto 776/1998, de 30 de abril, por el que se aprueban las normas de adaptación del Plan General de Contabilidad a las entidades sin fines lucrativos y las normas de información presupuestaria de estas entidades.

La necesidad de desarrollar la norma de valoración número dieciséis, relativa al registro contable del gasto por Impuesto sobre Sociedades, llevó al Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas a elaborar las Resoluciones de 30 de abril de 1992 (actualmente derogada) y 9 de octubre de 1997 sobre algunos aspectos de esta norma de valoración. Ambas normas vinieron motivadas no sólo por la necesidad de desarrollar el Plan General de Contabilidad en este aspecto concreto, sino también por la indudable influencia que la regulación del Impuesto sobre Sociedades tiene sobre esta materia.

La presente Resolución viene a dar respuesta a la necesidad de clarificar el tratamiento contable del gasto por impuesto sobre beneficios, como consecuencia de los recientes cambios producidos en la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades, a la entrada en vigor el 1 de enero de 2002, de la Ley 24/2001, de 27 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social. Adicionalmente, la formulación de consultas ante este Instituto, y el proceso de acercamiento de la normativa europea en materia contable a los pronunciamientos emanados del IASB (International Accounting Standards Board), aconsejan adecuar el tratamiento de ciertos aspectos relativos al efecto impositivo bajo la perspectiva de este último modelo normativo, siempre claro está, dentro del marco contable definido por el Plan General de Contabilidad.

En este sentido, se ha considerado oportuno modificar exclusivamente los aspectos sustanciales derivados de la nueva regulación fiscal dado el momento actual en que nos encontramos de estudio de la normativa europea, en cuanto a la incorporación de las normas del IASB; y, en particular, el tratamiento contable del nuevo régimen tributario

aplicable a la reinversión de beneficios extraordinarios, que permite incorporar de alguna forma, lo que se puede considerar un avance normativo en cuanto al registro contable de las deducciones del impuesto sobre sociedades. Por lo tanto, en todo lo no modificado expresamente, la Resolución de 9 de octubre de 1997 mantiene su vigencia con los cambios realizados en la presente Resolución.

Teniendo presente lo anterior, en la norma primera de la Resolución de 9 de octubre de 1997 se modifica la redacción de los puntos 3, 9, 10, 11 y se incluyen dos nuevos puntos 12 y 13, todo ello para incorporar el tratamiento de las deducciones y bonificaciones. Esta nueva interpretación del registro del Impuesto sobre Sociedades, se realiza en sintonía con el tratamiento contable que la NIC (Norma Internacional de Contabilidad) número 12 del IASB prevé para estas operaciones, aspecto que es preciso tener en consideración en tanto conjunto de normas, o marco normativo, que las instituciones comunitarias han considerado oportunas para llevar adelante el proceso de homogeneización europea de la información financiera emitida por determinados sujetos contables.

La aplicación del principio de prudencia, establecido en el artículo 38 del Código de Comercio y en la primera parte del Plan General de Contabilidad, ha supuesto que los activos derivados de impuestos anticipados y de créditos por compensación de bases imponibles negativas, sólo se contabilizarán si su realización o compensación futura está razonablemente asegurada. Esta misma circunstancia debe presidir el registro de los créditos derivados de deducciones que ahora se regula.

Así, se establece que tanto los criterios a seguir en el registro de los impuestos anticipados como para los créditos derivados de bases imponibles negativas pendientes de compensación, habrán de ser igualmente considerados en relación con el tratamiento que la presente Resolución introduce para las deducciones y, en su caso, para las bonificaciones en la cuota.

Adicionalmente, la contabilización del activo en el balance de la empresa vendrá condicionada por la existencia de una situación económica patrimonial que objetivamente considerada permita atender al cumplimiento de los requisitos que la norma tributaria establezca para la efectiva aplicación del derecho. En particular, en relación con la deducción por reinversión de beneficios extraordinarios, se exigirá que la empresa esté en condiciones, desde una perspectiva económica racional, de realizar dichas inversiones en el plazo establecido para ello. En la Memoria de las cuentas anuales deberá informarse de las circunstancias que permitan evidenciar la realización de dichas inversiones, cuyo importe deberá reflejarse de forma expresa y desarrollada en el correspondiente plan plurianual. Asimismo, deberá proporcionarse la información del grado de cumplimiento del plan de inversiones incluido en ejercicios anteriores.

La norma segunda modifica la norma tercera de la Resolución de 1997, en el sentido de considerar en el cálculo del gasto por impuesto sobre beneficios, al amparo de los criterios recogidos en la presente Resolución, todas las deducciones y bonificaciones del período, tanto las aplicadas como las pendientes de aplicación a efectos fiscales, siempre y cuando dicho reconocimiento sea compatible con el principio de prudencia desarrollado en la norma primera. Esta nueva interpretación lleva, en su caso, a considerar el reconocimiento de los correspondientes créditos fiscales. En este sentido, es preciso tener en cuenta que las bonificaciones, no son objeto de aplicación a

ejercicios futuros, por lo que si bien se emplea con carácter general el término deducciones y bonificaciones en la presente Resolución, habrá que tener presente dicho aspecto.

Las normas tercera y cuarta modifican la Resolución de 1997 para adecuar el tratamiento de las deducciones y bonificaciones, en los regímenes especiales de transparencia fiscal y de tributación de los grupos de sociedades, en sintonía con lo dispuesto en la presente Resolución. En particular, las referencias realizadas en la Resolución de 1997 al régimen de tributación de los grupos de sociedades, se entenderán realizadas al nuevo régimen de consolidación fiscal.

Finalmente, la disposición transitoria hace extensivo el actual tratamiento contable a los créditos fiscales por deducciones que sobre la base de la anterior interpretación no estuviesen registrados en el balance de la entidad.

La presente Resolución, que entrará en vigor al día siguiente de su publicación en el Boletín Oficial del Estado, contempla como ámbito subjetivo de aplicación al sujeto contable que deba registrar el gasto por Impuesto sobre Sociedades; incluidas por lo tanto las entidades sin ánimo de lucro que tengan la condición de sujetos pasivos del impuesto, en particular, las fundaciones.

De acuerdo con lo anterior, por razones de oportunidad, y en virtud del artículo 2 de la Ley 19/1988, de 12 de julio, de Auditoría de Cuentas, de la disposición final quinta del Real Decreto 1643/1990, de 20 de diciembre, por el que se aprueba el Plan General de Contabilidad, y del apartado 3 de la disposición final primera del Real Decreto 776/1998, de 30 de abril, por el que se aprueban las normas de adaptación del Plan General de Contabilidad a las entidades sin fines lucrativos y las normas de información presupuestaria de estas entidades,

Este Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas dicta la siguiente Resolución:

#### NORMA PRIMERA.

La norma primera de la Resolución del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, de fecha 9 de octubre de 1997, sobre algunos aspectos de la norma de valoración decimosexta del Plan General de Contabilidad, Aplicación del principio de prudencia, queda modificada dando nueva redacción a los apartados 3, 9, 10 y 11, e incorporando dos nuevos apartados 12 y 13.

El apartado 3, queda redactado como sigue:

3. Los créditos por compensación de bases imponibles negativas, por deducciones y bonificaciones, y los impuestos anticipados sólo serán objeto de contabilización en la medida en que tengan un interés cierto con respecto a la carga fiscal futura, teniendo en cuenta que las cuentas anuales deberán mostrar la imagen fiel del patrimonio, de la situación financiera y de los resultados de la empresa. Por ello, si existen dudas acerca de su recuperación futura, por aplicación del principio de prudencia, no deberán ser registrados en las cuentas anuales como tales, no pudiéndose en ningún caso registrar en el activo dichas partidas y corregir su valoración mediante la dotación de provisiones.

Teniendo en cuenta lo anterior, el importe correspondiente a los citados activos vendrá determinado, en general, por la aplicación del tipo de gravamen del ejercicio sobre la diferencia, para cada operación, entre la base imponible y el resultado contable antes de impuestos que revierte en períodos futuros si se trata de un impuesto anticipado, o sobre el importe de la base imponible negativa si se trata de un crédito por compensación de bases imponibles negativas. El importe de las deducciones y bonificaciones activadas vendrá determinado por lo que al respecto establezca la normativa fiscal.

Los apartados 9 y 10 quedan redactados como siguen:

9. Serán objeto de registro contable los créditos derivados de deducciones y bonificaciones pendientes de aplicar fiscalmente en la declaración del Impuesto sobre Sociedades por insuficiencia de cuota, cuando habiéndose realizado la actividad u obtenido el rendimiento que origine el derecho a la deducción o bonificación, una estimación razonable de la evolución de la empresa indique que podrán ser objeto de aplicación futura.

También serán objeto de registro, en los términos señalados en el presente apartado, las deducciones que ocasionen en ejercicios futuros un menor gravamen del beneficio obtenido en una operación realizada en el ejercicio, siempre que sea previsible el cumplimiento de las condiciones establecidas por la norma fiscal para su perfección; en particular, la realización de la reinversión.

Se presumirá que la aplicación futura de los citados derechos no está suficientemente asegurada, al menos, en los siguientes casos:

Cuando habiéndose producido la actividad u obtenido el rendimiento que origine el derecho a la deducción o bonificación, existan dudas razonables sobre el cumplimiento de los requisitos establecidos para hacerlas efectivas; en particular, para las deducciones condicionadas a la reinversión, se exigirá que en todo caso exista evidencia de que la situación financiero patrimonial de la empresa permita acometer el proceso de reinversión.

Cuando se prevea que su aplicación se va a producir en un plazo superior a los diez años contados desde la fecha de cierre de ejercicio.

Cuando se trate de sociedades en las que no se pueda prever razonablemente la aplicación de la deducción por insuficiencia de cuota. Esta circunstancia se producirá, en particular, cuando estén generando pérdidas habitualmente.

En el caso de que un crédito por deducciones y bonificaciones se hubiera generado en un ejercicio anterior, y al amparo de cada una de las circunstancias descritas no hubiera sido registrado contablemente como un activo, sólo podrá ser objeto de reconocimiento:

Cuando desaparezcan las dudas razonables acerca del cumplimiento de los requisitos establecidos en la norma fiscal para su efectividad; en particular, para las deducciones condicionadas a la reinversión, cuando la situación financiero patrimonial de la empresa permita abordar estas operaciones.

Si no fue registrado por prever su aplicación futura en un plazo superior a los diez años, deberá ser objeto de registro en el primer ejercicio en que el plazo de reversión futura no supere los diez años.

Si no se registró por insuficiencia de cuota, sólo podrá ser objeto de reconocimiento en el ejercicio en que se produzca la compensación efectiva de la deducción y bonificación, salvo que en un ejercicio anterior exista evidencia clara de que la empresa se encuentra en una senda de beneficios suficientes que permita asegurar su aplicación.

La afloración del crédito impositivo, en un ejercicio posterior al que se originó, producirá una reducción de la partida de gasto por Impuesto sobre Sociedades en la cuenta de pérdidas y ganancias, para lo que se podrá emplear la cuenta 638. Ajustes positivos en la imposición sobre beneficios prevista en la segunda parte del Plan General de Contabilidad.

Si el ajuste a que se ha hecho mención fuese significativo, deberá reflejarse en la cuenta de pérdidas y ganancias desglosando la partida de gasto por Impuesto sobre Sociedades, de forma que se refleje separadamente el gasto producido en el ejercicio y el que se deriva de deducciones y bonificaciones de ejercicios anteriores.

10. Si en la contabilización del efecto impositivo se producen créditos por deducciones y bonificaciones en la cuota, cuya cancelación se va a producir a corto plazo, podrá utilizarse para su registro contable la cuenta 4742. "Derechos por deducciones y bonificaciones pendientes de aplicación a corto plazo" que figurará en la partida "Administraciones Públicas" del epígrafe "D.III. Deudores" del activo del balance.

Su movimiento será el siguiente:

4742. "Derechos por deducciones y bonificaciones pendientes de aplicación a corto plazo".

Importe de la disminución del impuesto sobre beneficios a pagar en el futuro derivada de la existencia de deducciones o bonificaciones de dicho impuesto pendientes de aplicación.

Se cargará:

- a.1) Por el crédito impositivo derivado de la deducción o bonificación en el impuesto sobre beneficios obtenida en el ejercicio, con abono a la cuenta 630,
- a.2) Por el aumento del crédito impositivo, con abono a la cuenta 638.

Se abonará:

- b.1) Por la disminución del crédito impositivo, con cargo a la cuenta 633.
- b.2) Por la aplicación fiscal de las deducciones o bonificaciones de ejercicios anteriores, con cargo a la cuenta 630.

El apartado 9 de la Resolución de 9 de octubre de 1997, pasa a ser el 11 ; el apartado 10 de la Resolución de 9 de octubre de 1997, pasa a ser el apartado 12 con la siguiente redacción:

12. Si en la contabilización del efecto impositivo se producen impuestos diferidos, anticipados, créditos por compensación de bases imponibles negativas o por deducciones y bonificaciones en la cuota, cuya reversión o cancelación se vaya a producir a largo plazo, podrán utilizarse para su registro contable las siguientes cuentas:

Para los impuestos diferidos, la cuenta 4791. "Impuesto sobre beneficios diferido a largo plazo", o cuentas creadas al efecto en el subgrupo 42 del Plan General de Contabilidad.

Estas cuentas figurarán en el pasivo del balance, epígrafe D.IV. "Otros acreedores" en la partida "Administraciones Públicas a largo plazo" que se creará al efecto.

Para los impuestos anticipados o créditos por pérdidas a compensar, respectivamente, las cuentas 4741. "Impuesto sobre beneficios anticipado a largo plazo" y 4746. "Crédito por pérdidas a compensar del ejercicio ... a largo plazo", o alternativamente sendas cuentas del subgrupo 45 del Plan General de Contabilidad.

Estas cuentas figurarán en el activo del balance, en el epígrafe B.IV. "Inmovilizado financiero", partida "Administraciones Públicas a largo plazo" que se creará al efecto.

Para las deducciones y bonificaciones en la cuota, la cuenta 4744. "Derechos por deducciones y bonificaciones pendientes de aplicación a largo plazo", o cuentas creadas al efecto en el subgrupo 45 del Plan General de Contabilidad.

Estas cuentas figurarán igualmente en el activo del balance, en el epígrafe B.IV. "Inmovilizado financiero", partida "Administraciones Públicas a largo plazo" que se creará al efecto.

El apartado 11 de la Resolución de 9 de octubre de 1997, pasa a ser el apartado 13 con la siguiente redacción:

13. Las empresas deberán informar en el apartado correspondiente a la Situación fiscal de la Memoria, acerca de cualquier circunstancia de carácter sustantivo sobre su situación fiscal y, en concreto, además de las indicaciones que sean procedentes de acuerdo con lo previsto en la legislación mercantil, en el Plan General de Contabilidad y en otras normas de esta Resolución, incluirán información debidamente justificada sobre:

El tratamiento aplicado a los impuestos anticipados, créditos por compensación de bases imponibles negativas y por deducciones y bonificaciones en la cuota en el Impuesto sobre Sociedades, y sobre las circunstancias que motivaron o no el registro de los mismos en el activo del balance, indicando el cumplimiento de las circunstancias indicadas en los puntos anteriores de esta norma.

Importes de los impuestos anticipados, créditos por compensación de bases imponibles negativas y por deducciones y bonificaciones en la cuota no registrados en el activo del balance, indicando, en su caso, el plazo y las condiciones para poder hacerlo.

Cuando afloran en un ejercicio impuestos anticipados, créditos por bases imponibles negativas y por deducciones y bonificaciones en la cuota, que procedentes de un ejercicio anterior no hubiesen sido objeto de registro, se informará sobre las circunstancias que motivan la citada afloración respecto de las existentes en el momento en que no se registraron los citados activos en el balance.

Gasto por impuesto producido en el ejercicio y el que se deriva de ejercicios anteriores, y se detallarán adecuadamente, siempre que sean significativos, los importes de los impuestos diferidos y anticipados que reviertan en el ejercicio y los que reviertan en los siguientes, así como los créditos por bases imponibles negativas que se compensen y por deducciones y bonificaciones en la cuota que se apliquen en el ejercicio.

Cuando se hubiesen registrado créditos por deducciones y bonificaciones como consecuencia de una operación, y su efectiva aplicación estuviese condicionada a la realización de una determinada actividad, deberá incluirse en la Memoria esta información. En particular, en relación con las deducciones por reinversión, se exigirá al menos un plan de inversiones para el ejercicio y los ejercicios siguientes, el grado de cumplimiento de los planes de los ejercicios anteriores y el compromiso de acometer estas actividades, que se vinculará a la evaluación de los medios de financiación a emplear y la viabilidad económica de las operaciones en su conjunto.

## NORMA SEGUNDA.

La norma tercera de la Resolución del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, de fecha 9 de octubre de 1997 sobre algunos aspectos de la norma de valoración decimosexta del Plan General de Contabilidad, Deducciones y bonificaciones de la cuota, queda modificada en sus apartados 1, 2, 3 y 4 cuya redacción es la siguiente:

1. Las deducciones de la cuota por incentivos fiscales y las bonificaciones del Impuesto sobre Sociedades aplicadas en la declaración del ejercicio por dicho tributo, minorarán el gasto devengado.
2. También serán objeto de registro las deducciones y bonificaciones no aplicadas en la declaración del ejercicio por dicho tributo, cuando no existan dudas razonables de que se podrán aplicar en futuros ejercicios, en los términos descritos en el apartado 9 de la norma primera.
3. No obstante lo establecido en los apartados anteriores de esta norma, podrá ser objeto de periodificación con criterios razonables la reducción del gasto devengado por Impuesto sobre Sociedades derivada de las deducciones y bonificaciones en la cuota, excluidas las retenciones y pagos a cuenta.
4. La periodificación a que se refiere el número anterior se efectuará, en su caso, correlacionando la deducción o bonificación correspondiente con la depreciación del activo que motivó aquella.

## NORMA TERCERA.

La norma cuarta de la Resolución del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, de fecha 9 de octubre de 1997 sobre algunos aspectos de la norma de valoración decimosexta del Plan General de Contabilidad, Entidades en régimen de transparencia fiscal, queda modificada en el punto 2 del apartado 4.2. Normas especiales aplicables a las Agrupaciones de Interés Económico, quedando redactada de la siguiente forma:

2. En el caso de que una agrupación de interés económico tribute, en parte, por el Impuesto sobre Sociedades, el registro contable del efecto impositivo que se derive de dicha tributación, se realizará de acuerdo con las normas generales contenidas en el Plan General de Contabilidad y en la presente Resolución.

Si posteriormente se altera la proporción de la base imponible por la que la agrupación tributa por el Impuesto sobre Sociedades, se realizará, en su caso, un ajuste en los importes de impuestos anticipados o diferidos o del crédito por compensación de bases imponibles negativas o por deducciones y bonificaciones en la cuota. Estos ajustes lucirán en la partida "Impuesto sobre Sociedades" del debe de la cuenta de pérdidas y ganancias; a estos efectos se podrán emplear las cuentas previstas en el apartado 4.4 de esta norma.

La descripción y movimientos propuestos en el apartado 4.4. Cuentas a emplear, para las cuentas 6323. Ajustes negativos en la imposición en entidades transparentes y 6328. Ajustes positivos en la imposición en entidades transparentes, se modifican quedando de la siguiente forma:

6323. "Ajustes negativos en la imposición en entidades transparentes": Importe de los ajustes por disminución, conocido en el ejercicio, del impuesto anticipado o del crédito impositivo por pérdidas a compensar o por deducciones y bonificaciones en la cuota, o aumento, igualmente conocido en el ejercicio, del impuesto diferido, en las entidades transparentes.

Figurará en la partida "Impuesto sobre Sociedades" de la cuenta de pérdidas y ganancias.

Su movimiento es el siguiente:

Se cargará por el importe de los ajustes, con abono a las cuentas representativas de impuestos anticipados, diferidos, crédito por pérdidas a compensar o por deducciones y bonificaciones en la cuota, según corresponda.

Se abonará por el saldo al cierre del ejercicio con cargo a la cuenta 129. Pérdidas y ganancias.

6328. "Ajustes positivos en la imposición en entidades transparentes": Importe de los ajustes por aumento, conocido en el ejercicio, del impuesto anticipado o del crédito impositivo por pérdidas a compensar o por deducciones y bonificaciones en la cuota, o



disminución, igualmente conocida en el ejercicio, del impuesto diferido, en las entidades transparentes.

Figurará en la partida "Impuesto sobre Sociedades" de la cuenta de pérdidas y ganancias.

Su movimiento es el siguiente:

Se abonará por el importe de los ajustes, con cargo a las cuentas representativas de impuestos anticipados, diferidos, crédito por pérdidas a compensar o por deducciones y bonificaciones en la cuota, según corresponda.

Se cargará por el saldo al cierre del ejercicio con abono a la cuenta 129. Pérdidas y ganancias.

#### NORMA CUARTA.

La norma sexta de la Resolución del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, de fecha 9 de octubre de 1997 sobre algunos aspectos de la norma de valoración decimosexta del Plan General de Contabilidad, Sociedades que tributan en el régimen de los grupos de sociedades, queda modificada en los siguientes términos:

Las referencias realizadas al Régimen de los Grupos de Sociedades se entenderán realizadas al Régimen de Consolidación Fiscal.

Las referencias que se realizan en los puntos 2.1 y 2.3.1, al apartado 10 de la norma primera, habrán de entenderse realizadas al apartado 12 de la citada norma. Se de nueva redacción a los puntos 2.4.1 y 2.4.2:

2.4.1 Las deducciones y bonificaciones de la cuota del Impuesto sobre Sociedades afectarán al cálculo del impuesto devengado en cada sociedad por el importe efectivo de las mismas que sea aplicable en el Régimen de Consolidación Fiscal y no por el importe, inferior o superior, que correspondería a cada sociedad en régimen de tributación individual. Sin perjuicio de las especialidades propias de este régimen, el tratamiento contable de las citadas deducciones y bonificaciones deberá realizarse en sintonía con lo dispuesto en las normas primera y tercera de la presente Resolución.

2.4.2 A los efectos del párrafo anterior, las deducciones y bonificaciones de la cuota en el Régimen de Consolidación Fiscal se imputarán a aquellas sociedades que hayan realizado la actividad u obtenido el rendimiento que las originan. En particular, las deducciones por reinversión de beneficios extraordinarios se reconocerán, en su caso, por la sociedad que obtuvo el citado beneficio extraordinario.

Se incorpora un nuevo punto 2.4.5 con la siguiente redacción:

2.4.5 Por las deducciones y bonificaciones de la cuota no aplicadas en el régimen de consolidación fiscal, la sociedad a la que corresponden contabilizará un crédito si se

espera razonablemente que el grupo fiscal en su conjunto vaya a generar resultados fiscales positivos en cantidad suficiente, de acuerdo con lo previsto en la norma primera de esta Resolución. Asimismo, en la deducción por reinversión de beneficios extraordinarios, la condición de reinversión habrá que considerarla en términos de grupo. A estos efectos se puede utilizar la cuenta 4747. Derechos por deducciones y bonificaciones pendientes de aplicación en régimen de consolidación fiscal. Cuando la compensación se vaya a realizar a largo plazo, su registro se efectuará, siempre que proceda, en cuentas de largo plazo, tal y como se ha establecido en el punto 12 de la norma primera de esta Resolución.

Se de nueva redacción al apartado 3, quedando de la siguiente forma:

3. Los créditos por compensación de bases imponibles negativas, por deducciones y bonificaciones en la cuota y los impuestos anticipados serán objeto de registro contable de acuerdo con el principio de prudencia en los términos previstos en la norma primera de esta Resolución, y siempre que puedan hacerse efectivos por el conjunto de sociedades que forman el grupo configurado a efectos del Régimen de Consolidación Fiscal del Impuesto sobre Sociedades.

#### DISPOSICIÓN TRANSITORIA.

El tratamiento contable de las deducciones recogido en la presente Resolución, será aplicable para aquéllas que estuviesen pendientes de compensación a la entrada en vigor de esta norma, circunstancia que producirá, con carácter general, una reducción de la partida de gasto por Impuesto sobre Sociedades en la cuenta de pérdidas y ganancias, de forma que si el ajuste fuese significativo, deberá reflejarse en la cuenta de pérdidas y ganancias desglosando la partida de gasto por Impuesto sobre Sociedades, de forma que se refleje separadamente el gasto producido en el ejercicio y el que se deriva de deducciones de ejercicios anteriores. En todo caso, se incorporará en la memoria además de la información establecida con carácter general, información relativa al ajuste efectuado.

#### DISPOSICIÓN FINAL. Entrada en vigor.

La presente Resolución entrará en vigor al día siguiente de su publicación en el Boletín Oficial del Estado.

Madrid, 15 de marzo de 2002.

El Presidente,  
José Luis López Combarros.