Wolters Kluwer CISS | Portal de Actualidad

La contabilización de los intereses de demora derivados de un acta de la inspección tributaria.

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, en su capítulo VIII Artículo 18. Provisiones y contingencias derivadas del impuesto sobre beneficios, especifica el tratamiento contable que se derivan o no de un acta de inspección, y deberán ocasionar en el ejercicio en que surja el reconocimiento de una provisión por el importe estimado de la deuda tributaria.

Según el punto 3, de este artículo, *"3. El registro de las operaciones que se derivan del apartado anterior, se realizarán teniendo como referencia los modelos de la cuenta de pérdidas y ganancias contenidos en la tercera parte del Plan General de Contabilidad, de acuerdo con lo siguiente:*

> **a)** La cuota del impuesto sobre sociedades del ejercicio se contabilizará como un gasto en la partida 17 «Impuesto sobre beneficios». A tal efecto se podrá emplear la cuenta 633. «Ajustes negativos en la imposición sobre beneficios» contenida en la cuarta parte del Plan General de Contabilidad.
>
> **b)** Los intereses correspondientes al ejercicio en curso se contabilizarán como un gasto financiero, que figurará en la partida «Gastos financieros» de la cuenta de pérdidas y ganancias.
>
> **c)** Los intereses y las cuotas correspondientes a todos los ejercicios anteriores se contabilizaran mediante un cargo en una cuenta de reservas cuando habiendo procedido el registro de la citada provisión en un ejercicio previo, éste no se hubiese producido. Por el contrario, si el reconocimiento o los ajustes en el importe de la provisión se efectúan por cambio de estimación (consecuencia de la obtención de información adicional, de una mayor experiencia o del conocimiento de nuevos hechos), se cargará a cuentas del subgrupo 63 por el importe que corresponde a la cuota y a cuentas del subgrupo 66 por los intereses de demora, correspondan éstos al ejercicio o a ejercicios anteriores.
>
> **d)** La sanción producirá un gasto de naturaleza excepcional, que se contabilizará mediante la cuenta 678. «Gastos excepcionales»."

Todo ello es acorde con lo establecido en con la Norma de Registro y Valoración 22ª Cambios de criterio contables, errores y estimaciones contables.

También se manifiesta en este mismo sentido, la **consulta número 10 BOICAC 75/SEPTIEMBRE 2008**.

Lo recuerda la **Resolución de 4 de abril de 2016, de la Dirección General de Tributos**, en relación con la deducibilidad de los intereses de demora tributarios, en aplicación de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades.

En esta última norma, respecto a la deducibilidad de los intereses de demora, se indica que *"En relación con la contabilización de los intereses de demora tributarios, debe señalarse que los únicos que se registran con cargo a reservas son los que, habiendo procedido una provisión en ejercicios previos, la misma no fue objeto de registro, esto es, aquellos que estarían afectados por la existencia de un error contable. Todos los demás, cualquiera que sea el período impositivo al que correspondan, se registrarán como gasto del ejercicio, tal y como señala el artículo 18.3 de la Resolución del ICAC transcrito"*.

¿Qué sucede con los intereses que se cargan en la cuenta de reservas por ser un error?, ¿son deducibles?, la respuesta la tenemos en el art. 11.3 de la Ley de Impuesto sobre sociedades que indica que serán deducibles en el período impositivo en que se registren contablemente con cargo a reservas siempre que de ello no se derive una tributación inferior.

En definitiva, según la Resolución de 4 de abril de 2016, de la Dirección General de Tributos (DGT), en relación con la deducibilidad de los intereses de demora tributarios, en aplicación de la **Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades**, los intereses de demora serán deducibles por tener un carácter financiero y no sancionador, si bien están sometidos a los límites de deducibilidad establecidos en el artículo 16 de la LIS.

En mi opinión, la Resolución de la DGR puede ser aplicada tanto a los intereses devengados después del 1 de enero de 2015 (entrada en vigor de la nueva Ley del Impuesto sobre Sociedades), como antes con el antiguo Texto Refundido de la Ley del impuesto sobre sociedades, pues no hay grandes diferencias entre el antiguo artículo 14 del TRLIS y el artículo 15 de la nueva Ley del Impuesto sobre sociedades, si acaso el punto f) del artículo 15 de la nueva ley que indica no serán deducibles los gastos *"f) Los gastos de actuaciones contrarias al ordenamiento jurídico".* En consecuencia, en mi opinión, puede ser defendible la deducibilidad de dichos intereses antes y después de la aplicación de la nueva Ley del impuesto sobre Sociedades.

Ya escribimos reciente en un post sobre esta circunstancia: *"Guerra abierta entre la AEAT y la DGT sobre la deducibilidad de los intereses de demora".*

En definitiva, el tratamiento contable será distinto, según que se considere como un error o como un cambio en las estimaciones, de acuerdo con la **Norma de Registro y Valoración 22ª Cambios de criterio contables, errores y estimaciones contables**.

Ante esto, en mi opinión, lo más frecuente, es que normalmente estos hechos se desencadenan como consecuencia de errores

anteriores, no se trata de una circunstancia debida a nuevos hechos o nuevos conocimientos, a no ser que sea como consecuencia de un cambio normativa de forma retroactiva, cuestión que no debería ser posible; o por incumplimiento de obligaciones que en un momento inicial no se previa su cumplimiento y posteriormente, por diversas causas, la empresa incumple, cuestión bastante difícil de que se produzca en la práctica.

Si se trata de un error, cosa más frecuente, los intereses correspondientes a ejercicios anteriores se registrarán con cargo en cuentas de Reservas y serán deducible siempre y cuando no se derive una tributación inferior (11.3 de la LIS).

Mientras que si se trata de un cambio en las estimaciones se cargarán al resultado financiero del ejercicio, y serán deducibles por tener un carácter financiero y no sancionador según la Dirección General de Tributos.

En ambos casos el límite de deducibilidad de los gastos financieros será lo establecidos en el artículo 16 de la LIS.

Veamos un caso práctico:

Tras la inspección producida en los últimos cuatro años, el actuario fiscal, levanta la siguiente acta:

Cuotas del impuesto sobre beneficios del año no declaradas:	40.000 euros.
Intereses del año correspondiente a la cuota no declarada en el ejercicio:	3.200 euros.
Cuotas del impuesto sobre beneficios de años anteriores:	100.000 euros.
Intereses de cuotas de ejercicios anteriores	10.000 euros.
Sanción:	70.000 euros.
Total deuda tributaria:	**223.200 euros**.

La empresa firma el acta en disconformidad y piensa recurrirla.

SE PIDE: Registrar esta operación en el ejercicio que se cierra, en los dos supuestos:

a) Se trata de un error.

b) Se trata de una cuestión producida como consecuencia de una mayor información, mayor experiencia o el conocimiento de nuevos hechos.

SOLUCIÓN:

Caso a). Es el caso más frecuente, pues normalmente estos hechos se desencadenan como consecuencia de errores anteriores, no se trata de una circunstancia debida a nuevos hechos o nuevos conocimientos, a no ser que sea como consecuencia de un cambio normativa de forma retroactiva, cuestión que no es posible, o por incumplimiento de obligaciones que en un momento inicial se previa su cumplimiento y posteriormente, por diversas causas, la empresa incumple. En cualquier caso, si se trata de un error, hecho más frecuente, tendrá trascendencia sobre las reservas.

N.º Cta.	Título	Cargo	Abono
633	Ajustes negativos en la imposición sobre beneficios	40.000	
62x	Gastos financieros	3.200	
113	Reservas	110.000	
678	Gastos excepcionales	70.000	
5291	Provisión a c.p. para impuestos		223.200

Caso b). Si se tratará de un hecho producido por una mayor información, cambio en las estimaciones, o nuevos conocimientos sobre el tema, cuestión poco frecuente en nuestra opinión.

N.º Cta.	Título	Cargo	Abono
633	Ajustes negativos en la imposición sobre beneficios	140.000	
62x	Gastos financieros	13.200	
678	Gastos excepcionales	70.000	
5291	Provisión a c.p. para impuestos		223.200

Un saludo afectuoso para todos.

Autor:*Gregorio Labatut Serer*

Fuente:*blogcanalprofesional*

Fecha: 09-04-2016