

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 [\[BOE 06.04.2016\]](#), justifica el cambio de criterio en relación con la deducibilidad de los intereses de demora a la nueva configuración “desde el punto de vista material” de los gastos no deducibles, de forma que ... “Al no existir identidad de contenido entre la LIS y el TRLIS en este aspecto no puede entenderse que exista contradicción alguna entre dos criterios diferentes, sino dos criterios referidos a dos normativas diferentes”

La Resolución hace referencia a los aspectos contables contenido en la Resolución de 9 de febrero de 2016, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas (ICAC), 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 artículo 18.3 preceptúa:

«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 contabilizarán mediante un cargo en una cuenta de reservas cuando habiendo procedido el registro de la citada provisión en un ejercicio previo, este 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. [1]

d) La sanción producirá un gasto de naturaleza excepcional, que se contabilizará mediante la cuenta 678. “Gastos excepcionales”.»

Señalando 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.”

[1] Nº de Consulta:10BOICAC75/SEPTIEMBRE 2008

Cambios de criterios contables, errores y estimaciones contables. NRV 22ª. Provisiones para impuestos.

Consulta:Sobre cuál debe ser la contrapartida del abono a la cuenta de provisiones para impuestos, por la cuota y los intereses correspondientes a ejercicios anteriores.

Respuesta:En relación con el registro de los ingresos y gastos que procedan de ejercicios anteriores, con carácter general, debe señalarse que en primer lugar deberá analizarse si existe un error -en cuyo caso, será de aplicación lo dispuesto para los errores en la norma de registro y valoración 22ª, sobre cambios en criterios contables, errores y estimaciones contables, contenida en la segunda parte del Plan General de Contabilidad, aprobado por Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre- o si el registro en ejercicios previos fue correcto, en cuyo caso los ingresos y gastos se registrarán de acuerdo con su naturaleza.

En consecuencia, la cuenta 141. Provisión para impuestos se abonará con cargo a la cuenta 113. Reservas voluntarias, por la cuota y los intereses correspondientes a ejercicios anteriores, cuando habiendo procedido el registro de la citada provisión en un ejercicio previo, éste no se hubiese producido. Por el contrario, si los ajustes en la cuenta 141 se efectuaran 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.

Siempre que se produzca la subsanación de errores relativos a ejercicios anteriores se deberá incorporar la correspondiente información en la memoria de las cuentas anuales. Asimismo, se informará en la memoria de los cambios en estimaciones contables que hayan producido efectos significativos en el ejercicio actual, o que vayan a producirlos en ejercicios posteriores; en particular, se deberá incorporar la información incluida en los modelos de memoria recogidos en la tercera parte del Plan General de Contabilidad.

CONTABILIDAD Y DEDUCIBILIDAD DE LOS INTERESES DE DEMORA

EJEMPLO 1:

Con fecha 20/07/2013 se inicia la comprobación del IS correspondiente al ejercicio 2009
 Con fecha 30/06/2014 se firman las actas de inspección en disconformidad

Cuota: 60.000 €
Intereses (del 25/07/2010 al 30/06/2014): 11.811 €
Sanción: 50% 30.000 €

Interposición del Recurso con aval 01/07/2014
 Resolución o Sentencia Desestimatoria
Intereses (del 01/07/2014 al 06/04/2016) 4.734,25 €

OPCIÓN 1:

LA SOCIEDAD HA CONTABILIZADO EN CADA MOMENTO SIGUIENDO LOS CRITERIOS DE LA CONSULTA 10 DEL BOICAC 75, RECOGIDA POSTERIORMENTE EN LA RESOLUCIÓN DEL ICAC DE 9 de febrero de 2016

cuenta	30/06/2014	debe	haber
141	Provisión Impuestos		101.811
113	Cuota IS ejercicio 2009	60.000	
662	Intereses 25/07/2010 al 30/06/2014	11.811	
678	Sanción	30.000	

Tribunal Supremo en la Sentencia de 25 de febrero de 2010
 Intereses no deducibles

cuenta	31/12/2014	debe	haber
141	Provisión Impuestos		1.512,33
662	Intereses 01/07/2014 al 31/12/2014	1.512,33	

Resolución del TEAC de 7 de mayo de 2015
 Intereses no deducibles

cuenta	31/12/2015	debe	haber
141	Provisión Impuestos		2.617,81
662	Intereses 01/01/2015 al 31/12/2015	2.617,81	

Consulta [V4080-15](#) de 21/12/2015
 teniendo en cuenta que los intereses de demora tienen la calificación de gastos financieros y el artículo 15 de la LIS no establece especificidad alguna respecto de los mismos, **deben considerarse como gastos fiscalmente deducibles.**
 No obstante, teniendo en cuenta su carácter financiero, dichos gastos están sometidos a los límites de deducibilidad establecidos en el artículo 16 de la LIS

cuenta	31/12/2014	debe	haber
141	Provisión Impuestos		604,11
662	Intereses 01/01/2016 al 08/04/2016	604,11	

Fiscalmente deducibles
Resolución de 4 de abril de 2016

OPCIÓN 2:

LA SOCIEDAD CONTABILIZA LA DEUDA EN EL MOMENTO DE RECIBIR LA SENTENCIA DESESTIMATORIA:

cuenta	30/06/2014	debe	haber
141	Provisión Impuestos		101.811
113	Cuota IS ejercicio 2009	60.000	
113/662	Gastos de ejercicios anteriores Intereses 25/07/2010 al 31/12/2014	13.323,33	
662	Intereses 01/01/2015 al 08/04/2016	3.221,92	
678	Sanción	30.000	

Consulta [V4080-15](#) de 21/12/2015
 Debe tenerse en cuenta la norma específica de imputación temporal prevista en el artículo 11.3 de la LIS, en relación con los intereses de demora.... Respecto de los intereses de demora correspondientes a ejercicios anteriores, de acuerdo con el artículo 11.3 de la LIS serán deducibles en el periodo impositivo en que se registren contablemente con cargo a reservas, esto es, en 2015, siempre que de ello no se derive una tributación inferior.

CONTABILIDAD Y DEDUCIBILIDAD DE LOS INTERESES DE DEMORA

NOTA: Es criterio anterior, es un criterio totalmente restrictivo, con el que no toda la Doctrina está de acuerdo:

Ver Artículo de Jesús Rodríguez Márquez en **CincoDías**
http://cincodias.com/cincodias/2016/03/31/economia/1459450691_282472.html

“ ... con fecha 30 de marzo se ha publicado una nota aclaratoria en la que se circunscribe la doctrina expuesta a las liquidaciones practicadas bajo la Ley 43/1995 y al amparo del Real Decreto Legislativo 4/2004. Esto significa que no se aplica a las actas que se levanten siendo de aplicación la actual Ley 27/2014, con lo que parece asumirse –aunque no se dice expresamente- para el futuro, la doctrina de la DGT. Ahora bien, la regulación es, en esta materia, prácticamente idéntica en los tres cuerpos legales citados, por lo que no tiene ningún sentido la aplicación de criterios diferentes en unos y otros casos.”

Menos problemas plantea la contabilización de las actas recibidas en los ejercicios 2015 y siguientes, ya que contablemente, los intereses, tanto los del ejercicio como los de ejercicios anteriores, se recogen en la cuenta de Pérdidas y Ganancias como un gasto:

EJEMPLO 2(cambiando las fechas del ejemplo anterior todo un año más tarde)

Con fecha 20/07/2014 se inicia la comprobación del IS correspondiente al **ejercicio 2010**
 Con fecha 30/06/2015 se firman las actas de inspección en disconformidad

Cuota: 60.000 €
Intereses (del 25/07/2011 al 30/06/2015): 11.618€
Sanción: 50% 30.000 €

Interposición del Recurso con aval 01/07/2015
Al 31.12.2016 aún no se ha recibido Sentencia
Intereses de 01/07/2015 al 31/12/2015 1.316 €
Intereses de 01/01/2016 al 31/12/2016 2.250 €

LA SOCIEDAD CONTABILIZA EN CADA MOMENTO SIGUIENDO LOS CRITERIOS DE LA CONSULTA 10 DEL BOICAC 75, RECOGIDA POSTERIORMENTE EN LA RESOLUCIÓN DEL ICAC DE 9 de febrero de 2016

cuenta	30/06/2015	debe	haber
141	Provisión Impuestos		101.618
113	Cuota IS ejercicio 2009	60.000	
662	Intereses 25/07/2010 al 30/06/2015	11.618	
678	Sanción	30.000	

Consulta **V4080-15** de 21/12/2015
 teniendo en cuenta que los intereses de demora tienen la calificación de gastos financieros y el artículo 15 de la LIS no establece especificidad alguna respecto de los mismos, **deben considerarse como gastos fiscalmente deducibles.**
 No obstante, teniendo en cuenta su carácter financiero, dichos gastos están sometidos a los límites de deducibilidad establecidos en el artículo 16 de la LIS

cuenta	31/12/2015	debe	haber
141	Provisión Impuestos		1.316
662	Intereses 01/07/2015 al 31/12/2015	1.316	

cuenta	31/12/2016	debe	haber
141	Provisión Impuestos		2.250
662	Intereses 01/01/2015 al 31/12/2015	2.250	

Fiscalmente deducibles
Resolución de 4 de abril de 2016