

BASE DE DATOS DE NORMACEF

Referencia: NFC059420

DGT: 25-04-2016

N.º CONSULTA VINCULANTE: V1814/2016

SUMARIO:

IS. Base imponible. Gastos deducibles. Otros gastos deducibles. Gastos financieros. Deducibilidad de gastos procedentes de ejercicios prescritos. Activación del gasto. La entidad pertenece en un 50% a un Ayuntamiento y el otro 50% a una Comunidad Autónoma, y se dedica a la promoción y construcción. En 2009 consideró unos gastos financieros como gastos del ejercicio e imputó como ingreso las subvenciones recibidas de sus socios a medida que se devengaban los gastos. En 2015 a instancia de los auditores se pretende activar los gastos financieros y anular la subvención de explotación para convertirla en subvención de capital. Los gastos procedentes de un ejercicio prescrito, contabilizados en un ejercicio posterior suponen necesariamente que dichos gastos se imputen a aquél ejercicio, en el que la prescripción impide su deducción al no poderse liquidar el impuesto, dado que sólo es aplicable la regla especial de imputación en el ejercicio de su contabilización cuando de ello no se derive una tributación inferior. Por tanto, en la medida en que se registre, en el ejercicio 2015, un cargo en reservas con objeto de corregir un ingreso erróneamente contabilizado en un ejercicio prescrito, procederá denegar la deducibilidad fiscal del mismo por determinar una tributación inferior de la que procedería por aplicación de las normas de imputación generales. Por lo tanto, la regularización se debería efectuar mediante la presentación de la correspondiente autoliquidación complementaria correspondiente al periodo impositivo en el que se devengó, si bien, en la medida en la que el ejercicio en el que se produjo el devengo se encuentra prescrito, no procederá presentar la autoliquidación complementaria.

PRECEPTOS:

Ley 27/2014 (Ley IS), arts. 10 y 11.

RD de 22 de agosto de 1885 (CCom), arts. 34 y 38.

RD 1514/2007 (PGC), Normas 2.^a, 18.^a y 22.^a.

Ley 58/2003 (LGT), arts. 66 y 122.

Descripción sucinta de los hechos:

La entidad consultante tiene por objeto social la promoción, construcción y gestión de un palacio de congresos, así como de los servicios complementarios que sean necesarios para la mejor utilización de los recursos del mismo. La sociedad pertenece en un 50% a una Comunidad Autónoma y el otro 50% a un Ayuntamiento.

En 2009 la consultante consideró unos gastos financieros como gastos del ejercicio. Para la atención de esos gastos recibió unas aportaciones en forma de subvenciones por parte de sus socios, imputándose esta subvención como ingresos a medida que se devengaban los gastos financieros.

En 2015, en consonancia con la opinión de los auditores, se pretende activar esos gastos financieros y anular la subvención de explotación para convertirla en subvención de capital. Por lo tanto, se procederá a anular un gasto y un ingreso de 2009 durante 2015.

Cuestión planteada:

¿Qué incidencia tendrían dichas anotaciones contables en la base imponible del Impuesto sobre Sociedades de 2015?

Contestación:

Este Centro Directivo no es competente para determinar la correcta contabilización de las operaciones señaladas en el escrito de consulta, por lo que la contestación a la presente consulta se centra exclusivamente en cuestiones de carácter fiscal.

El artículo 10.3 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre (BOE de 28 de noviembre), del Impuesto sobre Sociedades (en adelante, LIS), dispone: "En el método de estimación directa, la base imponible se calculará, corrigiendo, mediante la aplicación de los preceptos establecidos en esta ley, el resultado contable determinado de

acuerdo con las normas previstas en el Código de Comercio, en las demás leyes relativas a dicha determinación y en las disposiciones que se dicten en desarrollo de las citadas normas.”

En lo que se refiere a la imputación temporal de ingresos y gastos el artículo 11 de la LIS establece:

“1. Los ingresos y gastos derivados de las transacciones o hechos económicos se imputarán al período impositivo en que se produzca su devengo, con arreglo a la normativa contable, con independencia de la fecha de su pago o de su cobro, respetando la debida correlación entre unos y otros.

2. La eficacia fiscal de los criterios de imputación temporal de ingresos y gastos, distintos de los previstos en el apartado anterior, utilizados excepcionalmente por el contribuyente para conseguir la imagen fiel del patrimonio, de la situación financiera y de los resultados, de acuerdo con lo previsto en los artículos 34.4 y 38.i) del Código de Comercio, estará supeditada a la aprobación por la Administración tributaria, en la forma que reglamentariamente se determine.

3. 1.º No serán fiscalmente deducibles los gastos que no se hayan imputado contablemente en la cuenta de pérdidas y ganancias o en una cuenta de reservas si así lo establece una norma legal o reglamentaria, a excepción de lo previsto en esta Ley respecto de los elementos patrimoniales que puedan amortizarse libremente o de forma acelerada.

Los ingresos y los gastos imputados contablemente en la cuenta de pérdidas y ganancias o en una cuenta de reservas en un período impositivo distinto de aquel en el que proceda su imputación temporal, según lo previsto en los apartados anteriores, se imputarán en el período impositivo que corresponda de acuerdo con lo establecido en dichos apartados. No obstante, tratándose de gastos imputados contablemente en dichas cuentas en un período impositivo posterior a aquel en el que proceda su imputación temporal o de ingresos imputados en las mismas en un período impositivo anterior, la imputación temporal de unos y otros se efectuará en el período impositivo en el que se haya realizado la imputación contable, siempre que de ello no se derive una tributación inferior a la que hubiere correspondido por aplicación de las normas de imputación temporal prevista en los apartados anteriores.

2.º Los cargos o abonos a partidas de reservas, registrados como consecuencia de cambios de criterios contables, se integrarán en la base imponible del período impositivo en que los mismos se realicen.

No obstante, no se integrarán en la base imponible los referidos cargos y abonos a reservas que estén relacionados con ingresos o gastos, respectivamente, devengados y contabilizados de acuerdo con los criterios contables existentes en los períodos impositivos anteriores, siempre que se hubiesen integrado en la base imponible de dichos períodos. Tampoco se integrarán en la base imponible esos gastos e ingresos contabilizados de nuevo con ocasión de su devengo, de acuerdo con el cambio de criterio contable.

(...)”.

Por otra parte la norma de registro y valoración 22ª, recogida en la segunda parte del Plan General de Contabilidad (en adelante, PGC), aprobado por Real Decreto 1514/2007, de , en materia de subsanación de errores de ejercicios anteriores, establece lo siguiente:

“Cuando se produzca un cambio de criterio contable, que sólo procederá de acuerdo con lo establecido en el principio de uniformidad, se aplicará de forma retroactiva y su efecto se calculará desde el ejercicio más antiguo para el que se disponga de información.

El ingreso o gasto correspondiente a ejercicios anteriores que se derive de dicha aplicación motivará, en el ejercicio en que se produce el cambio de criterio, el correspondiente ajuste por el efecto acumulado de las variaciones de los activos y pasivos, el cual se imputará directamente en el patrimonio neto, en concreto, en una partida de reservas salvo que afectara a un gasto o un ingreso que se imputó en los ejercicios previos directamente en otra partida del patrimonio neto. Asimismo, se modificarán las cifras afectadas en la información comparativa de los ejercicios a los que le afecte el cambio de criterio contable.

En la subsanación de errores relativos a ejercicios anteriores serán de aplicación las mismas reglas que para los cambios de criterios contables. A estos efectos, se entiende por errores las omisiones o inexactitudes en las cuentas anuales de ejercicios anteriores por no haber utilizado, o no haberlo hecho adecuadamente información fiable que estaba disponible cuando se formularon y que la empresa podría haber obtenido y tenido en cuenta en la formación de dichas cuentas.”

En relación con las subvenciones la norma de registro y valoración 18ª del PGC prevé:

(...)

1.3. Criterios de imputación a resultados

La imputación a resultados de las subvenciones, donaciones y legados que tengan el carácter de no reintegrables se efectuará atendiendo a su finalidad.

En este sentido, el criterio de imputación a resultados de una subvención, donación o legado de carácter monetario deberá ser el mismo que el aplicado a otra subvención, donación o legado recibido en especie, cuando se refieran a la adquisición del mismo tipo de activo o a la cancelación del mismo tipo de pasivo.

A efectos de su imputación en la cuenta de pérdidas y ganancias, habrá que distinguir entre los siguientes tipos de subvenciones, donaciones y legados:

a) Cuando se concedan para asegurar una rentabilidad mínima o compensar los déficit de explotación: se imputarán como ingresos del ejercicio en el que se concedan, salvo si se destinan a financiar déficit de explotación de ejercicios futuros, en cuyo caso se imputarán en dichos ejercicios.

b) Cuando se concedan para financiar gastos específicos: se imputarán como ingresos en el mismo ejercicio en el que se devenguen los gastos que estén financiando.

c) Cuando se concedan para adquirir activos o cancelar pasivos, se pueden distinguir los siguientes casos:

– Activos del inmovilizado intangible, material e inversiones inmobiliarias: se imputarán como ingresos del ejercicio en proporción a la dotación a la amortización efectuada en ese periodo para los citados elementos o, en su caso, cuando se produzca su enajenación, corrección valorativa por deterioro o baja en balance.

– Existencias que no se obtengan como consecuencia de un rappel comercial: se imputarán como ingresos del ejercicio en que se produzca su enajenación, corrección valorativa por deterioro o baja en balance.

– Activos financieros: se imputarán como ingresos del ejercicio en el que se produzca su enajenación, corrección valorativa por deterioro o baja en balance.

– Cancelación de deudas: se imputarán como ingresos del ejercicio en que se produzca dicha cancelación, salvo cuando se otorguen en relación con una financiación específica, en cuyo caso la imputación se realizará en función del elemento financiado.

d) Los importes monetarios que se reciban sin asignación a una finalidad específica se imputarán como ingresos del ejercicio en que se reconozcan.

Se considerarán en todo caso de naturaleza irreversible las correcciones valorativas por deterioro de los elementos en la parte en que éstos hayan sido financiados gratuitamente.

2. Subvenciones, donaciones y legados otorgados por socios o propietarios

Las subvenciones, donaciones y legados no reintegrables recibidos de socios o propietarios, no constituyen ingresos, debiéndose registrar directamente en los fondos propios, independientemente del tipo de subvención, donación o legado de que se trate. La valoración de estas subvenciones, donaciones y legados es la establecida en el apartado 1.2 de esta norma.

No obstante, en el caso de empresas pertenecientes al sector público que reciban subvenciones, donaciones o legados de la entidad pública dominante para financiar la realización de actividades de interés público o general, la contabilización de dichas ayudas públicas se efectuará de acuerdo con los criterios contenidos en el apartado anterior de esta norma.”

Respecto al registro contable que realice la entidad consultante en el ejercicio 2015 correspondiente al ajuste en la partida de reservas por la consideración de la subvención recibida como de capital y no de explotación, en la medida en que la corrección del mencionado error contable determina el registro contable de un gasto en un periodo impositivo posterior a aquel en el que hubiera procedido su imputación temporal, con arreglo al principio de devengo, en virtud de lo dispuesto en el artículo 11.3 de la LIS previamente transcrito, la imputación contable de dicho gasto se integrará en la base imponible del ejercicio 2015, siempre que de ello no se derive una tributación inferior a la que hubiera correspondido por aplicación de la norma general de imputación temporal.

No obstante, al efecto de valorar dicha circunstancia, deberá tenerse en cuenta el posible efecto de la prescripción. Así, gastos procedentes de un ejercicio prescrito contabilizados en un ejercicio posterior supone necesariamente que dichos gastos se imputen, de acuerdo con la regla general del artículo 11.1 de la LIS, a aquél ejercicio, en el que la prescripción impide su deducción al no poderse liquidar el impuesto, dado que sólo es aplicable la regla especial de imputación en el ejercicio de su contabilización cuando de ello no se derive una tributación inferior a la que hubiera correspondido por aplicación de la regla general, debiéndose tener en consideración para la comparación el instituto de la prescripción.

El artículo 66 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre (BOE de 18 de diciembre), General Tributaria (en adelante, LGT), establece el plazo de prescripción del derecho de la Administración para determinar la deuda

tributaria mediante la oportuna liquidación en cuatro años, a contar desde el día siguiente a aquél en que finalizase el plazo reglamentario para presentar la correspondiente declaración.

Por tanto, en el supuesto planteado, en la medida en que la consultante registre, en el ejercicio 2015, un cargo en reservas que tiene por objeto corregir un ingreso erróneamente contabilizado en un ejercicio prescrito, procederá denegar la deducibilidad fiscal de dicho cargo, dado que ello determinaría una tributación inferior de la que procedería por aplicación de las normas de imputación generales.

En lo que se refiere a la activación de los gastos financieros, la norma de registro y valoración 2ª del PGC establece:

“(…)

En los inmovilizados que necesiten un periodo de tiempo superior a un año para estar en condiciones de uso, se incluirán en el precio de adquisición o coste de producción los gastos financieros que se hayan devengado antes de la puesta en condiciones de funcionamiento del inmovilizado material y que hayan sido girados por el proveedor o correspondan a préstamos u otro tipo de financiación ajena, específica o genérica, directamente atribuible a la adquisición, fabricación o construcción.

(…)”.

Por lo que se refiere al ajuste de auditoría relativo a la activación de los gastos financieros, determina el registro contable de un ingreso o un abono a reservas correspondiente a un año anterior a 2015, éste deberá ser imputado de acuerdo a la regla general del artículo 11.1 de la LIS en el periodo impositivo en el que se devengó.

Al respecto el artículo 122 de la LGT establece:

“1. Los obligados tributarios podrán presentar autoliquidaciones complementarias, o declaraciones o comunicaciones complementarias o sustitutivas, dentro del plazo establecido para su presentación o con posterioridad a la finalización de dicho plazo, siempre que no haya prescrito el derecho de la Administración para determinar la deuda tributaria. En este último caso tendrán el carácter de extemporáneas.

2. Las autoliquidaciones complementarias tendrán como finalidad completar o modificar las presentadas con anterioridad y se podrán presentar cuando de ellas resulte un importe a ingresar superior al de la autoliquidación anterior o una cantidad a devolver o a compensar inferior a la anteriormente autoliquidada. En los demás casos, se estará a lo dispuesto en el apartado 3 del artículo 120 de esta Ley.

(…)”.

Por lo tanto, la regularización se debería efectuar mediante la presentación de la correspondiente autoliquidación complementaria correspondiente al periodo impositivo en el que se devengó el ingreso de acuerdo con lo previsto en el artículo 122.1 de la LGT. No obstante, en la medida en la que el ejercicio en el que se produjo el devengo de ese ingreso se encuentra prescrito, no procederá presentar la autoliquidación complementaria.

Lo que comunico a Vd. con efectos vinculantes, conforme a lo dispuesto en el apartado 1 del artículo 89 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

Fuente: Sitio web del Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas.