Consultas de la DGT de interés

IS. Deducibilidad en el Impuesto sobre Sociedades de los intereses de demora derivados de unas actas de inspección. Son deducibles cuando la norma aplicable es la Ley 27/2014

Pág. 2

Resolución del TEAC de interés

IS. Gastos fiscalmente no deducibles. Intereses de demora derivados de procedimientos de comprobación. No son deducibles cuando la norma aplicable es la Ley 43/1995 y el RD Leg 4/2004

Pág. 4

Sentencia de interés

El Tribunal Supremo estima parcialmente el recurso contencioso-administrativo interpuesto por la AEDAF, contra el Real Decreto 1073/2017, de 29 de diciembre, por el que se modifica el Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo, declarando la nulidad de su artículo 51.2 por ser disconforme con el ordenamiento jurídico

Pág. 5

La presente publicación contiene información de carácter general, sin que constituya opinión profesional ni asesoramiento jurídico. Para cualquier aclaración póngase en contacto con nosotros

Consultas de la DGT de interés

IS. Deducibilidad en el IS de los intereses de demora derivados de unas actas de inspección.

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 se manifiesta en términos similares. En concreto, el apartado 3 del artículo 18 dentro del capítulo VIII, sobre provisiones y contingencias derivadas del impuesto sobre beneficios, establece:

"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, 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».

*De lo que se deduce que los **intereses de demora se califican contablemente como gastos financieros**.*

...

En el caso de los intereses de demora, no nos encontramos ante gastos contrarios al ordenamiento jurídico, sino todo lo contrario, son gastos que vienen impuestos por el mismo, por lo que tampoco cabe establecer su no deducibilidad por la referida letra f). Precisamente aquellos gastos impuestos por el ordenamiento jurídico con carácter punitivo, las sanciones, se consideran no deducibles de forma expresa por la normativa tributaria, mientras que nada establece la normativa fiscal respecto a los intereses de demora.

Por tanto, **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.**

Deducibilidad en el Impuesto sobre Sociedades de los intereses de demora derivados de unas actas de inspección

Son deducibles cuando la norma aplicable es la Ley 27/2014

Fuente: web de la AEAT

Enlace:

CV 1439-18 de 29/05/2018

CV 1788-17 de 10/07/2017

CV 2068-16 de 13/05/2016

CONSULTA/IS

....

Por último, 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 gastos registrados en el ejercicio en la cuenta de pérdidas y ganancias, estos son deducibles con los límites establecidos en el artículo 16 de la LIS. Respecto de los registrados en una cuenta de reserva por corresponder a un error contable, de acuerdo con el artículo 11.3 de la LIS **serán deducibles en el período impositivo en que se registren contablemente con cargo a reservas, siempre que de ello no derive una tributación inferior, y sometidos al mismo límite previsto en el artículo 16 de la LIS conjuntamente con el resto de gastos financieros.**

....

De igual manera, los intereses de demora que la Administración tributaria tenga la obligación de satisfacer a los contribuyentes tendrán la consideración de ingresos financieros y se integrarán en la base imponible del Impuesto sobre Sociedades.

Por último, **las indemnizaciones debidas con el fin de compensar el daño causado, en la parte que no cubran multas y sanciones penales y administrativas ni recargos del período ejecutivo o extemporaneidad, (como es el caso de indemnizaciones por responsabilidad civil, retraso en la entrega de una obra con sobrecostes, obras de terminación y reparación de defectos constructivos), tendrán la consideración de fiscalmente deducibles ya que no se corresponden con una sanción o recargo por la infracción cometida, en cuyo caso resultaría no deducible del Impuesto sobre Sociedades. Por tanto, las indemnizaciones con los fines indicados que, por tanto, no tienen tal condición sancionadora, serán fiscalmente deducibles en el Impuesto sobre Sociedades, siempre que se cumplan los requisitos de registro, imputación temporal y justificación, en la medida en que no se encuadran en ninguna de las letras establecidas en el artículo 15 de la LIS.**

[+ ver 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]

La presente publicación contiene información de carácter general, sin que constituya opinión profesional ni asesoramiento jurídico. Para cualquier aclaración póngase en contacto con nosotros

Resolución del TEAC de interés

IS. Gastos fiscalmente no deducibles. Intereses de demora derivados de procedimientos de comprobación.

Criterios resolución: 00/05241/2016/00/00 de 04/12/2017

En primer término, se describe el proceso y la jurisprudencia que obligó al TEAC, con la Ley 61/1978, a declarar la no deducibilidad de los intereses de demora derivados de actas de inspección (cuando el criterio anterior de este Tribunal Central era que sí eran deducibles). Se señala que se ha aplicado el mismo criterio (no deducibilidad) con la Ley 43/1995 y que bajo dicha Ley la AN ha confirmado el criterio de no deducibilidad.

Seguidamente, **se exponen las razones por las que se considera que la no deducibilidad de los intereses derivados de procedimientos de comprobación (verificación de datos, comprobación limitada e inspección) es el criterio correcto con la Ley 43/1995 y RDLeg. 4/2004:**

No son deducibles cuando la norma aplicable es la Ley 43/1995 y el RD Leg 4/2004

Fecha: 04/12/2017

Fuente: web de la AEAT

Enlace: Resolución del TEAC

CONSULTA /IS

- No se pueden comparar los intereses de demora derivados de procedimientos de comprobación con los generados por la concesión de un préstamo ya que los primeros tienen naturaleza indemnizatoria (mora del deudor) y los segundos onerosa (beneficio del prestamista).
- No se pueden comparar los intereses de demora derivados de procedimientos de comprobación con los derivados de un aplazamiento o fraccionamiento del ingreso de la deuda tributaria concedido por la Administración por cuanto que los primeros derivan de un previo incumplimiento de la ley por el deudor (incumplimiento unilateral y sin comunicación al acreedor) y, por tanto, tienen naturaleza indemnizatoria, en tanto que los segundos no derivan de incumplimiento alguno de la norma, sino de "pacto" inter-partes y, por tanto, tienen naturaleza onerosa.(Sigue en criterio 3).
- Como se dice en sentencia del Tribunal Supremo de 25 de febrero de 2010 (Rec. nº 10396/2004) es contrario ("repugna" señala de forma literal nuestro Alto Tribunal) al principio de justicia que el autor de un acto contrario al ordenamiento obtenga un beneficio o ventaja del mismo.
- Los intereses de demora derivados de procedimientos de comprobación no tienen naturaleza sancionadora pero tampoco la tienen los recargos no obstante lo cual la norma los declara como fiscalmente no deducibles; siendo así resultaría incoherente que los primeros fueran fiscalmente deducibles (siendo que para regularizar al SP ha sido preciso que intervenga la Inspección) y los segundos no (siendo que estamos ante una regularización voluntaria).
- Admitir la deducibilidad fiscal en IS (o en actividades económicas en IRPF, que se rige por las normas del IS) generaría desigualdad entre contribuyentes (incluso dentro de un mismo impuesto: IRPF – actividades económicas/resto de rentas).
- El hecho de que el ICAC haya dicho que los intereses de demora derivados de procedimientos de comprobación se deben contabilizar como gastos financieros no implica de forma automática la deducibilidad fiscal de los mismos pues no está entre las competencias del ICAC la realización de calificaciones fiscales y las finalidades de la contabilidad y la fiscalidad son distintas.

La presente publicación contiene información de carácter general, sin que constituya opinión profesional ni asesoramiento jurídico. Para cualquier aclaración póngase en contacto con nosotros

Sentencia del TS de interés

EL TS estima parcialmente el recurso contencioso-administrativo interpuesto por la AEDAF, contra el Real Decreto 1073/2017, de 29 de diciembre, por el que se modifica el Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo, y debemos declarar y declaramos la nulidad de su artículo 51.2 por ser disconforme con el ordenamiento jurídico.

El TS estima parcialmente el recurso contencioso-administrativo interpuesto por la AEDAF, contra el RD 1073/2017, de 29 de diciembre, por el que se modifica el RD 520/2005, de 13 de mayo, declarando la nulidad de su artículo 51.2 por ser disconforme con el ordenamiento jurídico

Fecha: 03/06/2019

Fuente: web del Poder Judicial

Enlace: Sentencia

SENTENCIA/LGT

[Sentencia núm 760/2019 dee 03/06/2019]

...

FUNDAMENTOS DE DERECHO

...

CUARTO. - Impugnación del art. 51 del Real Decreto 520/2005, conforme a su redacción por Real Decreto 1073/2017. Costas del procedimiento.

> ***Artículo 51. Costas del procedimiento.***
>
> *1. El órgano económico-administrativo podrá apreciar la existencia de temeridad cuando la reclamación o el recurso carezca manifiestamente de fundamento y mala fe cuando se produzcan peticiones o se promuevan incidentes con manifiesto abuso de derecho o que entrañen fraude procedimental.*
>
> *En particular, podrá ser apreciada la existencia de mala fe cuando se planteen recursos o reclamaciones económico-administrativos con una finalidad exclusivamente dilatoria.*
>
> *Dichas circunstancias deberán ser debidamente motivadas por el órgano económico-administrativo competente.*
>
> ~~***2. Cuando se imponga el pago de las costas, estas se cuantificarán en un porcentaje del 2 por ciento de la cuantía de la reclamación, con un mínimo de 150 euros para las reclamaciones o recursos resueltos por órgano unipersonal, y de 500 euros para los que se resuelvan por órgano colegiado. En caso de reclamaciones de cuantía indeterminada, las costas se cuantificarán en las cuantías mínimas referidas. Estas cuantías podrán actualizarse por orden ministerial.***~~
>
> *3. Cuando se hubiese acordado exigir el pago de las costas del procedimiento, el Delegado de Economía y Hacienda competente concederá el plazo a que se refiere el artículo 62.2 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, al obligado al pago para que satisfaga las costas. Transcurrido dicho plazo sin que aquellas se hubieran hecho efectivas, se procederá a su exacción por el procedimiento de apremio.*
>
> *4. No se impondrán las costas del procedimiento en el caso que las pretensiones hubieran sido estimadas total o parcialmente.*
>
> *5. Contra la condena en costas impuesta en la resolución económico-administrativa no cabrá recurso administrativo alguno, sin perjuicio de su revisión junto con el recurso de alzada que pudiera interponerse, de ser procedente.*

...

Alegaciones de la parte recurrente:

Para la parte recurrente este artículo excede los límites de la ley o introduce previsiones que requieren regulación mediante ley formal.

Considera la demandante que el procedimiento económico administrativo no tiene naturaleza contradictoria, siendo la propia Administración la que dirija, tutele y resuelva las reclamaciones económico administrativas, convirtiéndose en juez y parte. Debe tenerse en cuenta el carácter obligatorio de las reclamaciones económico administrativas para acceso a la vía judicial, por lo que su regulación debería ser lo más restrictiva posible. Además, mientras que las tradicionales costas procesales judiciales admiten un procedimiento incidental de impugnación ad hoc, no se permite respecto de las costas del procedimiento económico administrativo.

A continuación transcribe la STC de 21 de julio de 2016 sobre las tasas en el ámbito de la Administración de Justicia y del Instituto Nacional de Toxicología y Ciencias Forenses, por lo que parece querer establecer un paralelismo entre ambas figuras, tasas y costas. Considerando expresamente que se trata de un concepto incardinable en la categoría de las tasas.

Sin solución de continuidad centra la parte recurrente sus críticas en el apartado 2 del referido art. 51. Considera que la fijación de umbrales mínimos y no máximos, restringen el acceso a la tutela judicial efectiva por su carácter disuasorio y resulta desproporcionado. Extiende la crítica a que no se diferencie entre los supuestos de desestimación e inadmisión y a la propia cuantificación que demuestra que su imposición no persigue resarcir los costes del procedimiento sino impedir el acceso al juez natural, de suerte que se asemeja a una figura cuasi sancionadora, próxima a los recargos y a posibles sanciones. Indicando lo desproporcionado que puede llegar a ser estableciendo la fijación porcentual sin máximo alguno.

Añade la recurrente, después de señalar la naturaleza de tasa que se le confiere en la regulación, que en todo caso estaríamos ante una prestación patrimonial pública de naturaleza no tributaria, lo que exige también reserva de ley, sin que el porcentaje establecido, 2%, ni el mínimo establecido, tienen amparo legal conculcando el principio de reserva de ley.

Por último, en su demanda denuncia que el apartado 5 del 51 también carece de base legal alguna al limitar la posibilidad de interponer un recurso directo frente a la condena en costas, limitando el acceso a la tutela judicial efectiva.

…

FALLO- Estimar parcialmente el recurso contencioso-administrativo interpuesto por la Asociación Española de Asesores Fiscales, contra el Real Decreto 1073/2017, de 29 de diciembre, por el que se modifica el Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo, y debemos declarar y declaramos la nulidad de su artículo 51.2 por ser disconforme con el ordenamiento jurídico.

La presente publicación contiene información de carácter general, sin que constituya opinión profesional ni asesoramiento jurídico. Para cualquier aclaración póngase en contacto con nosotros