

## ¿Cómo se contabiliza un acta de la Agencia Tributaria sobre una revisión y liquidación del Impuesto sobre sociedades?

La respuesta la tenemos en 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, contempla en el artículo 18. Provisiones y contingencias derivadas del impuesto sobre beneficios.

En este artículo se indica que, “1. De acuerdo con lo establecido en la norma de registro y valoración sobre provisiones y contingencias del Plan General de Contabilidad, con carácter general, las obligaciones presentes de naturaleza fiscal, se deriven o no de un acta de inspección, deberán ocasionar en el ejercicio en que surjan, la correspondiente dotación a la provisión por el importe estimado de la deuda tributaria.

2. La provisión a la que hace referencia el número anterior o, en su caso, si se trata de importes determinados, la deuda con la Hacienda Pública, se registrará con cargo a los conceptos de gasto correspondientes a los distintos componentes que la integran.

3. El registro de las operaciones que se derivan del apartado anterior, se realizarán según 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”.

Ante esto, hay que indicar que según la NRV 22ª CAMBIOS DE CRITERIOS CONTABLES, ERRORES Y ESTIMACIONES CONTABLES, el tratamiento contable es el siguiente:

- Cambios de criterio y errores: RETROSPECTIVO.
- Cambio en las estimaciones (Mayor información): PROSPECTIVO.

De tal modo que si la disparidad de criterio con la Agencia Tributaria se debe a un error (equivocación del sujeto pasivo en la confección de sus impuestos), el efecto de los intereses y las cuotas de ejercicios anteriores se registrarían en cuentas de reservas.

Mientras que si la disparidad de criterio se debe a un cambio en las estimaciones o tener una mayor información sobre ciertos aspectos de la legislación fiscal, en ese caso, el efecto de los intereses y las cuotas de ejercicios anteriores se registrarían en cuentas de resultados.

Por otro lado, la norma comentada, no indica en el punto 4, que “4. Los excesos que se puedan poner de manifiesto en la provisión a que se ha hecho referencia, supondrán un cargo en la misma con abono a los conceptos de ingreso que correspondan; en concreto, los excesos que se produzcan en relación con el concepto de gasto por impuesto sobre sociedades, supondrán una reducción en la partida "Impuesto sobre beneficios" de la cuenta de pérdidas y ganancias, para lo que se podrá emplear la cuenta 638. "Ajustes positivos en la imposición sobre beneficios"; por su parte, los excesos que se produzcan en relación con el concepto de intereses correspondientes a ejercicios anteriores darán lugar a un abono en la cuenta de reservas; por último, los excesos que se puedan poner de manifiesto en relación con el concepto de sanción, figurarán en la partida "Ingresos excepcionales””

### **Veamos un caso práctico:**

Tras la inspección producida en los últimos cuatro años, el actuario 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.

**PRECISIÓN:** Los intereses por aplazamiento de deuda tributaria sí que serían deducibles a partir del 1 de enero de 2015, pero unos intereses por sanción tributaria no.

Supongamos en primer lugar que los motivos por los que se levanta el acta, se tratan de un error por parte de la compañía, y en segundo lugar supongamos que se trata de un cambio en las estimaciones.

### 1. ERROR:

40.000	(633) Ajustes negativos en la imposición sobre beneficios.		
3.200	(62x) Gastos financieros		
110.000	(11x) Reservas		
70.000	(678) Gastos excepcionales	(141) Provisión para impuestos.	223.200

### 2.- CAMBIO EN LAS ESTIMACIONES:

140.000	(633) Ajustes negativos en la imposición sobre beneficios.		
13.200	(62x) Gastos financieros		
70.000	(678) Gastos excepcionales	(141) Provisión para impuestos.	223.200

Publicado por el autor en: <http://gregorio-labatut.blogspot.com.es/2016/12/como-se-contabiliza-un-acta-de-la.html#more>

Un saludo cordial.

Gregorio Labatut Serer