

## CUATRE CASAS, GONÇALVES PEREIRA

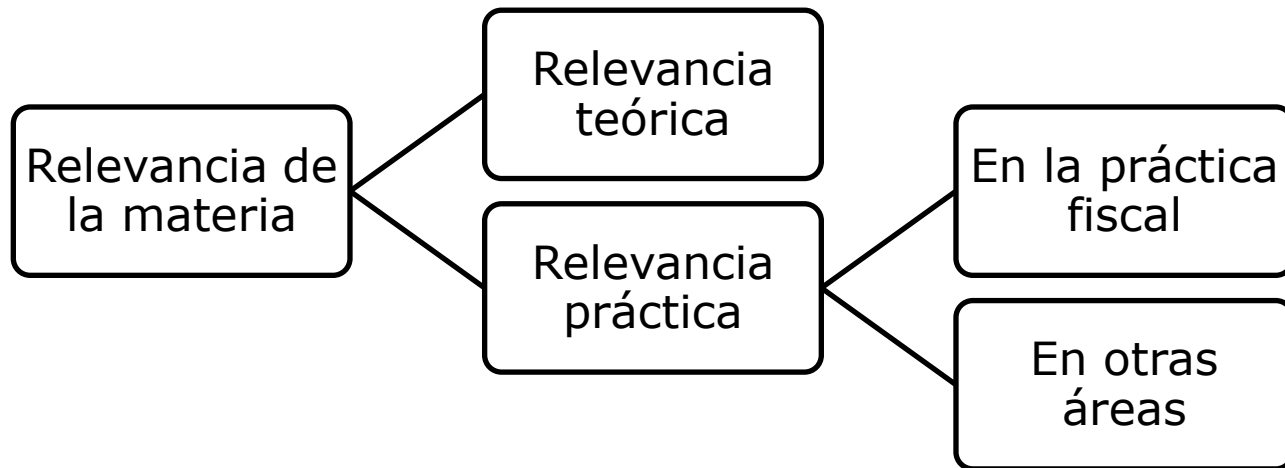


## RESOLUCIÓN DE CONTABILIZACIÓN DEL IMPUESTO SOBRE BENEFICIOS

DEOGRACIAS IZQUIERDO

MIÉRCOLES, 8 DE JUNIO DE 2016

# RELEVANCIA DE LA CONTABILIZACIÓN DEL IS



# SITUACIÓN NORMATIVA

- Análisis de 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.
  - Constituye el desarrollo de la norma de registro y valoración 13 del PGC.
  - Deroga la resolución de 9 de octubre de 1997.
  - Compila la doctrina administrativa.
  - Es aplicable para las cuentas anuales de los ejercicios iniciados a partir de 1 de enero de 2015.

# OBJETO Y ÁMBITO DE APLICACIÓN

- Resulta una norma aplicable a las cuentas anuales sometidas al PGC/PGC-PYMES y NOFCAC.
- Relaciones con las NIIF-UE:
  - Las NIIF resultan una “fuente de inspiración” de la Resolución.
  - La Resolución de 2016 puede ser una fuente de soluciones prácticas para las compañías que apliquen NIIF-UE.

# DEFINICIONES

- Se dota de un marco teórico al enfoque del PGC: método de la deuda enfoque del balance.
- Novedades más relevantes:
  - Diferencia permanente: *son las diferencias entre el importe neto de los ingresos y gastos totales del ejercicio y la base imponible que no se identifican como diferencias temporarias. (Artículo 2.8).*
  - Base fiscal de un activo o pasivo: *es la valoración fiscal o el importe atribuido a dicho elemento de acuerdo con la legislación fiscal aplicable.*
    - *La base fiscal de un activo es el importe que será deducible de los beneficios económicos que, a efectos fiscales, obtenga la entidad en el futuro, cuando recupere el importe en libros de dicho activo. Si tales beneficios económicos no tributan, la base fiscal del activo será igual a su importe en libros. (Artículo 2.9 y NIC 12.7).*

# DEFINICIONES

- Ejemplos de la definición de base fiscal de un activo:
  - Deterioro de inmovilizado material: no resulta fiscalmente deducible para los ejercicios iniciados a partir de 1 de enero de 2015. Por ejemplo, supongamos un activo que se adquirió el 1 de enero de 2012 por 15.000 euros, siendo amortizado al 10%. El día 31 de diciembre de 2015 se determina que se ha producido un deterioro de 3.000 euros que deja fijado el valor neto contable del activo en 6.000 euros, con una amortización de 1.000 (a partir de 1 de enero de 2016).

	Amortización contable	Deterioro contable	Amortización fiscal	Ajustes
31/12/2012	-1.500	0	-1.500	0
31/12/2013	-1.500	0	-1.500	0
31/12/2014	-1.500	0	-1.500	0
31/12/2015	-1.500	-3.000	-1.500	3.000
31/12/2016	-1.000	0	-1.500	-500
31/12/2017	-1.000	0	-1.500	-500
31/12/2018	-1.000	0	-1.500	-500
31/12/2019	-1.000	0	-1.500	-500
31/12/2020	-1.000	0	-1.500	-500
31/12/2021	-1.000	0	-1.500	-500
	-12.000	-3.000	-15.000	0

# DEFINICIONES

- Ejemplos de la definición de base fiscal de un activo:
  - Activo al que se ha aplicado una libertad de amortización, de tal forma que su base fiscal es 0. En este caso, el importe a deducir en ejercicios futuros será cero, ya sea porque la amortización contable que se practique no será fiscalmente deducible o porque cualquier renta obtenida en su transmisión estará sometida a tributación.
  - Ingresos acogidos al criterio de imputación de exigibilidad (artículo 11.4 LIS):
    - Interpretación simple: si el ingreso será computable cuando se cobre, la base fiscal de la cuenta a cobrar es cero, puesto que cuando se cobre será objeto de tributación.
    - Interpretación compleja: existe una diferencia temporaria imponible por el importe total del crédito pendiente de cobrar que tiene base fiscal cero y una diferencia temporaria deducible por el coste del activo transmitido.

# DEFINICIONES

- Ingresos acogidos al criterio de imputación de exigibilidad (artículo 11.4 LIS): supongamos que un activo que tiene una base fiscal y contable de 200 se vende por 300, el importe se cobra en dos plazos de 150 unidades (uno a la formalización y el otro pasados 15 meses).

<b>Interpretación simple</b>		<b>Interpretación compleja</b>
Cobrado el primer plazo	Diferencia temporaria imponible: 12,5	Diferencia temporaria imponible: 37,5 Diferencia temporaria deducible: 25
Fuente	Memento contable marginal 3322	International GAAP 2013, EY, página 2005



# DEFINICIONES

- Inversiones financieras y la Ley del IS: valoración inicial

<b>Cartera de renta variable</b>	<b>Valoración inicial</b>
Activos financieros disponibles para la venta	Valor razonable de la contraprestación + gastos
Activos financieros mantenidos para negociar	Valor razonable de la contraprestación sin gastos
Grupo, multigrupo y asociadas	Valor razonable + gastos (atención empresas del grupo)

# DEFINICIONES

- Inversiones financieras y la Ley del IS: valoración posterior

Cartera de renta variable	Sin aplicación 21 LIS			Con aplicación 21 LIS		
	Revalorización	Reducción de valor	Deterioro	Revalorización	Reducción de valor	Deterioro
Activos financieros disponibles para la venta	PN (diferido)	PN (diferido)	PyG (diferido)	PN ¿diferido?	PN (diferido, atención 21.7)	PyG (diferido, atención 21.7)
Activos financieros mantenidos para negociar	PyG (efecto fiscal)	PyG (efecto fiscal)	N/A	PyG (¿exento?)	PyG (¿exento?)	N/A
Grupo, multigrupo y asociadas	N/A	N/A	PyG (diferido)	N/A	N/A	PyG (diferido)

Existe una diferencia temporaria en la medida en que tenga incidencia en la carga fiscal futura.

- Artículo 21.7 de la Ley del IS:

***7. El importe de las rentas negativas derivadas de la transmisión de la participación en una entidad se minorará en el importe de los dividendos o participaciones en beneficios recibidos de la entidad participada a partir del período impositivo que se haya iniciado en el año 2009, siempre que los referidos dividendos o participaciones en beneficios no hayan minorado el valor de adquisición y que hayan tenido derecho a la aplicación de la exención prevista en el apartado 1 de este artículo.***

*En el supuesto de transmisiones sucesivas de valores homogéneos, el importe de las rentas negativas se minorará, adicionalmente, en el importe de las rentas positivas netas obtenidas en las transmisiones previas que hayan tenido derecho a la aplicación de la exención prevista en este artículo.*

# DEFINICIONES

- *La base fiscal de un pasivo:* es su valor en libros menos cualquier importe que, eventualmente, sea deducible fiscalmente respecto de tal partida en periodos futuros. En el caso de ingresos de actividades ordinarias recibidos de forma anticipada, la base fiscal será su valor en libros menos cualquier eventual importe de ingresos de actividades ordinarias que no resulte imponible en periodos futuros . (Artículo 2.9 y NIC 12.8).

# DEFINICIONES

- Ejemplos de la definición de base fiscal de un pasivo:
  - Provisión por contrato oneroso. La base fiscal del pasivo es 0, puesto que hay que minorar su importe en libros en el importe deducible cuando se pague.
  - Provisión por una sanción por importe de 100. La base fiscal de esta provisión es de 100, puesto que su pago no generará su deducibilidad fiscal.

# DEFINICIONES

- *Puede existir algún elemento que tenga base fiscal aunque carezca de valor contable y por lo tanto no figure reconocido como un activo o un pasivo en el balance; en particular, esto podría ocurrir cuando se reconozcan ingresos y gastos cuya tributación y deducibilidad, respectivamente, se produce en un momento posterior a su reconocimiento contable, y cuyo registro no origina el nacimiento o la variación de valor en una diferencia temporaria de otro elemento del balance. En estos casos surgirá una diferencia temporaria de acuerdo con los términos y condiciones establecidos en la presente resolución. (Artículo 2.9 y NIC 12.9).*

# DEFINICIONES

- Transmisión de un inmovilizado material que ha generado una pérdida a una empresa del grupo en el sentido del artículo 42 del Código de Comercio. En el momento de la transmisión se da de baja el activo (y una vez cobrada la cuenta a pagar) no queda reflejo contable alguno de la operación. Sin embargo, en virtud del artículo 11.9 de la Ley del IS la pérdida no resulta fiscalmente deducible hasta un momento posterior.
  - Supongamos que se transmite un activo entre empresas del grupo con una pérdida de 100. Existiría una diferencia temporaria deducible por 25 hasta que la pérdida se realice.
- La reserva de nivelación también sería un caso, tal y como indica la exposición de motivos:

*En este caso, desde un punto de vista estrictamente contable, al minorarse la base imponible podría identificarse una diferencia temporaria imponible asociada a un pasivo sin valor en libros pero con base fiscal, que traería consigo el reconocimiento de un pasivo por impuesto diferido cuya reversión se produciría en cualquiera de los dos escenarios regulados por la ley fiscal (generación de bases imponibles negativas o transcurso del plazo de cinco años sin incurrir en pérdidas fiscales).*

# DEFINICIONES

- *Cuando la base fiscal de un activo o un pasivo no resulte evidente, como podría ser el caso si la base fiscal depende de la forma en que se espere recuperar o liquidar el mismo, para calcular la base fiscal se deberá considerar el principio en que se fundamenta esta resolución; esto es, que la empresa debe reconocer un pasivo (activo) por impuesto diferido, siempre que la recuperación o liquidación del importe en libros de un activo o pasivo vaya a generar futuros pagos fiscales mayores (menores) que los que resultarían si tales recuperaciones o liquidaciones no tuvieran consecuencias fiscales, sin perjuicio de las excepciones y límites temporales regulados en la propia resolución. (NIC 12.10).*



# DEFINICIONES

- Un ejemplo sería el artículo 9.11 de la Ley 16/2012, de 27 de diciembre. En dicho precepto se establece que:

*11. Las pérdidas habidas en la transmisión o deterioros de valor de elementos patrimoniales actualizados se minorarán, a los efectos de su integración en la base imponible, en el importe del saldo de la cuenta «reserva de revaloración de la Ley 16/2012, de 27 de diciembre», correspondiente a dichos elementos. Dicho saldo será disponible.*

*Lo dispuesto en este apartado no será de aplicación a los contribuyentes del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.*

Por tanto, si el activo se amortiza no existe una diferencia temporaria, en caso de deterioro, atendiendo a esta norma no se tendría que reconocer diferencia temporaria alguna si se espera vender con pérdida.

# ACTIVOS Y PASIVOS POR IMPUESTO CORRIENTE

- Las principales novedades se encuentran en el artículo 3.3 que prevé el tratamiento de la conversión de activos por impuesto diferido y en el artículo 4.2 que exige considerar el efecto financiero de su aplazamiento (salvo para las retenciones y pagos fraccionados).
- A efectos prácticos, cabe destacar que en la exposición de motivos se regula el tratamiento de la reserva de capitalización:

*Así, por ejemplo, la reserva de capitalización se tratará como un menor impuesto corriente. Además, en los casos de insuficiencia de base imponible, las cantidades pendientes originarían el nacimiento de una diferencia temporaria deducible con un régimen contable similar a las que traen causa de las deducciones pendientes de aplicar por insuficiencia de cuota. Por último, en el supuesto de que se produjese el incumplimiento de los requisitos la empresa debería contabilizar el correspondiente pasivo por impuesto corriente.*

- Sobre la dotación de la reserva de capitalización cabe indicar el criterio de la DGT manifestado en la resolución V4127-15:

*Teniendo en cuenta que solo a la finalización del período impositivo es posible conocer el incremento de fondos propios que se haya realizado en dicho período, habiéndose por tanto generado un incremento en las reservas de la entidad, el cumplimiento formal relativo a registrar en balance una reserva calificada como indisponible con absoluta separación y título separado se entenderá cumplido siempre que la dotación formal de dicha reserva de capitalización se produzca en el plazo legalmente previsto en la normativa mercantil para la aprobación de las cuentas anuales del ejercicio correspondiente al período impositivo en que se aplique la reducción.*

# ACTIVOS Y PASIVOS POR IMPUESTO DIFERIDO

- Reconocimiento de activos por impuesto diferido (artículo 5).

- Regla general (artículo 5.1, NRV 13.2.3 del PGC)

*1. De acuerdo con el principio de prudencia sólo se reconocerán activos por impuesto diferido en la medida en que resulte probable que la empresa disponga de ganancias fiscales futuras que permitan la aplicación de estos activos. En todo caso se considerará que concurre esta circunstancia cuando la legislación fiscal contemple la posibilidad de conversión futura de activos por impuesto diferido en un crédito exigible frente a la Administración tributaria, respecto a los activos susceptibles de conversión.*

- Excepciones al reconocimiento (artículo 5.2, NRV 13.2.3):

*2. Sin perjuicio de lo anterior, no se reconocerá un activo por impuesto diferido cuando la diferencia temporaria deducible haya surgido por el reconocimiento inicial de un activo o pasivo en una transacción que no es una combinación de negocios y además, en la fecha en que se realizó la operación, no afectó ni al resultado contable ni a la base imponible del impuesto. Además, tampoco se reconocerán los posteriores cambios en el activo por impuesto diferido que no se haya registrado inicialmente (por ejemplo, a medida que, en su caso, se amortice el inmovilizado).*

# ACTIVOS Y PASIVOS POR IMPUESTO DIFERIDO

- Reconocimiento de activos por impuesto diferido (artículo 5). Presunciones de recuperabilidad (apartados 3, 4, 5 y 6):
  - Presunción "*iuris tantum*" general de no existencia de ganancias futuras:
    - Recuperación en más de 10 años.
    - En caso de deducciones y "*otras ventajas pendientes de aplicar fiscalmente por insuficiencia de cuota*", existencia de dudas razonables de cumplimiento de efectividad.

# ACTIVOS Y PASIVOS POR IMPUESTO DIFERIDO

## REGLAS ESTABLECIDAS PARA BINS EN LA CONSULTA DEL ICAC NÚMERO 10 DEL BOICAC 80:

En particular, la correcta aplicación de los citados requisitos deberá interpretarse en los siguientes términos:

- 1. La obtención de un resultado de explotación negativo en un ejercicio, no impide el reconocimiento de un activo por impuesto diferido. No obstante, cuando la empresa muestre un historial de pérdidas continuas, se presumirá, salvo prueba en contrario, que no es probable la obtención de ganancias que permitan compensar las citadas bases.*
- 2. Para poder reconocer un activo debe ser probable que la empresa vaya a obtener beneficios fiscales que permitan compensar las citadas bases imponible negativas en un plazo no superior al previsto en la legislación fiscal, **con el límite máximo de diez años contados desde la fecha de cierre del ejercicio en aquellos casos en los que la legislación tributaria permita compensar en plazos superiores.***
- 3. En todo caso, el plan de negocio empleado por la empresa para realizar sus estimaciones sobre las ganancias fiscales futuras deberá ser acorde con la realidad del mercado y las especificidades de la entidad.*

# ACTIVOS Y PASIVOS POR IMPUESTO DIFERIDO

- Reconocimiento de activos por impuesto diferido (artículo 5). Presunciones de recuperabilidad (apartados 3, 4, 5 y 6):
  - Presunción específica de no existencia de ganancias futuras para las BINS:
    - Historial de pérdidas en términos idénticos.
    - Recuperación en más de 10 años, "**salvo prueba de que sea probable su recuperación en un plazo mayor**".
    - Plan de negocio (apartado 5).

# ACTIVOS Y PASIVOS POR IMPUESTO DIFERIDO

- Reconocimiento de activos por impuesto diferido (artículo 5). Presunciones de recuperabilidad (apartados 3, 4, 5 y 6):
  - Presunción de existencia de ganancias futuras:
    - Existencia de diferencias temporarias imponibles en cuantía suficiente:
      - Mismo sujeto.
      - Misma autoridad fiscal
      - Mismo ejercicio de reversión.
      - Excluyendo partidas imponibles que procedan de diferencias temporarias deducibles que se esperan en ejercicios futuros.

## FONDOS DE COMERCIO: RECORDATORIOS Y NOVEDADES:

- La Resolución (artículo 5.7) como la NIC 12 (apartado 32-A) considera que:

*7. Si el importe en libros del fondo de comercio que surge en una combinación de negocios es menor que su base fiscal, la diferencia dará lugar a un activo por impuesto diferido que se reconocerá como parte de la contabilización de la combinación si se cumplen los requisitos previstos en los párrafos anteriores.*

EY propone la siguiente fórmula para calcular el fondo de comercio:  $(\text{fondo de comercio} - \text{base fiscal del fondo} * \text{tipo impositivo}) / (1 - \text{tipo impositivo})$ .

Es decir que si tenemos un fondo de comercio contable antes de realizar las operaciones de 100, un tipo impositivo del 25% y una base fiscal del fondo de comercio de 200, la fórmula nos daría = 66,66. Por tanto, el fondo a reconocer sería de 66,66. Es decir, la diferencia temporaria sería 133,33 y el diferido de 33,33.

*V0288-11. Consecuencias fiscales del incremento de la participación con posterioridad al control.*



## FONDOS DE COMERCIO: RECORDATORIOS Y NOVEDADES:

- En cuanto a los pasivos por impuesto diferido rige la prohibición del PGC:
  - a) *El reconocimiento inicial de un fondo de comercio. Sin embargo, los pasivos por impuesto diferido relacionados con un fondo de comercio, se registrarán siempre que no hayan surgido de su reconocimiento inicial. Por lo tanto, cuando la legislación tributaria establezca la deducibilidad de las pérdidas por deterioro del fondo de comercio o de la amortización sistemática, independientemente de la imputación contable, si en periodos posteriores surgen diferencias temporarias, los pasivos por impuestos diferidos se reconocen en relación con esta parte del fondo de comercio.*

# FONDOS DE COMERCIO

## FONDOS DE COMERCIO: RECORDATORIOS Y NOVEDADES:

- El año 2016 y la vuelta a amortizar fondos de comercio:
  - Supongamos un fondo de comercio nacido de una operación del día 1 de enero de 2012 por importe 100 millones de euros.
  - Supongamos que el resultado contable del año 2016 son 95 millones de euros, incluyendo la amortización del fondo de comercio de 10 millones (único elemento a ajustar).
  - El impuesto corriente son 25 millones de euros  $(95 + 5) * 0,25$ . El asiento del IS sería:

Impuesto corriente (6300)	25	
Hacienda Pública, acreedora por IS (4752)		25
Pasivo por impuesto diferido (479)	1	
Activo por impuesto diferido (4740)	0,25	
Impuesto diferido (6301)		1,25

# FONDOS DE COMERCIO

## FONDOS DE COMERCIO: RECORDATORIOS Y NOVEDADES:

Valor del fondo de comercio: 100

Amortización antes 2008 (si procede): 30

Importe del deterioro: 45

Fondo de comercio fiscalmente deducible	No deteriorado antes de 2008	Nacido en 2008 o después	Contable: $100 * 0,1 = 10$	La norma no establece que sea sobre el importe originario, aunque sería lo más coherente con la regulación anterior
			Fiscal: $100 * 0,05 = 5$	
		Nacido antes de 2008	Contable: $100 - 30 = 70 * 0,1 = 7$	
			Fiscal: ¿ $100? * 0,05 = ¿5$ o $3,5?$	
	Deteriorado desde 2008	Nacido antes de 2008	Contable: $100 - 30 - 45 = 25 * 0,1 = 2,5$	
			Fiscal: $100 * 0,05 = ¿5, 2,5$ o $1,25?$	
		Nacido en 2008 o después	Contable: $100 - 45 = 55 * 0,1 = 5,5$	
			Fiscal: $100 * 0,05 = ¿5$ o $2,75?$	

Entendemos que en fondos de comercio parcialmente deducibles el análisis sería similar, considerando tanto amortización como deterioro a prorrata entre lo deducible y no lo deducible.

# ACTIVOS Y PASIVOS POR IMPUESTO DIFERIDO

- Exclusión del reconocimiento (reglas generales y sabidas precisando que la fecha a considerar es la de la operación) con una particularidad:

*“A estos exclusivos efectos, las participaciones en el patrimonio neto de otras empresas no constituyen en sí mismas un negocio. Sin embargo, cuando el elemento se adquiera entregando a cambio instrumentos de patrimonio propio, la aplicación de esta dispensa en ningún caso puede originar un incremento en el patrimonio neto de la sociedad por un importe superior al valor razonable del elemento patrimonial, una vez deducido el efecto fiscal”.*

1. Si las participaciones no son un negocio, por tanto, en los canjes parece que no habrá que reconocer pasivos por impuesto diferido puesto que se podrán seguir acogiendo a la dispensa.
2. Si el valor razonables es de 300 (valor inicial 100), la excepción parece impedir reconocerlo por 300, puesto que sería  $300 - (200 * 0,25) = 250$  (salvo que sean acciones y el canje no perjudique la exención).

# ACTIVOS Y PASIVOS POR IMPUESTO DIFERIDO

## EL PROYECTO DE RESOLUCIÓN:

- La exposición de motivos lo entiende así:
  - Se indica expresamente que en las reestructuraciones bajo control común se deben reconocer los activos y pasivos por impuesto diferido que pudieran surgir en el reconocimiento inicial empleando como contrapartida una cuenta de reservas.
    - Por tanto, parece que el Proyecto consideraba que salvo en los canjes en las operaciones en las que existan activos (“conjunto de elementos patrimoniales adquiridos en bloque”) habrá que reconocer los correspondientes diferidos. Pero teniendo en cuenta NIC 12.22.c)

*Si la transacción no es una combinación de negocios, y no afecta ni al resultado contable ni a la ganancia fiscal, la entidad podría reconocer el correspondiente activo o pasivo por impuestos diferidos, siempre que no se diese la exención a la que se refieren los párrafos 15 y 24, y ajustar por tanto el importe en libros del activo o del pasivo por el mismo importe. Tales ajustes podrían volver menos transparentes los estados financieros. Por lo tanto, esta Norma no permite a las entidades reconocer el mencionado activo o pasivo por impuestos diferidos, ya sea en el momento del registro inicial o posteriormente (...)*

# CONSOLIDACIÓN FISCAL

- ICAC reitera el criterio de la consulta 5 del BOICAC 89, donde se concluía que se tenía que registrar el pasivo por impuesto diferido en resultados eliminados en la transmitente que ha contabilizado el resultado en sus cuentas anuales individuales (11.2.a).

La justificación del ICAC ha sido discutida por KPMG en los siguientes términos:

*Las manifestaciones del ICAC son muy poco creíbles, ya que es innegable que el valor contable del activo en la compradora es superior a su valor fiscal único. Este argumento es necesario para seguir soportando un sistema de reconocimiento de impuestos de acuerdo con un sistema de diferencias temporales, en lugar de temporarias.*

La justificación de KPMG parte de asumir que la solución de utilizar diferencias temporarias no es lógica en este supuesto.

# CONSOLIDACIÓN FISCAL

- ICAC aclara que:

*Si como consecuencia de las relaciones jurídico-privadas entre las sociedades del grupo fiscal, el reparto de la carga tributaria no coincide con el que resulta de la aplicación de esta norma, la diferencia para cada sociedad se tratará de acuerdo con la realidad económica de la operación.*

La resolución de 1997/2002 consideraba que:

*4. Si como consecuencia de las relaciones jurídico-privadas entre las sociedades del grupo fiscal, el reparto de la carga tributaria no coincide con el que resulta de la aplicación de esta norma, la diferencia para cada sociedad se tratará de forma que la sociedad que minorra su carga tributaria realizará un abono a una cuenta de ingresos extraordinarios con cargo a una cuenta de crédito frente a la sociedad que aumenta su carga tributaria; por su parte la sociedad que aumenta su carga fiscal, cargará una cuenta de gastos extraordinarios con abono a una cuenta acreedora frente a la sociedad que disminuye su carga fiscal.*

# CONSOLIDACIÓN FISCAL

- DGT ha opinado sobre las eliminaciones de resultados de operaciones internas o de participadas intragrupo, con ingresos y gastos recíprocos (resoluciones V2400-15 y V4163-15).
  - Artículos 41 y 45 NOFCAC.
  - Artículos 67 y 71.2 Ley del IS.



# ACTAS DE INSPECCIÓN

## Resolución de la DGT de 4 de abril de 2016:

Se remite a la normativa contable de contabilización de provisiones por impuesto sobre beneficios (artículo 18.3 de la Resolución):

- a) La cuota se contabilizará contra una 633.
- b) Los intereses del año como gasto financiero.
- c) Los intereses y cuotas de ejercicios anteriores: a reservas, salvo que proceda de un cambio de estimación.
- d) La sanción como gasto excepcional (678).

Concluye 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.*

## CUATRECASAS, GONÇALVES PEREIRA



## MUCHAS GRACIAS

Este documento es meramente expositivo y debe ser interpretado conjuntamente con las explicaciones y, en su caso, con el informe elaborado por Cuatrecasas, Gonçalves Pereira sobre esta cuestión

This document is merely a presentation and must be interpreted together with any explanations and opinions drafted by Cuatrecasas, Gonçalves Pereira on this subject

Este documento é uma mera exposição, devendo ser interpretado em conjunto com as explicações e quando seja o caso, com o relatório/parecer elaborada pela Cuatrecasas, Gonçalves Pereira sobre esta questão