

Consulta Vinculante V0675-22, de 29 de marzo de 2022 de la Subdirección General de Impuestos sobre la Renta de las Personas Jurídicas

IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES. Gestión del impuesto. Los efectos de las transacciones o hechos económicos se deben registrar cuando ocurran, imputándose al ejercicio al que las cuentas anuales se refieran, los gastos y los ingresos que afecten al mismo, con independencia de la fecha de su pago o de su cobro. Los supuestos en que se ha de practicar un ajuste extracontable positivo, se debe realizar en el periodo impositivo en que haya tenido lugar el registro contable del gasto correspondiente a dichos recargos.

DESCRIPCIÓN

La entidad consultante, tras diversos incumplimientos en el pago de tributos, ha recibido en los periodos impositivos 2018, 2019 y 2020, diversas notificaciones de recargos de apremio y recargos por declaración extemporánea. Estos recargos no siempre se pagaban en el año en que se recibía la notificación, por lo que la entidad consultante se encuentra con situaciones en las que una notificación de recargo recibida en un año, se pagaba en el año siguiente o en años posteriores.

Los recargos de apremio y por declaración extemporánea son importes conocidos, exigibles, vencidos y líquidos desde el momento en que se notifican, y solo se cancelan cuando se pagan. Dado que dichos recargos no son deducibles en el Impuesto sobre Sociedades, se debe realizar un ajuste positivo de la base para no deducir los gastos referentes a los citados recargos.

El ajuste positivo en el Impuesto sobre Sociedades por recargos ¿debe realizarse en el año en que se recibe la notificación o en el que se efectúa el pago?

CUESTIÓN

Si el ajuste positivo de la base imponible del Impuesto sobre Sociedades debe realizarse en el año en que se recibe la notificación del recargo correspondiente o en el año en que se efectúa el pago del mismo.

CONTESTACIÓN

El artículo 88.2 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, establece que "Las consultas tributarias escritas se formularán antes de la finalización del plazo establecido para el ejercicio de los derechos, la presentación de declaraciones o autoliquidaciones o el cumplimiento de otras obligaciones tributarias."

En este sentido, el artículo 124.1 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades (en adelante, LIS) establece:

"1. Los contribuyentes estarán obligados a presentar una declaración por este Impuesto en el lugar y la forma que se determinen por el Ministro de Hacienda y Administraciones Públicas.

La declaración se presentará en el plazo de los 25 días naturales siguientes a los 6 meses posteriores a la conclusión del período impositivo.

(...)"

Por tanto, la presente contestación solo tendrá los efectos previstos en el artículo 89 de la Ley General Tributaria en relación con el período impositivo cuyo plazo de declaración no hubiera finalizado en el momento de presentar la consulta.

El artículo 10.3 de la LIS establece que "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 relación con la imputación temporal de ingresos y gastos, el artículo 11.1 de la LIS dispone que "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."

El apartado 3. 1º del mismo artículo 11 establece que:

"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.

(...)"

El principio de devengo recogido en el Marco Conceptual del Plan General de Contabilidad (en adelante, PGC), aprobado por el Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre, dispone:

"Los efectos de las transacciones o hechos económicos se registrarán cuando ocurran, imputándose al ejercicio al que las cuentas anuales se refieran, los gastos y los ingresos que afecten al mismo, con independencia de la fecha de su pago o de su cobro."

No obstante, la contabilización de las cuestiones planteadas es una cuestión que excede de las competencias de este Centro Directivo, partiéndose de la hipótesis de que las mismas se han realizado de conformidad con la normativa contable.

Por otra parte, el artículo 15.c) de la LIS establece lo siguiente:

"No tendrán la consideración de gastos fiscalmente deducibles:

(...)

c) Las multas y sanciones penales y administrativas, los recargos del período ejecutivo y el recargo por declaración extemporánea sin requerimiento previo."

De acuerdo con lo anterior, en el caso planteado en el escrito de consulta, se debe practicar un ajuste extracontable positivo en virtud del artículo 15 c) de la LIS, en el período impositivo en que haya tenido lugar el registro contable del gasto correspondiente a tales recargos.

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.