

BASE DE DATOS NORMACEF FISCAL Y CONTABLE

Referencia: NFC050023

DGT: 28-01-2014

N.º CONSULTA VINCULANTE: V0190/2014

SUMARIO:

Regímenes especiales por razón del territorio. Régimen económico y fiscal de Canarias. Incentivos fiscales. Reserva para inversiones en Canarias (RIC). IS. Plazo de reposición de activos perdidos por un siniestro. De acuerdo con lo previsto en el art. 27.8 de la Ley 19/1994 (Modificación del Régimen Económico y Fiscal de Canarias), en el caso de que el activo en el que se haya materializado la Reserva para Inversiones en Canarias no hubiera podido cumplir el período de cinco de años de permanencia como consecuencia de la obsolescencia o de una pérdida, deberá procederse a su sustitución, mediante la adquisición de otro activo que reúna los requisitos exigidos para la aplicación de la RIC y que permanezca en funcionamiento durante el tiempo necesario para completar dicho período. En el caso de que dicha sustitución no se produzca, el sujeto pasivo deberá integrar en la base imponible del IS del ejercicio en que tuviera lugar dicho incumplimiento, las cantidades que en su día dieron lugar a la reducción de aquélla. Por otra parte, no puede perderse de vista que en el caso de que deba producirse la sustitución motivada por la pérdida sobrevenida del activo, la misma no podrá ser inmediata al nacimiento de la contingencia que la motiva, pero los plazos no pueden ser de una consideración tal que pueda estimarse que ha decaído la voluntad de invertir de modo duradero en la actividad productiva de Canarias. Por ello, interpretando de forma finalista e integradora la norma, se considerará no incumplido el requisito de sustitución exigido en el apartado 8 del mencionado precepto si la misma se produce en el plazo que transcurre desde que se produjo la contingencia hasta el inicio del plazo de presentación de la correspondiente autoliquidación, es decir, durante el lapso temporal que transcurra desde la fecha en que se produzca la pérdida hasta que deba regularizarse la situación según lo dispuesto en el art. 27.16 de la citada Ley. La interpretación ofrecida es coherente con la obligación que tiene el obligado tributario de integrar las cantidades que redujeron la base imponible en el ejercicio en el que se incumplen los requisitos para disfrutar de la RIC, de tal forma que, en el momento de terminación del plazo de presentación de la autoliquidación del Impuesto, el obligado tributario deberá haber procedido de dos formas:

-o bien haber sustituido el activo que se ha dado de baja por pérdida.

-o bien haber integrado en la base imponible del Impuesto sobre Sociedades del ejercicio en que se produzca el incumplimiento, las cantidades que en su día dieron lugar a la reducción de aquélla, sin perjuicio de las sanciones que resulten procedentes. Asimismo, se liquidarán intereses de demora en los términos previstos en la Ley 58/2003 (LGT) y en su normativa de desarrollo.

Deducción para inversiones en Canarias. Dado que la disposición adicional duodécima de la Ley 43/1995 (Ley IS) establece como período de mantenimiento del activo el plazo de 5 años o la vida útil del bien en caso de resultar inferior, será necesario, en este caso concreto, la reposición del activo destruido hasta completar dicho plazo con el objeto de evitar la pérdida en la aplicación del incentivo fiscal.

PRECEPTOS:

Ley 2/2011 (Economía Sostenible), disp. trans. octava.

Ley 19/1994 (Modificación del Régimen Económico y Fiscal de Canarias), art. 27 y disp. trans. cuarta.

Ley 20/1991 (Modificación de los aspectos fiscales del Régimen Económico y Fiscal de Canarias), art. 94.

Ley 58/2003 (LGT).

Ley 61/1978 (Ley IS).

Ley 43/1995 (Ley IS), disp. adic. duodécima.

RDLeg. 4/2004 (TR Ley IS).

Descripción sucinta de los hechos:

La sociedad consultante tiene por objeto principal la elaboración de pan precocinado y como actividad complementaria la producción de energía eléctrica mediante una instalación de energía renovable fotovoltaica.

Durante el año 2012 se produjo un incendio en las instalaciones fabriles de la consultante que destruyó por completo tanto la fábrica de pan como la planta de producción eléctrica.

Parte de la maquinaria destruida, fue adquirida y puesta en funcionamiento en el año 2008. Parte de la inversión se había acogido a la deducción prevista en el artículo 94 de la Ley 20/1991, no habiéndose cumplido el requisito de mantenimiento durante cinco años, exigido por la normativa, en el momento del incendio.

La inversión realizada en la planta fotovoltaica fue adquirida y puesta en explotación en el año 2008. Dicha inversión dio lugar en parte a la deducción por mejoras medioambientales y en otra parte a la materialización de la RIC. En el momento del siniestro las instalaciones mencionadas no habían completado el período de cinco años de mantenimiento de la inversión, que exige la normativa.

Por último, los daños producidos están asegurados con contrato de seguro de incendios. No obstante, el montante de las pérdidas sufridas superará con toda seguridad la cantidad que se obtenga por la indemnización a cobrar de la empresa aseguradora. En el momento del cierre del ejercicio social aún no se había computado la cantidad a percibir por la indemnización del siniestro

Cuestión planteada:

1. ¿Cuál el plazo para la reposición de los activos perdidos por el siniestro a los efectos de lo dispuesto en el apartado 8 del artículo de la Ley 19/1994, según la redacción dada por el Real Decreto-ley 12/2006?

2. Si existe la necesidad de reponer los activos perdidos como consecuencia del siniestro que se han acogido a la deducción del artículo 94 de la Ley 20/1991.

3. ¿Cuál es el importe por el que deben reflejarse a efectos contables y fiscales los ingresos a percibir por la compañía de seguros, en concreto, si es suficiente con reflejar la cantidad ofrecida por la compañía o es necesario imputar al ejercicio de la pérdida el mayor importe que se reclamará judicialmente, en su caso, por la sociedad?

Contestación:

1. La disposición transitoria octava de la Ley 2/2011, de 4 de marzo (BOE de 5 de marzo), de Economía Sostenible, establece que “la materialización de las dotaciones a la reserva para inversiones procedentes de beneficios de períodos impositivos iniciados a partir de 1 de enero de 2007 se regulará por las disposiciones establecidas en el artículo 27 de la Ley 19/1994, de 6 de julio, de modificación del Régimen Económico y Fiscal de Canarias, según la redacción dada por el Real Decreto-ley 12/2006, de 29 de diciembre, con las modificaciones introducidas por esta Ley”.

La presente consulta se emite partiendo de la consideración de que todas las dotaciones a la Reserva para Inversiones en Canarias (RIC) realizadas por la consultante se efectuaron a partir de 1 de enero de 2007.

En virtud de lo anterior, en la contestación a la presente consulta se partirá de lo dispuesto en el artículo 27 de la Ley 19/1994, de 6 de julio (BOE de 7 de julio), de modificación del Régimen Económico y Fiscal de Canarias, en su redacción dada por el Real Decreto-ley 12/2006, de 29 de diciembre (BOE de 30 de diciembre), por el que se modifican la Ley 19/1994, de 6 de julio, de Modificación del Régimen Económico y Fiscal de Canarias, y el Real Decreto-ley 2/2000, de 23 de junio (BOE de 24 de junio), con las modificaciones introducidas por la Ley 2/2011, de 4 de marzo, de Economía Sostenible.

A este respecto, el apartado 8 del artículo 27 de la Ley 19/1994, de 6 de julio, de modificación del Régimen Económico y Fiscal de Canarias, establece que:

“8. Los activos en que se haya materializado la reserva para inversiones a que se refieren las letras A y C del apartado 4, así como los adquiridos por las sociedades participadas a que se refiere la letra D de ese mismo apartado, deberán permanecer en funcionamiento en la empresa del adquirente durante cinco años como mínimo, sin ser objeto de transmisión, arrendamiento o cesión a terceros para su uso. Cuando su vida útil fuera inferior a dicho período, no se considerará incumplido este requisito cuando se proceda a la adquisición de otro elemento patrimonial que lo sustituya, que reúna los requisitos exigidos para la aplicación de la reducción prevista en este artículo y que permanezca en funcionamiento durante el tiempo necesario para completar dicho período. No podrá entenderse que esta nueva adquisición supone la materialización de las cantidades destinadas a la reserva para inversiones en Canarias, salvo por el importe de la misma que excede del valor del elemento patrimonial que se sustituye y que tuvo la consideración de materialización de la reserva regulada en este artículo. En el caso de la adquisición de suelo, el plazo será de diez años.

En los casos de pérdida del activo se deberá proceder a su sustitución en los términos previstos en el párrafo anterior.

Los sujetos pasivos que se dediquen a la actividad económica de arrendamiento o cesión a terceros para su uso de activos fijos podrán disfrutar del régimen de la reserva para inversiones, siempre que no exista

vinculación, directa o indirecta, con los arrendatarios o cesionarios de dichos bienes, en los términos definidos en el artículo 16, apartado 3, del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, ni se trate de operaciones de arrendamiento financiero. A estos efectos, se entenderá que el arrendamiento de inmuebles se realiza como actividad económica únicamente cuando concurren las circunstancias previstas en el apartado 2 del artículo 27 de la Ley 35/2006.

En los supuestos de arrendamiento de bienes inmuebles, además de las condiciones previstas en el párrafo anterior, el sujeto pasivo deberá tener la consideración de empresa turística de acuerdo con lo previsto en la Ley 7/1995, de 6 de abril, de Ordenación del Turismo de Canarias, tratarse del arrendamiento de viviendas protegidas por la sociedad promotora, de bienes inmuebles afectos al desarrollo de actividades industriales incluidas en las divisiones 1 a 4 de la sección primera de las tarifas del Impuesto sobre Actividades Económicas, aprobadas por el Real Decreto Legislativo 1175/1990, de 28 de septiembre, por el que se aprueban las tarifas y la instrucción del Impuesto sobre Actividades Económicas, o de zonas comerciales situadas en áreas cuya oferta turística se encuentre en declive, por precisar de intervenciones integradas de rehabilitación de áreas urbanas, según los términos en que se define en las directrices de ordenación general de Canarias, aprobadas por la Ley 19/2003, de 14 de abril.

Cuando se trate de los valores a los que se refiere la letra D del apartado 4, deberán permanecer en el patrimonio del sujeto pasivo durante cinco años ininterrumpidos, sin que los derechos de uso o disfrute asociados a los mismos puedan ser objeto de cesión a terceros.”

Por otra parte, el apartado 16 del artículo 27 establece:

“16. La disposición de la reserva para inversiones con anterioridad a la finalización del plazo de mantenimiento de la inversión o para inversiones diferentes a las previstas en el apartado 4 de este artículo, así como el incumplimiento de cualquier otro de los requisitos establecidos en este artículo, salvo los contenidos en sus apartados 3, 10 y 13, dará lugar a que el sujeto pasivo proceda a la integración, en la base imponible del Impuesto sobre Sociedades o del Impuesto sobre la Renta de no Residentes o en la cuota íntegra del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas del ejercicio en que ocurrieran estas circunstancias, de las cantidades que en su día dieron lugar a la reducción de aquélla o a la deducción de ésta, sin perjuicio de las sanciones que resulten procedentes.

En el caso del incumplimiento de la obligación del ejercicio de la opción de compra prevista en los contratos de arrendamiento financiero, la integración en la base imponible tendrá lugar en el ejercicio en el que contractualmente estuviera previsto que ésta debiera haberse ejercitado.

Se liquidarán intereses de demora en los términos previstos en la Ley 58/2003 y en su normativa de desarrollo.”

De acuerdo con lo previsto en el apartado 8 del artículo 27 de la Ley 19/1994, en el caso de que el activo en el que se haya materializado la Reserva para Inversiones en Canarias (en adelante RIC) no hubiera podido cumplir el período de cinco de años de permanencia como consecuencia de la obsolescencia o de una pérdida, deberá procederse a su sustitución, mediante la adquisición de otro activo que reúna los requisitos exigidos para la aplicación de la RIC y que permanezca en funcionamiento durante el tiempo necesario para completar dicho período. En el caso de que dicha sustitución no se produzca, el sujeto pasivo deberá integrar en la base imponible del Impuesto sobre Sociedades del ejercicio en que tuviera lugar dicho incumplimiento, las cantidades que en su día dieron lugar a la reducción de aquélla.

La finalidad de esta norma es clara, al vincular la inversión de modo duradero o incluso permanente a la actividad productiva en Canarias. Ahora bien, en ciertas ocasiones, cuando por determinadas circunstancias no se pueda mantener la inversión durante el período mínimo exigido, se exige su sustitución por otros activos que puedan cumplir con el objetivo perseguido.

Por otra parte, no puede perderse de vista que en el caso de que deba producirse la sustitución motivada por la pérdida sobrevenida del activo, la misma no podrá ser inmediata al nacimiento de la contingencia que la motiva, pero los plazos no pueden ser de una consideración tal que pueda estimarse que ha decaído la voluntad de invertir de modo duradero en la actividad productiva de Canarias.

Por ello, interpretando de forma finalista e integradora la norma, se considerará no incumplido el requisito de sustitución exigido en el apartado 8 del mencionado precepto si la misma se produce en el plazo que transcurre desde que se produjo la contingencia hasta el inicio del plazo de presentación de la correspondiente autoliquidación, es decir, durante el lapso temporal que transcurra desde la fecha en que se produzca la pérdida hasta que deba regularizarse la situación según lo dispuesto en el apartado 16 del artículo 27.

La interpretación ofrecida es coherente con la obligación que tiene el obligado tributario de integrar las cantidades que redujeron la base imponible en el ejercicio en el que se incumplen los requisitos para disfrutar de la RIC, de tal forma que, en el momento de terminación del plazo de presentación de la autoliquidación del impuesto, el obligado tributario deberá haber procedido de dos formas:

-o bien haber sustituido el activo que se ha dado de baja por pérdida.

-o bien haber integrado en la base imponible del Impuesto sobre Sociedades del ejercicio en que se produzca el incumplimiento (2012), las cantidades que en su día dieron lugar a la reducción de aquélla, sin perjuicio de las sanciones que resulten procedentes. Asimismo, se liquidarán intereses de demora en los términos previstos en la Ley 58/2003 y en su normativa de desarrollo.

2. En relación con la segunda cuestión, el artículo 94 de la Ley 20/1991, de 7 de junio (BOE de 8 de junio), de modificación de los aspectos fiscales del Régimen Económico Fiscal de Canarias según redacción dada por la disposición adicional cuarta de la Ley 19/1994, de 6 de julio (BOE de 7 de julio), de Modificación del Régimen Económico y Fiscal de Canarias establece que:

“1. Las sociedades y demás entidades jurídicas sujetas al Impuesto sobre Sociedades, con domicilio fiscal en Canarias, podrán acogerse a partir del primer ejercicio económico cerrado con posterioridad a 31 de diciembre de 1991, y en relación a las inversiones realizadas y que permanezcan en el Archipiélago, al régimen de deducción previsto en el artículo 26 de la Ley 61/1978, de 27 de diciembre, de acuerdo con las siguientes peculiaridades:

a) Los tipos aplicables sobre las inversiones realizadas serán superiores en un 80 por 100 a los del régimen general, con un diferencial mínimo de 20 puntos porcentuales.

b) La deducción por inversiones tendrá como límite máximo el porcentaje que a continuación se indica de la cuota líquida resultante de minorar la cuota íntegra en el importe de las deducciones por doble imposición, y, en su caso, las bonificaciones previstas en el artículo 25 de la Ley 61/1978, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades. Tal porcentaje será siempre superior en un 80 por 100 al que para cada modificación de la deducción por inversiones se fije en el régimen general, con un diferencial mínimo de 35 puntos porcentuales.

2. El régimen de deducción por inversiones del presente artículo será de aplicación a las sociedades y demás entidades jurídicas que no tengan su domicilio fiscal en Canarias, respecto de los establecimientos permanentes situados en este territorio y siempre que las inversiones correspondientes se realicen y permanezcan en el Archipiélago.

En este caso el límite máximo de deducción sobre la cuota líquida a que se refiere la letra b) del número 1 anterior, se aplicará con independencia del que corresponda por las inversiones acogidas al régimen general.

Igual criterio se seguirá respecto a las inversiones realizadas en territorio peninsular o islas Baleares, mediante establecimientos permanentes, por las entidades domiciliadas en Canarias.

Asimismo, dicho régimen de deducción por inversiones será de aplicación a las personas físicas que realicen actividades empresariales o profesionales en Canarias, con los mismos condicionantes y restricciones que establezca la normativa del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas para la aplicación a los sujetos pasivos de dicho impuesto de los incentivos o estímulos a la inversión establecidos en el Impuesto sobre Sociedades.

3. Además de los elementos que dan derecho a la deducción en el régimen general, las inversiones podrán efectuarse igualmente en elementos de activo fijo usados, que no hubieran gozado anteriormente de la deducción por inversiones en el resto del territorio nacional, cuando supongan una evidente mejora tecnológica para la empresa, en la forma y con los requisitos que se determinen reglamentariamente.

4. En lo que no se oponga a lo establecido en los números anteriores del presente artículo, se estará a lo dispuesto en la normativa general de la deducción para inversiones regulada en la Ley 61/1978, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades y disposiciones complementarias”.

Por otra parte, la Disposición Transitoria Cuarta de la Ley 19/1994, establece que:

“En el supuesto de supresión del Régimen General de Deducción por Inversiones regulado por la Ley 61/1978, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades, su aplicación futura en las islas Canarias, mientras no se establezca un sistema sustitutorio equivalente, continuará realizándose conforme a la normativa vigente en el momento de la supresión”.

La Ley 61/1978 fue derogada por la Ley 43/1995, de 27 de diciembre (BOE de 28 de diciembre), del Impuesto sobre Sociedades, que a su vez ha sido derogada y sustituida por el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades (TRLIS), aprobado por Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo (BOE de 11 de

marzo). Esta última norma contiene, en el capítulo IV del título VI, una serie de deducciones por inversiones aplicables también en Canarias con las especialidades establecidas en el artículo 94 de la Ley 20/1991 antes transcrito, a las que hay que añadir además el supuesto de la deducción por adquisición de activos fijos nuevos. Aunque esta última deducción fue suprimida del régimen general del Impuesto sobre Sociedades a partir del ejercicio 1997, de acuerdo con la citada disposición transitoria cuarta de la Ley 19/1994 dicha deducción para activos fijos continúa aplicándose en Canarias conforme a la normativa vigente para la misma en 1996.

En definitiva, a los efectos de contestar la cuestión planteada en la presente consulta, para determinar la aplicabilidad de la deducción por inversión en Canarias por la adquisición de los activos de referencia, habrá que estar a la normativa vigente para la misma en el ejercicio 1996, esto es, la disposición adicional duodécima de la Ley 43/1995 y las especialidades introducidas por el propio artículo 94 de la Ley 20/1991 y sus normas de desarrollo.

La disposición adicional duodécima de la Ley 43/1995 dispone que:

“1. Con efectos para los períodos impositivos que se inicien dentro de 1996, los sujetos pasivos podrán deducir de la cuota íntegra el 5 por 100 del importe de las inversiones en elementos nuevos del inmovilizado material, excluidos los terrenos, afectos al desarrollo de la explotación económica de la entidad, que sean puestos a disposición del sujeto pasivo dentro de dichos períodos impositivos.

2. La base de la deducción será el precio de adquisición o coste de producción.

3. Será requisito para el disfrute de la deducción por inversiones que los elementos permanezcan en funcionamiento en la empresa del mismo sujeto pasivo durante cinco años, excepto que su vida útil conforme al método de amortización, de los admitidos en el artículo 11.1 de esta Ley, que se aplique, fuera inferior.

4. Una misma inversión no podrá dar lugar a la aplicación de la deducción en más de una entidad.

5. Serán acogibles a la deducción a que se refiere el apartado 1 las inversiones realizadas en régimen de arrendamiento financiero, a excepción de los edificios.

6. La deducción por inversiones será incompatible para los mismos elementos con:

a) Las establecidas en la Ley 31/1992, de 26 de noviembre, de Incentivos Fiscales aplicables a la realización del proyecto Cartuja'93.

b) La reinversión de los beneficios acogidos a la bonificación establecida en el apartado 1 del artículo 32 de esta Ley

c) La exención por reinversión establecida en el artículo 127 de esta Ley, respecto de los elementos en los que se reinvierta el importe de la transmisión.

7. El importe de la deducción no podrá exceder del 15 por 100 de la cuota íntegra, minorada en las deducciones para evitar la doble imposición interna e internacional y las bonificaciones.

Las cantidades no deducidas podrán aplicarse, respetando igual límite, en las liquidaciones de los períodos impositivos que concluyan en los cinco años inmediatos y sucesivos, entendiéndose que esas cantidades están incluidas entre las deducciones a que se refiere el apartado 4 de la disposición transitoria undécima”.

De la normativa transcrita resulta que, a efectos de aplicar la deducción prevista en el artículo 94 de la Ley 20/1991, los elementos del inmovilizado material nuevos adquiridos deberán permanecer, en el Archipiélago Canario, afectos al desarrollo de una explotación económica realizada por la entidad consultante y en funcionamiento en la empresa del sujeto pasivo durante cinco años, salvo que la vida útil de dichos elementos fuera inferior. En este último caso, la norma no exige que el elemento sea sustituido por otro hasta completar el período de cinco años.

En este sentido, el artículo 11.1 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades (en adelante TRLIS) aprobado por Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de Marzo (BOE de 11 de marzo) establece que:

“1. Serán deducibles las cantidades que, en concepto de amortización del inmovilizado material, intangible y de las inversiones inmobiliarias, correspondan con la depreciación efectiva que sufran los elementos por funcionamiento, uso, disfrute u obsolescencia.

Se considerará que la depreciación es efectiva cuando:

(...)”

En desarrollo del citado precepto, el artículo 1.4 del Reglamento del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por el Real Decreto 1777/2004, de 30 de julio, entiende por período de vida útil aquel que, según el método de amortización adoptado, cubra totalmente el valor del elemento patrimonial, excluido el valor residual, excepto que dicho período exceda del período concesional en el caso de activos sometidos a reversión.

Por tanto, dado que la disposición adicional duodécima establece como período de mantenimiento del activo el plazo de 5 años o la vida útil del bien en caso de resultar inferior, será necesario, en este caso concreto, la reposición del activo destruido hasta completar dicho plazo con el objeto de evitar la pérdida en la aplicación del incentivo fiscal.

3. Respecto a la última cuestión, el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas (ICAC) en la consulta 5 publicada en el BOCAC nº 77 señalaba:

“(…)

El Plan General de Contabilidad (en adelante, PGC 2007), aprobado por Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre, no regula de forma expresa el criterio que debe aplicarse a las indemnizaciones a recibir por una entidad aseguradora. No obstante, del análisis conjunto de la norma de registro y valoración 2ª. Inmovilizado material (NRV 2ª) y de la norma de registro y valoración 15ª. Provisiones y contingencias pueden extraerse las siguientes conclusiones.

En relación con la baja de estos bienes, la NRV 2ª señala que:

«Los elementos del inmovilizado material se darán de baja en el momento de su enajenación o disposición por otra vía o cuando no se espere obtener beneficios o rendimientos económicos futuros de los mismos.

La diferencia entre el importe que, en su caso, se obtenga de un elemento del inmovilizado material, neto de los costes de venta, y su valor contable, determinará el beneficio o la pérdida surgida al dar de baja dicho elemento, que se imputará a la cuenta de pérdidas y ganancias del ejercicio en que ésta se produce (...)

Por tanto, si el siniestro impide que los bienes puedan ser utilizados y en consecuencia no se espera obtener beneficios económicos en el futuro, la empresa deberá dar de baja el activo siniestrado junto a su amortización acumulada a través del reconocimiento de un gasto en la cuenta 678. Gastos excepcionales, que lucirá con signo negativo en la partida 11. a) Deterioros y pérdidas, de la cuenta de pérdidas y ganancias, salvo que el importe resultase significativo en cuyo caso será de aplicación el criterio incluido en la norma de elaboración de las cuentas anuales 7º. Cuenta de pérdidas y ganancias, que requiere crear una partida con la denominación “Otros resultados”, formando parte del resultado de explotación.

Respecto a las compensaciones a recibir de terceros la NRV 15ª, en su apartado 2, señala que «la compensación a recibir de un tercero en el momento de liquidar la obligación, no supondrá una minoración del importe de la deuda, sin perjuicio del reconocimiento en el activo de la empresa del correspondiente derecho de cobro, siempre que no existan dudas de que dicho reembolso será percibido».

Aplicando por analogía este criterio al supuesto planteado por el consultante, cabe concluir que cuando un activo se encuentre asegurado y la compensación a recibir sea prácticamente cierta o segura, es decir, la empresa se encuentre en una situación muy próxima a la que goza el titular de un derecho de cobro, habrá que registrar contablemente la indemnización a percibir en el mismo momento en que se registre la baja del activo, circunstancia que motivará el reconocimiento del correspondiente ingreso de acuerdo con los criterios incluidos en el Marco Conceptual de la Contabilidad. Hasta que no desaparezca la incertidumbre asociada a la indemnización que finalmente se acuerde, la empresa sólo podrá contabilizar un ingreso por el importe de la pérdida incurrida, salvo que el importe mínimo asegurado fuera superior, en cuyo caso, el ingreso se registrará por este último valor, siempre y cuando la entidad aseguradora hubiera aceptado el siniestro.

A tal efecto, podrá utilizarse la cuenta 778. Ingresos excepcionales que lucirá en la partida 11. b) Resultados por enajenaciones y otras, de la cuenta de pérdidas y ganancias, sin perjuicio de considerar igualmente aplicable, si la cuantía resulta significativa, el criterio incluido en la citada norma de elaboración de las cuentas anuales 7º. Cuenta de pérdidas y ganancias.

(…)”.

En el ámbito del Impuesto sobre Sociedades, el artículo 10.3 del TRLIS establece lo siguiente:

“3. 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.”

Siguiendo lo dispuesto en la letra d) del artículo 38 del Código de Comercio, “se imputará 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.”

Dicho principio está recogido en el artículo 19 del TRLIS a cuyo tenor:

“1. Los ingresos y los gastos se imputarán en el período impositivo en que se devenguen, atendiendo a la corriente real de bienes y servicios que los mismos representan, con independencia del momento en que se produzca la corriente monetaria o financiera, respetando la debida correlación entre unos y otros.

(...)

3. 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 respecto de los elementos patrimoniales que puedan amortizarse libremente.

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 la cuenta de pérdidas y ganancias 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.”

Para el caso concreto de las indemnizaciones, no existe ninguna norma específica en el TRLIS que haga referencia a las mismas, por lo que, en su defecto, debe aplicarse la normativa contable. En consecuencia, la consultante imputará los ingresos derivados del contrato de seguro, tanto en la cuenta de pérdidas y ganancias como en la base imponible del Impuesto sobre Sociedades, con arreglo a los criterios fijados por el ICAC en la consulta transcrita.

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.