

BASE DE DATOS DE NORMACEF

Referencia: NFC055619

DGT: 10-07-2015

N.º CONSULTA VINCULANTE: V2107/2015

SUMARIO:

IS. Base imponible. Imputación temporal. *Inscripción contable de ingresos y gastos.* Al no contener el TRLIS un criterio específico de imputación de los gastos por arrendamiento operativo, al margen de lo dispuesto en el art. 11.3 del TRLIS para el caso de cesión de uso de bienes con opción de compra o renovación, que se presume no es aplicable al caso concreto planteado, siguiendo lo dispuesto en el art. 10.3 del TRLIS, resultará de aplicación el criterio de imputación temporal establecido por la norma contable. La base imponible del IS parte del resultado contable individual. Incluso en el supuesto de que la entidad estuviera acogida al régimen especial de consolidación fiscal regulado en el capítulo VII del título VII del TRLIS, de acuerdo con el art. 71 del TRLIS, la base imponible del grupo fiscal se determinará sumando, entre otros componentes, las bases imponibles individuales correspondientes a todas o cada una de las sociedades integrantes del grupo fiscal. De ello se deriva que entre las normas contables que delimitan el resultado contable del que se partirá para calcular la base imponible, no han de entenderse incluidas las Normas Internacionales de Contabilidad. El criterio contable seguido por la entidad aplicando las NIC, únicamente resultaría admitido a efectos fiscales si no difiere del establecido en el Código de Comercio, en las demás leyes relativas a la determinación del resultado contable y las disposiciones que se dicten en desarrollo de las citadas normas. Por su parte, la LIS, que entró en vigor el día 1 de enero de 2015, siendo de aplicación a los períodos impositivos que se inicien a partir de dicha fecha, establece en su art. 10.3 que en el método de estimación directa, la base imponible se calculará corrigiendo, mediante la aplicación de los preceptos establecidos en la mencionada 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.

PRECEPTOS:

Ley 27/2014 (LIS), arts. 10 y 11.

Descripción sucinta de los hechos:

La entidad consultante es una sociedad constituida conforme a las leyes españolas y residente en España que pertenece a un grupo internacional que cotiza en las bolsas de Londres y Nueva York.

Su ejercicio social coincide con el año natural.

Está especializada en el diseño, la ingeniería de detalle, la gestión de compras, la construcción y la dirección de proyectos para plantas de proceso e industriales.

Para el desarrollo de su actividad, y sin perjuicio de la apertura puntual de otros centros de trabajo en territorio español o de establecimientos permanentes en el territorio de otros estados, la entidad consultante dispone de una sede principal en la que se desarrollan tanto las funciones de dirección y administración de la compañía como la mayor parte de los trabajos predominantemente técnicos que constituyen su actividad empresarial. Dicha sede principal se encuentra ubicada en un edificio singular que ocupa la totalidad de una finca.

El uso del mencionado edificio corresponde a la entidad consultante en virtud de un contrato de arrendamiento de edificio (y terreno adyacente comprendido en la misma finca catastral) suscrito entre la consultante y una sucursal en España de una entidad, titular dominical del referido inmueble, en el año 2000. La consultante carece de vinculación societaria con la arrendadora.

Tal contrato de arrendamiento fue objeto de renegociación a la vista de las circunstancias del mercado inmobiliario de oficinas, como consecuencia de lo cual se ha producido su novación, plasmada en una adenda al contrato inicial, fechada el 18 de junio de 2014, que afecta en lo sustancial a su duración (prorrogada hasta 2020) y al importe de la renta anual, modificado por el reconocimiento de una reducción del 25% para 2014 junto a la previsión de sendas revisiones moderadas para 2015 y 2016, hasta recuperar en 2017 los niveles previstos en el pacto inicial. Como consecuencia de esta novación contractual, la renta para los años 2014 a 2017 se sitúa en unos determinados importes.

La contabilización realizada en 2014 de la renta correspondiente al arrendamiento operativo a largo plazo suscrito se adecuó a lo previsto en la NIC 17 (versión 2013), apartado 33, conforme al cual "Las cuotas derivadas de los arrendamientos operativos se reconocerán como gasto de forma lineal, durante el transcurso del plazo del

arrendamiento, salvo que resulte más representativa otra base sistemática de reparto por reflejar más adecuadamente el patrón temporal de los beneficios del arrendamiento para el usuario".

Ello motiva, para el año 2014, y también para el año 2015, la existencia de unas diferencias entre los gastos por arrendamiento así contabilizados y los importes reflejados en otros registros fiscales de la compañía (sus libros de IVA).

Cuestión planteada:

Cuál es el correcto proceder respecto de ese gasto así contabilizado a la hora de determinar la base imponible de la compañía en sus dos regímenes jurídicos actualmente concernidos: tanto la normativa aplicable al ejercicio 2014 como la nueva normativa aplicable al ejercicio 2015. En concreto:

- Si conforme a lo previsto en los artículos 10 y 19 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, y a los efectos de la declaración del Impuesto correspondiente a 2014, el gasto por el arrendamiento operativo a largo plazo de la sede principal de la empresa registrado contablemente conforme a la NIC 17, apartado 33, debe originar un ajuste fiscal en el resultado contable de la compañía.

- Y si es idéntica la respuesta para la determinación de la base imponible del Impuesto sobre Sociedades de 2015, a la luz de lo previsto en los artículos 10 y 11 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades.

Contestación:

El texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades (TRLIS), aprobado por el Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, en vigor para los períodos impositivos iniciados dentro del año 2014, establece en su artículo 10.3 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".

Asimismo, el artículo 19 del TRLIS establece que:

"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.

(...)"

De acuerdo con el artículo 10.3 del TRLIS, para calcular la base imponible se partirá del resultado contable, corrigiéndolo, en su caso, mediante la aplicación de los preceptos establecidos en el TRLIS.

Al no contener el TRLIS un criterio específico de imputación de los gastos por arrendamiento operativo (al margen de lo dispuesto en el artículo 11.3 del TRLIS para el caso de cesión de uso de bienes con opción de compra o renovación, que se presume no es aplicable al caso concreto planteado), siguiendo lo dispuesto en el artículo 10.3 del TRLIS, resultará de aplicación el criterio de imputación temporal establecido por la norma contable.

Es decir, resultará de aplicación lo establecido en las normas previstas en el Código de Comercio, en las demás leyes relativas a la determinación del resultado contable y en las disposiciones que se dicten en desarrollo de las citadas normas.

En lo que se refiere a las Normas Internacionales de Contabilidad (NIC), la Ley 62/2003, de 30 de diciembre, de medidas fiscales, administrativas y del orden social, recoge en su disposición final undécima las disposiciones sobre la aplicación de las Normas Internacionales de Contabilidad en España:

"1. Para los ejercicios que comiencen a partir del 1 de enero de 2005, y exclusivamente respecto a las cuentas anuales consolidadas, las sociedades que, de acuerdo con lo previsto en la sección tercera del título III del libro primero del Código de Comercio, se encuentren obligadas a formular las cuentas anuales y el informe de gestión consolidados, aplicarán las siguientes normas contables:

a) Si, a la fecha de cierre del ejercicio alguna de las sociedades del grupo ha emitido valores admitidos a cotización en un mercado regulado de cualquier Estado miembro de la Unión Europea, en el sentido del apartado 13 del artículo 1 de la Directiva 93/22/CEE del Consejo, de 10 de mayo de 1993, relativa a los servicios de inversión en el ámbito de los valores negociables, aplicarán las normas internacionales de contabilidad aprobadas por los Reglamentos de la Comisión Europea.

b) Si, a la fecha de cierre del ejercicio ninguna de las sociedades del grupo ha emitido valores admitidos a cotización en un mercado regulado de cualquier Estado miembro de la Unión Europea, en el sentido del punto 13 del artículo 1 de la Directiva 93/22/CEE del Consejo, de 10 de mayo de 1993, relativa a los servicios de inversión en el ámbito de los valores negociables, podrán optar por la aplicación de las normas de contabilidad incluidas en la citada sección tercera, del título III del libro primero del Código de Comercio y las normas que las desarrollan, o por las normas internacionales de contabilidad aprobadas por los Reglamentos de la Comisión Europea. Si optan por estas últimas, las cuentas anuales consolidadas deberán elaborarse de manera continuada de acuerdo con las citadas normas.

2. Las sociedades, excepto las entidades de crédito, que de acuerdo con la sección tercera, del título III del libro primero del Código de Comercio, se encuentren obligadas a formular las cuentas anuales y el informe de gestión consolidados, y a la fecha de cierre del ejercicio únicamente hayan emitido valores de renta fija admitidos a cotización en un mercado regulado de cualquier Estado miembro de la Unión Europea, en el sentido del apartado 13 del artículo 1 de la Directiva 93/22/CEE del Consejo, de 10 de mayo de 1993, relativa a los servicios de inversión en el ámbito de los valores negociables, sin perjuicio de lo previsto en el párrafo a) del apartado anterior, podrán seguir aplicando las normas contenidas en la sección tercera, del título III del libro primero del Código de Comercio y las normas que las desarrollan, hasta los ejercicios que comiencen a partir del 1 de enero de 2007, salvo que hubiesen aplicado en un ejercicio anterior las normas internacionales de contabilidad aprobadas por los Reglamentos de la Comisión Europea.

3. Lo dispuesto en el apartado primero será de aplicación a los casos en que voluntariamente cualquier persona física o jurídica dominante formule y publique cuentas consolidadas.”

En los términos establecidos en esta disposición, y de conformidad con lo expuesto en la consulta del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas número 1 del BOICAC 58/Junio 2004, las Normas Internacionales de Contabilidad podrían resultar de aplicación en determinados supuestos, pero exclusivamente respecto a las cuentas anuales consolidadas.

Tal y como indica el Plan General de Contabilidad, aprobado por el Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre, en su introducción, “el legislador español mediante la disposición final undécima de la Ley 62/2003, de 30 de diciembre, de medidas fiscales, administrativas y del orden social, mantuvo la elaboración de la información contable individual de las empresas españolas, incluidas las sociedades cotizadas, en el marco de los principios contables del Derecho Mercantil Contable español”.

La base imponible del Impuesto sobre Sociedades parte del resultado contable individual. Incluso en el supuesto de que la entidad estuviera acogida al régimen especial de consolidación fiscal regulado en el capítulo VII del título VII del TRLIS, de acuerdo con el artículo 71 del TRLIS, la base imponible del grupo fiscal se determinará sumando, entre otros componentes, las bases imponibles individuales correspondientes a todas u cada una de las sociedades integrantes del grupo fiscal.

De ello se deriva que entre las normas contables que delimitan el resultado contable del que se partirá para calcular la base imponible, no han de entenderse incluidas las Normas Internacionales de Contabilidad.

Por tanto, en el caso concreto planteado en el escrito de consulta, el criterio contable seguido por la entidad consultante aplicando las Normas Internacionales de Contabilidad, únicamente resultaría admitido a efectos fiscales si no difiere del establecido en el Código de Comercio, en las demás leyes relativas a la determinación del resultado contable y en las disposiciones que se dicten en desarrollo de las citadas normas.

Por su parte, la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades (LIS), que entró en vigor el día 1 de enero de 2015, siendo de aplicación a los períodos impositivos que se inicien a partir de la expresada fecha, establece en su artículo 10.3 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”.

Asimismo, el artículo 11 de la LIS establece que:

“1. 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.

(...)”

A la luz de lo dispuesto en estos preceptos, resulta de aplicación todo lo señalado anteriormente en relación al TRLIS. En este caso, la referencia que el apartado 1 del artículo 11 de la LIS contiene a la normativa contable, ha de entenderse en los mismos términos que los establecidos en el apartado 3 del artículo 10 de la LIS.

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.