

**BASE DE DATOS DE [NORMACEF](#)**

Referencia: NFC059410

DGT: 05-04-2016

N.º CONSULTA VINCULANTE: V1402/2016

**SUMARIO:**

**IS. Base imponible. Imputación temporal. Operaciones a plazos. Vencimiento y cobro de pagarés adquiridos. Criterio de caja.** Una entidad adquiere a otra, los pagarés que a aquella le adeuda una tercera entidad que se encuentra en concurso de acreedores por un importe inferior al nominal de la deuda, y pretende aplicar el criterio de caja a la operación. De la redacción del art. 11.4 Ley 27/2014 (Ley IS) se deduce que las operaciones a las que se refiere son las derivadas de una posición «deudora» o «transmitente», por tanto no es posible aplicar el criterio de caja en este caso, pues la entidad adquirente no ostenta dichas posiciones. Las operaciones a plazos o con precio aplazado, son aquellas en las que la contraprestación es exigible total o parcialmente mediante pagos sucesivos o mediante un solo pago, siempre que el plazo transcurrido entre el devengo y el vencimiento del último o único plazo sea superior al año. La referencia a «una contraprestación» implica necesariamente una previa transmisión, prestación de servicio o incluso una indemnización, por el contrario, en el presente caso, la entidad adquiere unos pagarés que en aplicación de las normas contables determinan un beneficio cuyo origen no se encuentra en una contraprestación exigible y, por tanto, deberá imputarse de acuerdo con las reglas generales, es decir, en el período impositivo en el que se haya devengado, sin posibilidad de aplicar el criterio de caja.

**PRECEPTOS:**

Ley 27/2014 (Ley IS), arts. 10.3 y 11.

RD de 22 de agosto de 1885 (CCom), arts. 34.4 y 38.

**Descripción sucinta de los hechos:**

La consultante es una cooperativa cuyo objeto social es la fabricación y comercio de artículos plásticos para la industria. Con fecha 13/02/2015, ha formalizado un acuerdo de cesión de crédito con la administración concursal de una sociedad (cedente) y con la correspondiente autorización judicial. En el acuerdo, la consultante, que actúa como cesionaria, adquiere el crédito que la sociedad cedente ostenta frente a una sociedad deudora, vinculada a la consultante. En el acuerdo de cesión, la cesionaria adquiere un crédito frente a la deudora al descuento. El crédito adquirido está formalizado en pagarés con vencimientos entre los años 2015 y 2017.

**Cuestión planteada:**

Si la cesionaria (consultante) puede aplicar el criterio de operaciones a plazos, establecido en el artículo 11.4 de la Ley 27/2014, del Impuesto sobre Sociedades, en atención al vencimiento y cobro de los pagarés adquiridos.

**Contestación:**

De la descripción de los hechos se deduce que la consultante adquiere a una sociedad los pagarés cuyo importe le adeuda a esta última otra sociedad que se encuentra en concurso de acreedores. La adquisición de los pagarés se realiza por un importe inferior al nominal de la deuda. En el escrito de consulta no se informa sobre la resolución judicial del concurso, sólo se dice que existe autorización judicial sobre el acuerdo de cesión de crédito.

El artículo 10.3 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades, en adelante 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”.

El artículo 11 de la LIS establece los criterios a seguir en materia de imputación temporal e inscripción contable de ingresos y gastos:

“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.

2. La eficacia fiscal de los criterios de imputación temporal de ingresos y gastos, distintos de los previstos en el apartado anterior, utilizados excepcionalmente por el contribuyente para conseguir la imagen fiel del patrimonio, de la situación financiera y de los resultados, de acuerdo con lo previsto en los artículos 34.4 y 38.i) del Código de Comercio, estará supeditada a la aprobación por la Administración tributaria, en la forma que reglamentariamente se determine.

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.

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 las mismas 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.

(...).

4. En el caso de operaciones a plazos o con precio aplazado, las rentas se entenderán obtenidas proporcionalmente a medida que sean exigibles los correspondientes cobros, excepto que la entidad decida aplicar el criterio del devengo.

Se considerarán operaciones a plazos o con precio aplazado, aquellas cuya contraprestación sea exigible, total o parcialmente, mediante pagos sucesivos o mediante un solo pago, siempre que el período transcurrido entre el devengo y el vencimiento del último o único plazo sea superior al año.

En caso de producirse el endoso, descuento o cobro anticipado de los importes aplazados, se entenderá obtenida, en dicho momento, la renta pendiente de imputación.

No resultará fiscalmente deducible el deterioro de valor de los créditos respecto de aquel importe que no haya sido objeto de integración en la base imponible por aplicación del criterio establecido en este apartado, hasta que esta se realice”.

La consultante plantea si el beneficio generado por la diferencia entre el nominal de los pagarés adquiridos y el menor importe a pagar en las fechas de vencimiento puede acogerse al criterio de las operaciones a plazos, establecido en el artículo 11.4 de la LIS.

En este caso no es posible aplicar el criterio de caja a la operación descrita, pues la entidad consultante se configura como adquirente. De la redacción del artículo 11.4 de la LIS se deduce que las operaciones a las que se refiere son las derivadas de una posición “deudora” o “transmitente”; el hecho de que la adquisición efectuada de lugar a un beneficio no es determinante de que pueda ser susceptible de acogerse al criterio de caja derivado del artículo 11.4, pues deriva de una adquisición, no de una transmisión, prestación de servicios o indemnización.

Las operaciones a plazos o con precio aplazado, tal y como las define el artículo 11.4 de la LIS, son aquellas en las que la contraprestación es exigible total o parcialmente mediante pagos sucesivos o mediante un solo pago, siempre que el plazo transcurrido entre el devengo y el vencimiento del último o único plazo sea superior al año. La referencia a “una contraprestación” implica necesariamente una previa transmisión, prestación de un servicio o incluso una indemnización, que a su vez comporta o determina una posición “acreedora” o “vendedora” del sujeto que recibe la citada contraprestación. Por el contrario, en el presente caso, la entidad consultante adquiere unos pagarés que en aplicación de las normas contables determinan un beneficio cuyo origen no se encuentra en una contraprestación exigible y, por tanto, deberá imputarse de acuerdo con las reglas generales previstas en el artículo 11.1 de la LIS, es decir, en el período impositivo en el que se haya devengado, sin posibilidad de aplicar el criterio de caja.

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.