

**BASE DE DATOS DE Norma DEF.-**

Referencia: NFC063721

DGT: 23-01-2017

N.º CONSULTA VINCULANTE: V0117/2017

**SUMARIO:**

**IS. Base imponible. Otros gastos deducibles. Provisiones. Otras provisiones.** Una entidad tiene un plan de incentivos que consiste en la acumulación anual de una retribución que no puede exigirse por el trabajador hasta el momento de extinción de la relación laboral por jubilación, incapacidad, fallecimiento o resolución contractual. Para hacer frente al pago futuro la entidad ha ido dotando una provisión en cada ejercicio, gasto no deducible fiscalmente, y ha practicado el correspondiente ajuste extracontable positivo. Como consecuencia de un despido improcedente un trabajador va a recibir su indemnización por despido y la retribución del plan de incentivos. En la medida en que la provisión destinada a cubrir el desembolso tenga la consideración de retribución a largo plazo y no se cumplan los requisitos del art. 14.2 Ley IS, las dotaciones no serán fiscalmente deducibles hasta el periodo en el que se apliquen a su finalidad. La limitación a la deducibilidad de los gastos derivados de la extinción de la relación contractual no se aplicará a la retribución del plan de incentivos, en tanto en cuanto el importe no deriva de la extinción contractual sino que se trata del importe acumulado durante la relación laboral como un plan de incentivos.

**PRECEPTOS:**

Ley 27/2014 (Ley IS), arts. 10, 11, 14 y 15.

RD de 22 de agosto de 1885 (CCom), arts. 35 y 38.

Ley 16/2012 (Medidas tributarias dirigidas a la consolidación de las finanzas públicas y al impulso de la actividad económica), disp. final. primera.

RDLeg. 4/2004 (TR Ley IS), art. 14 y disp. trans. 38ª.

**Descripción sucinta de los hechos:**

La entidad consultante tiene un plan de incentivos que consiste en la acumulación anual de una retribución que no será exigible por el empleado hasta el momento de la terminación de la relación laboral por jubilación, incapacidad física o mental, fallecimiento o resolución contractual. Para poder hacer efectivo el pago futuro de esa retribución, la consultante ha ido dotando una provisión contable en cada ejercicio cuyo gasto ha sido considerado como fiscalmente no deducible, practicando el correspondiente ajuste extracontable positivo a la base del Impuesto sobre Sociedades.

Un empleado de la consultante tiene derecho a la retribución prevista en ese plan. Ha sido despedido y dicho despido ha sido declarado improcedente. En consecuencia, la consultante va a proceder a abonar, además de la correspondiente indemnización por despido, la retribución del plan de incentivos en 2015. Esta última superó el 1.000.000 de euros.

**Cuestión planteada:**

Si a la retribución derivada del plan de incentivos le resulta de aplicación la limitación prevista en el artículo 15.i) de la LIS.

**Contestación:**

El apartado 3 del artículo 10 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre (BOE de 28 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.”

Por su parte, el Código de Comercio señala, en su artículo 35.2 que “la cuenta de pérdidas y ganancias recogerá el resultado del ejercicio, separando debidamente los ingresos y los gastos imputables al mismo, y distinguiendo los resultados de explotación, de los que no lo sean (...)” y en su artículo 38.1 letra d) que “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 cobro”.

El artículo 14 de la LIS, que regula la deducibilidad de las provisiones y otros gastos, señala que:

“(…)”

2. No serán deducibles los gastos relativos a retribuciones a largo plazo al personal mediante sistemas de aportación definida o prestación definida. No obstante, serán deducibles las contribuciones de los promotores de planes de pensiones regulados en el Texto Refundido de la Ley de Regulación de los Planes y Fondos de Pensiones, así como las realizadas a planes de previsión social empresarial. Dichas contribuciones se imputarán a cada partícipe o asegurado, en la parte correspondiente, salvo las realizadas a planes de pensiones de manera extraordinaria por aplicación del artículo 5.3.c) del citado Texto Refundido de la Ley de Regulación de los Planes y Fondos de Pensiones.

Serán igualmente deducibles las contribuciones para la cobertura de contingencias análogas a las de los planes de pensiones, siempre que se cumplan los siguientes requisitos:

- 1.º Que sean imputadas fiscalmente a las personas a quienes se vinculen las prestaciones.
- 2.º Que se transmita de forma irrevocable el derecho a la percepción de las prestaciones futuras.
- 3.º Que se transmita la titularidad y la gestión de los recursos en que consistan dichas contribuciones.

Asimismo, serán deducibles las contribuciones efectuadas por las empresas promotoras previstas en la Directiva 2003/41/CE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 3 de junio de 2003, relativa a las actividades y la supervisión de fondos de pensiones de empleo, siempre que se cumplan los requisitos anteriores, y las contingencias cubiertas sean las previstas en el artículo 8.6 del Texto Refundido de la Ley de Regulación de los Planes y Fondos de Pensiones.

(…)”

5. Los gastos que, de conformidad con los tres apartados anteriores, no hubieran resultado fiscalmente deducibles, se integrarán en la base imponible del período impositivo en el que se aplique la provisión o se destine el gasto a su finalidad.

(…)”

Por tanto, de acuerdo con lo anterior, en la medida en que la provisión destinada a cubrir el desembolso que se derive del plan de retribuciones descrito en la consulta tenga la consideración de retribución a largo plazo del personal de aportación o prestación definida y no se cumplan los requisitos previstos en el apartado 2 del artículo 14 de la LIS, las dotaciones a la misma no tendrán la consideración de gasto fiscalmente deducible hasta el período impositivo en el que se aplique la provisión a su finalidad. En el presente caso, dicha aplicación tiene lugar en el ejercicio 2015.

Adicionalmente, en relación con la imputación temporal de ingresos y gastos, el artículo 11.1 de la LIS señala:

“1. Los ingresos y los 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.

(…)”

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 o de forma acelerada

(...).

En consecuencia, todo gasto contable será fiscalmente deducible a efectos del Impuesto sobre Sociedades siempre que cumpla las condiciones legalmente establecidas en términos de inscripción contable, imputación con arreglo a devengo –en el presente caso la imputación fiscal del gasto procede en un período distinto por aplicación del artículo 14 de la LIS- y justificación documental, siempre que no tenga la consideración de fiscalmente no deducible por aplicación de algún precepto específico establecido en la LIS.

En particular, el artículo 15 de la LIS señala que:

“1. No tendrán la consideración de gastos fiscalmente deducibles:

(...)

i) Los gastos derivados de la extinción de la relación laboral, común o especial, o de la relación mercantil a que se refiere el artículo 17.2.e) de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio, o de ambas, aun cuando se satisfagan en varios períodos impositivos que excedan, para cada percceptor, del mayor de los siguientes importes:

1º 1 millón de euros

2º El importe establecido con carácter obligatorio en el Estatuto de los Trabajadores, en su normativa de desarrollo o, en su caso, en la normativa reguladora de la ejecución de sentencias, sin que pueda considerarse como tal la establecida en virtud de convenio, pacto o contrato. No obstante, en los supuestos de despidos colectivos realizados de conformidad con lo dispuesto en el artículo 51 del Estatuto de los Trabajadores, o producidos por las causas previstas en la letra c) del artículo 52 del citado Estatuto, siempre que, en ambos casos, se deban a causas económicas, técnicas, organizativas de producción o por fuerza mayor, será el importe establecido con carácter obligatorio en el mencionado Estatuto para el despido improcedente.

A estos efectos, se computarán las cantidades satisfechas por otras entidades que formen parte de un mismo grupo de sociedades en las que concurren las circunstancias previstas en el artículo 42 del Código de Comercio, con independencia de su residencia y de la obligación de formular cuentas anuales consolidadas.

(...).”

El origen de esta letra i) se encuentra en la disposición final primera de la Ley 16/2012, de 27 de diciembre (BOE de 28 de diciembre), por la que se adoptan diversas medidas tributarias dirigidas a la consolidación de las finanzas públicas y al impulso de la actividad económica, por la que se introdujo una nueva letra i) al artículo 14.1 del Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo (BOE de 11 de marzo), por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades (en adelante TRLIS). Dicha limitación, con arreglo a la disposición transitoria trigésimo octava del TRLIS, no se aplicaba a los gastos derivados de relaciones laborales o mercantiles que se hubieran extinguido con anterioridad a 1 de enero de 2013.

Por tanto, dicha limitación resultará de aplicación en relación con la indemnización por despido que perciba el trabajador. No obstante, de acuerdo con lo señalado en el escrito de consulta, adicionalmente a la indemnización por despido, el trabajador percibe la retribución del plan de incentivos derivado de la acumulación anual de la retribución. Esta retribución no se encuadra en la indemnización por despido, por cuanto la misma no deriva de la extinción de la relación laboral sino que es el importe acumulado durante la relación laboral como un plan de incentivos. Por tanto, esta retribución no se encuadra en el límite establecido en el artículo 15.i) 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.