

DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTOS

DGT: 08-01-2026

N.º CONSULTA VINCULANTE: V0006/2026

SUMARIO:

IS. Tratamiento contable y fiscal. Devengo e imputación temporal. IIVTNU. Indemnización por responsabilidad patrimonial del Estado. La sociedad, tras una transmisión inter vivos por *leasing* inmobiliario, liquidó el IIVTNU, registrado como mayor valor del terreno. Posteriormente, obtuvo la estimación de una reclamación de responsabilidad patrimonial del Estado, percibiendo la indemnización más intereses de demora. Se plantea el tratamiento contable y fiscal y su imputación temporal. Conforme a los arts. 10.3, 11 y 17 LIS, la base imponible parte del resultado contable, ajustado según la normativa fiscal. Desde el punto de vista contable, el reconocimiento depende de la probabilidad de recuperación: si es probable, se reconoce un activo; en caso contrario, un gasto. Rige el principio de devengo, de modo que el ingreso se reconoce cuando nace el derecho y es valorable con fiabilidad; hasta la firmeza de la sentencia existe un activo contingente. Adquirida firmeza, la indemnización se registra como ingreso (habitualmente en la cuenta 778 PGC) y los intereses en el subgrupo 76, conforme a su naturaleza. Fiscalmente, ambos importes se imputan al periodo de firmeza de la sentencia, salvo que el cobro se difiera más de un año, en cuyo caso puede aplicarse el criterio de exigibilidad (art. 11.4 LIS).

Descripción sucinta de los hechos:

Como consecuencia de una transmisión inter vivos en fecha 18/01/20X0 a favor de la sociedad consultante por *leasing* inmobiliario, se liquidó y pagó las liquidaciones por el impuesto sobre el incremento del valor de los terrenos de naturaleza urbana, que registra contablemente como mayor valor del terreno.

Tras varios recursos ante el juzgado de lo contencioso administrativo y ante el Tribunal Supremo, con fecha 24/11/20X4, se presenta solicitud de reclamación de responsabilidad patrimonial al Estado, que es estimada en fecha 21/12/20X5. En fecha 22/03/20X6 el Tesoro público ingresa a la sociedad el importe correspondiente más los intereses de demora.

Cuestión planteada:

Tratamiento contable y fiscal de la indemnización recibida y de los intereses, así como el periodo al que debe imputarse.

Contestación:

El artículo 10.3 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades (en adelante, LIS) establece que:

“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”.

Por su parte, el artículo 11 de la LIS señala 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.

(...)”

En definitiva, la base imponible es el resultado contable, corregido por los ajustes fiscales en caso de que la normativa del Impuesto contenga criterios de valoración, de calificación o de imputación de ingresos y gastos diferentes a los contables.

Asimismo, el artículo 17 de la LIS señala en su apartado primero que “Los elementos patrimoniales se valorarán de acuerdo con los criterios previstos en el Código de Comercio, corregidos por la aplicación de los preceptos establecidos en esta Ley”.

Síguenos en...

En relación al tratamiento contable de estas operaciones, este Centro Directivo ha solicitado informe al Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas (en adelante, ICAC) el cual, en el informe emitido, ha establecido lo siguiente:

“(…)

En primer lugar es necesario señalar que desconoce si procede o no el pago del tributo por parte del consultante, así como las razones que justifican que el importe obtenido tras la reclamación no coincida con el importe abonado al liquidar y pagar el impuesto, independientemente de los intereses de demora.

Sentado lo anterior, en el supuesto de que el consultante liquide y abone el tributo y reclame solicitando el reintegro por ingresos indebidos, al considerar que no procede el pago, resultará de aplicación el tratamiento previsto en la consulta 1 del BOICAC N° 105/ marzo 2016 Sobre el tratamiento contable del reintegro de una cantidad percibida de la Administración Pública.

“(…) Para otorgar un adecuado tratamiento contable a los hechos descritos se deberá analizar la probabilidad de que los argumentos que sostiene la empresa sean aceptados y, por lo tanto, de que el desembolso que ahora se realiza pueda ser recuperado por la entidad. Si después del citado análisis se concluye que resulta probable que el litigio se resuelva a favor de la empresa, el reintegro se contabilizará como un activo. En caso contrario, como un gasto. (…)”.

De la escasa información facilitada en el escrito de consulta, parece posible deducir que la consultante ha reconocido un gasto derivado de la contabilización de la carga impositiva soportada, sin perjuicio de que, en el mismo ejercicio económico, haya procedido a su activación como mayor coste del elemento patrimonial en cuestión, en el presente caso, los terrenos de naturaleza urbana.

Sentado lo anterior, el registro contable de las operaciones debe realizarse aplicando obligatoriamente los principios contables recogidos en el Marco Conceptual de la Contabilidad (MCC) incorporados en la primera parte del Plan General de Contabilidad aprobado por Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre (en adelante, PGC), y en particular el principio del devengo que establece: “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”.

Asimismo, para garantizar la fiabilidad de las cuentas anuales es importante tener en cuenta la definición de activos e ingresos que establece el propio Marco Conceptual, en los siguientes términos:

“Activos: bienes, derechos y otros recursos controlados económicamente por la empresa, resultantes de sucesos pasados, de los que se espera que la empresa obtenga beneficios o rendimientos económicos en el futuro.

Ingresos: incrementos en el patrimonio neto de la empresa durante el ejercicio, ya sea en forma de entradas o aumentos en el valor de los activos, o de disminución de los pasivos, siempre que no tengan su origen en aportaciones, monetarias o no, de los socios o propietarios”.

A continuación, el apartado 5º del Marco Conceptual, establece los criterios de reconocimiento de los elementos de las cuentas anuales:

“Los activos deben reconocerse en el balance cuando sea probable la obtención a partir de los mismos de beneficios o rendimientos económicos para la empresa en el futuro, y siempre que se puedan valorar con fiabilidad. El reconocimiento contable de un activo implica también el reconocimiento simultáneo de un pasivo, la disminución de otro activo o el reconocimiento de un ingreso u otros incrementos en el patrimonio neto.

El reconocimiento de un ingreso tiene lugar como consecuencia de un incremento de los recursos de la empresa, y siempre que su cuantía pueda determinarse con fiabilidad. Por lo tanto, conlleva el reconocimiento simultáneo o el incremento de un activo, o la desaparición o disminución de un pasivo y, en ocasiones, el reconocimiento de un gasto”.

De acuerdo con lo indicado, la empresa deberá registrar los ingresos en el momento de su devengo, es decir cuando nazca el derecho a percibir la indemnización, cuando la misma sea prácticamente cierta o segura, momento en el cual la empresa controlara? económicamente los recursos derivados de la misma y podrá? valorarlos de forma fiable, sin que proceda esperar al momento del cobro.

La interposición de una demanda en un procedimiento judicial y la correspondiente expectativa de que el litigio concluya con el reconocimiento de una indemnización a favor de la parte demandante origina en esta última el nacimiento de un activo contingente en el caso de que sea probable la entrada de beneficios o rendimientos económicos a raíz de la ejecución de la sentencia.

En estos casos, la Nota 14. Provisiones y contingencias, apartado 3, del modelo normal de memoria incluido en la tercera parte del PGC, estipula que la empresa deberá? incluir la siguiente información sobre el activo contingente: a) Una breve descripción de su naturaleza; b) Evolución previsible, así? como los factores de los que depende, y; c) Información sobre los criterios utilizados para su estimación, así? como los posibles

Síguenos en...

efectos en los estados financieros y, en caso de no poder realizarse, información sobre dicha imposibilidad e incertidumbres que la motivan.

No obstante, esta incertidumbre sobre la resolución final se atenúa en el momento en que la resolución deviene en firme, fecha que parece ser, tal y como afirman en el texto de la consulta, durante el año 20X5. La firmeza de la sentencia resulta fundamental para poder determinar que existe un beneficio o rendimiento económico para la entidad, tal y como manifestó? el ICAC en la consulta 3 del BOICAC 108, que procedería traer a colación, según la cual:

“Para considerar que existe un beneficio procedente del bien expropiado es necesario que estemos ante importes “acordados o liquidados”, es decir, de valores consolidados que generen beneficios o rendimientos económicos en la empresa, circunstancia que con carácter general se alcanzara? en el caso de un derecho de crédito por fijación de precio cuando este quede otorgado por sentencia que haya adquirido firmeza”.

De acuerdo con lo indicado, en la medida que el fallo judicial no sea firme la empresa seguirá calificando el activo como contingente y seguirá? informando en la memoria en los términos indicados más arriba.

Por otro lado, los distintos componentes que refleje la sentencia se deberán registrar en los conceptos de ingreso por naturaleza que le correspondan. Así?, la contabilización de la indemnización supone un resarcimiento a su receptor por los daños y perjuicios causado por el funcionamiento anormal de los servicios públicos, por lo que el importe recibido cabría calificarlo como un ingreso de naturaleza excepcional definido en la cuenta 778. Ingresos excepcionales, incorporada en la cuarta y quinta parte del PGC, cuenta destinada a registrar los beneficios o ingresos de cuantía significativa y carácter excepcional que no deben considerarse periódicos al evaluar los resultados de la empresa.

En cuanto a los intereses de demora que en su caso se producirán, podrá? utilizar las cuentas del subgrupo 76, teniendo en cuenta que a partir del reconocimiento del crédito y hasta su cobro, se deberá proceder a estimar su importe y reflejarlo contablemente en cada ejercicio de acuerdo con un criterio financiero.

No obstante, en relación con las cuentas indicadas debe señalarse que su utilización no es obligatoria, ya que el artículo 2 del PGC establece el carácter no vinculante de los movimientos contables incluidos en la quinta parte del mismo y de los aspectos relativos a la numeración de cuentas incluidos en la cuarta parte, excepto aquellos aspectos que contengan criterios de registro o valoración.

Del tratamiento contable señalado se desprende que el ingreso asociado a la indemnización se devengará en el ejercicio en que adquiera firmeza la sentencia que reconozca el derecho a su percepción.

De acuerdo con lo dispuesto en los artículos 10.3 y 11.1 de la LIS, anteriormente reproducidos, la indemnización deberá imputarse en la base imponible del Impuesto sobre Sociedades del período impositivo correspondiente al año de su devengo, es decir, del año en que la sentencia adquiera firmeza, con independencia de la fecha de su cobro.

No obstante lo anterior, el artículo 11.4 de la LIS dispone que:

“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.

(...)”.

A este respecto, las operaciones con precio aplazado son aquellas en las que el precio es cierto en el momento de realizarse la operación y, por tanto, la renta se considera devengada, de manera que aun cuando dicha renta esté contabilizada en el ejercicio en que tiene lugar la operación, a efectos fiscales se difiere su integración en la base imponible hasta un momento posterior en que resulte exigible el precio aplazado de la operación.

Conforme a los datos de la consulta, si el período transcurrido entre el devengo (firmeza de la sentencia) y el vencimiento del último o único plazo es superior a un año, la entidad consultante podrá aplicar la regla especial del artículo 11.4 de la LIS e imputar la renta en la base imponible del período impositivo en el que el cobro sea exigible.

Sin embargo, si el período transcurrido entre el devengo y el vencimiento del último o único plazo no es superior a un año, la entidad consultante aplicará el principio de devengo e imputará la renta a la base imponible del período impositivo en el que la sentencia adquiera firmeza.

Los intereses de demora que, en su caso, se hubieran reconocido, tendrán el mismo tratamiento explicado con anterioridad.

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.

Síguenos en...



El contenido de la presente resolución respeta fielmente el suministrado de forma oficial por la Base de datos de consultas tributarias de la Dirección General de Tributos.

Fuente: Sitio web del Ministerio de Hacienda

Síguenos en...

