

DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTOS

DGT: 27-01-2026

N.º CONSULTA VINCULANTE: V0146/2026

SUMARIO:

IS. Base imponible. Imputación temporal. Operaciones a plazos. Novación del contrato de compraventa. Se analiza una operación de venta de un inmueble por parte de una entidad, cuyo precio se pacta con cobros aplazados en varios ejercicios, habiéndose reconocido contablemente en el momento de la transmisión tanto el ingreso como el derecho de crédito, y optando en el IS por la aplicación del régimen de operaciones a plazos del art. 11.4 LIS, imputando la renta en función de la exigibilidad de los cobros. Posteriormente, antes del vencimiento de los plazos inicialmente pactados, las partes acuerdan una novación del contrato que modifica tanto los importes de los pagos aplazados como sus fechas de exigibilidad, planteándose si dicha modificación afecta a la imputación temporal de la renta o si, por el contrario, debe mantenerse el calendario inicialmente previsto. La DGT parte de lo dispuesto en los arts. 10.3 y 11.1 LIS, conforme a los cuales la base imponible se determina a partir del resultado contable y los ingresos se imputan al período impositivo en que se devengan según la normativa contable, con independencia del momento del cobro. A estos efectos, señala que el ingreso por la venta del inmueble se entiende devengado cuando se produce la transferencia del control del bien al comprador, de acuerdo con la normativa contable, lo que determina su registro en ese momento. No obstante, recuerda que el art. 11.4 LIS establece una regla especial para las operaciones a plazos o con precio aplazado, permitiendo imputar la renta proporcionalmente a medida que sean exigibles los cobros, siempre que el período transcurrido entre el devengo y el vencimiento del último plazo sea superior al año, tratándose de supuestos en los que la contraprestación es exigible mediante pagos sucesivos. Aplicando esta regulación, concluye que, producida la novación del contrato antes del vencimiento de los plazos, consistente en la modificación de las fechas de exigibilidad y de los importes de los pagos, dicha novación debe ser tenida en cuenta a efectos de la imputación temporal de la renta. De este modo, si como consecuencia de la novación el período transcurrido entre el devengo y el vencimiento del último plazo continúa siendo superior al año, se seguirán cumpliendo los requisitos del art. 11.4 LIS, por lo que la entidad deberá imputar la renta proporcionalmente en la base imponible de los períodos impositivos en que resulten exigibles los cobros conforme al nuevo calendario pactado, y no según el inicialmente previsto.

Descripción sucinta de los hechos:

La entidad consultante, la entidad X, tiene como objeto social la promoción inmobiliaria rústica y urbana, y, en consecuencia, la adquisición, urbanización, construcción, parcelación, administración y disposición de bienes inmuebles.

En el ejercicio 2022 se eleva a público escritura de compraventa de una parcela promovida por la consultante. En dicha escritura se estipula el abono, al contado, de una quinta parte del precio pactado, junto con el IVA correspondiente a la totalidad de la contraprestación acordada. Asimismo, se establece que dos quintas partes del precio se percibirán en el ejercicio 2023, y las dos quintas partes restantes en el ejercicio 2024.

En garantía de los importes aplazados se constituye en favor de la transmitente una hipoteca sobre la parcela transmitida.

Según se indica, la consultante registra contablemente en el ejercicio 2022 el beneficio por la venta de la parcela, dando de baja de existencias la misma y reconociendo en su activo el derecho de cobro por los importes aplazados.

En el Impuesto sobre Sociedades la consultante se acoge al sistema de venta a plazos establecida en el artículo 11.4 de la LIS, por lo que disminuye la base imponible del ejercicio en cuatro quintos del beneficio obtenido por la venta de la parcela, que quedan pendientes de imputar en ejercicios futuros.

Durante el ejercicio 2023, y con anterioridad a que venciera el plazo de pago del primer pago aplazado, las partes acuerdan, y elevan a público una novación de la escritura de compraventa, modificando las condiciones inicialmente pactadas.

Conforme a esta novación el primer pago aplazado pasa a ser de un 13% del total (en lugar de un 40%), aumentándose en sintonía el importe del segundo pago aplazado hasta un 67% del total (en lugar del 40%), y modificándose su fecha de cobro hasta el 31 de diciembre de 2025.

Síguenos en...



Es voluntad de las partes elevar a público una nueva novación de la escritura de compraventa por la que se modificaría el vencimiento del segundo pago aplazado hasta el ejercicio 2025.

Cuestión planteada:

Si las novaciones acordadas que modifican las fechas de vencimiento previamente acordadas, así como, los importes de cada una de ellas, tienen efecto sobre la imputación temporal de los pagos aplazados. O si por el contrario la consultante debe imputar la parte proporcional del beneficio de la operación que se corresponde con los pagos aplazados en los ejercicios en que inicialmente se acordó el cobro de estos plazos.

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.

(...)

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.

(...)”.

En primer lugar, respecto al ingreso por venta del inmueble realizada por la consultante, es necesario señalar que la presente contestación se efectúa partiendo de la hipótesis de que la venta de la parcela que motivará el reconocimiento del correspondiente ingreso en la entidad consultante se realiza de conformidad con la normativa contable aplicable, en particular, en la norma de registro y valoración 14ª del Plan General de Contabilidad, aprobado por el Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre (en adelante PGC) y la Resolución del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas de 10 de febrero de 2021, por la que se dictan normas de registro, valoración y elaboración de las cuentas anuales para el reconocimiento de ingresos por la entrega de bienes y la prestación de servicios.

De acuerdo con el criterio o principio fundamental recogido en esta norma, los ingresos se reconocen cuando la empresa transfiere el control de los bienes o servicios a los clientes y por el importe que refleje la contraprestación a la que espere tener derecho la empresa. Para aplicar este criterio fundamental en el apartado 1 de la norma se establece que las empresas seguirán un proceso completo que consta de las siguientes etapas sucesivas:

- a) Identificar el contrato (o contratos) con el cliente;
- b) Identificar la obligación u obligaciones a cumplir en el contrato;
- c) Determinar el precio o importe de la transacción;
- d) Asignar el precio o importe de la transacción a las obligaciones a cumplir; y,
- e) Reconocer el ingreso por actividades ordinarias cuando (a medida que) la empresa cumple una obligación comprometida.

En particular, el apartado 2. Reconocimiento, de la NRV 14ª del PGC, en su nueva redacción, indica que:

“La empresa reconocerá los ingresos derivados de un contrato cuando (o a medida que) se produzca la transferencia al cliente del control sobre los bienes o servicios comprometidos (es decir, la o las obligaciones a cumplir).

El control de un bien o servicio (un activo) hace referencia a la capacidad para decidir plenamente sobre el uso de ese elemento patrimonial y obtener sustancialmente todos sus beneficios restantes. El control

Síguenos en...



incluye la capacidad de impedir que otras entidades decidan sobre el uso del activo y obtengan sus beneficios.

Para cada obligación a cumplir (entrega de bienes o prestación de servicios) que se hubiera identificado, la empresa determinará al comienzo del contrato si el compromiso asumido se cumplirá a lo largo del tiempo o en un momento determinado.

Los ingresos derivados de los compromisos (con carácter general, de prestaciones de servicios) que se cumplen a lo largo del tiempo se reconocerán en función del grado de avance o progreso hacia el cumplimiento completo de las obligaciones contractuales siempre que la empresa disponga de información fiable para realizar la medición del grado de avance.

La empresa revisará y, si es necesario, modificará las estimaciones del ingreso a reconocer, a medida que cumple con el compromiso asumido. La necesidad de tales revisiones no indica, necesariamente, que el desenlace o resultado de la operación no pueda ser estimado con fiabilidad.

Cuando, a una fecha determinada, la empresa no sea capaz de medir razonablemente el grado de cumplimiento de la obligación (por ejemplo, en las primeras etapas de un contrato), aunque espere recuperar los costes incurridos para satisfacer dicho compromiso, solo se reconocerán ingresos y la correspondiente contraprestación en un importe equivalente a los costes incurridos hasta esa fecha.

En el caso de las obligaciones contractuales que se cumplen en un momento determinado, los ingresos derivados de su ejecución se reconocerán en tal fecha. Hasta que no se produzca esta circunstancia, los costes incurridos en la producción o fabricación del producto (bienes o servicios) se contabilizarán como existencias.

Cuando existan dudas relativas al cobro del derecho de crédito previamente reconocido como ingresos por venta o prestación de servicios, la pérdida por deterioro se registrará como un gasto por corrección de valor por deterioro y no como un menor ingreso.”

Asimismo, dicho apartado segundo recoge distintos indicadores que deberán ser tomados en consideración a la hora de analizar si la obligación se cumple en un momento determinado del tiempo o a lo largo del tiempo. En concreto, sobre el cumplimiento de la obligación en un momento determinado, se establece:

“2.2. Cumplimiento de la obligación en un momento del tiempo.

Para identificar el momento concreto en que el cliente obtiene el control del activo (con carácter general, un bien), la empresa considerará, entre otros, los siguientes indicadores:

a) El cliente asume los riesgos y beneficios significativos inherentes a la propiedad del activo. Al evaluar este punto, la empresa excluirá cualquier riesgo que dé lugar a una obligación separada, distinta del compromiso de transferir el activo. Por ejemplo, la empresa puede haber transferido el control del activo pero no haber satisfecho la obligación de proporcionar servicios de mantenimiento durante la vida útil del activo.

b) La empresa ha transferido la posesión física del activo. Sin embargo, la posesión física puede no coincidir con el control de un activo. Así, por ejemplo, en algunos acuerdos de recompra y en algunos acuerdos de depósito, un cliente o consignatario puede tener la posesión física de un activo que controla la empresa cedente de dicho activo y, por tanto, el mismo no puede considerarse transferido. Por el contrario, en acuerdos de entrega posterior a la facturación, la empresa puede tener la posesión física de un activo que controla el cliente.

c) El cliente ha recibido (aceptado) el activo a conformidad de acuerdo con las especificaciones contractuales. Si una empresa puede determinar de forma objetiva que se ha transferido el control del bien o servicio al cliente de acuerdo con las especificaciones acordadas, la aceptación de este último es una formalidad que no afectaría a la determinación sobre la transferencia del control. Por ejemplo, si la cláusula de aceptación se basa en el cumplimiento de características de tamaño o peso especificadas, la empresa podría determinar si esos criterios se han cumplido antes de recibir confirmación de la aceptación del cliente.

Sin embargo, si la empresa no puede determinar de forma objetiva que el bien o servicio proporcionado al cliente reúne las especificaciones acordadas en el contrato no podrá concluir que el cliente ha obtenido el control hasta que reciba la aceptación del bien.

(...)”.

De lo anteriormente expuesto, cabe concluir que el ingreso por la venta de la parcela tendrá que registrarse, contablemente, en 2022, pues, tal y como señala la consultante, es en dicha fecha cuando se transfieren los riesgos y beneficios del inmueble, habiéndose producido un acto de puesta a disposición del inmueble al comprador, en la medida en que desde ese momento el comprador tiene la posesión del bien y es a partir de dicho momento cuando el comprador queda obligado a sufragar todos los gastos inherentes al inmueble. Dicho criterio ha sido expresado, en un supuesto análogo, por el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas en su consulta número 8 del BOICAC nº 74, de junio de 2018.

Síguenos en...



Sin embargo, fiscalmente, con carácter general, de acuerdo con lo dispuesto en los artículos 10.3 y 11.1 de la LIS, anteriormente reproducidos, el ingreso derivado de la venta del inmueble deberá integrarse en la base imponible del Impuesto sobre Sociedades en el ejercicio económico en el que se devengue, de conformidad con la normativa contable aplicable, 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 si bien la contraprestación pactada será exigible, total o parcialmente, mediante pagos sucesivos o mediante un solo pago, y el período transcurrido entre el devengo y el vencimiento del último o único plazo es superior al año. En tal supuesto, aun cuando la renta derivada de la operación a plazos esté contabilizada en el ejercicio en que tiene lugar la operación, su integración en la base imponible no se producirá, a efectos fiscales, sino a medida que sean exigibles los correspondientes cobros, salvo que el contribuyente opte por aplicar el criterio de devengo.

Por el contrario, el cobro de un importe a percibir condicionado a hechos contingentes futuros inciertos y probables que, de manifestarse, determinarían el derecho a percibir una cantidad adicional que generaría una renta imputable al período impositivo en el que se produzcan tales hechos, lo que supone que no sea una renta obtenida en el momento de la transmisión, no puede entenderse que sea un precio aplazado a efectos del artículo 11.4 de la LIS.

Conforme a los datos de la consulta, el devengo de la operación de venta se produce en 2022, fecha en la que tiene lugar el acto de disposición del inmueble en favor del comprador y el abono parcial del precio pactado (una quinta parte del precio), en tanto que el pago del precio restante se producirá por dos quintas partes en el ejercicio 2023, y las dos quintas partes restantes en el ejercicio 2024.

Por tanto, en la medida en que el período transcurrido entre la fecha de devengo (acto de puesta a disposición del inmueble) y el vencimiento del último plazo pactado en la operación sea superior a un año, la entidad consultante podrá aplicar la regla especial del artículo 11.4 de la LIS e imputar el ingreso derivado de la venta del inmueble, proporcionalmente, en la base imponible de los períodos impositivos en los que sea exigible el cobro de los plazos pactados (2022, 2023 y 2024). Sin embargo, si el período transcurrido entre el devengo y el vencimiento del último plazo pactado no es superior a un año, la entidad consultante aplicará el principio de devengo e imputará la renta (el ingreso) a la base imponible del período impositivo en el que el ingreso se haya reconocido contablemente (2022).

Ulteriormente, según se indica, durante el ejercicio 2023, y con anterioridad a que venciera el plazo de pago del primer pago aplazado, las partes acuerdan, y elevan a público una novación de la escritura de compraventa, modificando las condiciones inicialmente pactadas.

Conforme a la novación antes referida, el primer pago aplazado pasa a ser de un 13% del total (en lugar de un 40%), aumentándose el importe del segundo pago aplazado hasta un 67% del total (en lugar del 40%), y modificándose su fecha de cobro hasta el 31 de diciembre de 2025.

De acuerdo con las conclusiones anteriores, en la medida en que se ha producido una novación del contrato consistente en la modificación de las fechas de exigibilidad de parte de la renta obtenida en el momento de la transmisión del inmueble con carácter previo al vencimiento de los plazos correspondientes a los períodos impositivos de 2023 y 2024, según vayan siendo éstas exigibles, durante los períodos impositivos correspondientes a 2023, 2024 y 2025 si se cumplirían los requisitos establecidos en la normativa reguladora del Impuesto sobre Sociedades para considerar la presente como una operación de pago aplazado.

Por tanto, según todo lo mencionado, si con motivo de la novación del contrato, el período transcurrido entre el momento de devengo (momento de puesta a disposición del inmueble en favor del comprador) y el vencimiento del último plazo es superior a un año, la entidad consultante aplicará la regla del artículo 11.4 de la LIS e imputará la renta, proporcionalmente, en la base imponible de los períodos impositivos en los que los respectivos cobros sean exigibles conforme al nuevo calendario de pagos.

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...

