

DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTOS

DGT: 06-02-2026

N.º CONSULTA VINCULANTE: V0257/2026

SUMARIO:

IS. Devengo. Prestaciones continuadas a largo plazo. Una sociedad, desde su constitución, contabilizaba incorrectamente como ingreso íntegro del ejercicio el importe facturado por contratos de conservación de larga duración -entre 20 y 30 años-, pese a que el servicio se prestaba progresivamente y generaba costes de mantenimiento anuales, incumpliendo así el principio contable de devengo. En 2018 se procedió a regularizarlo el error mediante el reconocimiento de un pasivo por ingresos anticipados y un ajuste contra fondos propios o reservas, reduciendo el patrimonio neto por entender que se trataba de una subsanación de errores de ejercicios anteriores. A partir de ese momento, comenzó a imputar anualmente como ingreso únicamente la parte correspondiente al servicio efectivamente prestado, en correlación con los gastos. La DGT concluye que la regularización contable fue correcta porque el ingreso debía haberse reconocido conforme al grado de avance del servicio y no en el momento de emisión de la factura, al tratarse de prestaciones continuadas a largo plazo. Asimismo, resulta aplicable el art. 11.3 de la LIS, de modo que los cargos o abonos a reservas derivados del ajuste no se integran en la base imponible cuando se relacionan con ingresos ya declarados en ejercicios anteriores, ni tampoco deben volver a tributar los ingresos reconocidos posteriormente conforme al criterio correcto de devengo, evitando así una doble imposición económica sobre rentas ya sometidas a gravamen.

Descripción sucinta de los hechos:

La consultante, la sociedad X, constituida el 15 de enero de 2009, se dedica a la extracción, análisis, diagnóstico y conservación de células madre extraídas del cordón umbilical.

La sociedad X elaboró sus cuentas anuales desde su constitución, no estando sujetas a auditoría.

En febrero de 2019 la empresa fue adquirida por un nuevo socio, líder en el sector de conservación de células madre, renovándose la dirección financiera. Las cuentas anuales de 2018 en adelante fueron sometidas a verificación de auditor.

La nueva dirección financiera registró en el ejercicio 2018 una regularización contable por considerar que existían errores contables en el registro de ingresos, decisión validada con el auditor de cuentas

Dichos errores derivaban de que la empresa consultante registraba los ingresos del servicio de conservación de células madre en el momento de emitir la factura, si bien dicho servicio se presta en varios ejercicios, entre 20 y 30 años según el contrato con el cliente, devengándose unos costes anuales de mantenimiento de la muestra.

De esta forma, en el ejercicio 2018 registró un pasivo por ingresos periodificados (cuenta 485: Ingresos anticipados) contra fondos propios (cuenta 121. Resultados negativos de ejercicios anteriores), disminuyendo los fondos propios de la compañía, ya que consideraron que la corrección provenía de errores contables en el pasado y suponía una reducción de las reservas de la compañía.

Una vez realizada dicha corrección en 2018 la empresa registra cada año como ingreso contable del período la parte correspondiente a cada año en correlación con los gastos.

Cuestión planteada:

Tratamiento fiscal de los ingresos periodificados en 2018 y que se registrarán contablemente en los ejercicios 2021 y siguientes y que ya formaron parte de la base imponible de los ejercicios 2010 a 2017.

Contestación:

Síguenos en...



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.

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.

2.º Los cargos o abonos a partidas de reservas, registrados como consecuencia de cambios de criterios contables, se integrarán en la base imponible del período impositivo en que los mismos se realicen. No obstante, no se integrarán en la base imponible los referidos cargos y abonos a reservas que estén relacionados con ingresos o gastos, respectivamente, devengados y contabilizados de acuerdo con los criterios contables existentes en los períodos impositivos anteriores, siempre que se hubiesen integrado en la base imponible de dichos períodos. Tampoco se integrarán en la base imponible esos gastos e ingresos contabilizados de nuevo con ocasión de su devengo, de acuerdo con el cambio de criterio contable”.

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:

(...)

Tal y como se indica en la introducción del Plan General de Contabilidad (PGC), aprobado por el Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre, el fondo económico y jurídico de las operaciones, o prevalencia del fondo sobre la forma incluido en el apartado 1 del Marco Conceptual de la Contabilidad (MCC), constituye la piedra angular que sustenta el tratamiento contable de las transacciones, de tal suerte que su contabilización responda y muestre la sustancia económica y no sólo la forma jurídica utilizada para instrumentarlas.

Síguenos en...



Asimismo, el registro de las operaciones debe realizarse obligatoriamente aplicando los principios contables recogidos en el Marco Conceptual de la Contabilidad (MCC) del PGC, en particular, el principio de devengo 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”.

Por su parte, la Norma de Registro y Valoración (NRV) 14.^a Ingresos por ventas y prestación de servicios, contenida en la segunda parte del PGC, vigente cuando se realizaron las operaciones y que no ha sufrido modificación en este aspecto tras la reforma introducida por el Real Decreto 1/2021, de 12 de enero, que establece en su apartado 1 lo siguiente:

“(…) Con el fin de contabilizar los ingresos atendiendo al fondo económico de las operaciones, puede ocurrir que los componentes identificables de una misma transacción deban reconocerse aplicando criterios diversos, como una venta de bienes y los servicios anexos; a la inversa, transacciones diferentes pero ligadas entre sí se tratarán contablemente de forma conjunta”.

De acuerdo con lo anterior, en el registro de sus operaciones la empresa debió diferenciar los diferentes servicios prestados y registrar los ingresos derivados de su operativa en el momento de su devengo.

Con anterioridad a 2018 la empresa registraba los ingresos por mantenimiento de las células madre en el momento de emisión de la factura, realizando una contabilización incorrecta, de forma que debió proceder a su corrección en el ejercicio en que se detectó dicho error, lo que la empresa realizó en el ejercicio 2018 mediante un cargo en la cuenta 121. Resultados negativos de ejercicios anteriores, registrando un pasivo en la cuenta 485. Ingresos anticipados.

La NRV 22.^a Cambios en criterios contables, errores y estimaciones contables del PGC establece lo siguiente:

“Cuando se produzca un cambio de criterio contable, que sólo procederá de acuerdo con lo establecido en el principio de uniformidad, se aplicará de forma retroactiva y su efecto se calculará desde el ejercicio más antiguo para el que se disponga de información.

El ingreso o gasto correspondiente a ejercicios anteriores que se derive de dicha aplicación motivará, en el ejercicio en que se produce el cambio de criterio, el correspondiente ajuste por el efecto acumulado de las variaciones de los activos y pasivos, el cual se imputará directamente en el patrimonio neto, en concreto, en una partida de reservas salvo que afectara a un gasto o un ingreso que se imputó en los ejercicios previos directamente en otra partida del patrimonio neto.

Asimismo, se modificarán las cifras afectadas en la información comparativa de los ejercicios a los que le afecte el cambio de criterio contable.

En la subsanación de errores relativos a ejercicios anteriores serán de aplicación las mismas reglas que para los cambios de criterios contables. A estos efectos, se entiende por errores las omisiones o inexactitudes en las cuentas anuales de ejercicios anteriores por no haber utilizado, o no haberlo hecho adecuadamente, información fiable que estaba disponible cuando se formularon y que la empresa podría haber obtenido y tenido en cuenta en la formulación de dichas cuentas.

Síguenos en...



(...)

Siempre que se produzcan cambios de criterio contable o subsanación de errores relativos a ejercicios anteriores se deberá incorporar la correspondiente información en la memoria de las cuentas anuales”.

Por tanto, el tratamiento de la empresa es correcto, en cuanto a la imputación a fondos propios del ajuste por los ingresos no devengados, si bien dado que la operación es a largo plazo, debería emplear la cuenta 181. Anticipos recibidos por ventas o prestaciones de servicios a largo plazo, cuya definición y movimiento se recogen en la quinta parte del PGC.

Asimismo, el ajuste debería recogerse, tal y como establece la NRV 22^a en una partida de reservas, que, en la medida en que fuese superior a la totalidad de las reservas susceptibles de aplicación de acuerdo con lo dispuesto en la legislación mercantil, la sociedad deberá proceder a la creación de una partida de reservas cuya naturaleza contable determinará su inclusión en el patrimonio neto minorando los fondos propios.

En este caso, deberá tener en cuenta las situaciones de desequilibrio patrimonial que se pueden producir y las consecuencias derivadas de ello en el caso de que se trate de una sociedad de capital de acuerdo con lo establecido en el Texto Refundido de la Ley de Sociedades de Capital, aprobado por el Real Decreto Legislativo 1/2010, de 2 de julio.

En cuanto al efecto impositivo que, en su caso, se produzca, se registrará en el momento de contabilizar las operaciones de corrección del error, tal y como se desprende de la definición y movimiento de la cuenta 113. Reservas voluntarias, recogido en la quinta parte del PGC, que dispone:

“113. Reservas voluntarias

(...)

Cuando se produzca un cambio de criterio contable o la subsanación de un error, el ajuste por el efecto acumulado calculado al inicio del ejercicio, de las variaciones de los elementos patrimoniales afectados por la aplicación retroactiva del nuevo criterio o la corrección del error, se imputará a reservas de libre disposición. Con carácter general, se imputará a las reservas voluntarias, registrándose del modo siguiente:

a) Se abonará por el importe resultante del efecto neto acreedor de los cambios experimentados por la aplicación de un nuevo criterio contable comparado con el antiguo o por la corrección del error, con cargo y abono, en su caso, a las respectivas cuentas representativas de los elementos patrimoniales afectados por este hecho, incluyendo las relacionadas con la contabilización del efecto impositivo del ajuste.

b) Se cargará por el importe resultante del efecto neto deudor de los cambios experimentados por la aplicación de un nuevo criterio contable comparado con el antiguo o por la corrección de un error contable, con abono o cargo, en su caso, a las respectivas cuentas representativas de los elementos patrimoniales afectados por este hecho, incluyendo las relacionadas con la contabilización del efecto impositivo del ajuste.

(...)”.

Asimismo, y como ya se ha indicado, hay que tener en cuenta que la NRV 14.^a Ingresos por ventas y prestación de servicios del PGC ha sido modificada por el Real Decreto 1/2021, de 12 de enero, por el que se modifican el Plan General de Contabilidad aprobado por el Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre; el Plan General de Contabilidad de Pequeñas y Medianas Empresas aprobado por el Real Decreto

Síguenos en...



1515/2007, de 16 de noviembre; las Normas para la Formulación de Cuentas Anuales Consolidadas aprobadas por el Real Decreto 1159/2010, de 17 de septiembre; y las normas de adaptación del Plan General de Contabilidad a las entidades sin fines lucrativos aprobadas por el Real Decreto 1491/2011, de 24 de octubre.

En la Disposición final única. Entrada en vigor y aplicación, se indica que el Real Decreto 1/2021 entrará en vigor el día siguiente al de su publicación en el Boletín Oficial del Estado, y será de aplicación para los ejercicios que se inicien a partir del 1 de enero de 2021.

A su vez, la Disposición transitoria quinta. Criterios de primera aplicación de las modificaciones del Plan General de Contabilidad en materia de reconocimiento de ingresos por ventas y prestación de servicios en el primer ejercicio que se inicie a partir del 1 de enero de 2021, en el apartado 4 establece, como solución práctica alternativa, que la empresa podrá optar por seguir los criterios en vigor hasta el 31 de diciembre de 2020 en los contratos que no estén terminados en la fecha de primera aplicación (esto es, el 1 de enero de 2021 para una empresa cuyo ejercicio económico coincida con el año natural).

Una vez realizada esta precisión, dado que el contrato a que se refiere la consulta no está terminado a 1 de enero de 2021, en el caso de que la empresa opte por seguir los criterios en vigor hasta el 31 de diciembre de 2020, deberá aplicar lo establecido en la anterior redacción de la NRV 14ª.3 del PGC que dispone que los ingresos por prestación de servicios se reconocerán en función del porcentaje de realización del servicio, siempre que se den todas y cada una de las condiciones previstas en el citado apartado.

En caso contrario, es decir, si la empresa aplica los nuevos criterios, deberá tener en cuenta la nueva redacción de la NRV 14ª y que ha sido objeto de desarrollo mediante Resolución de 10 de febrero de 2021 del ICAC, 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 (RICAC de ingresos).

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. Asimismo, 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.

En el caso de compromisos (con carácter general, de prestaciones de servicios) que se cumplen a lo largo del tiempo, los ingresos 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.

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.

En cuanto a los criterios para determinar el cumplimiento de la obligación, así como si ésta se cumple a lo largo del tiempo, o en un momento determinado, y los métodos para medir el grado de avance se recogen en los artículos 8, 9 10 y 11 de la RICAC de ingresos.

En el caso de la presente consulta, dado que se trata de la prestación del servicio de conservación de células madre a lo largo de una serie de años, puede considerarse que se trata de una obligación que se cumple a lo largo del tiempo, de forma que la empresa deberá aplicar el grado de avance para registrar los

Síguenos en...



ingresos, pudiendo utilizar el método de producto o el método de recursos, de acuerdo con lo previsto en el artículo 11 de la RICAC de ingresos”.

De acuerdo con la información facilitada en el escrito de consulta, con anterioridad a 2018 la consultante contabilizaba los ingresos derivados del servicio de mantenimiento de células madre en el momento de emisión de la correspondiente factura, realizando una contabilización incorrecta, según manifiesta el informe del ICAC, por cuanto los citados ingresos no se reconocían en el momento de su devengo.

No obstante, posteriormente en el ejercicio 2018, advertido el error contable por la consultante, esta procedió a su subsanación mediante la imputación a fondos propios del ajuste por los ingresos no devengados para el reconocimiento de un pasivo por ingresos periodificados. En ejercicios posteriores, conforme afirman los datos de consulta, la entidad X ha contabilizado como ingreso por la prestación del servicio de conservación de células madre la parte correspondiente a cada año en correlación con los gastos. Este Centro Directivo presume que el reconocimiento y valoración contables de los servicios referidos se ha realizado de conformidad con la normativa contable señalada en el informe del ICAC, arriba reproducido.

A efectos fiscales, tal y como se desprende del apartado 3 del artículo 11 de la LIS, el registro contable de ingresos en un ejercicio anterior al que habría correspondido según el criterio contable de devengo, determinará su integración en la base imponible del periodo impositivo de su contabilización cuando de ello no se derive una tributación inferior a la que hubiera correspondido por aplicación de la regla general (devengo) del artículo 11.1 de la LIS. A efectos de la presente contestación, este Centro Directivo parte de la hipótesis que la contabilización anticipada de los ingresos a los que se refiere el escrito de consulta no ha supuesto una tributación inferior a la que hubiera correspondido por aplicación de la regla general.

En la medida en que, contablemente, atendiendo a lo dispuesto en la NRV. 22ª del PGC, el tratamiento de la subsanación de errores relativos a ejercicios anteriores es coincidente con el de los cambios de criterios contables, atendiendo a una interpretación sistemática y razonable de la norma, resultará de aplicación lo dispuesto en el artículo 11.3.2º de la LIS, por lo que no se integrarán en la base imponible del ejercicio 2022 los cargos y abonos a reservas (resultando un cargo neto a reservas), al estar relacionados con ingresos y gastos, respectivamente, devengados y contabilizados de acuerdo con los criterios contables existentes en los periodos impositivos anteriores, siempre que se hubiesen integrado en la base imponible de dichos periodos. Tampoco se integrarán en la base imponible esos gastos e ingresos contabilizados de nuevo con ocasión de su devengo, de acuerdo con el cambio de criterio contable. Lo anterior deriva del criterio expresado por este Centro Directivo en contestación a consulta vinculante V2506-24, de 10 de diciembre.

Por tanto, en el caso objeto de consulta, los ingresos por mantenimiento de las células madre contabilizados en el momento de facturación, se han integrado en la base imponible correspondiente a los periodos impositivos de su contabilización. Por cuanto la fecha de devengo de los citados servicios fue posterior al inicio del ejercicio en que se facturaron, la contabilización de la subsanación del error contable advertido en el ejercicio 2018 mediante el reconocimiento de un pasivo por ingresos periodificados implicará un cargo en la cuenta de reservas por el importe correspondiente a los ingresos no devengados al inicio del ejercicio en que se practique el referido ajuste. Dicho cargo a reservas no se integrará en la base imponible del ejercicio 2018, al igual que tampoco se integrarán en periodos impositivos posteriores los ingresos derivados de la prestación del servicio de conservación de células madre, por la parte correspondiente a cada año, contabilizados de nuevo con ocasión de la aplicación del principio de devengo y la normativa contable aplicable, esto es, la NRVª 14 del PGC y la RICAC de 2021.

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.

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...

