

DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTOS

DGT: 09-07-2026

N.º CONSULTA VINCULANTE: V5138/2026

SUMARIO:

IS. Base imponible. Gastos deducibles. Indemnizaciones derivadas del incumplimiento de contratos de arras. La indemnización percibida por la contribuyente como consecuencia del incumplimiento del contrato de arras por el vendedor constituye un ingreso contable y fiscalmente imputable al período impositivo en que se devenga, cuando se reconoce el derecho a su percepción y la indemnización es prácticamente cierta o segura, con independencia de la fecha de cobro. No obstante, cuando resulte aplicable la regla de las operaciones a plazos o con precio aplazado del art. 11.4 de la LIS, la renta podrá imputarse conforme a dicha regla. Por su parte, la indemnización satisfecha por la contribuyente como consecuencia de su propio incumplimiento contractual constituye un gasto contable y podrá ser fiscalmente deducible siempre que esté debidamente contabilizada, se impute conforme al principio de devengo, se encuentre suficientemente justificada y no esté afectada por ninguna limitación específica de la LIS. La acreditación y valoración de la justificación documental constituye una cuestión de hecho cuya comprobación corresponde a los órganos de la Administración tributaria.

Descripción sucinta de los hechos:

La consultante es una entidad mercantil que tiene por actividad principal la compraventa de bienes inmuebles.

En el marco de dicha actividad, la consultante formaliza contratos de arras vinculados a futuras operaciones de compraventa inmobiliaria. En determinados supuestos, puede producirse el incumplimiento del contrato de arras por alguna de las partes, bien por parte del vendedor, que finalmente no transmite el inmueble, bien por parte de la propia consultante, que no llega a perfeccionar la operación de compraventa inicialmente prevista.

Como consecuencia de dicho incumplimiento, la parte incumplidora queda obligada a satisfacer a la otra parte una determinada cantidad en concepto de indemnización o penalización derivada del contrato de arras.

En particular, se plantean dos posibles situaciones: de una parte, que la consultante actúe como compradora y perciba una indemnización del vendedor por el incumplimiento de este; y, de otra, que sea la propia consultante quien incumpla la operación proyectada y deba satisfacer una indemnización al comprador.

Cuestión planteada:

Se plantea si, a efectos del Impuesto sobre Sociedades, la indemnización percibida por la consultante en caso de incumplimiento del vendedor debe integrarse como ingreso en la base imponible del Impuesto.

Asimismo, se plantea si, en el supuesto contrario, la cantidad satisfecha por la consultante al comprador como consecuencia de su propio incumplimiento contractual tiene la consideración de gasto fiscalmente deducible en el Impuesto sobre Sociedades.

Contestación:

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

“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”.

Síguenos en...

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.

A estos efectos, el artículo 36.2 del Código de Comercio establece que:

“2. Los elementos de la cuenta de pérdidas y ganancias y del estado que refleje los cambios en el patrimonio neto del ejercicio son:

a) Ingresos: incrementos en el patrimonio neto 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 de los socios o propietarios.

b) Gastos: decrementos en el patrimonio neto durante el ejercicio, ya sea en forma de salidas o disminuciones en el valor de los activos, o de reconocimiento o aumento de los pasivos, siempre que no tengan su origen en distribuciones a los socios o propietarios.

(...)”.

A tal efecto, el registro contable de las operaciones debe realizarse aplicando obligatoriamente los principios contables recogidos en el Marco Conceptual de la Contabilidad (en adelante, 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”.

En el mismo sentido, 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.

(...)”.

De acuerdo con lo anterior, en relación con la indemnización percibida por la consultante como consecuencia del incumplimiento del contrato de arras por la otra parte contratante, dicha indemnización tendrá la consideración de ingreso contable en la medida en que determine un incremento en el patrimonio neto de la entidad que no tenga su origen en aportaciones de socios o propietarios.

Dicho ingreso se devengará en el año en que se reconozca el derecho a su percepción, cuando la indemnización 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, como ha indicado este Centro Directivo en las consultas V0756-26 y V0657-26, entre otras.

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, con independencia de la fecha de su cobro.

Síguenos en...



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 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 se reconozca contablemente el ingreso.

Por otra parte, en relación con el supuesto contrario, esto es, aquel en el que sea la propia consultante quien incumpla el contrato de arras y quede obligada a satisfacer una indemnización a la otra parte contratante, dicha cantidad tendrá la consideración de gasto contable en la medida en que suponga un decremento en el patrimonio neto de la entidad que no tenga su origen en distribuciones a los socios o propietarios.

A estos efectos, cabe señalar que todo gasto contable será gasto 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 y justificación documental, y en la medida en que no tenga la consideración de gasto fiscalmente no deducible por aplicación de algún precepto específico establecido en la normativa del Impuesto

En relación con la justificación documental del gasto, se trata de una cuestión de hecho que deberá acreditarse por cualquier medio admitido en Derecho, por lo que deberá tenerse en cuenta lo dispuesto en materia de prueba en la sección 2ª del Capítulo II del Título III de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria. En particular, habrá que estar a lo señalado en su artículo 106.1, el cual establece que “en los procedimientos tributarios serán de aplicación las normas que sobre medios y valoración de prueba se contienen en el Código Civil y en la Ley 1/2000, de 7 de enero, de Enjuiciamiento Civil, salvo que la ley establezca otra cosa” y en el artículo 105.1 que, en relación con la carga de la prueba, establece que “en los procedimientos de aplicación de los tributos quien haga valer su derecho deberá probar los hechos constitutivos del mismo”.

En cuanto a la valoración de las pruebas, hay que señalar que en nuestro ordenamiento jurídico rige el principio general de valoración libre y conjunta de todas las pruebas aportadas, quedando descartado como principio general el sistema de prueba legal o tasada.

En cualquier caso, la valoración concreta de la justificación documental del gasto es una cuestión de hecho, que corresponderá efectuar a los órganos competentes de la Administración tributaria en materia de comprobación y no a este Centro Directivo.

Síguenos en...



Por tanto, en el caso planteado, como ha indicado este Centro Directivo en las consultas V2398-25 y V0040-26, entre otras, la indemnización satisfecha por la consultante como consecuencia del incumplimiento de un contrato de arras podrá tener la consideración de gasto fiscalmente deducible en el Impuesto sobre Sociedades, siempre que se encuentre debidamente contabilizada, se impute al período impositivo correspondiente con arreglo al principio de devengo, esté suficientemente justificada y no resulte fiscalmente no deducible por aplicación de algún precepto específico previsto en la normativa del Impuesto.

En definitiva, de conformidad con los artículos 10.3 y 11 de la LIS, la indemnización percibida por la consultante como consecuencia del incumplimiento contractual de la otra parte deberá integrarse en la base imponible del Impuesto sobre Sociedades como ingreso del período impositivo en que se devengue, salvo que se cumplan los requisitos establecidos en el artículo 11.4 de la LIS. Por el contrario, la indemnización satisfecha por la consultante como consecuencia de su propio incumplimiento contractual tendrá la consideración de gasto fiscalmente deducible, siempre que concurran los requisitos generales de deducibilidad anteriormente señalados.

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...

