

Resultados

**SECRETARÍA DE ESTADO DE HACIENDA
DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTOS
Consultas Vinculantes**

Documento seleccionado

Nº de consulta	V2375-24
Órgano	SG de Impuestos sobre las Personas Jurídicas
Fecha salida	20/11/2024
Normativa	LIS Ley 27/2014 arts. 10-3, 11

Descripción de hechos La consultante es beneficiaria de subvenciones recibidas de la Unión Europea, concedidas por el Consejo Europeo de innovación, así como de otras subvenciones concedidas con la finalidad de financiar la investigación en I+ D+ i, en el ámbito de las actividades desarrolladas por la consultante.

Hasta el momento actual, la consultante ha venido imputando directamente las subvenciones recibidas como ingreso en la cuenta de pérdidas y ganancias, por el importe correspondiente al cobro efectivamente percibido, registrando paralelamente en el epígrafe "Deudores comerciales y otras cuentas cobrar" representativo del importe devengado de la subvención pero pendiente de cobro.

Posteriormente, el gasto correspondiente a las actividades financiadas por la subvención, según la finalidad de estas, era aplicado directamente por la consultante en la cuenta de pérdidas y ganancias en el momento en el que la tesorería proveniente de las subvenciones era destinada a los gastos relacionados con su objeto (es decir, fundamentalmente actividades I+D+i).

Posteriormente, los auditores han recomendado la modificación de los criterios de imputación contables tanto de las subvenciones recibidas como de los gastos e inversiones anejos a las mismas. De esta manera, de conformidad con la NRV 18ª del Plan General de Contabilidad, en la medida en que las subvenciones se están recibiendo para financiar una actividad específica se imputarán conforme a los criterios allí establecidos. En particular, a propuesta de los auditores, los ingresos procedentes de las subvenciones no deberán pasar inicialmente por la cuenta de pérdidas y ganancias, sino que las mismas se imputarán directamente en Patrimonio Neto en el momento de la concesión, para posteriormente imputarlas a la cuenta de pérdidas y ganancias en el ejercicio en que se materialicen los gastos e inversiones.

Cuestión planteada Confirmar que el criterio contable de imputación previsto en la NRV 18ª del PGC, es acorde con los dispuesto en la Ley del Impuesto sobre Sociedades.

Contestación completa 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”.

Por su parte, el artículo 11.1 de la LIS regula la imputación temporal de los ingresos y gastos en la base imponible del Impuesto sobre Sociedades en los siguientes términos:

“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.

En el caso consultado, respecto a la forma de contabilizar las subvenciones, esta se encuentra regulada en la norma de registro y valoración 18ª del Plan General de Contabilidad aprobado por el Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre (en adelante, PGC).

A estos efectos, la norma de registro y valoración 18ª del PGC, establece que:

“(…)

1. Subvenciones, donaciones y legados otorgados por terceros distintos a los socios o propietarios

1. 1. Reconocimiento

Las subvenciones, donaciones y legados no reintegrables se contabilizarán inicialmente, con carácter general, como ingresos directamente imputados al patrimonio neto y se reconocerán en la cuenta de pérdidas y ganancias como ingresos sobre una base sistemática y racional de forma correlacionada con los gastos derivados de la subvención, **donación** o legado, de acuerdo con los criterios que se detallan en el apartado 1. 3 de esta norma.

Las subvenciones, donaciones y legados que tengan carácter de reintegrables se registrarán como pasivos de la empresa hasta que adquieran la condición de no reintegrables. A estos efectos, se considerará no reintegrable cuando exista un acuerdo individualizado de concesión de la subvención, **donación** o legado a favor de la empresa, se hayan cumplido las condiciones establecidas para su concesión y no existan dudas razonables sobre la recepción de la subvención, **donación** o legado.

1.2. Valoración Las subvenciones, donaciones y legados de carácter monetario se valorarán por el valor razonable del importe concedido, y las de carácter no monetario o en especie se valorarán por el valor razonable del bien recibido, referenciados ambos valores al momento de su reconocimiento.

1.3. Criterios de imputación a resultados La imputación a resultados de las subvenciones, donaciones y legados que tengan el carácter de no reintegrables se efectuará atendiendo a su finalidad. En este sentido, el criterio de imputación a resultados de una subvención, **donación** o legado de carácter monetario deberá ser el mismo que el aplicado a otra subvención, recibido en especie, cuando se refieran a la adquisición del mismo tipo de activo o a la cancelación del mismo tipo de pasivo. A efectos de su imputación en la cuenta de pérdidas y ganancias, habrá que distinguir entre los siguientes tipos de subvenciones, donaciones y legados:

a) Cuando se concedan para asegurar una rentabilidad mínima o compensar los déficit de explotación: se imputarán como ingresos del ejercicio en el que se concedan, salvo si se destinan a financiar déficit de explotación de ejercicios futuros, en cuyo caso se imputarán en dichos ejercicios.

b) Cuando se concedan para financiar gastos específicos: se imputarán como ingresos en el mismo ejercicio en el que se devenguen los gastos que estén financiando.

c) Cuando se concedan para adquirir activos o cancelar pasivos, se pueden distinguir los siguientes casos:

– Activos del inmovilizado intangible, material e inversiones inmobiliarias: se imputarán como ingresos del ejercicio en proporción a la dotación a la amortización efectuada en ese periodo para los citados elementos o, en su caso, cuando se produzca su enajenación, corrección valorativa por deterioro o baja en balance.

– Existencias que no se obtengan como consecuencia de un rappel comercial: se imputarán como ingresos del ejercicio en que se produzca su enajenación, corrección valorativa por deterioro o baja en balance.

– Activos financieros: se imputarán como ingresos del ejercicio en el que se produzca su enajenación, corrección valorativa por deterioro o baja en balance.

– Cancelación de deudas: se imputarán como ingresos del ejercicio en que se produzca dicha cancelación, salvo cuando se otorguen en relación con una financiación específica, en cuyo caso la imputación se realizará en función del elemento financiado.

d) Los importes monetarios que se reciban sin asignación a una finalidad específica se imputarán como ingresos del ejercicio en que se reconozcan.

(…)”.

Por su parte, el artículo 17.4.a) de la LIS dispone:

“4. Se valorarán por su valor de mercado los siguientes elementos patrimoniales:

a) Los transmitidos o adquiridos a título lucrativo. No tendrán esta consideración las subvenciones.”

En relación a ingresos derivados de las subvenciones concedidas por la Unión Europea y percibidas por la consultante, cabe señalar que, de acuerdo con lo dispuesto en los artículos 10.3, 11.1 y 17.4 a) de la LIS, anteriormente reproducidos, el tratamiento contable será igualmente el que se asuma desde el punto de vista fiscal, puesto que entre los preceptos que contiene la LIS no figura ninguna norma destinada a corregir el resultado contable de la operación planteada. Por

consiguiente, tales ingresos estarán sujetos y no exentos y deberán integrarse en la base imponible del Impuesto sobre Sociedades correspondiente al ejercicio económico en el que los mismos se hayan devengado de conformidad con la normativa contable aplicable.

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.