

SECRETARÍA DE ESTADO DE HACIENDA
DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTOS
Consultas Vinculantes

NUM-CONSULTA	V0878-18
ORGANO	SG de Impuestos sobre las Personas Jurídicas
FECHA-SALIDA	03/04/2018
NORMATIVA	LIS Ley 27/2014 arts 10.3, 11
DESCRIPCION-HECHOS	<p>La actividad de la sociedad consultante es la prestación de servicios en edificios, organismos y empresas a través de conserjes. En noviembre de 2015 se reclamó a la Tesorería General de la Seguridad la devolución del exceso de cotización realizado en los ejercicios no prescritos en concepto de accidentes de trabajo. En el año 2016 se resuelve el recurso a favor de la sociedad y se acuerda la devolución del importe cotizado en exceso durante el periodo comprendido entre octubre de 2011 y septiembre de 2015.</p>
CUESTION-PLANTEADA	<p>En el Impuesto sobre Sociedades, a qué ejercicios debe imputarse la devolución del exceso cotizado entre octubre de 2011 y septiembre de 2015 cuya devolución se acuerda en el año 2016.</p>
CONTESTACION-COMPLETA	<p>Se parte de la presunción de que los importes percibidos en concepto de devolución del exceso de cotización realizado en los ejercicios no prescritos en concepto de accidentes de trabajo tuvieron la consideración, en su día, de gasto fiscalmente deducible.</p> <p>El artículo 10.3 Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades, en adelante LIS, establece lo siguiente:</p> <p>“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”.</p> <p>La letra d) del artículo 38 del Código de Comercio dispone que “se imputará 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 cobro”.</p> <p>Los criterios de imputación temporal e inscripción contable de ingresos y gastos están recogidos en el artículo 11 de la LIS:</p> <p>“1. Los ingresos y los gastos derivados de las transacciones o hechos económicos se imputarán al periodo 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 debido correlación entre unos y otros.</p> <p>2. La eficacia fiscal de los criterios de imputación temporal de ingresos y gastos, distintos de los previstos en el apartado anterior, utilizados excepcionalmente por el contribuyente para conseguir la imagen fiel del patrimonio de la situación financiera y de los resultados, de acuerdo con lo previsto en los artículos 34.4 y 38.i) del Código de Comercio, estará supeditada a la aprobación por la Administración tributaria, en la forma que reglamentariamente se determine.</p> <p>3. 1º. 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.</p>

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.

(...)"

En la medida en que la LIS no contiene una norma específica que se refiera a la imputación de la **devolución** de impuestos o cotizaciones contabilizadas en su día como gasto, por lo tanto a estos efectos será necesario acudir a la norma contable, en concreto el Plan General de Contabilidad, aprobado por el Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre (BOE de 20 de noviembre), destina la cuenta 636 al registro de la **devolución** de impuestos:

"636. Devolución de impuestos.

Importe de los reintegros de impuestos exigibles por la empresa como consecuencia de pagos indebidamente realizados, excluidos aquellos que hubieran sido cargados en cuentas del grupo 2.

Su movimiento es el siguiente:

- a) Se abonará cuando sean exigibles las devoluciones, con cargo a la cuenta 4709.
- b) Se cargará por el saldo al cierre del ejercicio, con abono a la cuenta 129".

En consecuencia, la **devolución del exceso de cotización**, contabilizado en su día como gasto y deducido fiscalmente, debe imputarse como ingreso en la base imponible del Impuesto sobre Sociedades del período impositivo en que se reconoce el derecho a su **devolución**.

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.