SECRETARÍA DE ESTADO DE HACIENDA
DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTOS

Consulta Vinculante V5514-26

Imputación temporal en el Impuesto sobre Sociedades de una contraprestación variable

19/11/2026

Documento original adjunto.

Este documento se difunde con fines informativos.
El contenido original no ha sido modificado ni alterado.
Fuente: Secretaría de Estado de Hacienda | Dirección General de Tributos

Resultados

SECRETARÍA DE ESTADO DE HACIENDA
DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTOS
Consultas Vinculantes

Documento seleccionado

Nº de consulta	**V5514-26**
Órgano	SG de Impuestos sobre las Personas Jurídicas
Fecha salida	07/09/2026
Normativa	Ley 27/2014 Impuesto sobre Sociedades - 10

Descripción de hechos

La entidad consultante desarrolla la actividad de cría y guarda de aves destinadas a la producción de huevos.

Para el desarrollo de dicha actividad, la consultante ha suscrito un contrato con una cooperativa agropecuaria, en virtud del cual realiza las operaciones convenidas entre ambas partes.

En el ejercicio N, la consultante realizó los servicios previstos en el contrato y emitió las correspondientes facturas ordinarias a la cooperativa, repercutiendo el Impuesto sobre el Valor Añadido que procedía.

El contrato prevé, además, la determinación de un importe complementario vinculado al rendimiento efectivo de los huevos y al resultado asociado a la retirada de la manada de gallinas. La cuantía de dicho importe se calcula atendiendo a determinadas magnitudes que se concretan una vez se dispone de los resultados reales de la actividad.

A la fecha de cierre del ejercicio N, la consultante desconocía la procedencia de facturar dicho importe complementario, así como su cuantía definitiva. A principios del ejercicio N+1, una vez disponible la información necesaria para su cálculo, la consultante emitió una factura complementaria a la cooperativa.

Conforme a las condiciones previstas en el contrato, la cooperativa abona a la consultante el 50 por ciento de los importes facturados en la fecha de vencimiento de las correspondientes facturas. El 50 por ciento restante queda retenido o afectado al denominado fondo de previsión, con previsión de que dicho importe sea recuperado por la consultante en el ejercicio N+6.

Cuestión planteada

Se desea conocer el criterio de imputación temporal aplicable, a efectos del Impuesto sobre Sociedades, a los ingresos derivados de las operaciones descritas y, en particular:

- La imputación temporal de los importes correspondientes a las facturas ordinarias emitidas en el ejercicio N.

- La imputación temporal del ajuste o contraprestación variable facturado en el ejercicio N+1, cuando a la fecha de cierre de N se desconocía tanto su procedencia como su cuantía definitiva.

- Si la circunstancia de que el 50 por ciento de los importes facturados quede retenido o afectado al Fondo, con recuperación prevista en N+6, permite diferir la imputación de la renta correspondiente a dicho importe hasta ese ejercicio, incluida la eventual aplicación del régimen de operaciones a plazos o con precio aplazado.

Contestación completa

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 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.

Asimismo, el artículo 17 de la LIS señala en su apartado primero que “Los elementos patrimoniales se valorarán de acuerdo con los criterios previstos en el Código de Comercio, corregidos por la aplicación de los preceptos establecidos en esta Ley”.

Con carácter previo, cabe señalar que la información facilitada en el escrito de consulta no permite conocer íntegramente los términos y condiciones de los acuerdos suscritos entre las partes ni, por tanto, todos los extremos necesarios para determinar el adecuado tratamiento contable y fiscal de las operaciones descritas. En particular, se desconoce la naturaleza jurídica del denominado “Fondo de previsión”, las condiciones de su disponibilidad, así como la naturaleza y fórmula contractual de determinación del importe facturado adicionalmente en el ejercicio N+1.

No obstante, a los exclusivos efectos de la presente contestación, se parte de que dicho importe constituye una contraprestación variable de las operaciones realizadas en N y de que las cantidades afectadas al Fondo forman parte de dicha contraprestación. Bajo tales premisas, procede efectuar las siguientes consideraciones.

Dado que la cuestión planteada se refiere a la imputación temporal de los ingresos derivados de las operaciones realizadas por la consultante en el desarrollo de su actividad, resultará de aplicación la norma de registro y valoración 14.ª Ingresos por ventas y prestación de servicios del Plan General de Contabilidad, aprobado por el Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre (en adelante, PGC), cuyo apartado 1 dispone lo siguiente:

“Una empresa reconocerá los ingresos por el desarrollo ordinario de su actividad cuando se produzca la transferencia del control de los bienes o servicios comprometidos con los clientes. En ese momento, la empresa valorará el ingreso por el importe que refleje la contraprestación a la que espere tener derecho a cambio de dichos bienes o servicios.”

Al efecto, la Resolución de 10 de febrero de 2021, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, 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 (en adelante, RICAC 2021), desarrolla los criterios contenidos en la NRV 14.ª del PGC.

En particular, su artículo 12 dispone:

“1. El precio de la transacción es el importe de la contraprestación que la empresa espera recibir a cambio de transferir los bienes o servicios comprometidos con el cliente, excluyendo las cantidades recibidas por cuenta de terceros.

La contraprestación acordada puede ser un importe fijo, un importe variable, o una combinación de ambos”.

A su vez, el artículo 13 de la RICAC 2021 señala:

“1. El importe de la contraprestación a recibir por la empresa vendedora del bien o prestadora del servicio puede variar debido a descuentos, devoluciones, incentivos, penalizaciones u otros elementos similares. La contraprestación acordada también puede variar si el derecho de la empresa que entrega el bien o presta el servicio está condicionado por la ocurrencia de un suceso futuro.

La empresa incluirá en el precio la mejor estimación de la contraprestación variable en la medida que sea altamente probable que no se produzca una reversión significativa del importe del ingreso de actividades reconocido cuando posteriormente se resuelva la incertidumbre asociada a la contraprestación variable”.

Por su parte, el artículo 14 indica:

1. Al determinar el precio de la transacción el importe de la contraprestación acordada se ajustará para reflejar los efectos del valor temporal del dinero, si el calendario de pagos acordados por las partes del contrato (explícita o implícitamente) proporciona al cliente o a la empresa un beneficio

significativo de financiación. En esas circunstancias, el contrato contiene un componente financiero significativo.

2. En particular, para evaluar si un contrato contiene un componente financiero significativo se considerarán los siguientes aspectos:

a) La diferencia entre el importe de la contraprestación acordada y el precio de venta en efectivo de los bienes o servicios comprometidos; y

b) El efecto combinado de:

1.º El periodo de tiempo esperado entre el momento en que la empresa transfiere los bienes o servicios comprometidos y el momento en que el cliente paga por dichos bienes o servicios, y

2.º Los tipos de interés de mercado existentes en esa fecha.

3. El contrato no incluye un componente financiero significativo cuando se identifica alguna de las siguientes circunstancias:

a) El cliente pagó por los bienes o servicios por anticipado y el calendario de transferencia de dichos bienes o servicios lo fija el cliente.

b) Una parte de la contraprestación acordada es variable y el importe o calendario de esa contraprestación varía según ocurra o no un suceso futuro que no está dentro del control del cliente o de la empresa.

c) La diferencia entre la contraprestación acordada y el precio de venta en efectivo del bien o servicio surge por razones distintas a la de proporcionar financiación al cliente o a la empresa. Así, las condiciones de pago acordadas pueden proporcionar a una parte seguridad de que la otra cumplirá adecuadamente sus obligaciones.

4. No será necesario ajustar el importe de la contraprestación para reflejar el componente financiero, cuando el periodo entre el momento en que se transfiere un bien o servicio y el momento en que el cliente paga por ese bien o servicio no es superior a un año, siempre y cuando dicho componente no sea significativo.

(…)".

Finalmente, el artículo 20 dispone:

"1. Con posterioridad al inicio del contrato, el precio de la transacción puede cambiar por varias razones, incluidas la resolución de sucesos inciertos u otras circunstancias que modifican el importe de la contraprestación que la empresa espera recibir a cambio de los bienes o servicios comprometidos.

Los importes asignados a una obligación ya satisfecha se reconocerán como ingresos de actividades ordinarias, o como una reducción en los ingresos de actividades ordinarias, en el ejercicio en que el precio de la transacción cambie.

2. La empresa asignará a las obligaciones asumidas dentro del contrato los cambios posteriores en el precio de la transacción sobre la misma base que al inicio del contrato. Por consiguiente, no se reasignará el precio de la transacción para reflejar los cambios en los precios de venta independientes después del inicio del contrato.

3. Los importes asignados a una obligación ya satisfecha se reconocerán como ingresos de actividades ordinarias, o como una reducción en los ingresos de actividades ordinarias, en el ejercicio en que el precio de la transacción cambie".

De lo anterior se desprende que la contraprestación adicional deberá incorporarse al precio de la transacción en la medida en que, en el ejercicio N, procediera estimarla sin que fuera altamente probable una reversión significativa del ingreso. En caso contrario, el importe solo se reconocerá cuando se resuelva la incertidumbre que condicionaba el derecho de la consultante a percibirlo. El ingreso así determinado se integrará en la base imponible en el período impositivo de su devengo, conforme a los artículos 10.3 y 11.1 de la LIS.

Por otra parte, el artículo 11.4 de la LIS establece:

"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, cuando el derecho a percibir un importe adicional se encuentra condicionado a hechos futuros e inciertos, la contraprestación no está definitivamente determinada en el momento de realizarse la operación. Si tales hechos se producen, el importe adicional generará, en su caso, una renta imputable al período impositivo en el que tengan lugar o, si la renta ya se hubiera devengado, una alteración de su importe. Por consiguiente, no puede entenderse que se trate de una operación con precio aplazado a efectos del artículo 11.4 de la LIS. Así lo ha manifestado este Centro Directivo en las consultas V2190-21 y V1881-22, entre otras.

En el supuesto objeto de consulta, y bajo la premisa de que las facturas ordinarias y el eventual importe complementario integran la contraprestación de una única operación, consistente en la prestación de servicios de cría y guarda de aves para la producción de huevos, dicha contraprestación no estaba definitivamente determinada en el momento de realizarse las operaciones. En particular, su cuantía total dependía, además de los importes facturados ordinariamente, del rendimiento efectivo de los huevos y del resultado asociado a la retirada de la manada de gallinas.

La circunstancia de que una parte de la contraprestación quedase sujeta a los referidos parámetros no permite separar, a efectos de la aplicación del artículo 11.4 de la LIS, una parte con precio cierto y otra con precio contingente. La prestación de los servicios previstos en el contrato constituye una única operación cuya contraprestación total tenía carácter variable, al depender su cuantía definitiva de hechos futuros e inciertos.

En consecuencia, la operación descrita no tenía en el período impositivo N la consideración de operación a plazos o con precio aplazado en los términos previstos en el artículo 11.4 de la LIS. Por tanto, la consultante no podrá aplicar la regla especial de imputación temporal basada en la exigibilidad de los cobros.

A estos efectos, la presente contestación parte de la presunción de que el reconocimiento contable efectuado por la consultante en N se realizó de conformidad con la normativa contable aplicable y representaba la mejor estimación posible de la contraprestación total que esperaba obtener al cierre de dicho ejercicio, cuestión que excede de las competencias de este Centro Directivo.

Partiendo de dicha presunción, la determinación a principios del ejercicio N+1 del importe complementario que debía facturarse a la cooperativa supone un cambio en el precio de la transacción derivado de la resolución de la incertidumbre sobre la contraprestación variable.

De acuerdo con lo previsto en el artículo 20 de la RICAC 2021, dicho cambio se asignará a las obligaciones asumidas en el contrato sobre la misma base que al inicio de este. En la medida en que se refiera a obligaciones ya satisfechas, se reconocerá como un mayor ingreso en el ejercicio N+1, en el que se modifica el precio de la transacción, sin que proceda corregir el resultado contable ni la base imponible del ejercicio N. Por tanto, el referido ingreso se integrará en la base imponible del período impositivo N+1.

En consecuencia, el mayor ingreso, en su caso, obtenido por la consultante en el ejercicio N+1 se integrará en la base imponible del Impuesto sobre Sociedades correspondiente a dicho período impositivo, de conformidad con lo dispuesto en los artículos 10.3 y 11.1 de la LIS, sin que proceda practicar ajuste extracontable alguno por este concepto.

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.