

EDUARDO SANZ GADEA*Licenciado en Derecho y en Ciencias Económicas***Extracto:**

EL presente artículo examina la cuestión de la imputación temporal de ingresos y gastos en el Impuesto sobre Sociedades. A partir de la norma a tal efecto establecida en el artículo 19 de la Ley 43/1995, se exponen los criterios que en relación con el principio del devengo de ingresos y gastos ha venido estableciendo la doctrina contable. Especial énfasis se ha puesto en constatar la armonía existente entre dicha doctrina y las normas jurídicas reguladoras de las operaciones determinantes de ingresos, lo que permite descartar la existencia de una oposición entre los aspectos jurídicos y económicos del devengo de ingresos y gastos, y, por el contrario, realzar la necesidad de contemplar ambos conjuntamente para obtener soluciones acertadas a los problemas que, en esta materia, se plantean.

Sumario:

1. La imputación temporal de ingresos y gastos y el principio de independencia de ejercicios.
2. El principio del devengo como criterio fundamental de imputación temporal de ingresos y gastos.
 - 2.1. Relación del artículo 19.1 con el artículo 10.3, ambos de la Ley 43/1995.
 - 2.2. La determinación del contenido del principio del devengo: aplicación supletoria de las normas mercantiles.
 - 2.3. Fundamento del principio del devengo: la corriente real de bienes y servicios.
 - 2.4. La determinación de ingresos y gastos a través del principio de prudencia valorativa.
 - 2.5. Determinación de la existencia de los ingresos a través del principio del devengo: doctrina contable.
 - 2.5.1. La doctrina contable del reconocimiento del ingreso.
 - 2.5.1.1. Requisitos del reconocimiento contable de los ingresos.
 - 2.5.2. Momento para el reconocimiento contable del ingreso.
 - 2.5.2.1. El reconocimiento contable del ingreso durante la fase de producción.
 - 2.5.2.2. El reconocimiento contable del ingreso al finalizar la producción.
 - 2.5.2.3. El reconocimiento contable del ingreso en el momento de la venta.
 - 2.5.2.4. El reconocimiento contable del ingreso en el momento del cobro.
 - 2.6. Determinación de la existencia de los gastos a través del principio del devengo: doctrina contable.

1. LA IMPUTACIÓN TEMPORAL DE INGRESOS Y GASTOS Y EL PRINCIPIO DE INDEPENDENCIA DE EJERCICIOS

El artículo 10.1 de la Ley 43/1995 define la base imponible como «...el importe de la renta en el período de la imposición...», y la renta se determina «...corrigiendo, mediante la aplicación de los preceptos establecidos en la presente ley, el resultado contable determinado de acuerdo con las normas previstas en el Código de Comercio...». El resultado es, de acuerdo con lo previsto en el artículo 35.2 del Código de Comercio, la diferencia entre «...los ingresos y gastos del ejercicio...». Finalmente, el período impositivo «...coincidirá con el ejercicio económico de la entidad» (art. 24.1 Ley 43/1995).

La coincidencia entre el ejercicio económico y el período impositivo determina que los ingresos y gastos «del ejercicio» en expresión jurídico-mercantil también sean, como regla general, los ingresos y gastos «del período impositivo», de manera tal que, como regla general, las normas de imputación temporal jurídico-mercantiles tendrán efectos fiscales.

Como es sabido, el artículo 38 d) del Código de Comercio establece como criterio o principio de imputación temporal el denominado del devengo: «Se imputarán al ejercicio al que las cuentas anuales se refieren los gastos y los ingresos que afecten al mismo, con independencia de la fecha de su pago o de su cobro».

Hay en la formulación legal del principio del devengo dos ideas que si las consideramos aisladamente son más bien inexpresivas, pero que mutuamente encadenadas permiten dibujar una norma con las características de abstracción propias de los principios: afectación al ejercicio y no relevancia de los movimientos de tesorería.

El mismo criterio o principio, tal vez intentando un plus de expresividad, pero igualmente utilizando las mismas ideas, se contiene en el artículo 19.1 de la Ley 43/1995. No podía, en rigor, ser de otra manera habida cuenta que el apartado 3 del artículo 10 consagra al resultado contable como el elemento nuclear de la base imponible.

Subyace a la definición legal de la base imponible y a las normas sobre imputación temporal de ingresos y gastos el denominado principio de independencia de ejercicios, en cuya virtud la renta gravable debe ser la habida en el período impositivo. Ya desde el inicio de la tributación del beneficio de las entidades jurídicas estuvo presente dicho principio, y así, la disposición decimotercera de la Tarifa III de la Contribución sobre las Utilidades estableció que «...la contribución por esta tarifa se liquidará por el mismo período de tiempo del ejercicio económico de la empresa, y atendiendo solamente a los resultados económicos obtenidos en dicho ejercicio».

De este principio procede la rigurosa delimitación temporal de la base imponible, constreñida a un período impositivo, y también las normas de adscripción de los ingresos y los gastos a un determinado período impositivo. Ciertamente que el principio de independencia de ejercicios se manifiesta a través de los artículos 10.1 y 19.1 de la Ley 43/1995, principalmente, pero dichos preceptos son la consecuencia de una construcción normativa alentada por el referido principio. A lo largo de la historia del Impuesto sobre Sociedades, el principio de independencia de ejercicios ha venido siendo proclamado por las resoluciones de la Administración tributaria y las sentencias de los tribunales, pudiendo citarse como clásicas las del Supremo de 7 de noviembre de 1944, 4 de diciembre de 1956, 12 de noviembre de 1956, 9 de junio de 1958, 10 de abril de 1962,... La Ley 43/1995 ha sido fiel a este principio aunque, por motivos prácticos, permite ciertas excepciones que, en su conjunto, lo confirman.

2. EL PRINCIPIO DEL DEVENGO COMO CRITERIO FUNDAMENTAL DE IMPUTACIÓN TEMPORAL DE INGRESOS Y GASTOS

2.1. Relación del artículo 19.1 con el artículo 10.3, ambos de la Ley 43/1995.

El artículo 19.1 de la Ley 43/1995 establece que «Los ingresos y los gastos se imputarán en el período impositivo en que se devenguen, atendiendo a la corriente real de bienes y servicios que los mismos representan, con independencia del momento en que se produzca la corriente monetaria o financiera, respetando la debida correlación entre unos y otros».

Puede observarse que existe una notable similitud entre el artículo 19.1 de la Ley 43/1995 y el artículo 38 d) del Código de Comercio. Esta similitud entre la legislación mercantil y la fiscal, lógica por otra parte dado que el resultado contable se configura como el núcleo de la base imponible, se acentúa si tomamos en consideración las precisiones del Plan General de Contabilidad, el cual recoge el principio de correlación de ingresos y gastos, completando así la regulación del Código de Comercio.

La similitud entre la norma mercantil y la norma fiscal podría abrir paso a la idea de que el artículo 19.1 de la Ley 43/1995 es superfluo, dado que el mandato del artículo 10.3 de la misma llevaría inexorablemente a la vigencia del principio de devengo a los efectos de la determinación de la base imponible. Creemos, por el contrario, que el artículo 19.1 de la Ley 43/1995, juega un papel preciso y relevante. En efecto, el artículo 38.2 del Código de Comercio, en unión del 34.2 del mismo cuerpo legal, permite no aplicar el principio del devengo para preservar el principio de imagen fiel.

Ahora bien, sin perjuicio del posterior control por los auditores, corresponde al empresario valorar cuándo debe apartarse del principio del devengo y utilizar otros criterios de imputación temporal, lo que, bien se comprende, pugna con la naturaleza *ex lege* de la obligación tributaria, por más que el abandono del principio del devengo solamente pueda hacerse de manera motivada que deberá reflejarse en la memoria de las cuentas anuales.

Por esta razón el legislador fiscal impone el principio del devengo, aunque mercantil y contablemente esté justificada su sustitución por otro principio o criterio de imputación temporal. Es ésta la función que cumple el artículo 19.1 de la Ley 43/1995, sin perjuicio de la posible efectividad fiscal de los criterios contablemente adoptados, previa aprobación por la Administración tributaria, en la forma que más adelante expondremos. En ausencia del artículo 19.1, por aplicación del 10.3, ambos de la Ley 43/1995, el criterio de imputación temporal contable hubiera prevalecido, excepto si la Administración tributaria hubiere probado su inadecuación al objetivo de imagen fiel, lo que no es tarea fácil considerando la cuestión en abstracto, y, además, hubiese abierto la puerta a múltiples conflictos alimentados por la pretensión de diferir el pago del tributo.

Bajo esta perspectiva se comprende el sólido fundamento del artículo 19.1, que implica, lisa y llanamente, el establecimiento de un criterio de imputación temporal a efectos fiscales que si bien de ordinario coincidirá con el criterio contable, no tiene necesariamente que ser así en todo caso, de manera tal que los ingresos y gastos que han de contribuir a la determinación de la base imponible se imputan temporalmente de acuerdo con lo previsto en una norma de carácter fiscal que, desde luego, prevalecerá sobre la realidad contable por más que la misma pueda responder de manera más idónea al objetivo de imagen fiel, y por tanto, ser plenamente respetuosa de la legalidad mercantil.

2.2. La determinación del contenido del principio del devengo: aplicación supletoria de las normas mercantiles.

El artículo 19.1 de la Ley 43/1995 establece el criterio del devengo para imputar los ingresos y los gastos, pero no define dicho criterio o principio. Es claro, eso sí, que el cobro de los ingresos o el pago de los gastos no implica el devengo de unos y otros, pero con la delimitación negativa no se resuelve el aspecto principal, esto es, definir el principio del devengo de manera tal que los diferentes ingresos y gastos puedan imputarse temporalmente de manera indubitada.

La fórmula del referido artículo suscita, de manera natural, la siguiente cuestión: ¿qué características o circunstancias deben concurrir en un ingreso o en un gasto para entenderlo devengado? Y la verdad es que los esfuerzos interpretativos basados en el texto legal son infructuosos dada la parquedad del mismo y la ausencia de desarrollo reglamentario. Y, sin embargo, estamos ante una materia de gran importancia, porque una imputación temporal incorrecta de los ingresos y de los gastos conduce a una base imponible distorsionada cuyo efecto práctico es, cuando menos, un diferimiento o un anticipo de la deuda tributaria.

Es éste un problema antiguo, porque la Ley 61/1978 también declinó definir el principio del devengo que recogió, como criterio básico de imputación temporal, en su artículo 22.1, avanzando

así en relación con el Texto Refundido de 1967, que ni siquiera regulaba la imputación temporal. Mas la Ley 61/1978 fue, en este punto, objeto de un desarrollo reglamentario que, aunque parcial e incompleto y tal vez poco preciso, sí contribuyó a enfocar la respuesta adecuada al interrogante anteriormente formulado.

El Real Decreto 537/1997, por el que se aprobó el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades, no regula esta materia, de manera tal que la vigente normativa ha retrocedido, aparentemente, en relación con la precedente. Y decimos aparentemente, porque si consideramos la sustancial identidad entre la norma legal fiscal relativa al principio del devengo, esto es, el artículo 19.1 de la Ley 43/1995, y la norma legal mercantil atinente al mismo, esto es, el artículo 38.1 d) del Código de Comercio, podremos convenir que, dada la unidad del ordenamiento jurídico, las características o circunstancias que deben concurrir en los ingresos y los gastos según las normas mercantiles para que los mismos se entiendan devengados despliegan también eficacia en el ámbito fiscal.

Contemplando la fórmula del artículo 38.1 d) del Código de Comercio podríamos llegar a la conclusión de que el esfuerzo por importar al Impuesto sobre Sociedades los criterios mercantiles resulta infructuoso, pues si escueta es la norma fiscal, la mercantil no le va a la zaga. Sin embargo la norma mercantil disfruta de un amplio y convincente desarrollo reglamentario contenido en el Plan General de Contabilidad, en sus adaptaciones sectoriales, y en otras normas emanadas de entidades públicas con capacidad normativa, que contienen abundantes preceptos destinados a concretar las características y circunstancias que permiten entender que los ingresos o los gastos se han devengado. Pues bien, habida cuenta de la referida similitud entre las normas mercantil y fiscal concernientes al principio del devengo, entendemos que, por vía de la supletoriedad recogida en el artículo 9.º 2 de la Ley General Tributaria, las normas mercantiles de carácter legal y reglamentario serán aplicables para determinar la imputación temporal de ingresos y gastos, en la medida, y esta precisión es importante, que dichas normas se fundamenten en y regulen el principio del devengo. Obsérvese que no se trata de que las normas mercantiles posterguen a la norma fiscal del artículo 19.1 de la Ley 43/1995, sino que las mismas poseen valor supletorio, de acuerdo con lo previsto en el artículo 9.º 2 de la Ley General Tributaria. En este sentido si, eventualmente, la norma mercantil regulase la periodificación de un ingreso o de un gasto al margen del principio del devengo no sería fiscalmente aplicable, aunque dicha norma mercantil tuviere por objeto, ante un supuesto excepcional, servir al postulado de imagen fiel.

2.3. Fundamento del principio del devengo: la corriente real de bienes y servicios.

La actividad económica consiste en un proceso de transformación de bienes y servicios en otros bienes y servicios que incorporan un valor añadido. Esa transformación requiere una organización que denominamos empresa, la cual, en las economías de mercado, adopta sus decisiones en base a la información que se produce en los diferentes mercados en los que opera: trabajo, materias primas, capitales, bienes y servicios... La actividad económica puede ser representada como una corriente o flujo continuo en el que los bienes y servicios adquiridos en los mercados de trabajo, de materias primas y de bienes de inversión, básicamente, se transforman en otros bienes y servicios que son colocados en el mercado de bienes y servicios.

Siendo los medios de producción de propiedad privada y la prestación de servicios libre y voluntaria, la empresa debe incorporar a su proceso productivo dichos bienes y servicios mediante los correspondientes contratos, de la más variada naturaleza (compraventa, permuta, trabajo, arrendamiento de servicios...), e igualmente debe dar salida a los bienes y servicios fruto del proceso de transformación a través de los correspondientes contratos (compraventa, arrendamiento de servicios...). Finalmente, la empresa debe disponer de los recursos financieros suficientes para hacer frente a las incorporaciones de los bienes y servicios a transformar, ya que, de ordinario, media un cierto tiempo entre dicha incorporación, y el pago consecuente a la misma, y el cobro de los bienes y servicios producto del proceso de transformación.

Puede apreciarse que la actividad económica puede ser contemplada y captada desde una triple perspectiva: la técnica, la jurídica y la financiera. Pero, en cualquiera de las tres perspectivas, la percepción de la misma como una corriente de bienes y servicios en continua transformación para producir otros bienes y servicios es perfectamente clara.

La representación contable de dicha corriente se realiza a través de la cuenta de pérdidas y ganancias, cuyo debe recoge la relación valorada de los bienes y servicios que se transforman a lo largo del ejercicio económico y cuyo haber recoge la relación valorada de los bienes y servicios fruto del proceso de transformación colocados en el mercado. La diferencia es la renta del ejercicio económico o resultado contable.

La representación intelectual de la actividad económica como una corriente de bienes y servicios en continua transformación en otros bienes y servicios que se ofrecen y colocan en el mercado, es lo que, sin duda, ha propiciado que las normas mercantiles que disciplinan la representación contable la hayan tomado en consideración, de manera tal que sobre la misma descansa la enunciación del principio del devengo. En efecto, el Plan General de Contabilidad, desarrollando el Código de Comercio, establece que «La imputación de ingresos y gastos deberá hacerse en función de la corriente real de bienes y servicios que los mismos representan y con independencia del momento en que se produzca la corriente monetaria o financiera derivada de ellos».

Obsérvese que, en términos de representación contable, los bienes y servicios en proceso de transformación se manifiestan a través del gasto, que es una medida del valor de dichos bienes, y los bienes y servicios colocados en el mercado se manifiestan a través del ingreso, que es también una medida de valor de dichos bienes y servicios. El gasto es, pues, el valor que representa a los bienes y servicios que integran durante el ejercicio económico la corriente de transformación en que consiste la actividad económica y el ingreso es el valor que representa a los bienes y derechos colocados en el mercado. Pero, una vez más, la contemplación de la actividad económica desde la representación contable no nubla, sino que, por el contrario, realza la percepción de la actividad económica como un proceso continuo de transformación de bienes y servicios, es decir, una corriente de bienes y servicios en continua transformación. No podía ser de otra manera puesto que la contabilidad persigue la representación fiel de los procesos económicos y la medición de los resultados de los mismos, así como de los patrimonios afectos.

Acierta, por tanto, el Plan General de Contabilidad al establecer la imputación de ingresos y gastos, se entiende que a la cuenta de pérdidas y ganancias, en función de la corriente real de bienes y servicios, porque con ello no hace sino asirse a la realidad de la actividad económica. Pero dicho acierto no resuelve gran cosa en el plano de lo práctico, aunque sí descarta soluciones aberrantes. Es decir, el principio del devengo se enuncia correctamente pero no se define, de manera tal que, en el plano de la lógica, se sabe cómo no han de imputarse a la cuenta de pérdidas y ganancias los ingresos y los gastos, pero no en base a qué circunstancias o características han de imputarse. Es cierto que, como ya hemos apuntado, los sucesivos desarrollos sectoriales del Plan General de Contabilidad e incluso algunas resoluciones del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas han abordado la regulación de casos concretos, pero hubiera sido más correcto que el Plan General de Contabilidad hubiera definido, con carácter general, probablemente según las diversas clases de bienes y derechos, las características y circunstancias determinantes de la inserción de los bienes y servicios en la corriente real de transformación y, por tanto, de los ingresos y gastos que los representan.

No estamos, ciertamente, ante un vacío legal, sino ante una norma, en sí misma correcta, pero que para su aplicación práctica hubiera requerido de un mayor desarrollo.

Tal vez la parquedad normativa, tanto en el ámbito mercantil como fiscal, ha propiciado un cierto retraimiento de la doctrina, y, lo que es peor, la fragmentación de la misma en función de la triple perspectiva de contemplación de la corriente real de bienes y servicios -técnica, jurídica y financiera-, lo que ha dado lugar, una vez más, a una falsa polémica entre posturas «económicas» y «jurídicas», siendo así que la explicación e interpretación de la realidad, en toda su riqueza, no admite el empobrecimiento que supone enfocarla desde una sola perspectiva. En efecto, no es correcto entender que los ingresos y gastos son imputables en la cuenta de pérdidas y ganancias únicamente cuando nacen o cuando son exigibles las obligaciones derivadas de los contratos concertados para adquirir o transmitir los bienes y servicios a transformar o que fruto de la transformación se colocan en el mercado, como tampoco es correcto negar toda significación, en particular respecto de los ingresos, a los efectos jurídicos de los contratos relativos a los correspondientes bienes y servicios, y mucho menos lo sería desconocer totalmente, en particular respecto de los gastos, el aspecto técnico de la incorporación de los bienes y servicios al proceso de transformación y, finalmente, olvidar los servicios de carácter financiero que posibilitan la financiación del referido proceso.

Es frecuente, demasiado frecuente, en el ámbito fiscal oponer lo «contable» a lo «jurídico». Esta oposición trae su causa, en la mayoría de las ocasiones, de planteamientos parciales que a la postre acarrearán la pobreza interpretativa cuando no la confusión. En la actualidad es claro que la representación contable está jurídicamente regulada a través de un entramado normativo que tiene su cúspide en el Código de Comercio, de manera tal que los sujetos obligados a la llevanza de contabilidad deben atenerse a dichas normas y, consecuentemente, el principio del devengo es un principio jurídico. Ahora bien, de aquí no debe seguirse, sin más, que los ingresos y gastos deban imputarse exclusivamente en función de criterios de nacimiento o de exigibilidad de las obligaciones derivadas de los contratos relativos a los bienes y servicios que integran la corriente real de la transformación, porque, justamente, esto no está establecido ni se deduce de la norma jurídica que regula el principio del devengo, es decir, del artículo 38.1 d) del Código de Comercio y del Plan General de Contabilidad.

La interpretación adecuada del principio del devengo, tal y como está formulado en el Código de Comercio, en el Plan General de Contabilidad y en la Ley del Impuesto sobre Sociedades, debe centrarse en definir las características y circunstancias que determinan que un gasto o un ingreso represente a bienes y servicios insertos en la corriente real del proceso de transformación. Dicho de otra manera: ¿qué características o circunstancias son determinantes de la existencia de un gasto o de un ingreso? Porque, en efecto, si el gasto o el ingreso existen, deben ser reflejados contablemente como tales, es decir, imputados a la cuenta de pérdidas y ganancias. Luego, en definitiva, el principio del devengo de lo que trata es de fijar los criterios que determinan la existencia de un ingreso o un gasto. En tal caso no se trata tanto de precisar la dimensión temporal del hecho contable, sino de verificar la existencia de un hecho contable, sea un gasto o un ingreso.

En términos generales, y como primera aproximación intuitiva, parece que los gastos se producen a medida que los factores de la producción se aplican al proceso productivo, en tanto que los ingresos se producen cuando los bienes y servicios fruto del mismo son entregados o prestados a los clientes. En efecto, la corriente de bienes y servicios que se transforman coincide con la aplicación de los factores de la producción al proceso productivo y su valor es el gasto contable, en tanto que el ingreso contable coincide con el valor de los bienes y servicios colocados en el mercado. En este sentido, la determinación del gasto producido es una operación esencialmente técnica y valorativa, en algunos casos muy compleja como es el supuesto de las amortizaciones, en tanto que la determinación del ingreso es una operación más bien jurídica ya que la colocación de bienes y servicios en el mercado se produce a través de contratos de muy diversa naturaleza. Obsérvese que aunque los bienes y servicios que se consumen en el proceso de producción, determinando así la existencia de un gasto, también han sido adquiridos a través de negocios jurídicos, éstos tienen escasa o nula relevancia para determinar el gasto ya que, como hemos expuesto, el gasto deriva o existe cuando se produce la aplicación al proceso productivo. Conviene, pues, hechas estas observaciones generales, examinar separadamente el devengo de los gastos y de los ingresos.

No obstante, antes de realizar un análisis más detenido de la imputación temporal de ingresos y gastos, debemos abordar una cuestión previa, a saber, si el principio del devengo es hábil para determinar la totalidad de los ingresos o gastos o si, por el contrario, la existencia de ciertos gastos o ingresos deriva de otros principios o criterios.

2.4. La determinación de ingresos y gastos a través del principio de prudencia valorativa.

Si damos una rápida lectura a la estructura de la cuenta de pérdidas y ganancias del artículo 189 de la Ley de Sociedades Anónimas o a la establecida en el Plan General de Contabilidad, observamos que hay ciertos ingresos y gastos que difícilmente pueden ser representativos de una «...corriente real de bienes y servicios...». En efecto, las dotaciones a provisiones, las diferencias de cambio, las pérdidas o ganancias en operaciones sobre valores, entre otras, difícilmente son gastos o ingresos que puedan ser entendidos como la representación de una corriente de gastos o ingresos.

Sucede que los gastos y los ingresos que integran la cuenta de pérdidas y ganancias no sólo deben su existencia al principio del devengo, sino también al principio de prudencia e, inclusive, a

otras incidencias menores. Esto se debe a que la contabilidad recoge la totalidad de los hechos que real o potencialmente afectan al patrimonio del sujeto contable, y no sólo aquellos relativos a la corriente de bienes y servicios en proceso de transformación, aunque éstos sean los más importantes.

Los hechos potenciales determinantes de gastos se imputan a la cuenta de pérdidas y ganancias por virtud del principio de prudencia valorativa, que obliga a «...tener en cuenta todos los riesgos previsibles y las pérdidas eventuales con origen en el ejercicio o en otro anterior, distinguiendo las realizadas o irreversibles de las potenciales o reversibles... y a tener en cuenta todas las depreciaciones...» [art. 38.1 c) del Código de Comercio].

Los riesgos previsibles, las pérdidas eventuales y las depreciaciones se representan contablemente a través de gastos, es decir, de la misma manera que se representa el consumo de bienes y servicios consumidos o aplicados en el proceso de transformación, pero, evidentemente, la naturaleza de unos y otros es sustancialmente diferente, aunque su influencia en la determinación del resultado contable sea la misma.

Ahora bien, aunque de naturaleza diferente, los gastos que representan los riesgos previsibles, las pérdidas potenciales y las depreciaciones cobran también existencia cuando concurren ciertas circunstancias y, por lo tanto, pertenecen a un determinado ejercicio.

La formulación legal del principio de prudencia valorativa indica que los gastos que al mismo deben su existencia pueden tener su origen «...en el ejercicio o en otro anterior...», con lo que, aparentemente, se permite que hechos producidos en un ejercicio económico, determinantes de posibles quebrantos, sean representados mediante gastos cargados en la cuenta de pérdidas y ganancias de ejercicios posteriores. Sin embargo, con buen criterio, el Plan General de Contabilidad puntualiza que «...los riesgos previsibles y las pérdidas eventuales con origen en el ejercicio o en otro anterior deberán contabilizarse tan pronto como sean conocidas...», de manera tal que el gasto que representa a tales riesgos y pérdidas existe desde el momento en que sea conocido y debe imputarse a la cuenta de pérdidas y ganancias de ese ejercicio, aunque tenga su origen en otro anterior, pero no puede diferirse dicha imputación caprichosamente a otro ejercicio económico posterior a aquel en el que se haya conocido.

Es cierto que el momento en que se conoce un hecho determinante de un quebranto potencial está rodeado de altas dosis de subjetividad ya que, en el fondo, dicho conocimiento implica no sólo la producción del hecho sino su calificación como potencialmente dañino y la valoración del hipotético quebranto. Pero esto es consustancial al principio de prudencia valorativa, cuyo equilibrado cumplimiento depende, en definitiva, del ejercicio de la facultad humana de prever y valorar, ejercicio que, obviamente, no está sujeto a reglas inexorables.

Por el contrario, tratándose de hechos determinantes de depreciaciones, ni el Código de Comercio ni el Plan General de Contabilidad se preocupan de establecer un vínculo con el ejercicio económico en el que deben reflejarse los gastos que las representan, lo que, probablemente, se debe a que es indubitado el ejercicio económico concernido ya que el referido hecho puede ser conocido y valorado de manera totalmente objetiva en función de los precios de mercado, aunque, en ocasiones, el conocimiento de los mismos resulte dificultoso.

Ya en el ámbito de la Ley 43/1995, nos preguntamos si la imputación temporal de los gastos representativos de los riesgos previsibles, pérdidas eventuales y depreciaciones se rige por el artículo 19, o bien por otro u otros preceptos, con independencia de que buena parte de los mismos no son fiscalmente deducibles por aplicación de lo previsto en el artículo 13.1 de la referida ley.

Es una cuestión dudosa, porque, de una parte, el artículo 19 se titula «Imputación temporal» con lo que parece que regula la adscripción de todos los gastos al período impositivo, pero, de otra, solamente establece el criterio de imputación temporal de los ingresos y gastos que representan la «...corriente de bienes y servicios...», pero no de aquellos otros que representan «...riesgos previsibles, pérdidas eventuales y...depreciaciones...».

A nuestro entender lo que acontece es que todos los gastos fiscalmente deducibles que deben su existencia al principio de prudencia, deben imputarse al período impositivo que comprenda el ejercicio económico en el que se verificaron los hechos determinantes de la depreciación o en el que se conocieron los hechos determinantes del riesgo previsible o la pérdida eventual.

Ahora bien, aunque la norma del apartado 1 del artículo 19 no convenga a este tipo de gastos y por tanto no les sea aplicable, de ello no se sigue que el requisito de inscripción contable contenido en el apartado 3 de dicho artículo tampoco sea aplicable, porque este último apartado se refiere a la totalidad de los ingresos y de los gastos y no sólo a aquellos que representan una corriente real de bienes y servicios. Sobre esta cuestión volveremos más adelante.

De acuerdo con la interpretación precedente, los gastos derivados de las depreciaciones se imputarán temporalmente de acuerdo con las normas mercantiles, es decir, tendrán existencia mercantil y fiscal cuando se verifique el hecho determinante de la depreciación, en aplicación del artículo 38.1 c) del Código de Comercio, y los gastos correspondientes a riesgos previsibles y pérdidas eventuales, cuando sean conocidos los hechos constitutivos de los mismos, sin perjuicio de que, a efectos fiscales, se apliquen preferentemente las normas específicas sobre pérdida de valor de elementos patrimoniales del artículo 12 y sobre los riesgos previsibles y las pérdidas eventuales del artículo 13, ambos de la Ley 43/1995. Obsérvese que las normas contenidas en los artículos 12 y 13, no solamente valoran el gasto sino que, en algunos casos, también lo vinculan a un determinado período impositivo, de manera tal que cuando así suceda la imputación temporal del gasto se registrará por lo que en los mismos se establezca.

2.5. Determinación de la existencia de los ingresos a través del principio del devengo: doctrina contable.

La aplicación de lo previsto en los artículos 38.1 c) del Código de Comercio y 19.1 de la Ley 43/1995, en relación con el principio del devengo, exige determinar cuándo la corriente real de bienes y servicios producidos por la empresa denota la existencia de un ingreso. El elevado nivel de abstracción de ambos preceptos permite subsumir en los mismos la totalidad de los ingresos, pero, por lo mismo, en un contexto de cierta ambigüedad o incertidumbre ante el caso concreto, que las normas reglamentarias han ido paulatina y fragmentariamente subsanando.

Las normas reglamentarias en materia contable se desenvuelven en dos planos bien diferenciados. El Real Decreto 1643/1990 por el que se aprueba el Plan General de Contabilidad, se proyecta sobre todo tipo de operaciones y está concebido con un nivel de abstracción intermedio, en tanto que las normas contenidas en las adaptaciones sectoriales son extraordinariamente casuistas ya que están diseñadas para regular las operaciones típicas de cada sector. En esta división del campo de los hechos y operaciones a ser regulados reglamentariamente, correspondía al Plan General de Contabilidad determinar los requisitos necesarios y suficientes para el reconocimiento del ingreso. Sin embargo no ha sido así, ya que la principal norma dedicada a los ingresos, la 18.^a «Ventas y otros ingresos», se ocupa de los descuentos, envases e impuestos sobre las ventas, es decir, de partidas secundarias en relación con los ingresos, abandonando lo verdaderamente relevante, a saber, la determinación de las circunstancias, características o requisitos en virtud de los cuales debe entenderse que han de ser reconocidos los ingresos.

2.5.1. La doctrina contable del reconocimiento del ingreso.

En orden a especificar dichos requisitos entendemos que es especialmente valiosa la doctrina de las organizaciones profesionales y de los autores, de manera tal que en líneas sucesivas nos proponemos realizar una síntesis de la misma. Su valor en orden a la aplicación del Impuesto sobre Sociedades es el propio de la doctrina, es decir, ilustra en la labor interpretativa y, por tanto, aplicativa de la norma, en este caso del artículo 19.1 de la Ley 43/1995. No se trata, por lo tanto, de sustituir la norma por la doctrina, lo que es jurídicamente imposible, sino de tomar conciencia de la potencialidad de la norma para subsumir los diferentes hechos y operaciones de la realidad y propiciar su más correcta aplicación.

En la línea trazada, entendemos que son especialmente significativas las normas de contabilidad del *International Accounting Standards Committee* (IASC) y de la Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas (AECA), así como las aportaciones muy elaboradas de HENDRICKSEN en su *Teoría de la Contabilidad*, frecuentemente basadas en las normas de la Asociación Norteamericana de Contabilidad.

Como no podía ser de otra manera, la doctrina contable parte de la definición del ingreso. Para la AECA el ingreso es «...la expresión monetaria de los bienes entregados o cedidos y servicios prestados a terceros por la empresa, por los que haya recibido una contraprestación o haya surgido el derecho a la misma, ya en forma de aumento de activos o de eliminaciones de pasivos, y el equivalente monetario de los activos recibidos o pasivos eliminados a título gratuito para la empresa, es decir, sin que supongan una contraprestación». Para la IASC ingreso es «...la entrada bruta de beneficios económicos durante el período, surgidos en el marco de las actividades ordinarias de una empresa, siempre que tal entrada dé lugar a un aumento en el patrimonio neto, que no esté relacionada con las aportaciones de los propietarios a ese neto patrimonial».

Puede apreciarse que las definiciones precedentes responden a dos enfoques diferentes. La definición de la AECA responde al enfoque de la «salida de bienes y derechos», en tanto que la definición de la IASC descansa en el enfoque de la «entrada de activo neto». Una definición conciliadora de ambos enfoques se halla en la obra de SPROUSE y MOONITZ, quienes definen el ingreso como

«...el aumento en el activo neto de una empresa como resultado de la producción o entrega de bienes y la prestación de servicios...». El Plan General de Contabilidad adopta el enfoque de la salida de bienes y derechos, y define el ingreso como «Enajenación de bienes y prestación de servicios que son objeto del tráfico de la empresa; comprende también otros ingresos, variación de existencias y beneficios extraordinarios del ejercicio...».

A nuestro entender ambos enfoques son complementarios, pero la definición del ingreso como producto o salida de bienes y derechos es más acertada porque el aumento patrimonial es una consecuencia de la producción. Obsérvese, adicionalmente, que el enfoque del ingreso como producto o salida de bienes y derechos es el más acorde con la definición del principio del devengo del artículo 19.1 de la Ley 43/1995, fundamentado en la existencia de una «...corriente real de bienes y servicios...».

2.5.1.1. Requisitos del reconocimiento contable de los ingresos.

En vía de principio, a un determinado enfoque del ingreso corresponden determinados requisitos para su reconocimiento, si bien, como veremos seguidamente, las diferencias en este campo, aunque apreciables, no son muy relevantes, lo que, a nuestro entender, responde a un eclecticismo conciliador.

Pueden distinguirse cuatro tipos de requisitos según su naturaleza:

- Transferencia de los bienes y servicios a terceros.
- Mensurabilidad de la contraprestación.
- Ausencia de riesgos apreciables.
- Mensurabilidad de los gastos o costes conexos.

En relación con el primer requisito la AECA ¹ establece que «Las operaciones de las que se deriva el ingreso han sido realizadas en firme y se han ejecutado materialmente», las normas IASC ² que «La empresa ha transferido al comprador los riesgos y ventajas derivados de la propiedad de los bienes» y que «La empresa no conserva para sí ninguna implicación en la gestión corriente de los bienes vendidos, en el grado usualmente asociado con la propiedad, ni retiene el control efectivo sobre los mismos», y, finalmente, HENDRICKSEN ³ que «El acontecimiento crucial en el sistema del ingreso tiene que haber ocurrido... la empresa tiene que haber añadido valor económico a su producto... los bienes y servicios tienen que haberse suministrado».

En relación con el segundo requisito, la AECA establece que «El cobro del precio o la obtención de la contraprestación acordada están razonablemente asegurados, es decir, se ha producido ya

¹ Principios Contables. Ingresos. Documento n.º 13.

² Normas Internacionales de Contabilidad del IASC. NIC n.º 18.

³ *Teoría de la contabilidad*. Capítulo 6.

la recepción del efectivo o la contraprestación acordada o existen garantías suficientes de que van a recibirse en el futuro», las normas IASC que «El importe de los ingresos puede ser valorado con fiabilidad», y, finalmente, HENDRICKSEN que «El ingreso tiene que ser susceptible de medición, aunque esta medición sea por necesidad una estimación» y que «La medición tiene que ser verificable con base en una transacción de mercado en la que tiene que ser parte la entidad contable».

En relación con el tercer requisito, AECA establece que «No existen riesgos significativos de que la transacción sea sustancialmente anulada, lo que supondría la devolución de los bienes recibidos, la cancelación de los derechos o la aparición de obligaciones por las prestaciones ya recibidas por la empresa, según los casos», las normas IASC que «Es probable que la empresa reciba los beneficios económicos asociados con la transacción».

Por último, en lo concerniente al cuarto requisito, AECA establece que «Los costes totales correspondientes a los ingresos puedan estimarse de manera razonable y se registran simultáneamente con aquéllos», las normas IASC que «Los costes incurridos, o por incurrir, en relación con la transacción pueden ser valorados con fiabilidad», y, finalmente, HENDRICKSEN que «Debe reconocerse el ingreso únicamente si es posible estimar los gastos conexos con un razonable grado de precisión».

2.5.2. Momento para el reconocimiento contable del ingreso.

En base a los cuatro requisitos anteriormente enumerados, extraídos de los pronunciamientos profesionales y de las elaboraciones doctrinales, es posible determinar, ante cada operación en concreto, el momento en el que debe reconocerse el ingreso correspondiente a la misma, lo que determina, a su vez, una tipología de los referidos momentos:

- Durante la fase de producción.
- Al finalizar la producción.
- En el momento de la venta.
- En el momento del cobro.

2.5.2.1. El reconocimiento contable del ingreso durante la fase de producción.

a) Ingresos por servicios.

El reconocimiento del ingreso durante la fase de producción es, a juicio de HENDRICKSEN, la práctica general respecto de los servicios. En el mismo sentido se pronuncia la AECA para quien «Los ingresos por prestaciones de servicios deben reconocerse, como regla general, a medida que se cubra el servicio», y también las normas IASC las cuales establecen que «Cuando el desenlace de una transacción, que suponga la prestación de servicios, pueda ser estimada con fiabilidad, los ingresos asociados con la operación deben reconocerse, considerando el grado de terminación de la

prestación a la fecha del balance de situación», y añade «...Bajo este método, los ingresos se reconocen en los ejercicios contables en los cuales tiene lugar la prestación del servicio».

Ahora bien, no todos los ingresos por prestaciones de servicios pueden ser reconocidos a medida en que se presta el servicio, pues es preciso que se cumplan los requisitos anteriormente enumerados, en particular, que el importe de los ingresos pueda valorarse de manera fiable y que sea probable que la empresa reciba los beneficios económicos derivados de la transacción, lo que, como afirma HENDRICKSEN, requerirá la existencia de un acuerdo o contrato previo entre la empresa y los clientes. Con mayor precisión, las normas IASC establecen que una empresa es capaz de hacer estimaciones fiables del importe del ingreso y, por tanto, puede reconocerlo contablemente, cuando media un acuerdo o contrato en el que han sido pactados «...los derechos exigibles por cada uno de los implicados acerca del servicio que las partes han de suministrar o recibir, la contrapartida del intercambio y las formas y los términos del pago».

Nótese la importancia de la existencia de una relación jurídica previa entre la empresa prestadora del servicio y su cliente, así como de que el contenido de la misma permita valorar el ingreso. Como no podía ser de otra manera el negocio jurídico del que nace la obligación de prestar el servicio tiene una importancia trascendental en lo concerniente al reconocimiento del ingreso, pero de ello no se sigue que dicho reconocimiento deba asociarse a la exigibilidad de la contraprestación por el servicio prestado, o al nacimiento de las obligaciones contractuales. La importancia del negocio jurídico radica en que, de una parte, proporciona los elementos para evaluar fiablemente el importe de los ingresos y, de otra, garantiza que la empresa ha de recibir los beneficios económicos derivados de la transacción. Por tanto, tan equivocado es despreciar el contenido contractual en orden al reconocimiento contable del ingreso como supeditar éste a la exigibilidad o al nacimiento de las obligaciones. No se trata de encontrar un punto intermedio entre unas supuestas tesis contables y otras supuestas tesis jurídicas, sino de asignar al negocio jurídico, y más precisamente a determinados elementos del mismo, la función, sin duda primordial, que le corresponde en la configuración contable del reconocimiento del ingreso.

Consideremos el caso de dos contratos de arrendamiento que versan sobre elementos patrimoniales idénticos, celebrados el mismo día y con entrega de la posesión inmediata al arrendatario, pero en uno de ellos el canon arrendaticio se paga en el momento de la entrega de la posesión y en el otro en el momento del vencimiento del plazo acordado. ¿Representaría la imagen fiel de la empresa arrendadora un balance inicial con un beneficio prácticamente igual al importe del arrendamiento y una serie sucesiva de balances con pérdidas derivadas de la inexistencia de ingresos en conjunción con los gastos de mantenimiento y amortización? ¿La representaría una serie inicial de balances con pérdidas y un balance final con su beneficio prácticamente igual al importe del arrendamiento? Desde luego que no. Por eso nos parece desatinada la Sentencia del Tribunal Supremo de 17 de febrero de 1987, que identificó devengo con exigibilidad, a los efectos de la imputación temporal de ingresos y gastos. Ahora bien, la correcta imputación temporal del ingreso, es decir, su reconocimiento contable, no puede hacerse prescindiendo de las condiciones contractuales. Son éstas las que permiten medir el ingreso, determinar el grado de prestación del servicio y garantizar, jurídicamente, que la empresa recibirá los beneficios derivados de la transacción. En el ejemplo propuesto es fácil

entender que en cada ejercicio de los afectados por la duración del contrato deberán reconocerse los ingresos distribuyendo el canon arrendaticio en proporción al tiempo de cesión de la posesión del elemento objeto del contrato comprendido en el mismo respecto del tiempo total de duración del contrato, porque, en efecto, la corriente real de servicios que los ingresos reflejan consiste en la cesión de la posesión de un elemento patrimonial durante un tiempo predeterminado.

Consideremos ahora el caso de los servicios consistentes en espectáculos de todo tipo que se ofrecen al público mediante el sistema de abonos cobrados en el mismo momento del perfeccionamiento de la relación contractual entre la empresa organizadora y sus clientes. ¿Representaría la imagen fiel de la referida empresa un balance inicial con un beneficio prácticamente igual al importe de los abonos cobrados y un balance final con una pérdida prácticamente igual al coste del espectáculo? Desde luego que no. Por eso sería erróneo identificar el momento del reconocimiento del ingreso con el perfeccionamiento del contrato o la exigibilidad o el cobro de las obligaciones nacidas del mismo.

El ingreso no puede reconocerse mientras que la empresa no realice su actividad económica crucial, esto es, la exhibición del espectáculo, ya que hasta ese momento la corriente de servicios de la que el ingreso es reflejo no se ha producido. Pero, una vez más, esto no implica marginar la relación contractual, sino, por el contrario, lo que sucede es que de la misma se extraen los elementos necesarios para medir y reconocer el ingreso, de manera tal que el carácter de las contraprestaciones, su calidad de abonos anticipados, el número y características de los espectáculos cubiertos y el tiempo de su realización, aspectos todos ellos esenciales para reconocer correctamente el ingreso a efectos contables, derivan de la relación contractual.

La gran variedad de los servicios que las empresas realizan y la forma diversa en que los prestan, no permite establecer una tipología general de los criterios de reconocimiento del ingreso por servicios, pero sí es posible esbozar una regla general y práctica de carácter orientador, tal y como lo hace la norma IASC núm. 18, distinguiendo entre servicios que se prestan de manera continuada a través de un número indeterminado de actos a lo largo de un tiempo especificado y servicios de carácter singular y sin continuidad o reiteración en el tiempo.

Los servicios continuados en el tiempo determinan ingresos que pueden ser reconocidos contablemente a través del método del porcentaje de realización, que, a su vez, puede ser concretado a través de diversas técnicas como la proporción de los servicios ejecutados respecto de los servicios a ejecutar o la proporción de costes incurridos respecto de los costes totales estimados, entre otros.

Los servicios singulares determinan ingresos que, a juicio de la AECA, sólo deben reconocerse «...cuando todas las actuaciones significativas contempladas en el contrato o compromiso hayan sido cumplidas».

Puede suceder, sin embargo, que en uno y otro tipo de servicios, el desenlace de la transacción no pueda ser estimado de manera fiable, sea por la naturaleza de las relaciones contractuales, por el contenido de los servicios a prestar o por la concurrencia de circunstancias objetivas que generen incertidumbres respecto de que la empresa, finalmente, reciba los beneficios de la referida tran-

sacción. En estos casos las normas IASC recomiendan que los ingresos que proceda reconocer por el método del porcentaje de realización sólo lo sean «...en la cuantía de los gastos reconocidos que se consideren recuperables...». En realidad esta recomendación no se basa en el principio del devengo sino en el de prudencia valorativa.

b) Ingresos derivados del uso o cesión del capital.

Otro campo en el que es usual reconocer el ingreso durante la fase de producción es el de los ingresos derivados del uso o cesión del capital. HENDRICKSEN equipara estos ingresos a los derivados de la prestación de servicios, cuando afirma que «...El alquiler, el interés y los servicios personales prestados a base de tiempo son ejemplos de la base de acumulación en el reconocimiento del ingreso...». La misma idea encontramos en la AECA para quien, en el caso de ingresos financieros, su adscripción a un período «...debe hacerse sobre bases temporales, de acuerdo con el principio del devengo y en atención a los capitales vinculados...», y en el mismo sentido se pronuncian las normas IASC, las cuales establecen que «...los intereses deben reconocerse en base a la proporción de tiempo transcurrido, teniendo en cuenta la rentabilidad efectiva del activo...».

Probablemente el reconocimiento de los ingresos derivados de la cesión de capital y, en particular, de los denominados ingresos financieros, es el supuesto en el que, desde tiempo inmemorial, ha existido un acuerdo pleno en la doctrina contable, siendo perceptible únicamente diferencias en el método de cuantificar el ingreso, si bien en la actualidad parecen superadas en favor de la utilización del tipo de rentabilidad efectiva, entendiéndose por tal el que iguala la corriente descontada de los cobros futuros esperados con el valor contable inicial del activo, aplicado con arreglo a criterios financieros, de manera tal que no sólo los intereses explícitos están sometidos a dicho método de reconocimiento contable del ingreso, sino también de acuerdo con la AECA «...Las primas de reembolso de valores mobiliarios de renta fija, los títulos emitidos con cupón cero y otras emisiones financieras de índole similar...».

Tal vez pudiera entenderse superfluo hacer hincapié en unos criterios ampliamente compartidos, pero si tomamos en consideración algunas normas fiscales que han estado vigentes hasta la entrada en vigor de la Ley 43/1995, y también algunas ambiguas teorías respecto de la «renta líquida o disponible», que, en el marco de la última reforma del Impuesto sobre Sociedades han inspirado algunas enmiendas que no prosperaron, llegaremos al convencimiento de que, por el contrario, es útil poner de relieve los referidos criterios. En efecto, el artículo 94.2 del Real Decreto 2631/1982 daba al sujeto pasivo la opción de computar los ingresos financieros «...al vencimiento de los ingresos establecidos para su cobro...», y ello bajo el mandato legal, contenido en el artículo 22.1 de la Ley 61/1978, de imputar los ingresos «...al período en que se hubiesen devengado...». En la misma línea, el artículo 12.1 del Real Decreto 2027/1985, dictado en desarrollo de la Ley 14/1985, cuyo objetivo esencial era someter a retención las rentas derivadas de las inversiones materializadas en activos financieros con rendimiento implícito, ordenó la integración en la base imponible del Impuesto sobre Sociedades de «...los rendimientos del capital mobiliario positivos obtenidos por la transmisión de activos con rentabilidad implícita», deduciendo de tal mandato la doctrina administrativa que los ingresos correspondientes sólo debían formar parte de la base imponible del referido tributo en el momento de la transmisión o reembolso del correspondiente activo financiero. He aquí unas normas reglamentarias que se separaban ostensiblemente del principio del devengo.

c) Ingresos derivados de contratos de construcción.

Tal vez uno de los ingresos que presenta más dificultades y matices en orden a su reconocimiento contable es el derivado de los contratos de construcción a largo plazo. HENDRICKSEN esboza los requisitos y condiciones que deben cumplirse para su reconocimiento en la fase de producción, y las normas IASC abordan la materia de manera específica, estableciendo a tal efecto la norma núm. 11.

Advierte HENDRICKSEN que sería objetable que los estados financieros no mostrasen los resultados en un ejercicio durante el cual la empresa realizó esfuerzos considerables para obtener la terminación parcial de un contrato que le permitiera una ganancia razonable con un grado aceptable de certidumbre. El problema reside en establecer los requisitos que deben cumplirse y los métodos de evaluación del ingreso.

La norma núm. 11 IASC aplicable a los contratos de construcción relativos a puentes, edificios, diques, oleoductos, carreteras, barcos, túneles y otros activos similares, distingue entre contratos a precio fijo y contratos de margen sobre el coste. En ambos contratos los ingresos pueden reconocerse en función del porcentaje de obra realizada, siempre que «...el desenlace del contrato de construcción pueda ser estimado con suficiente fiabilidad».

Tratándose de contratos a precio fijo, el desenlace del contrato puede ser estimado con suficiente fiabilidad, cuando:

- Puedan valorarse razonablemente bien los ingresos totales del contrato.
- Es probable que la empresa obtenga los beneficios económicos derivados del contrato.
- Tanto los costes que faltan para la terminación del contrato como el grado de terminación, a la fecha de cierre del balance, pueden ser medidos con suficiente fiabilidad.
- Los costes atribuibles al contrato pueden ser claramente identificados y valorados con suficiente fiabilidad, de manera que los costes reales del contrato pueden ser comparados con las estimaciones previas de los mismos.

Tratándose de contratos de margen sobre el coste, el desenlace del contrato de construcción puede ser estimado con suficiente fiabilidad cuando:

- Es probable que la empresa obtenga los beneficios económicos derivados del contrato.
- Los costes atribuibles al contrato, sean o no específicamente reembolsables, puedan ser claramente identificados y valorados de forma fiable.

Cuando no concurren los requisitos referidos y, por lo tanto, el desenlace del contrato no pueda ser estimado con suficiente fiabilidad, los ingresos sólo deben ser reconocidos cuando sea posible recuperar los gastos incurridos en la realización de la prestación contractual.

La posibilidad de efectuar estimaciones fiables respecto del desenlace del contrato depende, en gran parte, del contenido del mismo. Si, como es buena práctica, los derechos de disposición de las partes respecto del activo a construir están perfectamente delimitados, y también lo está la contraprestación y la forma y plazo de su pago, podrán realizarse estimaciones fiables respecto del desenlace del contrato.

La posibilidad de realizar estimaciones fiables respecto del desenlace del contrato permite la aplicación del método del porcentaje de obra realizada para el reconocimiento de los ingresos, lo que implica, a su vez, una estimación del estado de realización del contrato. Dicha estimación depende de la naturaleza del contrato y puede efectuarse mediante la proporción de los costes realizados respecto de los totales o mediante una proporción de carácter técnico en la que se toma en consideración el aspecto material del activo objeto del contrato.

Puede apreciarse que el reconocimiento del ingreso tanto en el aspecto temporal como en el valorativo, depende, en lo esencial, del contrato, de manera tal que los contenidos de los derechos y obligaciones dimanantes del mismo proporcionan las claves para efectuar el referido reconocimiento, lo que no quiere decir que, lo repetimos una vez más, debamos vincular el mismo al nacimiento de las correspondientes obligaciones o a su exigibilidad.

d) Ingresos derivados de productos naturales.

Un último tipo de ingreso que debemos examinar en cuanto potencialmente reconocible en la fase de producción es el relativo a los procesos naturales de «acrecentamiento», tal y como acontece en los supuestos de bosques maderables, plantas de vivero, ganado y añejamiento de vinos y licores, entre otros.

HENDRICKSEN se muestra partidario de reconocer el ingreso a medida del incremento de valor que experimentan los inventarios de la empresa debido al proceso de acrecentamiento, es decir, mediante el «...procedimiento de hacer valoraciones comparativas de inventarios...», pero reconoce, sin embargo, que para efectuar tal reconocimiento es importante que exista «...certidumbre referente al precio de venta final del producto y los costes adicionales necesarios que permitan el crecimiento óptimo y la preparación para la venta. Si no se garantiza un mercado razonable, o si los costes adicionales son sumamente inciertos, la presentación en los informes del ingreso proveniente del acrecentamiento puede ser muy inapropiada».

Ni la AECA ni las normas IASC contienen un pronunciamiento sobre este tipo de ingresos, pero faltando la existencia de una transacción con terceros podemos colegir que no se entienden reconocibles contablemente por el hecho del «acrecentamiento».

2.5.2.2. El reconocimiento contable del ingreso al finalizar la producción.

El reconocimiento contable del ingreso al terminar la producción y antes de que tenga lugar la venta, no es aceptable para la AECA, aunque admite que podría aplicarse «...a determinados bienes con precio fijado, mercado asegurado, y con unos gastos de comercialización no afectados por

niveles significativos de incertidumbre». Las normas IASC no se refieren específicamente a este tipo de reconocimiento contable del ingreso. Por el contrario, HENDRICKSEN entiende que cuando el «...precio de venta y los costes adicionales de venta... es posible estimarlos de forma confiable, hay buena justificación para presentar el ingreso en los informes del ejercicio de que se trate...», criterio este en el que abundan SPROUSE y MOONITZ, para quienes debe reconocerse el ingreso de los productos terminados que tienen «...un mercado fácil a precios conocidos y poca o ninguna actividad de comercialización...», y también el Instituto Norteamericano de Contadores Públicos (citado por HENDRICKSEN) pero sólo para «...los metales preciosos que tengan valor monetario fijo sin coste sustancial de comercialización...», y HENDRICKSEN entiende aceptable el mismo tratamiento para «...productos agrícolas y otros minerales...», debiendo recordarse, en este punto, que las normas IASC, excluyen del campo de aplicación de la norma sobre reconocimiento de ingresos a los procedentes de «...crecimientos naturales de la cabaña en ganaderías, así como en otros productos agropecuarios o forestales...».

En términos generales puede afirmarse que el reconocimiento contable del ingreso una vez terminada la producción y antes de producirse la venta sólo se predica por la doctrina contable en relación con un número muy limitado y concreto de mercancías, de manera tal que para la inmensa mayoría de las mercancías no será aplicable.

2.5.2.3. El reconocimiento contable del ingreso en el momento de la venta.

a) Ingresos derivados de ventas: teoría general.

Éste es el momento que goza de mayor aceptación entre la doctrina contable en orden al reconocimiento del ingreso. Esto se debe a que, por regla general, en dicho momento se cumplen las condiciones o criterios establecidos con carácter general para el reconocimiento contable del ingreso. Sin embargo, la realización de la venta, por sí sola, no es suficiente para el reconocimiento contable del ingreso sino que dicha venta ha de reunir unas ciertas características. En este sentido la AECA señala que «...Las ventas de bienes deben reconocerse como ingresos cuando todos los riesgos y rendimientos significativos de la propiedad se hayan transferido, el importe del precio de venta sea fijo o determinable, todos los actos importantes relativos a la ejecución se hayan completado y no existan otras incertidumbres importantes...», y la misma idea encontramos en las normas IASC, para quien «...en la mayoría de los casos, la transferencia de los riesgos y ventajas de la propiedad coincide con la transferencia de la titularidad legal o el traspaso de la posesión al comprador... en otros casos, por el contrario, la transferencia de los riesgos y las ventajas de la propiedad tiene lugar en un momento diferente del correspondiente a la transferencia de la titularidad legal o el traspaso de la posesión de los bienes...», y también la encontramos en HENDRICKSEN, para quien con ocasión de la venta «...se ha determinado con bastante seguridad el precio del producto, el producto ha salido de la empresa y un nuevo activo ha ocupado su lugar... la venta es el acontecimiento financiero más significativo en la actividad económica de la empresa... ya se han producido todos los costes relacionados con la manufactura o la adquisición del producto y los costos de venta se han erogado ya, o son ahora fácilmente determinables...».

Puede apreciarse que si bien con carácter general es la venta el momento apropiado para reconocer contablemente el ingreso, no toda venta así lo permite.

¿Cuándo se produce la venta? En este punto, como no podía ser de otra manera, la doctrina contable se apoya en conceptos jurídicos. Y así, las normas IASC identifican el momento de la venta con «...la transferencia de la titularidad legal o el traspaso de la posesión al comprador...», y la AECA con «...el traspaso del dominio...», y, finalmente, para HENDRICKSEN «...la venta ocurre cuando se traspasa el título de propiedad y surge un derecho de reclamación de pago... los contadores por lo general reconocen que una venta ocurre cuando se hace entrega de la mercancía al cliente o a una empresa de transporte público...».

El momento del reconocimiento del ingreso en el momento de la venta es válido para la mayoría de las operaciones porque en dicho momento se transfieren los «riesgos y ventajas de la propiedad». Ahora bien, la venta, el contrato de compraventa, atraviesa una serie de vicisitudes desde el momento de su perfección al de su ejecución, de manera tal que es sólo a partir de una de ellas cuando se produce la mencionada transferencia, lo que depende, esencialmente, de la legislación nacional y también de los pactos que hayan convenido las partes contratantes. Desde esta perspectiva, cada legislación nacional dará su respuesta al problema de la transferencia de riesgos. En nuestra legislación habrá de estarse, básicamente, a los artículos 331 y 333 del Código de Comercio. Establece el artículo 331 que «la pérdida o deterioro de los efectos antes de su entrega, por accidente imprevisto o sin culpa del vendedor, dará derecho al comprador a rescindir el contrato...» y el artículo 333 que «los daños y menoscabos que sobrevinieren a las mercancías, perfecto el contrato y teniendo el vendedor los efectos a disposición del comprador en el lugar y tiempo convenidos, serán de cuenta del comprador, excepto en los casos de dolo o negligencia del vendedor», de forma tal que los «riesgos y ventajas de la propiedad» se transmiten al comprador en el momento de la puesta a disposición, como regla general.

De los artículos 331, 333, 334, 337, 338 y 339, del Código de Comercio, se desprende una regulación del riesgo en la compraventa mercantil que, ciertamente, es decisiva en relación al reconocimiento contable del ingreso, porque la transferencia del riesgo sobre la cosa vendida se configura como el elemento crucial en orden a tal reconocimiento, por aplicación del principio del devengo del artículo 38.1 d) del Código de Comercio, según lo viene sistemáticamente afirmando la doctrina contable, de manera tal que dicha doctrina, desgranando el contenido del referido precepto llega, finalmente, a otro precepto o conjunto de preceptos, también del Código de Comercio, tal vez sin proponérselo, por la fuerza de la pura lógica que se resiste a ofrecer soluciones satisfactorias cuando se contempla la realidad desde perspectivas unidimensionales y, por el contrario, las concede de manera natural cuando la perspectiva de contemplación es tan amplia y rica como la propia realidad.

Así sucede en el caso del reconocimiento contable del ingreso o del devengo del ingreso, en donde la cooperación de las perspectivas contable y jurídica rinde el fruto apetecido que, sin embargo, se niega a las perspectivas unilaterales. El engarce de ambas perspectivas es el único camino que conduce a buen puerto, como se pone de manifiesto a poco que se profundice en la materia y no se entre en la misma con perjuicios y recelos. La influencia de la doctrina sobre el riesgo en la compraventa mercantil, deducida de los preceptos anteriormente citados, en el reconocimiento contable del ingreso, es el mejor ejemplo que puede aducirse.

La doctrina sobre el riesgo define el momento a partir del cual la pérdida o el daño fortuito sobre la cosa vendida no liberan al comprador de la obligación de pagar el precio pactado. En ese momento puede y debe reconocerse contablemente el ingreso. Pues bien, la doctrina *iusprivatista* destaca la existencia de dos sistemas en orden a definir el momento de la vida del contrato en el que se produce la transmisión de riesgos al comprador: el de la perfección del contrato y el de la entrega.

El sistema de la perfección del contrato es el previsto en el artículo 1.452 del Código Civil, en tanto que el Código de Comercio adopta, como ya sabemos, el sistema de la entrega, concretada en la puesta a disposición, de acuerdo con lo previsto en el artículo 333 del mismo. Según esto, la calificación de una compraventa como civil o mercantil es trascendental en orden al reconocimiento contable del ingreso. Nótese la importancia de la calificación referida y que la misma deberá realizarse en base a lo previsto en el artículo 325 del Código de Comercio.

El proceso de definición del reconocimiento contable del ingreso es netamente jurídico. En efecto, del artículo 38 d) del Código de Comercio se desgana el criterio de que el ingreso debe reconocerse contablemente con motivo de la transferencia del riesgo sobre la cosa vendida, y el momento en que se produce esa transferencia depende de la naturaleza, civil o mercantil, del contrato ya que si es civil basta la perfección y si es mercantil se precisa la puesta a disposición. La afirmación precedente no impide reconocer que pertenece a la doctrina contable el mérito de haber elaborado una teoría convincente y práctica que ha posibilitado la aplicación efectiva del principio del devengo, de manera tal que cuando la reforma mercantil de 1989 lo eleva a categoría legal de general aplicación, tipificándolo en el artículo 38 d) del Código de Comercio, la feliz simbiosis entre la doctrina estrictamente contable y la doctrina estrictamente jurídica se puede producir con toda naturalidad, facilitando la perfecta comprensión del significado y efectos del principio del devengo. No es esto sino una de las muchas manifestaciones de la existencia de un verdadero Derecho contable cuya fecha de nacimiento es, justamente, la de la reforma mercantil de 1989.

Responde plenamente al planteamiento de simbiosis entre la doctrina contable del devengo y la doctrina jurídica de la transferencia del riesgo el que tanto la AECA como las normas IASC fijan su atención en determinados contratos de compraventa y de prestación de servicios a los efectos de determinar el momento del reconocimiento contable del ingreso. Seguidamente exponemos el criterio de una y otra y examinaremos su armonía con las normas reguladoras de la compraventa, civil o mercantil.

b) Ingresos en las ventas con reserva de dominio.

En las ventas con reserva de dominio la AECA entiende que «...si todos los riesgos y rendimientos significativos de propiedad han pasado al comprador, la venta deberá registrarse tan pronto se efectúe el envío de los bienes a aquél». Aunque la AECA no explicita el fundamento de su criterio, es claro que el mismo reposa en los efectos jurídicos del pacto de reserva de dominio, y, más concretamente, de sus efectos sobre la transferencia del riesgo sobre la cosa vendida. Recordemos que tanto la AECA como las normas IASC hacen descansar el reconocimiento contable del ingreso no tanto sobre la transmisión del dominio cuanto sobre la transmisión de «los riesgos y ventajas de la propiedad». Pues bien la cláusula de reserva del dominio no impide el juego ordinario de la transferencia del riesgo sobre la cosa vendida y por ello no altera el reconocimiento contable del ingreso en relación con la compraventa ordinaria. La cláusula de reserva de dominio impide al comprador

adquirir la propiedad de la cosa mientras no haya pagado el precio, de manera tal que opera a modo de condición suspensiva respecto de la transmisión de la propiedad, pero no de la transferencia del riesgo sobre la cosa vendida ni priva al comprador del disfrute de las ventajas de la propiedad, ya que el comprador adquiere la posesión, aunque no sea a título de dueño. El pacto de reserva del dominio refuerza la posición del vendedor, ya que si el comprador no paga el precio no sólo podrá resolver el contrato de acuerdo con lo previsto en el artículo 1.124 del Código Civil, sino que, además, podrá ejercitar una acción reivindicatoria reclamando, a título de dueño, la entrega de la cosa vendida. Ahora bien, una cláusula contractual que se limita a mejorar la posición jurídica del vendedor reforzando los efectos propios y normales de los contratos sinalagmáticos, difícilmente puede ser causa impeditiva del reconocimiento contable del ingreso una vez que, producida la puesta a disposición en el caso de la compraventa mercantil o perfeccionado el contrato en la civil, los riesgos sobre la cosa vendida se transfieren al comprador. Y de ahí el pronunciamiento de la AECA.

c) Ingresos en las ventas sujetas a condición.

En las ventas sujetas a condiciones la AECA entiende que «...la contabilización del ingreso no debe efectuarse hasta que se haya cumplido sustancialmente la condición establecida para que la venta quede perfeccionada...». Las normas IASC consideran ventas sujetas a condición a las sometidas a instalación e inspección, aprobación o con cobro a la entrega, y en las mismas el ingreso debe reconocerse, por regla general, cuando el comprador acepta la entrega.

Los referidos criterios de la doctrina contable también tienen su fundamento o correspondencia en las normas mercantiles.

En efecto, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 334.2.º del Código de Comercio, los daños y menoscabos que sufran las mercancías, aun por caso fortuito, son de cuenta del vendedor cuando «...por pacto expreso o por uso del comercio, atendida la naturaleza de la cosa vendida, tuviere el comprador la facultad de reconocerla y examinarla previamente...», de manera tal que en las denominadas «ventas a ensayo o prueba», la transmisión del riesgo sobre la cosa vendida no se produce sino desde el momento de la aprobación y será en dicho momento cuando deba reconocerse contablemente el ingreso.

Lo mismo acontece cuando medie la condición de «...no hacer la entrega hasta que la cosa vendida adquiera las condiciones estipuladas...» (art. 334.3.º Código de Comercio), es decir que los riesgos sobre la cosa vendida no se transmiten, y en consecuencia no deba reconocerse contablemente el ingreso sino a partir del cumplimiento de las condiciones estipuladas, como sucede en los casos en los que la cosa vendida debe ser instalada.

d) Ingresos en las ventas a plazos.

En las ventas a plazos, la AECA establece que «...los intereses explícitos o implícitos por aplazamiento de pago deben segregarse del precio de venta, e imputarse como ingresos a lo largo del período comprendido desde la fecha en que se generó la cuenta a cobrar hasta la fecha de su vencimiento... los ingresos correspondientes a las ventas a plazos deben reconocerse en el mismo momento en que se produce la entrega del bien...». El mismo criterio se encuentra en las normas IASC las cuales establecen que «...Los ingresos imputables al precio de venta, excluyendo los intereses de la operación, se reconocen en el momento de la venta...».

También los criterios contables expuestos encuentran su justificación, o al menos su correspondencia, en las normas mercantiles reguladoras de las ventas a plazos. En efecto, el artículo 3.º de la Ley 28/1998, de 13 de julio, de Venta a Plazos de Bienes Muebles, define la venta a plazos como «...el contrato mediante el cual una de las partes entrega a la otra una cosa mueble corporal y ésta se obliga a pagar por ella un precio cierto de forma total o parcialmente aplazada en tiempo superior a tres meses desde la perfección del mismo...». Puede observarse que se trata de un contrato real ya que la compraventa se perfecciona con la entrega de la cosa, de manera tal que es en el momento de la entrega cuando se transfieren los riesgos sobre la misma y en dicho momento debe reconocerse contablemente el ingreso. En lo que concierne a los intereses, el artículo 7.º de la Ley 28/1998 establece que el contrato debe reflejar «...el precio de venta de contado, el importe del desembolso inicial cuando exista, la parte que se aplaza... cuando se trate de operaciones con interés, fijo o variable, una relación del importe, el número y la periodicidad o las fechas de los pagos...», de forma tal que la distinción entre el ingreso financiero y el ingreso por la venta efectuado por la doctrina contable se acomoda perfectamente a la regulación legal.

e) Ingresos en las ventas con pacto de recompra.

En las ventas con pacto de recompra la AECA entiende que «...no debe contabilizarse el ingreso cuando el vendedor al efectuar la venta se comprometa a readquirir el producto en una fecha posterior. Tales transacciones suelen suponer acuerdos de financiación con garantía real de las mercancías vendidas, y deben contabilizarse, en consecuencia, de conformidad con su naturaleza financiera». En el mismo sentido se pronuncian las normas IASC que entienden que «...cuando el vendedor retiene los riesgos y las ventajas de la propiedad, incluso si la titularidad legal ha sido transferida, la transacción es una operación financiera y no da lugar a reconocimiento de ingreso por venta...».

La operación a la que se refiere la doctrina contable responde al denominado pacto de retrovendo, en cuya virtud, el comprador se reserva el derecho de obligar al vendedor a comprar nuevamente la cosa. Son negocios jurídicos muy similares las denominadas operaciones dobles o simultáneas y las operaciones con pacto de recompra, los cuales tienen la consideración de operaciones de un mercado secundario oficial de los regulados en la Ley 24/1988, de 28 de julio, cuando se realicen sobre valores negociables o instrumentos financieros admitidos a negociación. La disposición adicional duodécima de la Ley 37/1998, de 16 de noviembre, define las operaciones dobles como «...aquellas en las que se contratan, al mismo tiempo, dos compraventas de valores en sentido contrario, realizadas ambas con valores de idénticas características y por el mismo importe nominal, pero con distinta fecha de ejecución...», y las operaciones con pacto de recompra como «...aquellas en las que el titular de los valores los vende hasta la fecha de la amortización, conviniendo simultáneamente la recompra de valores de idénticas características y por igual valor nominal, en una fecha determinada e intermedia entre la venta y la de amortización más próxima...». En los mismos términos se expresa el artículo 8.º 2 del Real Decreto 505/1987, en relación con las operaciones sobre Deuda Pública anotada.

La similitud entre el contrato de doble y la compraventa con pacto de recompra es muy notable cuando el pacto es de obligatorio ejercicio, de manera tal que ambos negocios jurídicos suelen ser examinados conjuntamente por los mercantilistas cuando abordan el estudio de las operaciones bursátiles porque, en efecto, los artículos 125 a 136 del Reglamento de Bolsas de 1967 ya contenían una regulación detallada de las mismas. La definición que del contrato de doble se contiene en el artículo 125 del Reglamento de Bolsas de 1967 como «...la compra al contado o a plazo de valores al portador y

en la reventa simultánea a plazo y a precio determinado a la misma persona de títulos de la misma especie...», da pie a pensar que estamos ante la yuxtaposición de dos contratos de compraventa, uno al contado y otro a plazo, pero GARRIGUES ha señalado que «...se trata más bien de un negocio contractual único en el que cada contratante asume posición doble: de comprador y de vendedor... El contrato de doble no es, propiamente, ni una compraventa ni un préstamo, aunque se aproxime más a éste. Es un contrato de naturaleza especial adecuado a las necesidades del tráfico bursátil y que adopta la vestidura jurídica de la venta para servir a finalidades económicas distintas de ella...»⁴.

Es cierto que la primera compraventa transmite la propiedad de los títulos, pero no por ello puede calificarse a la operación doble como compraventa porque ésta, a diferencia de aquélla, determina la transmisión definitiva del dominio, y porque en la operación doble no es necesario que concurra el carácter conmutativo de la compraventa. También es cierto que en gran parte de las ocasiones los precios pactados envuelven la remuneración de un préstamo, pero esto no siempre ocurre así, ya que nada se opone a que el precio de reventa sea inferior al de compra.

La doctrina mercantil referente a las operaciones dobles y con pacto de recompra pone bien a las claras que no estamos ante una compraventa y que, por tanto, el reconocimiento contable del ingreso no puede realizarse al modo en como se realiza en la compraventa, sino que, por el contrario, es preciso profundizar en la verdadera naturaleza jurídica de las referidas operaciones tal como lo hace la doctrina mercantil para extraer la conclusión apropiada en orden al reconocimiento contable del ingreso.

Una vez más hallamos la profunda conexión entre la doctrina contable y las normas mercantiles. Y es curioso observar que la preterición de dicha conexión, tal vez derivada de un análisis jurídico apegado a la forma de los negocios jurídicos y olvidadizo de la causa de los mismos, ha llevado a conclusiones, para nosotros erróneas, en lo concerniente a la imputación temporal de ingresos y gastos en el Impuesto sobre Sociedades y en el tratamiento de la prorrata en el Impuesto sobre el Valor Añadido, contenidas en la doctrina administrativa creada en relación con las consultas del artículo 107 de la Ley General Tributaria.

f) Ingreso en las ventas con pacto de retracto convencional.

Diferente eficacia debemos otorgar al pacto de retrovendo o retracto convencional, en lo concerniente al reconocimiento contable del ingreso. De acuerdo con lo previsto en los artículos 1.507 y 1.518 del Código Civil se define el pacto de retrovendo o retracto convencional como aquel por el cual el vendedor se reserva el derecho de recuperar la cosa vendida mediante la entrega del precio, gastos del contrato, gastos necesarios y útiles hechos en la cosa y cumplimiento de lo que se hubiese especialmente pactado. El retracto convencional convierte a la compraventa pura y simple en una compraventa sometida a condición resolutoria, lo que implica que el dominio de la cosa vendida se transmite al comprador, pero el derecho de propiedad sobre la cosa vendida se halla subordinado a una condición resolutoria que depende de la voluntad del vendedor o de su causahabiente.

⁴ *Curso de Derecho Mercantil*. Pág. 349 y siguientes.

El retracto convencional no impide la transferencia de los riesgos sobre la cosa vendida porque, de acuerdo con lo previsto en el artículo 1.113 del Código Civil, las obligaciones sometidas a condición resolutoria tienen los mismos efectos que las obligaciones puras. Desde esta perspectiva, el retracto convencional no introduce matiz alguno en lo relativo al reconocimiento contable del ingreso.

Ahora bien, en determinadas ocasiones la compraventa sometida a retracto convencional encubre una operación de préstamo. El prestatario transmite al prestamista la propiedad de una cosa siendo el precio, realmente, el principal del préstamo, reservándose el retracto convencional cuyo valor incorpora dicho principal más los intereses. En tal caso, aunque la forma jurídica es la de un contrato de compraventa, la causa real es la de un préstamo y como tal habrá de registrarse contablemente.

2.5.2.4. Reconocimiento contable del ingreso en el momento del cobro.

A juicio de la AECA «...La entrada de efectivo como criterio de reconocimiento del ingreso deberá utilizarse únicamente con carácter excepcional y en situaciones muy específicas, generalmente derivadas de contratos a largo plazo, en las que exista un alto grado de incertidumbre y resulte muy difícil su cuantificación... En la medida de lo posible no se seguirá este criterio...». En el mismo sentido se expresa HENDRICKSEN para quien «...hay poca justificación teórica para demorar la presentación del ingreso...más allá de la fecha en que surge un derecho válido de reclamación contra los clientes y se ha realizado la actividad básica concerniente a tal venta de productos o servicios... Sin embargo, demorar la presentación del ingreso más allá del momento de la venta puede estar justificado si se cumple uno de los dos criterios siguientes:

1. Si es imposible medir el activo recibido en el cambio con un razonable grado de precisión, o
2. Si son probables gastos adicionales importantes y no es posible estimarlos con un razonable grado de precisión...».

La reticencia de la doctrina contable frente al criterio del cobro para el reconocimiento contable del ingreso casa perfectamente con nuestras normas mercantiles y fiscales que, como sabemos, al definir el principio del devengo advierten que la imputación temporal de ingresos y gastos no debe realizarse, por regla general, cuando se cobren o paguen unos y otros respectivamente.

2.6. Determinación de la existencia de los gastos a través del principio del devengo: doctrina contable.

La aplicación del principio del devengo en relación con los gastos exige determinar cuándo la corriente real de bienes y servicios aplicados al proceso productivo de la empresa denota la existencia de un gasto. Al igual que sucede en el caso de los ingresos, la doctrina contable ofrece valio-

Los criterios, pudiendo afirmarse, incluso, que dicha doctrina es más rica en el campo del gasto que del ingreso, aunque quizá menos sistemática, al menos por lo que se refiere a las normas IASC que tratan la cuestión a lo largo de diversas normas que atienden a la naturaleza de los gastos. La AECA⁵, por el contrario, ha aprobado unas normas unificadoras en materia del gasto, y además, al igual que las normas IASC, también en normas específicas por razón de la naturaleza del gasto encontramos criterios relativos al devengo del mismo. La misma observación puede hacerse respecto de la obra de HENDRICKSEN.

Al igual que sucedía en lo concerniente al ingreso, la teoría del reconocimiento contable del gasto parte de una definición del mismo.

La AECA define los gastos como «El importe monetario bruto correspondiente a las disminuciones experimentadas por el patrimonio neto de una entidad en un período determinado, a excepción de las originadas por importes retirados por los propietarios». En el mismo sentido se expresa HENDRICKSEN para quien el gasto «...representa los cambios desfavorables en los recursos de la empresa...», pero añade que no todos los cambios desfavorables son gastos sino sólo aquellos que suponen «...la utilización o el consumo de bienes y servicios en el proceso de obtener ingresos...», de donde se deriva que «...las reducciones de activo no necesarias en el proceso de suministrar bienes o servicios a los clientes deben calificarse como pérdidas en vez de como gastos...», de manera tal que «...la utilización de bienes y servicios no es una definición suficiente de los gastos... tiene que estar presente el objetivo de obtener ingreso, aunque la relación con éste podría ser muy indirecta...».

Sobre la base de las referidas definiciones del gasto, tanto la AECA como HENDRICKSEN edifican los criterios relativos al reconocimiento contable del gasto. Como veremos, ambas teorías se aproximan notablemente. El gasto existe, dice la AECA cuando «...haya tenido lugar una disminución cierta de patrimonio o bien... una disminución potencial... y pueda cuantificarse de manera razonable...», y para HENDRICKSEN cuando «...se consumen o utilizan bienes o servicios en el proceso de obtener ingresos...».

Ahora bien, a diferencia del ingreso, la existencia del gasto no motiva, por sí sola, su reconocimiento contable. En efecto, tanto la AECA como HENDRICKSEN y también las normas IASC insisten en supeditar el reconocimiento contable de los gastos al reconocimiento contable de los ingresos a los que están asociados.

La AECA es concluyente al afirmar que «...La imputación como gastos de un ejercicio de partidas derivadas de activos dados de baja, total o parcialmente, en inventario tendrá lugar cuando se produzca alguna de las siguientes circunstancias: ...que el coste de estos activos venga asociado a unos ingresos reconocidos en el ejercicio, por lo que tenga que incorporarse como gasto en virtud del principio de correlación de ingresos y gastos... que no pueda esperarse razonablemente la generación de ingresos asociados a estos activos en el futuro...».

⁵ Principios Contables. Gastos. Documento n.º 17.

También se pronuncian en el mismo sentido las normas IASC al afirmar que «...Los ingresos y gastos que se relacionan con una misma transacción o evento se reconocen de forma simultánea. Este proceso se denomina habitualmente con el nombre de correlación de ingresos y gastos...». Finalmente HENDRICKSEN, haciéndose eco de planteamientos muy extendidos, afirma que «...debe reconocerse el gasto en el ejercicio en que se reconoce el ingreso al que está asociado...».

La razón por la cual el reconocimiento contable del gasto se supedita a una especie de relación causal con el reconocimiento contable del ingreso se debe a que, en definitiva, el resultado contable, que es la magnitud contable más importante y a cuya determinación, en gran parte, se consagra el algoritmo contable, no es sino la diferencia entre los ingresos contabilizados durante un ejercicio y los gastos asociados a dichos ingresos que, por tanto, deben contabilizarse igualmente en dicho ejercicio.

La teoría del reconocimiento contable del gasto no se centra tanto en determinar los requisitos objetivos que implican la existencia de un gasto cuanto en precisar las circunstancias que denotan la existencia de la más idónea asociación o correlación entre el ingreso y el gasto.

Desde esta perspectiva se advierte con claridad que la correlación entre ingresos y gastos no es un principio autónomo de contabilidad sino una modalidad o componente del principio del devengo, por más que la lectura del Plan General de Contabilidad pudiera producir la impresión contraria que, sin embargo, se disipa plenamente si contemplamos el artículo 19.1 de la Ley 43/1995 que, con toda claridad, inscribe el principio de correlación de ingresos y gastos en el marco del principio del devengo.

Definir los criterios determinantes de la correlación entre ingresos y gastos no es, ciertamente, tarea fácil y, en algunas ocasiones, sólo en base a convenciones, más o menos sólidas, puede encontrarse un atisbo de correlación, y en otras no es posible hallarlo. Por esta razón la doctrina contable acostumbra a distinguir entre gastos directos e indirectos. En este sentido HENDRICKSEN señala que «...los gastos directos se presentan en el mismo ejercicio que el ingreso correspondiente...» y que «...los gastos indirectos se presentan en el ejercicio en que se utilizan los bienes o servicios...». La AECA también se hace eco de esta distinción, si bien no de manera plena, al calificar como gastos ordinarios a los que «...están conectados bien a los flujos reales de consumo de bienes y servicios, bien a los flujos financieros derivados de los recursos financieros aportados a la empresa...».

Como es sabido, el Plan General de Contabilidad clasifica los gastos por su naturaleza, de manera tal que la referida clasificación no es útil para aplicar el principio del devengo en materia de gastos, fundamentado, como venimos exponiendo, en la existencia de una correlación de los mismos con los ingresos. Sin embargo, en las normas de valoración encontramos claras aplicaciones de la citada correlación, como más adelante se expone.

La línea divisoria entre los gastos directos y los indirectos no es siempre nítida. En general, de acuerdo con HENDRICKSEN, pueden calificarse como gastos directos aquellos que representan usos o consumos de bienes y servicios asociados con un determinado producto de la empresa, sea un bien o un servicio o con la producción en general. Pero también cabe calificar como gastos directos aquellos que, a pesar de estar asociados a un producto determinado, tienen una relación con ingresos futuros.

Los gastos directos asociados con un producto determinado, como las materias primas y la mano de obra directa, deben reconocerse contablemente cuando se reconozca contablemente el ingreso correspondiente al producto, generalmente cuando tenga lugar la venta del mismo, y más precisamente, cuando se produzca la transmisión de los riesgos sobre la cosa o producto vendido.

Los gastos directos no asociados con un producto determinado, sino con la producción, se suelen asignar a los diferentes productos sobre bases convencionales, lo que permite su reconocimiento contable en los mismos términos que los gastos directos asociados con un producto determinado.

Los gastos directos asociados con ingresos futuros son aquellos que no representan valor añadido de productos específicos pero que, por su naturaleza, están claramente correlacionados con ingresos futuros. Éste es el caso, por ejemplo, de gastos realizados para promover ventas, abrir mercados... Estos gastos deben reconocerse contablemente cuando se reconozcan los ingresos a los que están vinculados.

Algunos gastos directos se producen con posterioridad al momento al que deben reconocerse contablemente los ingresos con los que están correlacionados. El ejemplo típico son los gastos por garantías sobre los bienes vendidos. En este caso el principio de correlación de ingresos y gastos obliga a reconocer contablemente los gastos simultáneamente al reconocimiento contable de los ingresos, para lo cual deben estimarse los gastos, de manera tal que, en virtud del referido principio, gastos no realizados efectivamente e inciertos, deberán, sin embargo, reconocerse contablemente, es decir, se entenderán devengados.

Los gastos indirectos, esto es, aquellos respecto de los cuales no es posible establecer una asociación o correlación con los ingresos deben reconocerse contablemente en los ejercicios en los que se utilizan los bienes y servicios por su aplicación al proceso productivo, de manera tal que el gasto es la representación contable de dicho consumo. En este tipo de gastos, lo esencial para determinar el momento de su reconocimiento contable es precisar, como dice HENDRICKSEN, cuándo ocurre el consumo de los bienes y servicios, lo que depende, en gran parte, de las características económicas de la actividad de la empresa y de la naturaleza del gasto.

Tal vez por ello, la AECA, aun admitiendo la existencia de dos tipos de gastos por su relación con los ingresos, a saber, los derivados del consumo de activos cuyo coste «...venga asociado a unos ingresos reconocidos en el ejercicio, por lo que tenga que incorporarse como gasto en virtud del principio de correlación de ingresos y gastos...» y aquellos de los que «...no pueda esperarse razonablemente la generación de ingresos asociados a estos activos en el futuro, por lo que proceda su inmediata cancelación...», realiza un examen de los diferentes gastos, según su naturaleza, a los efectos de precisar el reconocimiento contable de los mismos. Y así distingue los siguientes tipos de gastos: por aprovisionamiento, servicios exteriores, financieros, uso o cesión del capital real y personal. Esta clasificación, básicamente coincidente con la establecida por el Plan General de Contabilidad, permite desplegar unos criterios más precisos respecto del reconocimiento contable de los gastos tomando como principio de constante referencia el de correlación de ingresos y gastos.

En cuanto a los gastos por aprovisionamiento, distingue la AECA entre las compras de bienes y el gasto asociado con las salidas de existencias.

Las compras de bienes se reconocerán contablemente cuando «...se hayan transmitido todos los riesgos y beneficios significativos característicos de la propiedad...», es decir, con arreglo al mismo criterio para el reconocimiento de los ingresos por ventas. El gasto asociado con las salidas de existencias correspondientes a materias primas y asimiladas «...se incorporará al coste de producción de bienes almacenables...» y el coste de ventas correspondiente a las salidas de mercancías «...constituye un gasto del ejercicio...». Puede observarse que la incorporación de los gastos por consumos o salidas de materias primas al coste de producción de los bienes almacenables garantiza que los referidos gastos se reconozcan contablemente cuando se produzcan los ingresos con los que se hallan correlacionados.

En cuanto a los gastos por servicios exteriores, la AECA renuncia, en cierto modo, a buscar la apropiada correlación con los ingresos ya que propone que dicho reconocimiento se produzca «...a medida que se reciba la prestación de los servicios...», pero junto a esa regla general, también propone otras para cierto tipo de gastos que, con toda claridad, son consecuencia del principio de correlación de ingresos y gastos, como sucede con los gastos por servicios relacionados con las ventas o las compras o con los honorarios profesionales referidos a activos específicos.

En cuanto a los gastos financieros, con carácter general deben reconocerse contablemente «...sobre bases temporales... y atendiendo al capital vinculado a cada período...», es decir, a medida del uso del capital financiero recibido en calidad de préstamo, pero también se proponen reglas particulares que, claramente derivadas del principio de correlación de ingresos y gastos, permiten la incorporación de los gastos financieros al «...precio de adquisición o coste de producción...».

En cuanto a los gastos derivados del uso o cesión del capital real, deben reconocerse contablemente «...de acuerdo con las condiciones del contrato, cuando se haya cumplido lo pactado y se haya ejecutado sustancialmente la prestación». Puede observarse que, probablemente por razones prácticas, no se atiende, en relación con este tipo de gastos, al principio de correlación de ingresos y gastos.

En cuanto a los gastos de personal, la AECA no establece un criterio preciso respecto de su reconocimiento contable. A nuestro entender lo más apropiado es aplicar a los mismos estrictamente el principio de correlación de ingresos y gastos, de manera tal que, en la medida de lo posible, su reconocimiento contable debe producirse a través de su incorporación al coste de los bienes y servicios producidos por la empresa.