

EDUARDO SANZ GADEA

Licenciado en Derecho y en Ciencias Económicas

Extracto:

EN el presente artículo, que es continuación de los publicados en los números 197-198, 199 y 200 de esta revista, el autor continúa abordando la regulación del principio del devengo en las normas mercantiles de naturaleza contable. Asimismo, analiza supuestos especiales de imputación temporal de ingresos y gastos, tales como: imputación temporal por motivos de técnica tributaria, provisiones no aplicadas a su finalidad, certificados del Banco de España y normas reglamentarias de naturaleza fiscal para la aplicación del principio del devengo.

Sumario:

2.8.4. Imputación temporal por motivos de técnica tributaria.

2.8.4.1. Inscripción contable de gastos.

2.8.4.1.1. Antecedentes.

2.8.4.1.2. Naturaleza y significación del principio de inscripción contable.

2.8.4.1.3. Excepciones al principio de inscripción contable en materia de gastos.

2.8.4.2. Efectos fiscales de la imputación contable incorrecta.

2.8.4.3. La recuperación de valor.

2.8.4.3.1. Naturaleza y funciones de la norma de recuperación de valor.

2.8.4.3.2. Supuestos contemplados.

2.8.4.3.3. Corrección y posterior recuperación de valor.

2.8.4.3.4. Pérdida por transmisión y posterior recuperación de valor.

2.8.5. Provisiones no aplicadas a su finalidad.

2.8.6. Certificados del Banco de España.

2.8.7. Normas reglamentarias de naturaleza fiscal para la aplicación del principio del devengo.

2.8.4. Imputación temporal por motivos de técnica tributaria.

En este apartado nos vamos a referir a un conjunto de normas de imputación que se apartan del principio del devengo y del principio de correlación de ingresos y gastos por motivos de técnica tributaria.

2.8.4.1. Inscripción contable de gastos.

2.8.4.1.1. Antecedentes.

El apartado 3 del artículo 19 de la Ley 43/1995, establece que «No serán fiscalmente deducibles los gastos que no se hayan imputado contablemente en la cuenta de pérdidas y ganancias o en una cuenta de reservas si así lo establece una norma legal o reglamentaria a excepción de lo previsto respecto de los elementos patrimoniales que puedan amortizarse libremente».

La fórmula legal no es nueva en el Impuesto sobre Sociedades. En efecto, aun antes de que fuera recogida expresamente por el artículo 88.9 del Real Decreto 2631/1982, y posteriormente por la Disposición Final Séptima del Real Decreto 1643/1990, ya era una constante en la práctica administrativa rechazar los gastos que no se hallasen cargados en la cuenta de pérdidas y ganancias. Es muy posible que esta práctica tuviera su origen en el valor probatorio de la contabilidad anterior a la Ley 16/1973 que, como es sabido, tenía carácter absoluto contra quien la llevaba, de manera tal que un gasto no registrado contablemente como tal podía, en base a dicha regla probatoria, considerarse inexistente.

El artículo 88.9.1.ª del Real Decreto 2631/1982, establecía que «Los gastos no resultarán deducibles fiscalmente en ejercicio anterior en el que se imputan contablemente en la cuenta de resultados», y la Disposición Final Séptima 2 b) del Real Decreto 1643/1990, que «Los gastos no resultarán deducibles fiscalmente en ejercicio anterior a aquel en que se imputan contablemente en la cuenta de pérdidas y ganancias, salvo que una disposición fiscal establezca lo contrario...».

Si es claro el parentesco existente entre las tres normas, también lo es que existen ciertos matices que revisten cierto interés.

La fórmula del artículo 19.3 de la Ley 43/1995 admite que el principio de inscripción contable también se cumple mediante la imputación del gasto a un cuenta de reservas, siempre que así lo prevea una norma legal o reglamentaria, pero no prevé otras excepciones al mismo que los supuestos de libertad de amortización. Esto último es importante ya que, como es sabido, la excesiva ambigüedad de la excepción contenida en la Disposición Final Séptima.2 del Real Decreto 1643/1990 dio lugar a dos interpretaciones diferentes en relación con el alcance de la misma. Una postulaba la excepción al principio de inscripción contable en todos aquellos casos en los que la norma fiscal preveía una regulación, para un determinado supuesto de hecho, diferente de la contable, y otra, más restrictiva, postulaba que la excepción sólo se producía cuando así lo establecía expresamente una norma fiscal. La primera interpretación suponía un importante vaciamiento del principio de inscripción contable, pero la segunda era difícilmente aceptable en el marco de una regulación reglamentaria exhaustiva de la determinación de la base imponible en el Impuesto sobre Sociedades que se solapaba, en amplias parcelas, con la regulación contable.

El principio de inscripción contable se aplica a todo tipo de gastos. En efecto, la formulación legal es, como ya sabemos, absoluta: no serán fiscalmente deducibles los gastos que no se hayan imputado contablemente en la cuenta de pérdidas y ganancias... Por tanto, están vinculados a dicho mandato los gastos que procedan de transacciones presentes o pretéritas, y también los gastos que respondan a coberturas de pérdidas de valor o de riesgos.

2.8.4.1.2. Naturaleza y significación del principio de inscripción contable.

El principio de inscripción contable no es, en rigor, una norma de imputación temporal. En efecto, el párrafo primero del apartado 3 del artículo 19 de la Ley 43/1995, no establece un criterio respecto del período impositivo en el que los gastos deben imputarse temporalmente, a efectos fiscales. Esta función la desarrolla el apartado 1 de la misma norma, con carácter general, como ya sabemos. El apartado 3 del artículo 19 se limita a establecer un requisito para la deducción del gasto: que esté reconocido contablemente como tal a través de su imputación a la cuenta de pérdidas y ganancias o, excepcionalmente, a una cuenta de reservas. Por lo tanto, una partida de gasto cargada a la cuenta de pérdidas y ganancias no necesariamente será deducible en el período impositivo al que corresponde el cargo o imputación. Para serlo deberá cumplir con los principios del devengo y de correlación de ingresos y gastos, pero una partida de gasto que cumpla con dichos principios en un determinado período impositivo tampoco será fiscalmente deducible si no está cargada en la cuenta de pérdidas y ganancias o, cuando así lo dispusiere una norma, en una cuenta de reservas.

Considerando que la base imponible se determina corrigiendo el resultado contable de acuerdo con lo que, a tal efecto, prevean las normas de la Ley 43/1995, y que la imputación temporal de gastos se rige contable y fiscalmente por el mismo principio, esto es, el de devengo y el de correlación temporal de ingresos y gastos, cabría entender que el principio de inscripción conta-

ble del gasto contenido en el artículo 19.3 de la Ley 43/1995 es superfluo. Hay en esta observación gran parte de verdad, pero no toda la verdad. Hay gran parte de verdad porque el artículo 10.3 de la Ley 43/1995, ha incorporado a nuestro sistema fiscal, como ya sabemos, el denominado por la doctrina alemana principio de determinación del beneficio fiscal de acuerdo con la legislación mercantil, tanto en su vertiente material como formal, lo que implica, de una parte, que el sujeto pasivo debe seguir las normas contables de naturaleza mercantil para determinar la base imponible, y de otra, que la manera en como ha registrado los hechos contables de acuerdo con las referidas normas le obliga fiscalmente, aunque la norma contable estableciere otras alternativas o una norma fiscal estableciere una regulación diferente. Desde esta perspectiva, el principio de inscripción contable de gastos no es sino un corolario del principio, más amplio, de determinación contable del beneficio fiscal.

En consecuencia, siempre que el sujeto pasivo lleve su contabilidad de acuerdo con las normas mercantiles, los gastos se imputarán en la cuenta de pérdidas y ganancias cuando se devenguen o se correlacionen con los correspondientes ingresos, de manera tal que, simultáneamente, se cumplirán las previsiones de los apartados 1 y 3 del artículo 19. Esto es lo que teóricamente cabe esbozar y lo que es normal esperar que acontezca, de modo que, en efecto, el referido apartado 3 pudiera entenderse teóricamente superfluo.

Sin embargo, a veces se olvida que las leyes deben renunciar, en ocasiones, al discurso teórico, para hacerse más próximas a quienes deben aplicarlas sin poseer, en muchas ocasiones, el rico aparato conceptual de los expertos. En este sentido una declaración rotunda como la contenida en el apartado 3 del artículo 19, puede contribuir eficazmente a disipar interpretaciones erróneas, cuando no interesadas.

Téngase en cuenta que, además de su fundamento teórico, el principio de inscripción contable en materia de gastos cumple un papel fundamental en la correcta gestión del Impuesto sobre Sociedades. En efecto, la vinculación de la base imponible al resultado contable, más allá de los planteamientos teóricos favorables o adversos, es una garantía para la Hacienda Pública, ya que los sujetos pasivos más relevantes, es decir, los que en mayor medida contribuyen a la recaudación por el citado impuesto, no están interesados en minimizar el resultado contable para aliviar su carga tributaria, porque, además de perjudicar su imagen fiel en el sentido del artículo 34 del Código de Comercio, también perjudicarían su imagen en el mercado, las legítimas expectativas de los socios al percibo del dividendo y desmerecerían el esfuerzo de los administradores que, en definitiva, halla su mejor y más evidente expresión en la consecución de un resultado favorable. Cuadrar el círculo de elevados resultados contables y reducida base imponible es bastante difícil con una base imponible derivada del resultado contable y la imposibilidad de deducir un gasto que no se hubiere imputado contablemente a la cuenta de pérdidas y ganancias. Véase pues la función práctica del principio de inscripción contable en materia de gastos, en la construcción de garantías efectivas para la correcta gestión del tributo.

En un segundo plano, quizá menos aparente, pero no por ello despreciable, el principio de inscripción contable en materia de gastos cumple la función de prevenir el doble cómputo de un mismo gasto, ya que si se permitiera la deducción de un gasto no imputado contablemente a las cuentas de pérdidas y ganancias se corre el riesgo de volver a computar dicho gasto cuando en un período impositivo posterior se realice la referida imputación.

2.8.4.1.3. Excepciones al principio de inscripción contable en materia de gastos.

La relevancia del principio de inscripción contable en orden a la eficaz gestión del impuesto determina que sus excepciones sean también relevantes.

El artículo 19.3 exceptúa expresamente el referido principio en relación con «...Los elementos patrimoniales que puedan amortizarse libremente...». En el régimen general de la Ley 43/1995, se prevé la libertad de amortización en los casos del artículo 11.2, siendo de entre ellos el más relevante el correspondiente a los gastos de investigación y desarrollo. En el régimen especial de la minería se prevé la libertad de amortización para las inversiones en activos mineros, bajo el cumplimiento de determinados requisitos establecidos en el artículo 111. Finalmente, también disfrutan de libertad de amortización las empresas de reducida dimensión que creen empleo en los términos y condiciones previstos en el artículo 123.

No acaban aquí las excepciones al principio de inscripción contable en materia de gastos. En otros preceptos hallamos excepciones que no versan sobre supuestos de libertad de amortización. Así, el artículo 125.5 prevé que la amortización acelerada en favor de las empresas de reducida dimensión «...no estará condicionada a su imputación contable a la cuenta de pérdidas y ganancias...», y la misma previsión hallamos en el artículo 127.3, relativo a la aceleración de amortizaciones por reinversión, y en el artículo 128.7 concerniente al régimen especial del arrendamiento financiero y, finalmente, en la disposición adicional decimoquinta, relativa a los incentivos fiscales para la renovación de la flota mercante incorporada a la Ley 43/1995 por el artículo 1.º duodécimo de la Ley 50/1998, de 30 de diciembre.

Debe observarse que todos los supuestos de excepción al principio de inscripción contable en materia de gastos tienen el mismo fundamento: el gasto fiscal implica una anticipación en el tiempo del gasto contable. La norma fiscal no crea un gasto, sino que anticipa en el tiempo el efecto de un gasto contable. Por esta razón estamos, más que ante gastos fiscales, ante gastos contables anticipados en el tiempo por ministerio de la ley fiscal. Potencialmente el legislador podría permitir la deducción de gastos fiscales que no tuvieran su correspondencia con un gasto contable futuro, pero, por el momento, este supuesto no es conocido en la Ley 43/1995. Si en el futuro existiere también sería preciso exceptuar expresamente el principio de inscripción contable en materia de gastos, si se desease respetar el armazón conceptual de la Ley 43/1995.

Es importante señalar que todas las excepciones al principio de inscripción contable en materia de gastos son expresas y que, a nuestro entender, no caben otras excepciones que la expresas. En

efecto, el precepto que lo establece no deja otra alternativa: sin imputación contable a la cuenta de pérdidas y ganancias, o a una de reservas cuando así viniere establecido en una norma legal o reglamentaria, no es posible deducir ningún gasto, de manera tal que la excepción necesariamente ha de ser expresa. En este sentido se opina que no es posible deducir un gasto no imputado contablemente a la cuenta de pérdidas y ganancias por más que, de haberlo estado, hubiera sido deducible por no existir ninguna norma que corrigiese, en relación con el mismo, el resultado contable, ni tampoco es posible deducir un gasto no imputado contablemente a la cuenta de pérdidas y ganancias, aun cuando pudo haberlo estado porque la norma contable lo consideraba como tal, por haber escogido el sujeto pasivo otra opción también permitida por la propia norma contable y ello aun cuando sobre la opción no elegida no pesase una corrección impuesta por la norma fiscal en el sentido del artículo 10.3 de la Ley 43/1995, y, finalmente, tampoco es deducible un gasto que, por error u omisión deliberada, el sujeto pasivo no imputó contablemente a la cuenta de pérdidas y ganancias.

La eficacia del principio de inscripción contable en materia de gastos cierra el paso a la deducción de gastos efectivos y devengados pero no imputados contablemente a la cuenta de pérdidas y ganancias en todos los supuestos anteriormente mencionados y en otros de naturaleza similar, pero, como más adelante veremos, de ello no se derivará que un gasto quede sin computar, lo que supondría un grave desafío al principio de capacidad económica.

Veamos algunos casos que entendemos paradigmáticos. El primero de ellos versa sobre la amortización por el método de los números dígitos, permitido por el artículo 11.1 c) de la Ley 43/1995, de cuya aplicación se deriva una función degresiva de amortización. Pues bien, para que la cuota de amortización que responde a dicha función sea fiscalmente deducible deberá estar imputada contablemente a la cuenta de pérdidas y ganancias. Obsérvese que, a diferencia de la amortización libre, regulada en el apartado siguiente del mismo artículo, no se establece excepción alguna al principio de inscripción contable. Se objetará, tal vez, que ello obstaculizará la aplicación del método de los dígitos, ya que, por razón del principio de la imagen fiel, tales cuotas de amortización sólo en contadas ocasiones podrán contabilizarse. A nuestro entender el argumento no es correcto. Por el contrario, lo correcto es entender que el artículo 11.1 c) ampara o admite fiscalmente el método de amortización degresiva cuando el mismo se aplica, a efectos contables.

El segundo versa sobre los intereses anteriores a la puesta en condiciones de funcionamiento del activo, cuya inclusión permite, pero no obliga, el Plan General de Contabilidad en el precio de adquisición. Pues bien, si la empresa opta por incluirlos en el precio de adquisición, no podrán ser deducidos sino a través del proceso de amortización del elemento patrimonial, sin que sea válido argumentar que puesto que contablemente se pudo reconocer como gasto también es posible hacerlo a efectos fiscales.

El tercero versa sobre los gastos de personal devengados en un determinado ejercicio que, por error, negligencia o deliberadamente, no se imputan contablemente a la cuenta de pérdidas y ganancias. Pues bien, para que estos gastos sean fiscalmente deducibles habrá de esperarse a que se cumpla el requisito de inscripción contable. Mientras tanto no son deducibles. Y cuando se efectúe dicha imputación contable la imputación fiscal podrá o no coincidir con la contable, de acuerdo con las reglas que más adelante expondremos.

2.8.4.2. Efectos fiscales de la imputación contable incorrecta.

Las empresas, en cumplimiento de los principios de devengo y de correlación de ingresos y gastos establecidos en el artículo 38 del Código de Comercio y en el Plan General de Contabilidad, deben imputar a la cuenta de pérdidas y ganancias los ingresos y los gastos de acuerdo con lo que de los mismos se desprende, de manera tal que, al actuar así, también concretan en sus libros de contabilidad lo ordenado por los apartados 1 y 3 del artículo 19 de la Ley 43/1995. No obstante, en ciertos casos, ciertamente que no muy numerosos si consideramos el volumen total de operaciones, sea por error, negligencia o deliberadamente, infringen los referidos principios. Seguidamente estudiaremos las consecuencias que de ello se derivan, distinguiendo cuatro casos:

a) Gastos imputados contablemente a la cuenta de pérdidas y ganancias en un ejercicio anterior al que corresponde por la aplicación de los principios del devengo y de correlación de ingresos y gastos.

Estos gastos no son fiscalmente deducibles en el período impositivo al que corresponde el ejercicio en el que han sido cargados a la cuenta de pérdidas y ganancias, porque infringen lo previsto en el apartado 1 del artículo 19 de la Ley 43/1995. Por tanto, el resultado contable deberá corregirse, a los efectos de determinar la base imponible, aumentando el mismo en el importe del gasto.

Sin embargo, el requisito de inscripción contable del apartado 3 del artículo 19 de la Ley 43/1995, se ha cumplido. Ciertamente que en un ejercicio diferente al que corresponde, pero se ha cumplido, y por ello el gasto se imputará, a efectos fiscales, al período impositivo en el que se haya devengado.

En este punto la Ley 43/1995, no innova en relación con la legislación precedente.

b) Gastos imputados contablemente en la cuenta de pérdidas y ganancias en un ejercicio posterior al que corresponde por la aplicación de los principios del devengo y de correlación de ingresos y gastos.

Mientras no se produce la imputación contable a la cuenta de pérdidas y ganancias, los gastos, aunque devengados, no son deducibles. Lo impide el principio de inscripción contable. Cuando se produce la imputación contable a la cuenta de pérdidas y ganancias los gastos ya son fiscalmente deducibles. Y lo serán con imputación a los siguientes períodos impositivos:

- Como regla general, al período o períodos impositivos en los que se hubiesen devengado. En la práctica esto exigirá que el sujeto pasivo formule declaraciones-liquidaciones complementarias solicitando la devolución de las cuotas correspondientes. Es dudoso que estemos, en sentido estricto, ante un supuesto de devolución de ingresos indebidos, ya que el sujeto pasivo declaró correctamente, si bien ingresó una cantidad superior a la que hubiera debido

ingresar si hubiere contabilizado con arreglo al principio del devengo. La declaración del sujeto pasivo fue correcta en cuanto ajustada a la norma que impide deducir un gasto no imputado contablemente a la cuenta de pérdidas y ganancias, pero, a su vez, afectada por una irregularidad en la contabilización de los gastos que fue no acorde con el principio del devengo.

Por otra parte, el sujeto pasivo deberá corregir, a los efectos de determinar la base imponible, el resultado contable del período impositivo en el que ha imputado el gasto a la cuenta de pérdidas y ganancias.

La regla general respeta, de manera rigurosa, los principios de devengo (art. 19.1) y de inscripción contable (art. 19.3), de forma tal que permite la deducción de los gastos contabilizados como tales e imputa la deducción al período o períodos impositivos en los que se han devengado. Atrás queda la práctica, no muy ortodoxa, pero con no despreciable arraigo, de impedir absolutamente la deducción del gasto por el juego conjunto de ambos principios, de manera tal que en el período impositivo del devengo no se admitía la deducción por no cumplirse el requisito de inscripción contable, y en el período impositivo en que el gasto se imputaba a la cuenta de pérdidas y ganancias tampoco se consideraba deducible por no cumplirse en el mismo el principio del devengo.

No obstante, la regla que venimos examinando no permite la deducción total del gasto cuando, por aplicación del principio del devengo, debe imputarse, total o parcialmente, a un período impositivo cuya liquidación es firme.

- Como regla especial, al período impositivo en el que se produce la imputación contable del gasto a la cuenta de pérdidas y ganancias. Esta regla se aplica «...siempre que de ello no se derive una tributación inferior a la que hubiere correspondido por aplicación de las normas de imputación temporal previstas en los apartados anteriores (devengo, correlación de ingresos y gastos y excepcionalmente cobro).

Esta regla supone una excepción al principio del devengo y al de correlación de ingresos y gastos, de manera tal que los gastos podrán ser fiscalmente deducibles en un período impositivo posterior al que se han devengado. Naturalmente, el principio de independencia de ejercicios, también queda exceptuado.

Hay algo de cinismo, bastante de practicidad y también cierta dosis de abandono, aunque limitado, de principios básicos, en la que hemos denominado regla subsidiaria. Cinismo porque permite el anticipo de la cuota tributaria, sin compensación. Practicidad porque evita las declaraciones-liquidaciones complementarias propias de la regla que hemos denominado general. Abandono de principios porque, ciertamente, el principio de independencia de ejercicios sufre una excepción contraria a una tradición legislativa sostenida que data desde los orígenes mismos de la implantación del tributo. Con todo, la regla subsidiaria no ha de tener verdadera trascendencia porque estando las empresas obligadas a llevar su contabilidad de acuerdo con el principio del devengo por imperativo

del artículo 38 d) del Código de Comercio, lo normal es que los gastos se imputen contablemente a la cuenta de pérdidas y ganancias en el período impositivo en que se devengan. En consecuencia, tanto la regla general, absolutamente ortodoxa, como la regla subsidiaria, ligeramente heterodoxa, lo probable es que se apliquen en relación con gastos de pequeña cuantía y por causa de errores en la llevanza de la contabilidad.

La regla especial se aplica a condición de que ello no determine una tributación inferior a la que hubiese correspondido por aplicación de las normas de imputación temporal previstas en los apartados anteriores del artículo 19, es decir, básicamente, del devengo y la correlación de ingresos y gastos. La norma es lógica, porque descansando su fundamento en una excepción a la ortodoxia por motivos exclusivamente prácticos, no parece correcto que de ello derive una menor tributación. Tampoco lo contrario, es decir, una mayor tributación, pero este aspecto no se contempla, sea por cinismo o porque se estima que el resultado perjudicial para el contribuyente deriva de su conducta negligente en la llevanza de los libros de contabilidad.

El concepto de tributación inferior, también utilizado en el artículo 16 de la Ley 43/1995, es bastante ambiguo. En efecto, la norma no determina la cantidad que debe tomarse como tributación, ni los períodos impositivos respecto de los que debe proyectarse la comparación. A nuestro entender los períodos impositivos que deben tomarse en consideración son todos los afectados por la incorrecta contabilización del gasto. Por tanto no sólo el período impositivo en el que se contabiliza y aquel o aquellos en que se devenga, de manera tal que una regla que no tiene otra justificación que la de tipo práctico finalmente puede tener el efecto contrario. Este tipo de normas pueden ser útiles en relación con errores contables en la imputación temporal de escasa consideración, y en el seno de actuaciones administrativas de comprobación dotadas de una cierta flexibilidad y capacidad de apreciación por parte de la Administración tributaria. No es este el caso de nuestra Administración tributaria que, por las razones que sean, ha ido perdiendo paulatinamente esa capacidad y voluntad de apreciación, tan necesaria en tributos cuya base imponible es una magnitud que deriva de la realización de una multiplicidad de operaciones, determinantes de ingresos y gastos de naturaleza diversa cuya imputación temporal no es siempre pacífica.

En términos generales, diferir la imputación de un gasto a la cuenta de pérdidas y ganancias puede determinar una menor tributación cuando en el período impositivo o períodos impositivos del devengo se han producido pérdidas o bien cuando los beneficios son tan escasos que la cuota íntegra no es capaz de absorber las deducciones no sujetas a devolución que de la misma puedan practicarse. En ausencia de pérdidas o de deducciones de la cuota pendientes de imputación el supuesto de tributación inferior no se presentará, pero la inversa no es cierta, es decir, que cuando concurren dichos supuestos existirá tributación inferior, ya que los dilatados plazos de compensación de bases imponibles negativas (diez años) o de deducción de la cuota (siete o cinco años, según los casos), así lo hacen prever.

De acuerdo con lo anterior la tributación inferior debe tomar en cuenta la cantidad a ingresar en la declaración-liquidación aumentada en el importe de los pagos a cuenta que pudieran existir.

Corresponde al sujeto pasivo determinar en el momento de efectuar la declaración-liquidación del período impositivo en el que ha sido imputado contablemente el gasto a la cuenta de pérdidas y ganancias si, como consecuencia de la incorrección en dicha imputación, se ha producido una tributación inferior, de manera tal que si, en efecto, se ha producido, el propio sujeto pasivo está llamado a regularizar su situación tributaria. En este sentido es interesante hacer notar la diferencia en relación con la corrección de valor en operaciones vinculadas del artículo 16, donde el sujeto pasivo no debe regularizar, correspondiendo a la Administración tributaria tal función en el ejercicio de la potestad que expresamente le confiere la norma. En el caso que nos ocupa, la Administración tributaria, en el ejercicio de su potestad de comprobación ordinaria, comprobará si la determinación efectuada por el sujeto pasivo es correcta.

Tanto la regla general como la que hemos denominado especial, se aplica a aquellos ingresos y gastos cuya imputación temporal se rige por lo previsto en los apartados 1 y 2 del artículo 19, es decir, por el principio del devengo y el de correlación de ingresos y gastos o cualquier otro que, por motivos de imagen fiel, lleve el sujeto pasivo mediando la aprobación administrativa. Ahora bien, todos los gastos que derivan de la aplicación de normas contables sobre corrección de valor o sobre los riesgos y gastos posibles no se reconocen contablemente en virtud de los referidos principios, sino del principio de prudencia valorativa. ¿Quiere esto decir que el sujeto pasivo puede imputarlos a la cuenta de pérdidas y ganancias a su albedrío? Evidentemente no, porque tal imputación, es decir, el reconocimiento contable de los gastos, está regulada por normas que el Código de Comercio, la Ley de Sociedades Anónimas y el Plan General de Contabilidad, básicamente, establecen al efecto. Estas normas determinan el importe y el momento en el que el gasto debe ser reconocido, si bien, particularmente en el caso de las provisiones para riesgos y gastos, dejan un cierto margen de apreciación al empresario. Por lo tanto, no sería acertado entender que la no mención de los referidos gastos en los apartados 1, 2 y 3 del artículo 19 quiere decir que los mismos no están sometidos, a efectos fiscales, a normas de imputación temporal. Lo están, lo que sucede es que estas reglas son, básicamente, las mercantiles de naturaleza contable, respecto de las que, en ciertos casos, la Ley 43/1995, incorpora determinadas precisiones correctoras, como acontece en los casos de pérdida de valor de determinados valores (art. 12.3 y 4) y de los riesgos previsible, pérdidas eventuales, gastos o deudas probables (art. 13). Por tanto, un gasto que responda a una corrección valorativa o la cobertura de un riesgo, tiene un momento de imputación temporal preciso.

La validez de la conclusión precedente nos lleva a entrever una insuficiencia en el segundo párrafo del apartado 3 del artículo 19. En efecto, dicho párrafo olvida los gastos cuyo reconocimiento contable y fiscal se rige por el principio de prudencia valorativa. A nuestro entender, estamos ante una laguna que debe salvarse mediante una interpretación integradora de los preceptos que la Ley 43/1995 dedica a la imputación temporal de ingresos y gastos, pudiéndose llegar a la conclusión de que cuando un gasto de los que se rigen por el principio de prudencia no haya sido imputado a la cuenta de pérdidas y ganancias en el período impositivo que procede por aplicación de las normas anteriormente citadas, deberá imputarse a dicho período impositivo, excepto si la imputación contable se realizó en un período impositivo posterior y ello no determina una tributación inferior. Es decir, se propugna una aplicación analógica del segundo párrafo del artículo 19.3 a los gastos derivados de la aplicación del principio de prudencia.

La regla especial se aplica preferentemente, de manera tal que, producido el supuesto de hecho que contempla, el gasto se imputará al período impositivo que corresponda al ejercicio en el que ha sido reconocido contablemente, sin que el sujeto pasivo pueda optar por imputar el gasto al período impositivo del devengo.

c) Ingresos imputados contablemente a la cuenta de pérdidas y ganancias en un ejercicio posterior al derivado de la aplicación de los principios del devengo y de correlación de ingresos y gastos.

En este supuesto, por aplicación de lo previsto en el primer inciso del segundo párrafo del artículo 19.3 de la Ley 43/1995 los ingresos se imputarán al período impositivo que corresponda de acuerdo con los referidos principios, sin que, en ningún caso, puedan computarse en el período impositivo en el que se han reconocido contablemente. Además, no es preciso que el ingreso haya sido reconocido contablemente para que sea imputado en la forma expuesta. El ingreso nunca puede ser imputado, fiscalmente, en período impositivo posterior al que procede según los principios del devengo y de correlación de ingresos y gastos. La incorrecta aplicación de las normas mercantiles que concretan dicho principio, sea por error, negligencia o intencionadamente, no debe perturbar la correcta formación de la base imponible.

d) Ingresos imputados contablemente a la cuenta de pérdidas y ganancias en un ejercicio anterior al derivado de los principios del devengo y de correlación de ingresos y gastos.

En este supuesto el segundo párrafo del artículo 19.3 de la Ley 43/1995, establece dos reglas:

- La regla general, en cuya virtud los ingresos se imputarán al período que procedan por aplicación de los principios del devengo y de correlación de ingresos y gastos.
- La regla especial, en cuya virtud el ingreso se computará en el período impositivo en el que ha sido abonado a la cuenta de pérdidas y ganancias, «...siempre que de ello no se derive una tributación inferior a la que hubiese correspondido por aplicación de las normas de imputación temporal previstas en los apartados anteriores».

Valen aquí las mismas consideraciones que realizamos en relación con los gastos imputados contablemente en la cuenta de pérdidas y ganancias en un ejercicio posterior al que corresponde de acuerdo con los principios del devengo y de correlación de ingresos y gastos. En particular, conviene recordar que la regla especial se aplica preferentemente, de manera tal que tanto el sujeto pasivo como la Administración tributaria deberán atenerse a la misma, cuando se produzca el supuesto de hecho en el que se basa.

Las reglas relativas a ingresos y gastos imputados a la cuenta de pérdidas y ganancias de manera incorrecta por infringir el principio del devengo y el de correlación de ingresos y gastos, o el de

prudencia valorativa por infringir el principio de prudencia, garantizan que todos los ingresos y todos los gastos se computen, sea en el período impositivo procedente por aplicación de los referidos principios, o en el que se hubieran imputado contablemente a la cuenta de pérdidas y ganancias si de ello no se deriva una menor tributación. Cuando el gasto o el ingreso se computan en el período impositivo en el que se hubiesen imputado contablemente a la cuenta de pérdidas y ganancias se evitarán, además, las siempre engorrosas correcciones al resultado contable. No así cuando deba imputarse el gasto o el ingreso al período impositivo del devengo o de la correlación. Un caso particularmente interesante es aquel en el que la deuda tributaria ha sido liquidada con carácter firme, o bien haya ganado firmeza por prescripción.

En el caso del ingreso, parece claro que el segundo párrafo del artículo 19.3 de la Ley 43/1995, impide desplazar un ingreso reconocido contablemente en un determinado ejercicio a un período impositivo anterior ya prescrito porque de ello se derivará una tributación inferior, o, por mejor decir, computando el ingreso en el período impositivo en el que ha sido imputado contablemente a la cuenta de pérdidas y ganancias no se deriva una tributación inferior a la que hubiere correspondido si se computa dicho ingreso al período impositivo de su devengo.

En el caso del gasto la cuestión no es tan clara porque al desplazar un gasto reconocido contablemente en un período impositivo a otro anterior ya prescrito se genera una mayor tributación o, si se prefiere, computando el gasto en el período impositivo en el que ha sido imputado contablemente a la cuenta de pérdidas y ganancias sí se deriva una tributación inferior a la que hubiere correspondido si se computa dicho gasto al período impositivo de su devengo. Vistas así las cosas, la Ley 43/1995, no habría salvado el problema de la no deducción del gasto cargado en la cuenta de pérdidas y ganancias en un ejercicio posterior al de su devengo cuando el período impositivo del devengo estuviese prescrito. Ahora bien, la no deducción de un gasto implica -con frecuencia se olvida-, una quiebra notable del hecho imponible, ya que el mismo se fundamenta en la obtención de renta y para determinar ésta es preciso tener en cuenta la totalidad de los gastos. En este sentido parece de equidad que la norma contenida en el segundo párrafo del apartado 3 del artículo 19 se aplique con la máxima flexibilidad permitiendo la deducción del gasto en el período impositivo en el que ha sido contablemente reconocido cuando el retraso en la imputación contable a la cuenta de pérdidas y ganancias no obedezca a motivaciones fiscales, en particular cuando la causa reside en el error de apreciación respecto del momento del devengo. Nuevamente en este punto sería oportuno que la práctica administrativa se produjera en el marco de una cierta capacidad de apreciación, hoy en día en declive.

2.8.4.3. La recuperación de valor.

2.8.4.3.1. Naturaleza y funciones de la norma de recuperación de valor.

El apartado 6 del artículo 19 de la Ley 43/1995 regula un supuesto de imputación temporal que, como se verá seguidamente, está asociado a pérdidas de valor, determinantes de gastos o pér-

didadas, que posteriormente se recuperan, permaneciendo el elemento patrimonial determinante de las mismas en el patrimonio del sujeto pasivo en el que se dedujo el gasto o la pérdida o en otro vinculado con el mismo.

El mandato contemplado en el artículo 19.6 de la Ley 43/1995 implica, formalmente, una excepción al principio del precio de adquisición, puesto que aparentemente imputa a un elemento patrimonial un valor superior al contable, es decir, al precio de adquisición. En rigor no es así, porque la regla de recuperación de valor no modifica el precio de adquisición, ni a efectos contables, lo cual sería impensable, ni a efectos fiscales. Nótese que la referencia al elemento patrimonial determinante de la pérdida y posterior recuperación de valor es puramente circunstancial. La norma fiscal, en efecto, no se basa, como más adelante veremos, en que el valor de mercado de un determinado elemento patrimonial es superior a su precio de adquisición, sino en que de la tenencia de ese elemento patrimonial se derivó una pérdida contable y fiscalmente reconocida que ya no existe. Por eso no se trata tanto de exceptuar, a efectos fiscales, el principio del precio de adquisición como de velar, a dichos efectos, por su correcta aplicación. Es muy posible que en el marco de un Derecho contable más desarrollado que el actualmente existente el apartado 6 del artículo 19 fuera superfluo, ya que, en definitiva, su efecto es velar por la correcta aplicación del principio del precio de adquisición. En el marco de un Derecho contable en el que el principio de prevalencia del fondo sobre la forma estuviera profundamente enraizado la referida norma no tendría razón de ser porque lo que en la misma se ordena también procedería, en términos generales, por aplicación del referido principio. Pero el legislador fiscal ha desconfiado de que nuestras normas contables, aunque desde luego informadas por el referido principio en cuanto que el mismo es requisito de la imagen fiel cuando no su ingrediente esencial, fueran suficientes para, de manera pacífica, evitar distorsiones interesadas a la correcta aplicación del principio del precio de adquisición. No es, con todo, tarea fácil para las normas contables encauzar adecuadamente estos supuestos teniendo en cuenta que el sujeto contable es la empresa, individual o social, excepción hecha de los grupos que deban presentar sus cuentas consolidadas.

De acuerdo con lo expuesto se opina que la norma del artículo 19.6 de la Ley 43/1995 no tanto exceptúa el principio del precio de adquisición cuanto extrae las consecuencias pertinentes de una consideración de fondo sobre el mismo. Por esta razón es contemplada, de ordinario, como una norma antifraude y, como casi todas las normas antifraude, está llena de aristas dudosas y zonas oscuras que al intérprete corresponde desvelar.

2.8.4.3.2. Supuestos contemplados.

El artículo 19.6 de la Ley 43/1995 contempla cuatro supuestos:

- Corrección de valor y posterior recuperación de valor, permaneciendo el elemento patrimonial en el patrimonio de la entidad que sufrió la pérdida.
- Corrección de valor y posterior recuperación de valor, habiendo sido el elemento patrimonial adquirido por una entidad vinculada con la que sufrió la pérdida.

- Pérdida derivada de la transmisión y posterior recuperación de valor, habiendo adquirido el elemento patrimonial la entidad que lo transmitió.
- Pérdida derivada de la transmisión y posterior recuperación de valor, habiendo adquirido el elemento patrimonial un entidad vinculada con la que lo transmitió.

Todos los supuestos tienen en común tres notas:

- Una entidad ha sufrido una pérdida que se manifiesta a través de una corrección de valor o de una transmisión, por causa de la pérdida de valor de un elemento patrimonial.
- El elemento patrimonial permanece en el patrimonio de la entidad que sufrió la pérdida o en el de otra vinculada con la misma.
- El elemento patrimonial recupera su valor.

Las notas configuradoras ponen de relieve, una vez más, que no estamos ante una norma que suponga una excepción, a efectos fiscales, del principio del precio de adquisición, sino ante una norma que vela, a efectos fiscales, por la correcta imputación temporal de las recuperaciones de valor.

2.8.4.3.3. Corrección y posterior recuperación de valor.

De acuerdo con lo previsto en el artículo 39.4 del Código de Comercio, cuando la empresa ha reconocido contablemente una corrección de valor de un determinado elemento patrimonial, la valoración resultante «...no podrá mantenerse si las razones que motivaron las correcciones de valor hubieran dejado de existir...». Por lo tanto, tan pronto como el elemento patrimonial recupere el valor, la provisión deberá abonarse a la cuenta de pérdidas y ganancias, de manera tal que el resultado contable y, consiguientemente, la base imponible recogerán la recuperación de valor. Siendo esto así el mandato del artículo 19.6 parece superfluo cuando la recuperación de valor se produzca permaneciendo el elemento patrimonial que motivó la corrección de valor en el patrimonio de la entidad que la practicó.

La recuperación de valor está asociada a una corrección de valor previa, de manera tal que no se concibe la primera sin la segunda.

La corrección de valor, por una parte, es una técnica impuesta por la norma contable para recoger «...el valor inferior de mercado o cualquier otro valor inferior...» que corresponda a un determinado elemento patrimonial, que determina el reconocimiento contable de un gasto en virtud del principio de prudencia valorativa. Normalmente este gasto será fiscalmente deducible, en cuyo caso no habrá obstáculo alguno para considerar la recuperación de valor como ingreso. Sin embargo, en los supuestos excepcionales en los que el gasto no haya sido fiscalmente deducible, la recuperación de valor tampoco debe constituir un ingreso, a efectos fiscales. Ninguna norma en la Ley 43/1995

establece tal previsión, pero parece lógico que así sea porque, de lo contrario, las correcciones de valor fiscalmente no deducibles generarían excesos de imposición cuando se produjera la recuperación de valor.

La recuperación de valor también es un concepto de la normativa contable, y aunque el Código de Comercio no emplea dicha terminología en el citado artículo 39.4, sí lo hace el Plan General de Contabilidad cuando regula las cuentas destinadas a reflejar los excesos y aplicaciones de provisiones. De aquí se sigue que la existencia de la recuperación de valor y el importe de la misma debe concretarse mediante la aplicación de la normativa contable, lo que, a nuestro entender, implica que existe la recuperación de valor cuando cesan las circunstancias que determinaron la corrección de valor.

Cuando la extinción o cese de las circunstancias que motivaron la corrección de valor se produce estando el elemento patrimonial en el patrimonio de una entidad vinculada, la recuperación de valor también es un ingreso fiscalmente computable, pero la norma no precisa si el mismo se integra en la base imponible de la sociedad que practicó la corrección de valor o en la de la sociedad que tiene en su patrimonio el elemento patrimonial que motivó la corrección de valor. La lógica aconseja imputar la recuperación de valor a la entidad que tiene en su patrimonio el referido elemento patrimonial, lo que, sin embargo, debilita a la norma ya que no surtirá efectos cuando la sociedad adquirente resida en el extranjero, a menos que procediere la aplicación de las normas sobre transparencia fiscal internacional, lo que parece fácilmente evitable para los grupos multinacionales, todo ello sin perjuicio de las normas previstas para evitar el fraude de ley, cuando procediere su aplicación.

La norma no precisa en qué momento debe existir la relación de vinculación. No obstante, es fácil interpretar que dicha relación, en cualquier caso, debe concurrir en el período impositivo en el que se produce la recuperación de valor, puesto que la recuperación de valor se imputa a dicho período impositivo. No es tan claro, sin embargo, que la relación de vinculación también deba concurrir en el período impositivo en el que se produjo la corrección de valor, o también, en aquel otro en el que el elemento patrimonial pasó a formar parte del patrimonio de la entidad vinculada.

A nuestro entender es necesario que la vinculación también exista en el momento en el que el elemento patrimonial pasa a formar parte del patrimonio de la entidad vinculada. En efecto, si la relación de vinculación se produce posteriormente, generalmente habrá existido una transacción que habrá tenido por objeto los valores representativos del capital social de la entidad que pasa a ser vinculada, de manera tal que a través de dicha transacción habrá tributado, de manera indirecta, la recuperación de valor, no debiendo, por tanto, volver a tributar por aplicación del artículo 19.6 de la Ley 43/1995.

Finalmente, la exigencia de que la relación de vinculación exista incluso en el período impositivo en el que se produce la corrección de valor, que ha sido esbozada por una consulta de la Dirección General de Tributos de 22 de diciembre de 1996, deriva de una consideración no expli-

tada en la norma, a saber, que tanto la corrección de valor como la recuperación se practican respecto del grupo de entidades vinculadas. Esta elaboración de la doctrina administrativa no se desprende, sin embargo, de manera nítida del artículo 19.6 de la Ley 43/1995.

Respecto de los elementos patrimoniales a cuya recuperación de valor se aplica la norma, debemos entender que son todos los que puedan motivar una corrección de valor fiscalmente computable susceptible de recuperación, siendo indiferente que pertenezcan al inmovilizado o al circulante, si bien no es aventurado entender que será en el ámbito de los valores de renta variable donde, probablemente, se concentre la mayor parte de los supuestos. Desde esta perspectiva, la recuperación de valor del artículo 19.6 de la Ley 43/1995 entra en relación con cuestiones básicas del Impuesto sobre Sociedades, como el diferimiento derivado de la compensación de bases imponibles negativas, la no compensación de bases imponibles negativas del artículo 23.2 y la depreciación de la participación como causa de exclusión de la deducción por doble imposición de dividendos del artículo 28.4 e).

Antes de examinar las referidas relaciones conviene abordar una cuestión previa, a saber, los efectos que han de darse a la recuperación de valor, aparte de, claro está, tener la condición de ingreso fiscalmente computable.

En cuanto norma de imputación temporal, el artículo 19.6 de la Ley 43/1995, se limita a anticipar un ingreso latente en un determinado elemento patrimonial. El elemento patrimonial no adquiere un nuevo valor, pero los ingresos que en el futuro se reconozcan contablemente deberán integrarse en la base imponible considerando que, por virtud de lo dispuesto en el citado precepto, ya han tributado, no debiendo hacerlo dos veces. También es posible que la recuperación de valor decaiga en un período impositivo posterior, en cuyo caso lo procedente es cancelar, en la medida que proceda, el ingreso anticipado. De ordinario, considerando el principio del precio de adquisición, el reconocimiento contable del ingreso fiscalmente anticipado se producirá con ocasión de la transmisión del elemento patrimonial.

El artículo 19.6 de la Ley 43/1995, se relaciona, como ya hemos apuntado, con la cuestión del diferimiento derivado de la compensación de bases imponibles negativas. Sabido es que la compensación de bases imponibles negativas determina, en unión a una correlativa corrección de valor y posterior transmisión de la participación antes de que se hubiere producido la recuperación de valor, un diferimiento del tributo hasta el momento en el que los nuevos accionistas perciban el dividendo o transmitan la participación. Pues bien, en la medida en que sea de aplicación el artículo 19.6 de la Ley 43/1995, dicho diferimiento queda eliminado.

Proponemos el siguiente *ejemplo*:

1

Ejemplo:

La Sociedad «A» constituye la Sociedad «B», la cual sufre pérdidas y antes de que obtenga beneficios es transmitida la participación a la Sociedad «C», obteniendo la Sociedad «B» beneficios con posterioridad; finalmente la Sociedad «C» transmite la participación.

Contabilidad:

SOCIEDAD A			SOCIEDAD B		
100	Cartera		100	Tesorería	
	a Tesorería			a Capital	
	(por la aportación)			(por la constitución)	
	x	100		x	100
80	P y g		80	P y g	
	a Provisión			a Varios	
	(corrección de valor)			(por las pérdidas)	
	x	80		x	80
20	Tesorería				
80	Provisión				
	a Cartera				
	(transmisión de la participación)				
	x	100			
SOCIEDAD C					
20	Cartera				
	a Tesorería				
	(adquisición de la participación)				
	x	20			
100	Tesorería		80	Varios	
	a Cartera			a P y g	
	a P y g				
	(transmisión de la participación)			(recuperación de beneficios)	
	x	20		x	80

Supuesto que no sea de aplicación el artículo 19.6 de la Ley 43/1995, tendremos la siguiente tributación: .../...

.../...		
ENTIDADES		TRIBUTACIÓN
A	(80)	(Período de pérdidas de B. Se compensan con los beneficios de A del propio ejercicio o de futuros ejercicios).
B	(80)	(Período de pérdidas. Se compensan con los beneficios de B en ejercicios futuros).
B	0	(80 – 80). (Compensación en el período impositivo de obtención de beneficios).
C	80	(Período impositivo de la transmisión).
TOTAL BASE EFECTIVA	<u>0</u>	

Puede apreciarse que la pérdida sufrida por «B» (80), inmediatamente se compensará con los beneficios que obtenga «A», incluso en el mismo ejercicio, y, además, dicha pérdida podrá compensar beneficios futuros de «B». La doble compensación se regulariza cuando «C» transmita la participación, o bien, perciba dividendos de «B» para lo que esta última deberá reducir su capital. Pero dicha regularización podrá demorarse tal vez indefinidamente, de aquí que el mecanismo de compensación de bases imponibles negativas produzca un diferimiento del tributo. Así es en nuestro sistema tributario desde 1964, año en el que, como es sabido, se estableció la compensación de bases imponibles negativas. Pues bien, el artículo 19.6 de la Ley 43/1995, impide el diferimiento en la medida en que, tan pronto la entidad participada, en nuestro ejemplo, obtenga beneficios, la participación en la misma registra una recuperación de valor. Para ello es necesario que se dé un supuesto de vinculación entre «B» y «C».

Puede apreciarse que el efecto del artículo 19.6 es anticipar un ingreso latente en la participación que «C» tiene sobre «B», de manera que cuando se produzca la distribución del dividendo o la transmisión de la participación deberá considerarse que los ingresos correspondientes ya han tributado.

En el ejemplo propuesto la tributación de las Sociedades «A» y «B» no variaría, pero sí lo haría la de la Sociedad «C», ya que la misma tributaría en el propio ejercicio en el que «B» obtiene los beneficios que determinan la recuperación de valor.

Desde el punto de vista de la política tributaria cabe preguntar si hubiera sido correcto que el artículo 19.6 de la Ley 43/1995 se hubiera concebido no sólo en relación con entidades vinculadas sino con todo tipo de entidades. Verdaderamente se hubiera, de esa forma, cortado de raíz el diferimiento propio de la compensación de bases imponibles negativas, lo cual es positivo. Sin embargo ello hubiera casado mal con una reforma que se pretendía favorable a la competitividad de las empre-

sas y apegada a las normas mercantiles de naturaleza contable. No era esperable, ciertamente, que en base a tales planteamientos el legislador hubiera adoptado una solución tan radical, y de aquí el reducido campo de aplicación del artículo 19.6 de la Ley 43/1995.

La relación del artículo 19.6 con la restricción a la compensación de bases imponibles negativas establecida en el artículo 23.2 puede ser analizada con la ayuda del ejemplo precedente. Si las pérdidas de «B» no son compensables por aplicación del referido artículo 23.2, se produce un anticipo de la tributación, ya que, en efecto, «B» no puede compensar la base imponible negativa de manera que cuando se recuperan sus beneficios deberá tributar, pero también deberá hacerlo «C» por virtud de lo dispuesto en el artículo 19.6. Finalmente, la situación se regulariza cuando «C» transmite la participación, ya que los beneficios obtenidos tienen derecho a la deducción por doble imposición de plusvalías del artículo 28.5.

La tributación sería la siguiente:

ENTIDADES	TRIBUTACIÓN
A (80)	(Período de pérdidas de B. Se compensan con los beneficios de A presentes o futuros).
B (80)	(Período de pérdidas. No son compensables por efecto del artículo 23.2).
B 80	(Período de recuperación de beneficios).
C 80	(Período de recuperación de beneficios de B por efecto del artículo 19.6).
C (80)	(80 – 80 – 80). (Período de transmisión, el ingreso obtenido tiene derecho a la deducción del artículo 28.5, pero no debe integrarse en la base imponible porque ya se integró en un período impositivo anterior).
TOTAL BASE EFECTIVA 0	

Puede observarse que la tributación total es correcta, pero también que mientras la entidad «C» no transmite la participación hay una anticipación de la tributación. Ello se debe al efecto acumulado de los ingresos por recuperación de valor del artículo 19.6 y de la restricción a la compensación de bases imponibles negativas del artículo 23.3. Rara vez, sin embargo, ha de presentarse este supuesto, ya que la transmisión que lo desencadena debe celebrarse entre partes vinculadas.

Finalmente, el artículo 19.6 también debe ser examinado en relación con el artículo 28.4 e) que excluye la deducción por doble imposición de dividendos «...cuando dicha distribución haya producido una depreciación en el valor de la participación», y añade que «En este caso la recuperación del valor de la participación no se integrará en la base imponible».

Ambos incisos tienen relación con el artículo 19.6. El primero, porque si la recuperación de valor afecta al valor de la participación, aunque sólo fuere a efectos fiscales, de inmediato surgiría la cuestión de si debe o no excluirse la deducción por doble imposición de dividendos cuando se distribuye el beneficio que motivó la recuperación de valor, ya que tal distribución producirá una depreciación del referido valor fiscal, aunque no del valor contable. En nuestro criterio dicha cuestión no debe ni tan siquiera plantearse porque, como hemos apuntado anteriormente, la norma de recuperación de valor produce efectos en relación con la imputación temporal, sin afectar al valor de los elementos patrimoniales conocidos.

El segundo inciso también guarda una cierta relación con el artículo 19.6, aunque sólo sea porque se refiere a la «recuperación de valor de la participación». ¿Se están refiriendo ambos preceptos a la misma recuperación de valor? Cuando la recuperación de valor se produce estando la participación en el patrimonio de la entidad que practicó la corrección valorativa entendemos que la respuesta debe ser positiva. En efecto, en este caso la recuperación de valor lo es, a la par, contable y fiscal o, por mejor decir, surte efectos contables y fiscales. Por eso la recuperación de valor se reflejará contablemente y no será preciso realizar corrección alguna sobre el resultado contable para determinar la base imponible. Ahora bien, el artículo 28.4 e) ordena la no integración en la base imponible del importe de la recuperación de valor cuando dicha corrección corresponda a una depreciación, sin duda cubierta por una corrección de valor bajo la forma de provisión, que ha motivado la exclusión de la deducción por doble imposición de dividendos, pero el artículo 19.6 ordena justamente lo contrario. ¿Hay conflicto entre ambos preceptos? Opinamos que no hay conflicto, porque el artículo 28.4 e) al contener una regla sobre el tratamiento de una determinada recuperación de valor, tiene carácter especial en relación con el artículo 19.6 y, por tanto, su mandato debe prevalecer.

2.8.4.3.4. Pérdida por transmisión y posterior recuperación de valor.

El segundo párrafo del artículo 19.6 de la Ley 43/1995, establece que la recuperación de valor del elemento patrimonial también se integrará en la base imponible «...en el supuesto de pérdidas derivadas de la transmisión de elementos patrimoniales del inmovilizado que hubieran sido nuevamente adquiridos dentro de los seis meses siguientes a la fecha en que se transmitieron».

El supuesto de hecho que contempla el segundo párrafo del artículo 19.6 de la Ley 43/1995, es de todo punto idéntico al del primer párrafo, con tres salvedades:

- La pérdida se pone de manifiesto a través de una transmisión, no de una corrección de valor.
- Los elementos patrimoniales afectados son, únicamente, los pertenecientes al inmovilizado.

- El elemento patrimonial debe haber sido adquirido por la propia entidad que lo transmitió o por una entidad vinculada dentro de los seis meses a la fecha de transmisión.

Bien se comprende, sin embargo, que las salvedades son, en realidad, totalmente adjetivas, ya que responden a la forma en como se ha puesto de manifiesto la pérdida, esto es, a través de una transmisión.

La transmisión puede realizarse a un tercero o a una entidad vinculada. En este último caso, la nueva adquisición se produce en el mismo momento de la transmisión. Por el contrario, si el caso que concurre es el primero, debe producirse una posterior transmisión. Lo importante, a este respecto, es que el inmovilizado cuya transmisión determinó la pérdida se encuentre en el patrimonio de la entidad que lo transmitió o de otra vinculada con la misma antes de transcurridos los seis meses desde la transmisión.

La recuperación de valor que debe integrarse en la base imponible es el incremento de valor que experimente el inmovilizado transmitido y nuevamente adquirido, hasta el límite del valor contable por el que se hallaba contabilizado en el momento de realizarse la primera transmisión, de manera tal que no necesariamente toda la pérdida deberá integrarse en la base imponible, sino solamente la diferencia entre dicho valor contable y el valor contable derivado de la adquisición, en cuanto que, claro está, la referida diferencia sea cubierta por una recuperación de valor. Cuando el adquirente es una entidad vinculada ambos valores contables coinciden y, en tal caso, el importe íntegro de la recuperación de valor deberá integrarse en la base imponible.

La recuperación de valor debe producirse, obviamente, estando ya el elemento patrimonial de inmovilizado en el patrimonio de la entidad que lo transmitió o en el de otra entidad vinculada. Una recuperación de valor producida antes es irrelevante, puesto que la misma tributaría en sede del adquirente tercero con ocasión de la segunda transmisión. Cuestión diferente es el momento en el que debe producirse la vinculación. A nuestro entender la vinculación debe producirse en el momento de la segunda transmisión, o de la primera transmisión si ya en ésta actúa como entidad adquirente una entidad vinculada, y debe existir también cuando se produzca la recuperación de valor. Si la recuperación de valor se produce una vez que la relación de vinculación ha dejado de existir, no procederá la integración de la misma en la base imponible.

Cuando el elemento patrimonial de inmovilizado ha sido adquirido por un tercero, la hipótesis que contempla el segundo párrafo del artículo 19.6 es que el elemento patrimonial sea objeto de una nueva transmisión, sea en favor de la primera entidad transmitente o de una entidad vinculada con la misma. No se contempla explícitamente el caso en el que la entidad adquirente tercera o bien otra ulterior adquirente tercera, haya pasado, posteriormente, a la situación de vinculada con la entidad transmitente. Sin embargo, los principios que animan el precepto justificarían que este supuesto también debiera entenderse comprendido en su ámbito de aplicación, porque es lo mismo adquirir el elemento patrimonial de inmovilizado que adquirir el capital social de la entidad propietaria del mismo. En este caso, la recuperación de valor que habría de tomarse en consideración se calcularía desde el valor de adquisición de la participación hasta el valor contable del elemento patrimonial de inmovilizado en el momento de su transmisión.

La integración de la recuperación de valor en la base imponible de la entidad en cuyo patrimonio se halla el inmovilizado que determinó la pérdida no implica que el mismo adquiriera un nuevo valor, pero los ingresos que en el futuro se reconozcan contablemente deberán integrarse en la base imponible de manera tal que se evite una doble imposición. En consecuencia, la ulterior transmisión del elemento patrimonial motivará, por lo general, el reconocimiento contable de un ingreso equivalente a la recuperación de valor o mayor, de manera tal que dicho ingreso deberá excluirse de la base imponible hasta el importe de la recuperación de valor. E igualmente, si la recuperación de valor integrado en la base imponible se difumina posteriormente, deberá integrarse en la base imponible con carácter negativo.

2.8.5. Provisiones no aplicadas a su finalidad.

El artículo 1.Tres de la Ley 50/1998, de 30 de diciembre, ha incorporado un nuevo apartado al artículo 19 de la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, que tiene por objeto garantizar que la reversión de provisiones cuya dotación constituyó en su día gasto deducible motive el correspondiente ingreso, a efectos fiscales.

El supuesto de hecho contemplado en el referido apartado se presenta cuando «...se eliminan provisiones, por no haberse aplicado a su finalidad, sin abono a una cuenta de ingresos del ejercicio...», y el mandato que se asocia a dicho supuesto de hecho consiste en que «...su importe se integrará en la base imponible de la entidad que las hubiere dotado, en la medida en que dicha dotación se hubiese considerado gasto deducible».

El mandato de la norma parece claro y justificado. Si la dotación a una determinada provisión constituyó partida fiscalmente deducible, la eliminación de la provisión debe constituir ingreso fiscalmente computable. Pero la claridad y justificación del mandato legal no oculta su obviedad y, por ello, podría llamar a confusión.

De acuerdo con lo previsto en el artículo 10.3 de la Ley 43/1995, la base imponible se determina a partir del resultado contable, corregido por aplicación de las normas previstas en la misma. Como ya sabemos, el resultado contable es fruto de la aplicación de las normas mercantiles de naturaleza contable, de manera tal que, sin ninguna ambigüedad, se trata de una magnitud jurídicamente determinada. Pues bien, cuando una provisión pierde su fundamento, es decir, se extingue el hecho que motivó su dotación, su saldo debe abonarse a la cuenta de pérdidas y ganancias y, por tanto, engrosará el resultado contable, integrándose de esta manera en la base imponible.

Las normas mercantiles de naturaleza contable no permiten que una provisión sea eliminada «...sin abono a una cuenta de ingresos del ejercicio...».

La cuenta de abono de la eliminación de una provisión necesariamente ha de ser una cuenta de ingresos que, a su vez, se abonará a la cuenta de pérdidas y ganancias. Es cierto que el artículo 39.4 del Código de Comercio, relativo al tratamiento de las correcciones de valor correspondientes a hechos o causas que dejan de existir, se limita a ordenar que no se mantenga la corrección de valor que se hubiere practicado anteriormente, sin especificar el movimiento contable de la provisión, y también es cierto que en el artículo 188 del TRLSA, relativo a las provisiones para riesgos y

gastos, tampoco hallamos referencias al movimiento contable derivado de la extinción de los riesgos y gastos anteriormente provisionados. Pero también lo es que el Plan General de Contabilidad dedica un conjunto de cuentas de ingresos, las comprendidas en el subgrupo 79, a recoger los excesos y aplicaciones de provisiones. ¿Qué otra cuenta podría recoger la reversión de una provisión? Descartemos las cuentas de pasivos frente a terceros y las cuentas de aportaciones, ya que las mismas reflejan los flujos financieros recibidos a terceros, y descartemos también las cuentas de reservas porque todas ellas nacen por aplicación del saldo de la cuenta de pérdidas y ganancias. Y podemos seguir descartando, en un ejercicio esotérico, el resto de las cuentas, porque no hay otra posibilidad legal, hoy por hoy, que las cuentas de ingresos llamadas a ser abonadas a la de pérdidas y ganancias.

La infructuosa búsqueda, hoy por hoy, de cuentas diferentes de ingresos, a las que habrían de abonarse las provisiones que hubieran perdido su razón de ser, lleva a una conclusión nada alentadora: el legislador ha entendido conveniente salir al paso de una posible irregularidad contable consistente en no llevar a la cuenta de pérdidas y ganancias las provisiones que han perdido su razón de ser, estableciendo a tal efecto el mandato de integración en la base imponible. ¿Es que, nos preguntamos, sin este mandato hubiera prosperado la malformación de la base imponible? Desde luego que no, porque el resultado contable al que alude el artículo 10.3 de la Ley 43/1995, no es un resultado contable meramente material, sino el que se desprende de las normas mercantiles de naturaleza contable, de manera tal que la Inspección de los Tributos hubiera podido, en todo caso, regularizar la situación tributaria mediante la integración en la base imponible del saldo de la provisión devenida innecesaria errónea o maliciosamente transferida a una cuenta no perteneciente a las de ingresos.

Sobre este particular no debieran existir dudas, máxime si tenemos en cuenta que el artículo 148 de la Ley 43/1995, autoriza a la Administración tributaria, a los solos efectos de determinar la base imponible, a «...determinar el resultado contable, aplicando las normas a que se refiere el artículo 10.3 de esta ley».

Pues bien, el nuevo apartado 9 del artículo 19 de la Ley 43/1995 aparece, desde esta perspectiva y consideración, como un cuerpo extraño a la referida ley.

Puede haber, no obstante, algunos casos en los que, sin embargo, una norma clarificadora, aunque distinta, hubiera sido conveniente. Así sucede cuando la norma contable permita dotaciones a provisiones con cargo a reservas, lo que de forma excepcional y básicamente en el marco de regulaciones de carácter transitorio puede acaecer, de manera tal que de acuerdo con lo previsto en el artículo 19.3 de la Ley 43/1995, dicha dotación será gasto fiscalmente deducible, y muy probablemente la reversión de la provisión no se abone a cuenta de ingresos, sino a cuenta de reservas. En este caso sí es comprensible el mandato del artículo 19.9 de la Ley 43/1995, pero, en tal caso, lo coherente hubiera sido reconducirlo al apartado 3 del referido artículo.

2.8.6. Certificados del Banco de España.

La disposición derogatoria única.2 número 7 de la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, exceptúa de la derogación general operada por la misma al artículo 12 de la Ley 17/1991, de 27 de mayo.

Este artículo regula la imputación temporal de las rentas derivadas de las cesiones con pacto de recompra de certificados del Banco de España.

Distingue el artículo 12 de la Ley 17/1991, dos tipos de operaciones, a saber, las operaciones de compraventa con pacto de recompra, y las restantes operaciones.

Tratándose de operaciones de compraventa con pacto de recompra, el apartado uno establece que «...se integrará en la base imponible del Impuesto sobre Sociedades como ingreso o gasto financiero, la diferencia entre el precio efectivo de venta y el de recompra, en la parte imputable al ejercicio...».

Puede observarse que esta norma apenas difiere de la que, en relación con las cesiones temporales de activos con pacto de retrocesión no opcional, se prevé en la norma decimocuarta de la Circular 4/1991. Por tanto, considerando que, como ya hemos expuesto, dicha Circular tiene valor supletorio respecto del artículo 19.1 de la Ley 43/1995, el mantenimiento de la vigencia de la norma parcialmente transcrita podría parecer superfluo. Obsérvese, no obstante, que la misma se refiere a todas las operaciones con parte de recompra, sea o no opcional su ejercicio.

Tratándose de transmisiones en firme, el apartado dos establece que «...los transmitentes computarán un incremento o una disminución de patrimonio por diferencias entre el valor de transmisión y el valor de adquisición...», pero en caso de disminución la misma se imputará «...en proporción al tiempo que medie hasta el vencimiento del certificado transmitido».

Esta norma de imputación temporal contradice el principio del devengo, ya que si la transmisión es firme el resultado, positivo o negativo, habido en la misma también lo será. Es decir, se habrá devengado.

Por su parte, los adquirentes del certificado del Banco de España «...integrarán en la base imponible la diferencia positiva entre el valor nominal y el valor de adquisición en proporción al tiempo que medie hasta el vencimiento del certificado...». La adecuación de esta norma al principio del devengo parece más clara, si bien deficiente, porque considerando que los referidos certificados vencen a largo plazo lo consecuente hubiera sido aplicar un criterio financiero.

Finalmente, el apartado tres, prevé que «No se computará, a efectos fiscales, ninguna depreciación de los certificados del Banco de España...».

¿Por qué este abanico de reglas especiales de imputación temporal en relación con los certificados del Banco de España? La explicación reside, a nuestro entender, en el carácter específico de estos activos financieros. Creados por la Orden de 21 de febrero de 1990, eran de suscripción obligatoria para las entidades de crédito, negociables exclusivamente entre ellas, con vencimiento a largo plazo y un tipo de interés que, en aquel momento, era claramente inferior al de mercado.

Por otra parte, en el tiempo en que se pusieron en circulación, la doctrina de la Dirección General de Tributos consideraba que en las transmisiones de activos financieros con rendimiento implícito, se producía una renta, positiva o negativa, por diferencia entre el valor de transmisión y

el valor de adquisición, aun cuando por estar sujeta la operación a retrocesión la renta negativa no era tal sino un gasto financiero. Como quiera que lo previsible, habida cuenta del tipo de interés inferior al de mercado del certificado, era que tanto las transmisiones temporales como las firmes produjeran pérdidas, ya fueran contables y fiscales o solamente fiscales, y habida cuenta de la previsible importancia cuantitativa de las operaciones que, probablemente habrían de realizarse, el legislador buscó la neutralidad en el conjunto de las partes afectadas, en lo concerniente a la imputación temporal, de manera tal que el sistema de imputación temporal de las rentas derivadas de las operaciones se referencia para ambas a la misma fecha, es decir, a la del vencimiento de la cesión temporal para las operaciones de esta naturaleza, y a la del certificado en el caso de las operaciones en firme.

2.8.7. Normas reglamentarias de naturaleza fiscal para la aplicación del principio del devengo.

El artículo 19.7 de la Ley 43/1995 establece una habilitación reglamentaria específica para, a los solos efectos de la determinación de la base imponible, «...dictar normas para la aplicación de lo previsto en el apartado 1 a actividades, operaciones o sectores determinados». Sin embargo, hasta el momento esta habilitación reglamentaria no ha sido utilizada.

Son varias las interrogantes, por el momento de contenido teórico, que suscita el artículo 19.7: ¿Podrá, el desarrollo reglamentario contradecir lo establecido en el Plan General de Contabilidad o alguna de sus actuaciones sectoriales? ¿Podrá, únicamente, efectuarse el desarrollo reglamentario para colmar lagunas de las normas contables, legales o reglamentarias?

La habilitación reglamentaria debe, en todo caso, producirse dentro del marco impuesto por el principio del devengo. En este sentido no parece concebible que el mismo pueda entrar en conflicto con el Plan General de Contabilidad o sus adaptaciones sectoriales, dada la sustancial igualdad existente entre las definiciones legales, fiscal y mercantil, del principio del devengo. Si ese conflicto eventualmente llegara a producirse parece indudable que, sea el desarrollo reglamentario mercantil o el fiscal, no han respetado la norma legal desarrollada. Por consiguiente, en un plano puramente lógico, no son concebibles los conflictos entre ambos desarrollos reglamentarios.

Ahora bien, de ahí no debe seguirse que el desarrollo reglamentario fiscal deba ceñirse exclusivamente a las parcelas no ocupadas por las normas reglamentarias contables. Ambos desarrollos pueden, sobre la misma materia, convivir, con tal que no sean entre sí contradictorios. En este sentido sería concebible un desarrollo reglamentario fiscal que, sobre la base de una norma mercantil, se limitase a concretos aspectos de la misma.

Supuesto que el desarrollo de la legislación contable a través de la reglamentación contable mantenga un adecuado dinamismo lo más probable es que la habilitación del artículo 19.7 de la Ley 43/1995 no sea usada o lo sea de manera anecdótica. Pero si, por el contrario, la producción reglamentaria de naturaleza contable se estanca, la habilitación referida deberá ser utilizada más profusamente. Lo deseable, por ser lo más acorde con el modelo de determinación de la base imponible establecido por la citada Ley 43/1995, es que la habilitación reglamentaria del artículo 19.7 sea utilizada en la menor medida posible.