

EL PRINCIPIO DE CORRELACIÓN DE INGRESOS Y GASTOS A LA LUZ DEL NUEVO PLAN GENERAL CONTABLE

CARLOS LAMOCA PÉREZ

Inspector de Hacienda del Estado

Extracto:

LA vigencia del nuevo Plan General Contable y la regulación que el mismo establece sobre el principio de correlación de ingresos y gastos, ha venido a ahondar más, si cabe, en los problemas de coordinación que entre aquel y el Impuesto sobre Sociedades ya se habían venido detectando. En el caso del principio tributario de correlación de ingresos y gastos esos problemas de coordinación son evidentes. La necesaria especialidad del derecho tributario exige que tal norma no quede al albur de resoluciones o interpretaciones ajenas a su ámbito, so pena de perturbar una de las finalidades del impuesto, cual es la de proveer «en tiempo y forma» a las necesidades recaudatorias del Tesoro.

Palabras clave: Plan General de Contabilidad, principio de correlación de ingresos y gastos e Impuesto sobre Sociedades.

Sumario

1. Equivalencia resultado contable-base imponible.
2. Principios contables y normas tributarias.
 - A. Resultado contable y base imponible.
 - B. Normas contables con incidencia en el ámbito del impuesto.
 - C. Correcciones fiscales al resultado contable.
 - D. Correlación ingreso-gasto en el PGC.
 - E. Correlación ingreso-gasto en el TRLIS.
3. Estructura contable del coste de elaboración.
 - A. Componentes del precio.
 - B. Componentes del coste: la parte razonable de los costes indirectos de elaboración.
4. Análisis fiscal del coste de elaboración.
 - A. Necesidad: correlación ontológica y temporal.
 - B. Afección.
 - C. El coste «necesario». Coste fiscal y coste contable.
5. Costes por subactividad.
 - A. Consideraciones contables.
 - B. Consideraciones fiscales.
 - C. Caso particular de subactividad en dotaciones a amortización.
6. Incorporación al coste de producción de partidas intangibles. Imagen.
7. Conclusiones.

1. EQUIVALENCIA RESULTADO CONTABLE-BASE IMPONIBLE

No es propósito de este trabajo realizar un estudio exhaustivo sobre los sistemas que para el cálculo de sus costes de elaboración pueden utilizar las empresas de este país. Ni siquiera una aproximación parcial a los aspectos exclusivamente contables que tales sistemas de costes comportan. La finalidad, a la vez que más específica, es mucho más simple. Se pretende únicamente analizar la viabilidad fiscal en el Impuesto sobre Sociedades, de algunas de las decisiones sobre costes que, contablemente, presentan un aspecto irrefutable pero que, a la luz de las normas de tal impuesto, pueden resultar, al menos, discutibles por contradictorias, cuando no claramente contrarias a los principios explicitados en la normativa tributaria.

Más concretamente y de manera principal, veremos que, en el caso de los principios de devengo y de correlación de ingresos y gastos, la equivalencia «resultado contable-base imponible», solamente rota por las correcciones fiscales previstas en el Texto Refundido del Impuesto sobre Sociedades (TRLIS), demanda una, a nuestro entender, revisión de planteamientos, un análisis comparativo sobre el contenido conceptual de tales principios, tanto en su versión contable como en su versión fiscal. Y ello porque la precitada equivalencia resultado-base, no conlleva necesariamente a que se reproduzca tal coincidencia entre principios. Estos, como veremos, nacen e inciden en dos escenarios diferentes, tienen distinto contenido y, lo que es más importante, tienen diversa fuerza jurídica. La consecuencia de todo ello es obvia: la aplicación del principio contable de devengo o la del de correlación de ingresos y gastos, que nos llevan a cuantificar el resultado contable, puede verse modulada, corregida, por la aplicación de principios, del mismo nombre pero distinto contenido, recogidos en las normas tributarias. No hay exclusión, no hay solapamiento. Simplemente, coordinación entre derechos y aplicación prevalente de la ley más especial sobre la recibida de forma genérica en el ámbito fiscal.

2. PRINCIPIOS CONTABLES Y NORMAS TRIBUTARIAS

A. Resultado contable y base imponible.

Dice el apartado 3 del artículo 10 del TRLIS (RDLeg. 4/2004) que: «En el método de estimación directa, la base imponible se calculará, **corrigiendo**, mediante la aplicación de los preceptos establecidos en esta ley, el **resultado contable** determinado de acuerdo con las normas previstas en el Código

de Comercio, en las demás leyes relativas a dicha determinación y en las disposiciones que se dicten en desarrollo de las citadas normas». De este precepto interesa destacar dos pormenores. Por una parte, el referido a las normas que van a incidir en la configuración del resultado contable y, por ello, en la de la base imponible. Y, de otra, el que afecta a las correcciones.

B. Normas contables con incidencia en el ámbito del impuesto.

La remisión que el apartado 3 del artículo 10 hace al «resultado contable» corregido como método de cuantificación de la base imponible del tributo ha llevado a aceptar la incidencia fiscal no solamente del Plan General de Contabilidad (PGC) y de las normas de adaptación del mismo a sectores y ámbitos específicos (Planes parciales) sino también a la recepción fiscal de las resoluciones del ICAC sobre el particular. El resultado es altamente comprometedor, tanto material como formalmente.

Formalmente, porque tanto la configuración de la base imponible como la del devengo, se ven indirectamente afectadas por la incidencia de las normas contables emanadas de órganos técnicos ajenos a las Administraciones tributarias que llevan a cabo funciones interpretativas que, aunque aparentemente se ven constreñidas al ámbito contable, lo cierto es que, sustancialmente y de manera indirecta, tienen amplios efectos en el ámbito del Impuesto sobre Sociedades. No es fundamentalismo, es simplemente que la Ley General Tributaria (LGT) tiene, por una parte, establecida una reserva de ley expresa en materia de devengo y base imponible (art. 8 de la Ley 58/2003 General Tributaria) y, por otra, regula una competencia exclusiva en materia de explicitación interpretativa de los preceptos tributarios a favor de órganos concretos de las Administraciones tributarias (art. 12.3 LGT, por todos). En consecuencia, no es plausible el que, mediante resoluciones ajenas a los órganos citados, se puedan modificar los sistemas de cálculo de la base imponible, salvo que esos órganos las asuman como propias y las emitan y publiquen con tal naturaleza.

Materialmente, porque el resultado que se persiguió no se ha alcanzado. La intención del legislador era clara: acabar o al menos reducir y atenuar al máximo la eterna polémica sobre ajustes en base motivados por las diferencias entre criterios contables y fiscales. Cierto es que el derecho fiscal es inevitable se vea impregnado de manera fundamental por las normas de técnica contable, pero esa impregnación, esa recepción no puede llevarnos a aceptar, lisa y llanamente, todo lo que provenga de tal ámbito. Pero se optó por la directa. Se recibió el derecho contable, como norma prioritaria a la hora de fijar bases y aquí paz y después gloria. Y no ha sido así. Ni paz, ni gloria. En breve tiempo, el derecho contable fue consciente de su potencia normativa en el ámbito fiscal. Una vez asumido ese papel coprotagonista en el escenario de la base imponible y el devengo del Impuesto sobre Sociedades, era inevitable que se expandiera, que prosperara dentro de ese amplísimo ámbito de actuación que le confería generosamente la ley del Impuesto sobre Sociedades. Las consultas, resoluciones, criterios y directrices contables, emanadas de órganos que poco o nada tienen que ver con las Administraciones tributarias y que, que duda cabe, son y serán siempre reflejo de irreprochables argumentaciones técnicas (nadie lo pone en duda), han arribado al ámbito fiscal convirtiendo a este en un campo abonado para la contradicción y la polémica. No podía ser de otra manera cuando una de las partes de esta mancomunidad, la tributaria evidentemente, está fuertemente, o mejor, absolutamente, influida por las necesidades de gasto del Estado. Es decir, por el presupuesto.

Hay que atender al gasto y eso solamente se puede hacer con el ingreso, vaya por Dios. De ahí la rigidez tremenda que la LGT establece, a través de la institución de la reserva de ley, a la hora de elaborar conceptos tales como el del devengo y el de la determinación de la base imponible de los tributos. Y salvo que la ley (tributaria, no lo olvidemos) no disponga otra cosa expresamente, tal devengo y tal base imponible no pueden quedar al albur de la voluntad de los obligados, quienes, obviamente, tratarán casi siempre de dilatar y diferir temporalmente el pago del tributo.

En la siempre loable búsqueda de la **imagen fiel** de la empresa pueden estar totalmente justificadas técnicas contables que aboguen, como lo hace el nuevo PGC, por la valoración razonable de determinados activos, por la contabilización directa en cuenta de PyG y como gastos del ejercicio de los gastos de establecimiento o por la contabilización en el estado de cambios del patrimonio y sin pasar por la cuenta de PyG de los gastos de constitución. En suma, por la recuperación en tiempo real del gasto ya efectuado. Nada que oponer al respecto. Ahora bien, el Estado, esa máquina infatigable en fabricar políticas sociales o pseudo-sociales, y siempre de gasto, necesita financiación. Hay un presupuesto que cubrir. Unas obligaciones que cumplir. Y para ello se necesita cortar, trocear, temporalizar, el proceso de empresa en funcionamiento. Y ello se hace con herramientas tan seguras y rigurosas como la ley. Las previsiones de gasto se elaboran en base a unas previsiones de ingresos que dimanen de normas jurídicas sobre devengos impositivos y cuantificaciones de bases imponibles que poco o nada dejan, y en el caso de que lo hagan lo hacen expresamente, a la voluntad del obligado tributario. El momento del devengo es rígido y reservado a la ley. La cuantificación de la base imponible, también. El gasto no se recupera inmediatamente en pro de la imagen fiel de la empresa y de la seguridad de los acreedores, sino que se pluri-anualiza, se divide y se imputa a todos aquellos ejercicios en que, **fiscalmente**, se entiende tiene repercusión sobre el ingreso. Correlación fiscal ingreso-gasto, que de eso se trata, en suma.

C. Correcciones fiscales al resultado contable.

A tenor de la redacción del referido artículo 10, se ha venido entendiendo de forma generalizada que el ámbito de las **correcciones** a que se refiere el mismo sería el siguiente:

a) Ajustes permanentes:

- 1.º Los derivados del artículo 14 del Texto Refundido del impuesto y en virtud de la no deducibilidad de gastos allí contemplada.
- 2.º Los ocasionados por causa de la subcapitalización regulada en el artículo 20 del citado Texto Refundido.

b) Ajustes temporales:

- 1.º Por amortizaciones (art. 11 del Texto Refundido).
- 2.º Por provisiones (arts. 12 y 13 del Texto Refundido).
- 3.º Por operaciones societarias de los artículos 15 y 17 del Texto Refundido.

- 4.º Por operaciones vinculadas y según el artículo 16 del Texto Refundido.
- 5.º Por imputación de rentas (arts. 6, 48, 50, 75 y 107 del Texto Refundido).
- 6.º Por diferencias en imputación temporal de ingresos y gastos (art. 19 del Texto Refundido).

A su vez, el artículo 19 del Texto Refundido recoge una serie de posibles ajustes derivados de causas específicas, siempre fiscales y que, se supone, difieren del tratamiento contable que las normas de tal naturaleza han provocado en la cuantificación del resultado empresarial. Estos serían los siguientes:

- 1.º Apartados 1, 2 y 7: aplicación de los principios **fiscales** de devengo y de correlación de ingresos y gastos. Necesidad de que, la aplicación de criterios distintos a los de devengo y de correlación de ingresos y gastos, sea autorizada por la Administración tributaria, para que tenga eficacia fiscal (art. 31 del Reglamento del Impuesto, RD 1777/2004, regula el procedimiento).
- 2.º Apartado 3: principio de inscripción contable necesario para la deducibilidad de gastos. Requisitos y excepciones.
- 3.º Apartado 4: operaciones a plazos.
- 4.º Apartado 5: cobertura de contingencias idénticas o análogas a las que son objeto del texto refundido de la Ley de Regulación de Planes y fondos de Pensiones.
- 5.º Apartado 6: recuperación de valor de elementos con valor corregido.
- 6.º Apartado 8: adquisiciones de elementos a título lucrativo.
- 7.º Apartado 9: eliminación directa de provisiones no aplicadas a su finalidad.
- 8.º Entidades beneficiarias o titulares del rescate de seguros de vida en los que, además, asuma el riesgo de la inversión.

Vamos a fijarnos exclusivamente en las correcciones derivadas de los apartados 1, 2 y 7 (correlación ingreso-gasto) por ser las que motivan principalmente este trabajo. Correcciones estas que, tradicionalmente, no han sido objeto de polémica, quizá porque se ha venido entendiendo que, partiendo del resultado contable como magnitud base, la correlación entre ingresos y gastos que predica y requiere el artículo 19.1 del TRLIS estaba conseguida *ab initio* y a través de la aplicación de principios contables. No era necesario, pues, ajuste alguno al efectuar su traslado a la base imponible. Veamos hasta dónde llega la certeza de este posicionamiento.

D. Correlación ingreso-gasto en el PGC.

La entrada en vigor del nuevo PGC, aprobado por Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre, no ha supuesto grandes novedades, en lo que atañe al contenido conceptual de los principios contables

enunciados en el anterior PGC. La comparación entre las normas del anterior PGC de 1990 y el Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre, muestra cómo, este, recibe íntegramente los principios contables explicitados en el anterior si bien con alguna matización, a saber: 1.^a No se atribuye tal naturaleza de **principios** sino la, quizá más adecuada, de **criterios de reconocimiento** de los elementos en las cuentas anuales, a los anteriormente principios de registro y de correlación de ingresos y gastos. 2.^a A su vez el primitivo principio de precio de adquisición se ubica ahora dentro del Marco Conceptual relativo a los criterios valorativos. Se trata pues de cambios de ubicación formal, que aparentemente conservan la carga material y sustancial que, hoy criterios ayer principios, venían manteniendo. No obstante, hay alguna precisión que hacer con respecto al principio de **correlación de ingresos y gastos** y a su evidente refundición con el de registro como criterio que induce a la aplicación de este último.

El anterior PGC, enunciaba el contenido del principio de correlación de ingresos y gastos indicando que: «El resultado del ejercicio estará constituido por los ingresos de dicho período menos los gastos del mismo realizados para la obtención de aquellos, así como los beneficios y quebrantos no relacionados claramente con la actividad de la empresa». En el nuevo PGC, perdida su condición de principio y adquirida la de criterio, pasa a tener una entidad «menos importante», «menos trascendente». Los denominados «Criterios de registro o reconocimiento contable de los elementos de las cuentas anuales», recogidos en el apartado 5.º de la primera parte del PGC, titulada «Marco conceptual de la contabilidad», son altamente significativos respecto del papel que, a partir de ahora, cabe atribuir al otrora principio fundamental de la correlación ingreso-gasto. Aunque bastaría la desaparición del cuadro de honor de los principios contables para advertir de la decadencia del aludido, es la regulación concreta del mismo la que, definitivamente, le pone en su sitio. Por supuesto en su «sitio contable». Así resulta que para registrar o reconocer contablemente elementos en las cuentas anuales, se hacen necesarios dos requisitos:

- 1.º Que el elemento que se pretenda registrar o reconocer, tenga naturaleza de tal elemento, es decir, que el mismo sea un Activo, Pasivo, Patrimonio Neto, Ingreso o Gasto, a tenor de las definiciones que, al respecto, ofrece el apartado 4.º «Elementos de las cuentas anuales» del «Marco conceptual de la contabilidad».
- 2.º Y que se cumplan «los requisitos de **probabilidad** en la obtención o cesión de recursos que incorporen beneficios o rendimientos económicos y su valor pueda determinarse con un adecuado grado de **fiabilidad**. Cuando el valor deba estimarse, el uso de estimaciones razonables no menoscaba su **fiabilidad**». Como se aprecia, terreno este altamente pedregoso y accidentado para que se mueva la máquina de un impuesto que, ante todo y como todos, requiere de la más amplia y rigurosa seguridad jurídica a fuer de lograr que sea justo y ponga en uso de forma generaliza el principio de igualdad. Probabilidad y fiabilidad, no parece que sean cauces fiscales idóneos, sin perjuicio que lo sean, y lo son, plausibles, contablemente.

Pero vamos a lo que anunciábamos. El inciso final del apartado 5.º que estamos comentando dice: «Se registrarán en el período a que se refieren las cuentas anuales, los ingresos y gastos **deven-gados** en este, estableciéndose en los casos en que sea pertinente, una **correlación entre ambos**, que en ningún caso puede llevar al registro de activos o pasivos que no satisfagan la definición de estos». Es decir, que solo cuando sea **pertinente**, se exigirá correlación entre ingresos y gastos. Desde luego

ha conocido tiempos mejores aquel principio solemne, sacrosanto, de la correlación. Ahora bien, no nos echemos las manos a la cabeza. Los excesos y los reproches nunca han sido aconsejables en temas fiscales. ¿Por qué? Pues porque tanto el principio de correlación como el principio de devengo, tal y como se han conocido en el ámbito en el Impuesto sobre Sociedades, han sido, siguen siendo y serán, normas específicas y positivas del propio impuesto, no normas recibidas del ámbito contable. Normas de naturaleza exclusivamente, fiscal, tributaria. Han sido, son y serán, herramientas mediante las cuales el legislador fiscal ha cortado y troceado el, conceptualmente inacabable, proceso de empresa en funcionamiento, obligando a parar al contribuyente para «hacer la cuenta» con el socio-Estado. Si en un momento determinado, publicación de la vigente Ley del Impuesto sobre Sociedades, se entendió que era conveniente limar asperezas tradicionales y recibir generosamente el derecho contable para determinar la base imponible del impuesto, hoy una vez más, se demuestra que, en determinadas situaciones puntuales, el agua contable y el aceite impositivo, no pueden mezclarse. Y que tal recepción, aparentemente sin apenas reservas, tiene más de las que, a primera vista, se pueden apreciar. Ahí es precisamente donde reside el quid del problema.

E. Correlación ingreso-gasto en el TRLIS.

E.1. Contenido normativo del principio de correlación.

El tratamiento normativo que el principio de correlación ingreso-gasto recibe en el TRLIS tiene dos facetas:

- Una primera, sustancial, **correlación ontológica**, según la cual (art. 14 TRLIS) la falta de correlación implicaría la ausencia de deducibilidad. Tal consecuencia no está enunciada de forma expresa pero se desprende fácilmente por interpretación, a *sensu contrario*, de lo que tal precepto regula sobre la no deducción de los donativos y las liberalidades. Si estas no son deducibles obedece exclusivamente a su falta de correlación con el ingreso, a que no coadyuvan con tal ingreso para la obtención del neto. Ergo, para que un gasto, cualquiera, sea deducible será inevitable que esté correlacionado con el ingreso, que colabore con él a la obtención del neto. Más adelante se comenta esta faceta, al hablar de la necesidad del gasto, como requisito para adquirir la naturaleza de coste.
- Una segunda, de naturaleza temporal, **correlación temporal**, que afecta al momento del devengo y que está situada en el artículo 19 del TRLIS. Este precepto exige la correlación ingreso-gasto, en suma, la imputación contemporánea de ambos componentes del excedente neto, a la hora de integrarlos en la base imponible. A tal efecto, el apartado 1 del artículo 19 del TRLIS, dice: «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 ambos». El impuesto no grava gastos o ingresos separadamente. El impuesto grava capacidades económicas que cuantifica en bases imponibles homogeneizadas por la correlación de sus dos componentes, ingreso y gasto.

E.2. Correlación temporal.

Existe una diferencia fundamental con respecto al tratamiento que, sobre este tipo de correlación, se desprende del nuevo PGC. En este, la correlación es formalmente un criterio de registro, ni siquiera un principio aplicable a cualquier criterio. Y esa cualidad de **criterio**, provoca que tenga vigencia, no de forma generalizada, sino únicamente «en los casos en que sea **pertinente**». No sucede lo propio en el ámbito del Impuesto sobre Sociedades. Aquí, estamos ante una norma de derecho positivo específica que debe respetarse en todos los casos para la que está prevista. Aquí, la correlación ingreso-gasto es predicable en todas las ocasiones de devengo. Aquí, el gasto ha de incardinarse con el ingreso, ha de coserse al flujo de ingresos de tal manera que, el neto, el resultado, que vayan a producir conjuntamente, eclosionen en un solo y compartido momento de devengo. Es eso y no otra cosa lo que requiere la norma tributaria, que el neto aflore correlacionando ingreso y gasto en un todo único, no permitiendo acceder gastos a resultados en tanto en cuanto el ingreso que llevan aparejado, no tenga reflejo en cuentas anuales. La correlación ingreso-gasto es algo consustancial a la base imponible de cualquier gravamen sobre beneficios. Cualquier tributo sobre beneficios y el Impuesto sobre Sociedades lo es, gravamen netos, su base imponible la constituyen los resultados de unas operaciones en las que intervienen tanto ingresos como gastos. No separadamente, sino como un todo específico. Por ello, es necesario que el gasto siga el mismo destino que el ingreso en cuanto a su gravamen. También por ello, es fiscalmente ineluctable que, ambos componentes del neto, del «resultado contable» si se quiere, accedan a la base imponible en el mismo momento, aunque sea preciso el que el gasto espere al ingreso, remansado en la activación de costes. El artículo 19 del TRLIS no permite pues, diferir el tributo al futuro contabilizando ahora gastos corrientes y esperando a que el ingreso al que coadyuvaron se produzca más adelante. Por el contrario, el gasto ya producido ha de incorporarse, activarse, esperar en esos elementos que, solamente en el futuro, van a producir ingresos, dado que la normativa fiscal sobre devengo no va a permitir la obtención de rentas fiscales materializadas en costes financieros no reconocidos.

El propio PGC, tanto en la versión 1990, como en la actual, establece que «En los casos de conflicto entre principios contables obligatorios deberá prevalecer el que mejor conduzca a que las cuentas anuales expresen la **imagen fiel** del patrimonio, de la situación financiera y de los resultados de la empresa». Es decir, que puede darse el caso de que no se haya tenido en cuenta el principio de correlación a la hora de cuantificar el «resultado contable» y que, partiendo de la necesaria identidad resultado-base, irremediablemente, tampoco se deba tener en cuenta en el cálculo de la base imponible. No puede ser así. El artículo 19.1 del TRLIS, norma fiscal y por tanto norma especial a la hora de determinar el devengo del tributo, no tiene prevista su inaplicabilidad por tal circunstancia. Si recibiésemos sin reservas el resultado contable como base imponible indiscutible, las diferencias de tratamiento jurídico del principio de correlación entre el ámbito contable y fiscal, impedirían asegurar que, en el resultado contable se hubiera cuantificado aplicando el principio de correlación «fiscal». E incluso el principio de correlación «contable» si como hemos visto, hubiera existido contradicción entre principios y deba prevalecer el de **imagen fiel**. Son pues, perfectamente admisibles los ajustes fiscales derivados del artículo 19.1 del TRLIS, aun cuando haya tenido vigencia el principio de correlación contable.

Hemos visto que, en el ámbito contable lo que prima de verdad es la «**imagen fiel**» de la empresa. Algo que, en el anterior PGC, se reafirmaba diciendo que en todo caso «el principio de prudencia tendrá carácter preferencial sobre los demás principios». Ahí estriba una de las principales diferen-

cias filosóficas entre la fiscalidad y la contabilidad. En un caso, contabilidad, se pretende proteger a quienes contratan con la empresa, haciendo que su imagen sea actual, real y en todo caso prudente y precavida, en suma «fidel». En el caso de la fiscalidad, la meta es otra. La finalidad de las normas fiscales se encamina hacia la detección y cuantificación de la «**capacidad económica**» del obligado tributario. Ambas, «**imagen fidel**» y «**capacidad económica**», es muy probable que coincidan, pero puede suceder que no sea así y, en esa situación, nadie duda de que ha de prevalecer la norma fiscal. Y es que, esta, a la hora de fijar tanto la cuantificación como, sobre todo, el momento de la exigencia del tributo, tiene factores exógenos que la guían y que, en determinados casos, pueden resultar totalmente ajenos a los criterios económico-contables. Para la financiación del presupuesto, es imprescindible correlacionar flujos ingreso-gasto a fin de ir devengando ya un tributo cuyo diferimiento, en otro caso, quedaría al albur de la voluntad «contable» de la empresa. En un caso, estamos hablando de imagen fidel, de fiabilidad, de seguridad en las transacciones. En el otro, de «capacidad económica» y, si se quiere y más prosaicamente, de pura y dura base imponible, de devengo, de necesidades de financiación del Estado. Dos lenguajes en algunos casos, incompatibles.

Concluyendo. La normativa tributaria es evanescente. Resulta cada día más frecuente el que se anuncien rebajas futuras de tipos de gravamen en el Impuesto sobre Sociedades. Ante ello, es lógico que el obligado tributario se posicione y pretenda deducir sus gastos al 35% y gravar sus ingresos al 30,5%, al 25% o al 15% como se empieza a rumorear. Es ahí donde está prevista la aplicación del principio de correlación fiscal, es ese precisamente su campo de maniobras, su terreno. Un terreno en el que va a evitar la desvirtuación del impuesto, gravando precisamente netos, bases imponibles en suma, y no gastos o ingresos separadamente. Un terreno en el que va a evitar que quede en manos del obligado tributario la cuantificación y el momento de devengo de tal base imponible y, por ello, la posibilidad de fijación de un, llamémosle «tipo medio de gravamen» que poco o nada tendrán que ver con el que el legislador ha previsto para el caso. Es en ese terreno, finalmente, donde la correlación ingreso-gasto evitará la desigualdad que supondría obtener beneficios en el mismo año en que se producen todos los gastos u obtenerlos en años posteriores a su contabilización como corrientes, de gastos plurianuales o activables.

Hoy, el derecho contable y a través del nuevo PGC ha movido ficha. Falta que el derecho fiscal también lo haga y resuelva de una vez los problemas que este difícil matrimonio criterio contable-criterio fiscal pueda seguir causando. Que no son muchos, la verdad, pero que, sí, son importantes. Cada uno en su casa y Dios en la de todos. Y que los criterios, resoluciones, pareceres, directrices etc., contables, se reciban en el derecho tributario, que son necesarios, pero previo control de adecuación a lo que se le pide a la norma fiscal. Nada más sencillo de lograr. Basta alimentar el fuego de los ajustes con nuevos leños.

3. ESTRUCTURA CONTABLE DEL COSTE DE ELABORACIÓN

A. Componentes del precio.

Se parte de una premisa elemental: el precio de un producto ha de servir para remunerar a todos los factores que intervienen en su producción: coste de producción, margen bruto, margen de comercia-

lización y beneficio neto. Ahora bien, el precio, podrá o no servir a la finalidad apuntada según que el mercado admita la cuantificación efectuada por la empresa o no dado que puede darse el caso de que el mercado no sea capaz de soportar tal precio y requiera de su rebaja, llegando incluso a tener que vender bajo coste de producción el elemento elaborado. La apreciación anterior es premisa fundamental a la hora de elaborar una teoría sobre los elementos que entran a conformar el denominado «coste de producción», cuando tal teoría se trata de apoyar en conceptos puramente económicos, como ahora veremos.

B. Componentes del coste: la parte razonable de los costes indirectos de elaboración.

Como es sabido, el coste de producción de un *output*, en este caso el del vino elaborado en bodegas, se configura mediante la incorporación de tres elementos básicos:

- 1.º Los consumos de materias primas y demás consumibles, magnitud esta cuya cuantificación, obviamente, provoca los menores problemas, habida cuenta de su tangibilidad física y la realidad comprobable de su incorporación material al producto.
- 2.º Los costes adicionales directos, para los que se pide un requisito de medida ineludible: Que sea posible individualizar su consumo en el producto de que se trate, en nuestro caso el vino.
- 3.º Y la parte razonable de los costes indirectos de elaboración. Aquí es donde precisamente nos vamos a encontrar con el terreno más movedido, circunstancia esta que, inevitablemente, potenciará las probabilidades de polémica. Y ello no solo porque haya dificultades a la hora de determinar ese requisito de «razonabilidad» al que alude la norma contable (Resolución del ICAC de 9 de mayo de 2000), sino porque, lo que es más importante, en muchas situaciones vamos a encontrarnos con problemas de muy difícil solución a la hora de fijar la línea roja cuando un recurso se «consume o no» en la elaboración. Es pues, no tanto el «cuánto», sino más bien el «cuáles», el que nos interesa, a la hora de fijar y delimitar el ámbito en el que se mueve la incorporación de costes indirectos.

¿**Cuáles** son los costes indirectos de producción o elaboración? Responde la normativa contable (Resolución del ICAC de 9 de mayo de 2000): «Los costes que se derivan de recursos que se **consumen** en la fabricación, elaboración o construcción de un producto, afectando a un **conjunto de actividades** o procesos, por lo que no resulta viable una medición directa de la cantidad consumida por cada unidad. Por ello es necesario emplear para su imputación unos criterios de distribución o reparto previamente definidos». La Resolución del ICAC, con buen criterio, no precisa ni enumera «cuáles» son esos costes, limitándose a hacer una propuesta extremadamente genérica. ¿Dónde poner la frontera entre lo que se entiende afectado a elaboración y lo que está fuera del proceso? ¿Cómo compatibilizar el más que probable interés del obligado tributario en contabilizar gastos corrientes desplazando la carga financiera del diferimiento hacia el Estado, con el interés fiscal de este plasmado en el TRLIS?

Contablemente, la solución respecto del límite a fijar en «cuáles» costes han de considerarse consumidos en la elaboración, ha venido dada por el criterio de **necesidad**. De necesidad estricta. En esa línea, existirán costes cuya consunción será siempre apreciable físicamente

en el proceso de producción (amortizaciones y depreciaciones de maquinaria e instalaciones del proceso productivo, consumos de energía de los diferentes elementos, consumibles auxiliares, etc.). No obstante, hay una serie de consumos con difícil acomodación en el «cuáles» que estamos comentando. Se trata de costes en la frontera entre el «sí es, no es» contable, cuya «necesidad estricta» puede ser, tanto sostenida como rebatida, al menos doctrinalmente. Tal es el caso, entre otros, de los costes de administración, de los costes financieros, de los de distribución, de los costes de almacenamiento y de los costes por subactividad. Sobre ellos se pronuncia la Resolución del ICAC de 9 de mayo de 2000 en el sentido que ahora se expone (comentada rigurosamente en la Monografía «Nueva norma de valoración de existencias» por don Carlos Alberto FERNÁNDEZ ÁLVAREZ, publicada en el número 118 de la revista Partida Doble, en enero de 2001).

- **Costes de administración.** No se deben incorporar al coste de producción, toda vez que no resultan «estrictamente necesarios» para que, el producto, se elabore. Se reconocerían pues como gastos corrientes. No obstante y siempre que se pueda apreciar una relación específica con el proceso de elaboración, se llega a admitir su naturaleza de coste de producción.
- **Costes de distribución.** La Resolución del ICAC de 9 de mayo de 2000 es taxativa al respecto: no formarán parte del coste de producción.
- **Costes financieros.** Pueden darse con cierta frecuencia en empresas elaboradoras de vinos de calidad, cuyos procesos de envejecimiento o crianza suponen largos períodos de inmovilización y, por ello, de necesidad de financiación: La Resolución del ICAC de 9 de mayo de 2000, permite la activación de intereses devengados para financiar existencias de vinos que precisan de más de un año para poder salir al mercado. Se trataría en suma de productos en curso que no adquieren su condición de producto final sino cuando se da por finalizado su proceso de crianza o envejecimiento. Ahora bien, solo está permitida la activación de intereses devengados por fuentes de financiación ajenas.
- **Costes de subactividad.** Basada la doctrina contable en que el coste, para serlo, ha de ser «estrictamente necesario» para obtener el producto (el vino), se desechan todos aquellos costes que se consideran «innecesarios», paradigma de los cuales es el derivado de la infrautilización de medios que suponga despilfarro. Paralelamente y aplicando el requisito de «necesidad», esa misma doctrina apoya la exclusión como coste, de todo tipo de consumos excesivos. Tanto los unos, infrautilización de medios, como los otros, consumos excesivos, se entiende deben contabilizarse como gastos corrientes del ejercicio en que se produzcan. La Resolución del ICAC de 9 de mayo de 2000, por su parte, recibe parcialmente la doctrina descrita (Norma 4.^a, apartado 2) al considerar que los costes de subactividad deben imputarse directamente al resultado del ejercicio. Los problemas que se suscitan son variados no siendo el menor, desde luego, el de determinar qué debe entenderse por «**capacidad productiva normal**», en orden a comparar esta con la que realmente se está llevando a cabo. La norma del ICAC se limita a decir que tal «**capacidad productiva normal**» es la que se «puede llegar a desarrollar con un equipo productivo en **condiciones adecuadas** y términos económicos **racionales**». Demasiados términos imprecisos e indeterminados; demasiadas incógnitas para llegar a fijar la base imponible de un impuesto, como luego analizamos.

- **Costes de almacenamiento.** En puridad no es un componente del coste de producción sino más bien un gasto comercial. Ahora bien, existen determinadas actividades económicas, como pueden ser las de elaboración de vino, en las que conviene distinguir entre lo que sería puro almacenamiento y lo que no dejaría de ser una fase más del proceso de elaboración (crianza y envejecimiento). Más adelante se analiza.

4. ANÁLISIS FISCAL DEL COSTE DE ELABORACIÓN

A. Necesidad: correlación ontológica y temporal.

Ya sabemos que lo forman «todos los consumos de materias primas, de personal y de equipamiento industrial que sean **estrictamente necesarios** para que el producto se termine». Económicamente, el requisito de «necesidad», se evalúa, se construye haciendo abstracción en un mercado en que se dan las condiciones para lograr un marco de competencia perfecta. En este tipo de mercados y conforme a la teoría enunciada, el coste solo debe incorporar aquellos gastos «estrictamente necesarios» para obtener el producto. ¿Cuáles serían estos? Pues los que, según una gestión eficiente de tales recursos, se requieren para producir los bienes. Y ¿cuál es el grado de eficiencia en la gestión que se requiere? No hay más remedio que acudir a la abstracción para llenar el hueco que la indeterminación conceptual provoca: «El uso racional de los factores según la generalidad de los ofertantes». Algo, como se ve, hartó movedizo y diletante.

Por otro lado, para que un coste se convierta en partida deducible en el Impuesto sobre Sociedades, se requiere que, además, esté correlacionado con el ingreso correspondiente. No hay una deducibilidad inmediata y necesaria provocada automáticamente por su naturaleza de coste contable. Normalmente sucederá que cualquier gasto «necesario» estará inevitablemente «correlacionado ontológicamente» al ingreso correspondiente (gasto para producir ingreso) haciéndolo, por tanto, potencialmente deducible en el impuesto (art. 14 TRLIS). Ahora bien esa necesidad, que lo convierte en coste, y esa correlación ontológica, que lo convierte en deducible genéricamente, no lo hacen deducible en cualquier momento. Es preciso que ese gasto observe una segunda condición, otro requisito más, cual es el de la correlación temporal (art. 19 TRLIS). Solo los gastos que tienen una relación con el ingreso, directa o indirecta, necesaria o innecesaria, pero siempre correlacionada ontológicamente, son gastos deducibles. Y lo son en el preciso momento en que, el ingreso, es ingreso. Son gastos, pues, que proporcionan o pueden proporcionar ingresos y por ello conforman junto a este, el neto, que aspira a gravar el impuesto.

Esa correlación, ese participar contemporáneo en la conformación del resultado, junto al ingreso, ese coadyuvar a la obtención de los ingresos, es lo que determina su deducibilidad, sean o no idóneos tanto en su cuantía como en su naturaleza, sean acertadas las decisiones gerenciales sobre su incorporación a la empresa o no lo sean. Las equivocaciones, los errores, las estrategias y posicionamientos, no se penalizan fiscalmente, castigando las mismas con la no deducibilidad, por no necesidad. Basta la «intención» de que el recurso quiera producir ingresos, la correlación, la relación gasto-ingre-

so, aunque esta sea mínima, es más, basta que el gasto no sea un donativo o liberalidad para que se entienda correlacionado, para que sea deducible. Y en cuanto eso sucede, el gasto, fiscalmente, estará ineludiblemente **correlacionado ontológicamente** con el ingreso correspondiente.

B. Afección.

A su vez, la exigencia fiscal de correlación ingreso-gasto, nos lleva a observar dos consecuencias más:

- 1.º Por un lado, el que un recurso lleve incorporada esa vocación de producir ingresos, hace que tal vocación, tal *fatum* le otorgue naturaleza de elemento **afecto** a la actividad. **Elemento afecto en sentido material y sustancial**. Claro está que se requieren otros requisitos, aunque ya de carácter formal: contabilización, etc. En ningún caso se le va a pedir «idoneidad». Bastará la «correlación», la relación con el ingreso que se presupone puede o va a provocar. Repetimos, no idoneidad. No optimización. No productividad marginal constante. Habrá tiempos muertos, habrá absentismos, habrá desconexiones temporales gasto-ingreso, habrá, en suma, actividad por debajo de los niveles máximos o medios, pero no por ello habrá ociosidad fiscal. Todo el gasto, todo, será deducible en la medida en que hay una simbiosis de correlación gasto-ingreso.
- 2.º La moneda de la simbiosis «correlación-afección» admite también que se examine la otra cara: afección-correlación. Vista así, la afección formal, presupone, salvo prueba en contrario, correlación, gasto sustancialmente deducible.

En ambos casos, la consecuencia que se obtiene es clara: la necesidad ineludible de **afección**, medida y probada esta por dos exigencias: la afección formal como presupuesto de correlación. Y la afección material, real, como requisito sustancial de correlación. Es esta segunda exigencia la que nos interesa destacar en este momento. El bien origen del gasto, ha de estar afecto «materialmente» a la actividad y solo en la medida en que se produzca tal afección, podrá generar correlación con el ingreso. No basta la afección formal. Es necesario que, ese bien, al que las decisiones empresariales le otorgan la naturaleza de «afecto», lo sea, lo esté realmente. Y eso solamente se puede comprobar cuando ese recurso guarda correlación con el ingreso.

C. El coste «necesario». Coste fiscal y coste contable.

Así pues, en el ámbito contable, es la **necesidad** en el gasto la que determina su conversión en coste de producción o elaboración. ¿Qué sucede entonces en el Impuesto sobre Sociedades? La conversión de un gasto en coste contable de producción supone dotarle del marchamo de la **correlación temporal** de forma automática (que el coste acceda a la base en el mismo momento en que lo hace el ingreso con el que está correlacionado). Claro está que, cuando la partida económico-contable que representa el coste, deba integrarse en una magnitud fiscal para reducir el ingreso, cual es la base imponible, ha de guardar no solo las exigencias de correlación temporal, sino también las de la que

denominamos correlación ontológica (que el coste vaya dirigido a producir ingreso). Lo normal será que eso suceda siempre, merced a la exigencia contable de «necesidad» y a la indudable similitud entre esta y la correlación ontológica. Pero puede suceder que no. Que haya costes contables, por necesarios, que no lo sean fiscales por no correlacionados ontológicamente. No se puede descartar de raíz el supuesto, aun siendo difícil que ocurra.

Adquirida la naturaleza de coste fiscal por el coste contable de producción, este va a seguir, desde el preciso momento en que lo es, la misma suerte fiscal y contable que el producto al que se ha incorporado. Así, en tanto en cuanto se enajene será partida positiva que incremente la base imponible por su incorporación a la valoración de existencias finales; y solo cuando se enajene se convertirá en partida deducible del ingreso que produce. Ortodoxo, pero aún incompleto. ¿Por qué? Pues porque puede suceder que las normas contables obliguen a integrar en resultados corrientes, todos aquellos gastos que deban considerarse, fiscalmente por supuesto, como de proyección plurianual o activables en elementos patrimoniales (algo común en el nuevo PGC). Estaríamos ante gastos del ejercicio y no costes contables, que debieran ajustarse como costes fiscales sin haber adquirido previamente la naturaleza de coste contable de producción. Se trataría de gastos en los que concurrirían el requisito de correlación (ontológica y fiscal), pero no el requisito de correlación temporal, también fiscal. Un ajuste llevado a cabo con criterios fiscales, obviamente, basados en el principio de correlación temporal de ingresos y gastos del artículo 19.1 del TRLIS.

5. COSTES POR SUBACTIVIDAD

A. Consideraciones contables.

El coste, para ser coste contable de elaboración, ha de ser «necesario». La subactividad no es necesaria, ergo, no es coste de elaboración. Su destino le llevará inevitablemente a lucir directamente en cuentas de resultados del ejercicio. La recuperación fiscal del gasto se operará de forma inmediata y no habrá de esperar a que se produzca el ingreso correlacionado.

Sobre los aspectos contables y fiscales de la **necesidad** como requisito de incorporación de gastos a costes ya hemos hablado y resultaría ocioso repetir la argumentación. No obstante, no conviene perder de vista el nivel de imprecisión jurídica en el que se mueve el requisito contable recordando los pilares del razonamiento:

- El coste de producción lo forman «todos los consumos de materias primas, de personal y de equipamiento industrial que sean **estrictamente necesarios** para que el producto se termine».
- Esa necesidad solo puede determinarse dentro de un mercado en que se den todas las condiciones para lograr un marco de **competencia perfecta**. ¿Cuáles serían estos? Pues los que, según una **gestión eficiente** de tales recursos, se requieren para producir los bienes.

- ¿Cuál es el grado de eficiencia en la gestión que se requiere? No hay más remedio que acudir a la abstracción para llenar el hueco que la indeterminación conceptual provoca: «**El uso racional de los factores según la generalidad de los ofertantes**».

Demasiados conceptos jurídicos indeterminados para un campo, el tributario, donde la seguridad deviene fundamentalmente de la claridad y concreción. Sobre todo cuando esa seguridad y concreción se requiere de una magnitud tan determinante de la cuantía del gravamen como lo es la base imponible. El campo en el que se mueve la subactividad contable es, en este aspecto, movedizo, circunstancia esta que, es inevitable, producirá determinadas inseguridades que, en la determinación de la base imponible, deben ser abordadas exclusivamente, por las normas tributarias.

Quizá sea la determinación de la **eficiencia estándar** la que más problemas causa a la hora de configurar los gastos que deban considerarse coste, porque ¿cómo diferenciar entre decisiones erróneas, desacertadas que provocan ociosidad de recursos y decisiones de liberalidad que, evidentemente también las provocan pero por causas y finalidades totalmente distintas? La determinación de la falta de necesidad en la utilización de recursos, no dejaría de ser una tarea totalmente personalizada y subjetiva, a fijar por cada empresa analizando la oportunidad de sus auto-calificados despilfarros, de su ineficiencia, de su desviación respecto de una eficiencia-estándar de muy difícil fijación, a fin de distinguir, la decisión equivocada o estratégica, de la pura y llana liberalidad. A distinguir, en suma, entre costes-oportunidad, tarea esta que no es objeto de la técnica contable ni, por supuesto, de las normas fiscales. Y misión harto difícil para el obligado tributario cuando, como es el caso, la prueba de esas ineficiencias, de esas desviaciones, de esa falta de necesidad, recae en el mismo, al ser él quien las utiliza en ejercicio de su derecho.

Puede una empresa de mediana dimensión contratar al gurú de la gestión mundial por un enorme coste esperando que relance su empresa a niveles estratosféricos y en tanto en cuanto espera a que ello explote ¿estaría ocioso el *bussinesman*? ¿Habría subactividad? ¿Cómo diferenciar entre posicionamiento, estrategia y subactividad? ¿No se estará produciendo para el futuro un recurso que con ortodoxos criterios contables ahora está aparentemente ocioso? Resulta mucho más claro afirmar lo contrario a lo que la subactividad supone: que toda la estructura de la empresa genera recursos. Toda ella. Nada permanece ocioso en una empresa en funcionamiento. Podrá estar aparentemente infrautilizado, la decisión de inversión podrá haber sido errónea, su rentabilidad podrá ser baja, pero nunca estará absolutamente ocioso. Medir pues lo que sobra, lo que no se debió invertir ahora y sí más tarde o nunca, lo que puede producir y no produce, nos introduce en el terreno de los costes-oportunidad y por ello en el de las decisiones subjetivas empresariales, escenario este en el que resultará siempre harto complicado diferenciar la paja del grano.

B. Consideraciones fiscales.

¿Adónde queremos ir? Resulta obvio. A diferenciar, a distinguir los casos de la denominada «subactividad» económica, de las situaciones de simple ralentización y de los casos de falta de afectación material del elemento que se declara ocioso. Sobre todo de estos últimos, dadas las evidentes consecuencias fiscales que producirían.

No basta afectar formalmente un elemento patrimonial a la actividad empresarial mediante su contabilización para concluir que todos sus costes son recuperables. Además de esa afectación, de esa vocación de producir ingresos en el futuro es necesario, no que el bien los produzca realmente, sino que pueda producirlos. En suma, es necesario que sus costes estén correlacionados ontológicamente con los ingresos esperados. Si tal no ocurre, la afectación en cuentas no va a provocar la deducción de gastos por sí sola. Puede estar afecto formalmente, que lo estará al menos en cuentas, pero en la medida en que ni colabora **ni puede colaborar**, a la obtención de los flujos de ingresos, ha de concluirse que no resulta afecto materialmente. ¿Estaría ocioso? ¿Habría costes por subactividad? La línea de separación entre errores de planificación e inversión, entre inversiones-liberalidades, entre inversiones-imagen y subactividad, es difusa.

Hemos dicho que «**ni puede colaborar**», lo que deja a salvo la prueba de que la inversión haya respondido a un posicionamiento de cara a estrategias por venir. Ahora bien ¿cómo determinar que un bien no colabora, al menos ínfimamente a la obtención de ingreso? Y más complicado aún ¿cómo determinar en qué medida un bien colabora ínfimamente a la obtención de ingresos? Habrá determinados bienes en los que difícilmente pueda adivinarse que sirven de alguna manera a estrategias empresariales futuras (supóngase la inversión en un yate de lujo de un negocio de fabricación de ladrillos) pero, incluso en esos casos esos bienes están ahí, están en la empresa y esta puede argumentar que, si bien ahora no producen ingresos directos, los producen de forma indirecta o los pueden producir en el futuro. Pues bien. De acuerdo. Pero que esos costes suban al marcador de la cuenta de resultados cuando suba el ingreso y no antes. Esa es la razón última del principio de correlación fiscal ingreso-gasto. Y así cuando, los cargos de esos gastos aparezcan en cuenta de resultados, será preciso detectar su correlación temporal con el ingreso que, **ahora**, se está produciendo. Y si no lo tienen, desechar la posibilidad de la deducción fiscal en ese momento, ajustar e incorporar a existencias. En suma, subactividad económico-contable sí, pero también correlación temporal gasto-ingreso. Y solo si no hay ingreso ahora y se prueba que es imposible lo vaya a haber en el futuro (*probatio diabólica*), a pérdidas directas del ejercicio.

C. Caso particular de subactividad en dotaciones a amortización.

Recordemos que la Resolución del ICAC de 9 de mayo de 2000 dice: «Se identificarán de forma específica los costes indirectos que deben ser asignados al ámbito de fabricación de la empresa, incluidos en su caso, los de control de calidad, así como los de administración específicos u otros que estén vinculados a la producción. Estos costes indirectos se imputarán como mayor importe del coste del producto, **salvo los costes de subactividad**» «Se entiende por costes de subactividad, aquellos que son consecuencia de la no utilización, total o parcial, de algún elemento en su **capacidad productiva normal**; dichos costes se considerarán gasto del ejercicio y su medición se determinará a partir de los costes que no varían a corto plazo con el nivel de producción, teniendo presente la proporción resultante entre la actividad real y la **capacidad normal de producción**. A estos efectos, se entiende por capacidad normal de producción la que puede llegar a desarrollar un equipo productivo en **condiciones adecuadas en términos económicos racionales**».

Ya hemos visto que la consecuencia que tendría admitir como gasto corriente la subactividad, determinada en terrenos tan diletantes e indeterminados como los expuestos en la Resolución citada,

puede suponer en determinadas situaciones, la ausencia de vigencia de las reglas que sobre correlación temporal tiene proclamadas el TRLIS. El obligado tributario merced a sus decisiones unilaterales, reflexivas o simplemente empresariales, pero en todo caso subjetivas, impondría el *tempus* del devengo del tributo, con clara transgresión de la aplicación de la correlación citada. Es más, cuando en el futuro una infraestructura excesiva o una plantilla sobredimensionada, entren en funcionamiento, lo harán de forma equívoca, toda vez que una parte de los gastos que han generado, ya han sido recuperados, cuando lo que exigen las normas fiscales, es que solo a partir de la integración del ingreso en base imponible, tengan aparición fiscal, los gastos. El ingreso futuro, daría lugar a un margen inexacto, a una base imponible heterogénea, en la medida en que, en su composición no se han integrado todos los costes que la generaron.

¿Qué hacer pues con los gastos que genera un equipo amortizable que no funciona y que no genera ingresos? Tenemos varias soluciones: a) Considerarlos gastos corrientes del ejercicio probado que sea que nunca van a generar ingresos; b) Acumularlos transitoriamente en un activo inmaterial a periodificar entre los ejercicios que, se supone, en un futuro van a generar ingresos; c) Acumularlos a costes de existencias estimando que de manera indirecta colaboran a la obtención de *outputs*; d) Por último, dotar una provisión por depreciación del inmovilizado. Vamos a comentar esta última solución.

Las dotaciones a amortización presuponen en la empresa la aceptación de una premisa fundamental: la depreciación de un bien, debida fundamentalmente, **al uso, a su utilización**. Si además, esas dotaciones se calculan por tablas, suponen la aceptación de que esa depreciación debida al **uso**, tiene una cuantificación predeterminada y solo esa. Resultaría pues que, si el bien amortizado no estuviera en uso, no se utilizara, o se utilizara parcialmente, no cabría recuperar su coste a través de amortizaciones. No sería ese el camino para recuperar el gasto sino el de la dotación a depreciaciones, por obsolescencia y no por uso. Conforme a ello, en situaciones de inactividad temporal de la empresa y, por tanto, inexistente tal uso, habría ausencia de depreciación por tal causa: en consecuencia, la vida útil deberá referirse exclusivamente al tiempo en que los activos estén siendo objeto de utilización efectiva.

En conclusión y para casos de subactividad, la dotación por amortización no es el camino fiscal para recuperar el coste. El cauce lo fija la provisión por obsolescencia, **siempre probada por efectiva** y nunca forfataria como es el caso de aplicación de tablas. Depreciación **probada** (Código de Comercio, art. 39). El corolario es obvio: no serían admisibles como partidas deducibles por subactividad, aquellas que se hubieran instrumentado a través de dotaciones a amortización. Esta presupone uso y aquella, precisamente lo contrario.

6. INCORPORACIÓN AL COSTE DE PRODUCCIÓN DE PARTIDAS INTANGIBLES. IMAGEN

Tradicionalmente, en sociedades prósperas y más aún, en sociedades que recientemente han accedido de manera precipitada y compulsiva al consumo de bienes de lujo, se da un tipo de mercados, el de bienes y servicios exclusivos, en los que, la oferta, generalmente, no tiene capacidad para absorber la potencia de una demanda siempre creciente. En este tipo de mercados, además del precio

como mecanismo regulador consustancial a la institución, suelen disponerse otra serie de elementos dirigidos todos ellos, no solo a la ordenación de la demanda, sino también al mantenimiento y perdurabilidad de los signos de calidad y prestigio social que el consumo de esos bienes y servicios supone para quien lo lleva a cabo. Son mercados que operan a nivel mundial, donde la demanda no cesa ni es probable vaya a cesar y donde la oferta se encarga de guardar el buen orden de acceso de sus productos al consumidor, incluso mediante la selección personalizada de este, a través del análisis de sus listas de espera. En estos mercados, el precio deja de ser un problema, dada la garantía que representa la venta segura, pasando a primerísimo plano, el mantenimiento sin tacha alguna de la imagen de lujo, de exclusividad, de calidad incontestable, que representa el producto, no ya que se vende, sino que, en casos extremos, se concede.

En ese tipo de mercados exclusivos ni el comprador adquiere solamente el producto físico y real, ni el vendedor enajena únicamente el mismo. Hay algo más. Algo más, incluso que la calidad extraordinaria que mueve a su adquisición, algo más por lo que la posesión de este tipo de bienes goza de tal predicamento: el prestigio, la imagen, la exclusividad. En suma, el lujo. Algo que se identifica con la marca y que se adquiere en el momento de la compra del perfume, del reloj, del vehículo, etc. Esa imagen incorporada al producto, ese prestigio derivado de la marca con la que se vende y que lo convierte en único, en incomparable, es un valor claramente estructural, de la propia empresa, del que vienen a participar tanto el producto enajenado como, a través de él, quienes lo adquieren.

Entonces, ¿qué se vende?, ¿qué se demanda en ese mercado único? Pues un bien que lleva incorporados, por una parte, los elementos físicos convencionales del producto de que se trate; por otra, una serie de elementos físicos de calidad peculiares y exclusivos que lo hacen diferente; y, por último, una serie de componentes intangibles pero presentes y, de hecho y en muchos casos definitivamente decisivos a la hora de la elección del comprador, que solamente se dan, no en «ese producto» en particular, sino en «esa marca» en general pero que quedan incorporados a todos los productos de la misma. Algo que no es otra cosa que la «imagen». Componente este que, paradojas del consumo en este tipo de mercados, llega a suplantar al de los elementos físicos incorporados al producto y al de la calidad de prestaciones que de los mismos se espera, para pasar a ser la causa última y única de su adquisición por el comprador, configurando así mercados atípicos en los que, el producto vendido, es básicamente imagen y prestigio. Claro está que sustentados en una calidad inigualable y costosísima, pero, a la postre, imagen social.

En esos monopolios de oferta con demanda asegurada, donde lo que principalmente se vende y compra son intangibles, imagen, aunque la apariencia formal nos lleve a entender que el objeto de la transacción es precisamente el tangible, es moneda común que solamente se incorporen, como costes de tal producto mixto, los gastos de la parte tangible. Fácilmente identificables estos, nos olvidamos del coste de la parte intangible que **también se está vendiendo y también se está comprando**. La consecuencia final que se propone, heterodoxa y fuera de los límites actuales en que se mueve la teoría oficial de costes, resulta obvia: habría que incorporar como costes del producto que se vende junto al tangible, los gastos que producen, mantienen y crean esa imagen, ese prestigio, cuyo uso social también se enajena. No sería pues, el cobijo de los gastos del ejercicio, sino el de la incorporación a costes el tratamiento que hubiera que dar. Aunque resulte heterodoxo, que lo es. Pero, teniendo presente que solo con heterodoxias podemos avanzar.

7. CONCLUSIONES

Concluíamos el epígrafe anterior haciendo un llamamiento a la heterodoxia contable buscando el mayor acomodo posible a la ortodoxia fiscal. Por otro lado, no solo en el epígrafe precedente se han efectuado propuestas «fiscalistas» buscando la detección de la «capacidad económica» en el momento en que el devengo tributario, entendemos, lo exige. Todo el trabajo ha ido dirigido a tal fin. El principio fiscal de correlación de ingresos y gastos requiere firmeza, seguridad, en la fijación del momento de la exigencia del tributo. No es bueno para nadie que el devengo del impuesto quede al albur de normas que no sean las estrictamente tributarias. Únicas normas que podrán tener en cuenta toda la serie de condicionantes que mueven al Estado a poner en vigencia la exacción tributaria, entre los cuales y no precisamente como los más importantes, seguro están los de orden técnico-contable.

Por otro lado y en un plano exclusivamente técnico, la vigencia inexcusable del principio de correlación ingreso-gasto y en general la mecánica de los impuestos sobre beneficios, demandan más de un sistema de costes por actividades que por centros de coste. Es la actividad la que genera el hecho imponible, el devengo del impuesto y no el centro o la sección. Si al empresario le puede interesar, a efectos de control interno determinar el coste por centros, en el caso de la Administración tributaria, no es así, esta se mueve en un escenario mucho más dinámico, en un escenario de operaciones y transacciones que están destinadas a provocar excedentes empresariales. No es precisamente el campo de las estructuras productivas un terreno idóneo donde deambule el impuesto. Las secciones y los centros de costes tienden a bunkerizarse, a mirarse a sí mismos, a cerrarse frente a todo lo que no sea su ombligo contable, necesitando para sostener su endogamia una amplísima sección general en la que residenciar todo aquello que no tenga el RH que se requiere para entrar en el exclusivo club. La Administración tributaria busca la detección del excedente, el momento en que se ha de entender devengada la plusvalía y para ello resulta idónea una analítica por actividades. Es la forma de garantizar que se va a conjugar el interés del empresario con el del Estado, a la hora de compartir los costes financieros que supondría dejar en manos del primero la fijación del momento de devengo, a través de una política de *decalage* sistemático de imputación de gastos a costes, mediante la recuperación «fiscal» de estos en un momento que, también fiscalmente, no hubiera correspondencia gasto-ingreso.