

LA APLICACIÓN DEL PRINCIPIO DEL DEVENGO EN EL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES

JAVIER MARTÍN FERNÁNDEZ

*Socio Director de F&J Martín Abogados
Profesor Titular de Derecho Financiero y Tributario.
Universidad Complutense*

Extracto:

BUEN ejemplo de las diferencias entre las normas contables y las tributarias es el artículo 19 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, a cuyo estudio se dedica el presente trabajo. Este precepto no se aparta, en lo que le afecta, de los principios de contabilidad generalmente aceptados. Así contempla, en su número 1, el principio del devengo; el de uniformidad en el número 2; el de registro en el número 3 y el de correlación de ingresos y gastos en sus números 1 y 4. Ahora bien, ello no impide que se produzcan algunas diferencias de detalle que serán objeto de análisis a lo largo de estas páginas.

El precepto está dedicado a la «Imputación temporal. Inscripción contable de ingresos y gastos». Su existencia viene determinada por la necesidad de determinar la renta que va a tributar en un concreto período impositivo, aunque sus previsiones han de completarse con lo dispuesto en los artículos 10, 12, 13 y 24, y las distintas referencias que se realizan en otros preceptos. La imputación temporal es un recurso propio del Derecho tributario imprescindible para delimitar tanto el hecho imponible como la base imponible de los tributos periódicos, como es el caso del Impuesto sobre Sociedades.

Palabras clave: IS, devengo, imputación temporal e inscripción contable de ingresos y gastos.

Sumario

1. Fundamento del artículo 19 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades.
2. El principio del devengo en la normativa contable.
 - 2.1. Gastos contabilizados por anticipado.
 - 2.2. Ingresos contabilizados por anticipado: régimen general.
 - 2.3. Ingresos contabilizados por anticipado: los *rappels*.
 - 2.4. Cobros diferidos.
 - 2.5. Pagos diferidos.
3. Excepciones a la aplicación del principio del devengo.
 - 3.1. Supuestos previstos en la normativa contable y admitidos por la Ley Tributaria.
 - 3.2. La previsión del artículo 19.7 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades.

Bibliografía

1. FUNDAMENTO DEL ARTÍCULO 19 DE LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES

El artículo 2 del Real Decreto 1643/1990, de 20 de diciembre, por el que se aprueba el Plan General de Contabilidad (en adelante, PGC), establece su aplicación obligatoria para todas las empresas, cualquiera que sea su forma jurídica, individual o societaria. No obstante, su disposición final séptima reconoce la independencia de las normas tributarias sobre calificación, valoración e imputación temporal, establecidas para los diferentes tributos y, en particular, para determinar la base imponible del Impuesto sobre Sociedades. Del mismo modo, el artículo 10 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo (en adelante, LIS), reconoce que, a pesar de partir del resultado contable, la base imponible se obtiene practicando sobre el mismo las correcciones que se derivan de dicha ley.

Ello hace que aparezcan diferencias entre las normas contables y las tributarias, de las que es buen ejemplo el artículo 19 de la LIS. En primer lugar, hay que dejar constancia de que este precepto no se aparta, en lo que le afecta, de los principios de contabilidad generalmente aceptados y que se mencionan en la primera parte del PGC. Así contempla, en su número 1, el principio del devengo; el de uniformidad en el número 2; el de registro en el número 3 y el de correlación de ingresos y gastos en sus números 1 y 4. Ahora bien, ello no impide que se produzcan algunas diferencias de detalle y que serán objeto de análisis a lo largo de estas páginas.

El precepto está dedicado a la «*Imputación temporal. Inscripción contable de ingresos y gastos*». Su existencia viene determinada por la necesidad de determinar la renta que va a tributar en un concreto período impositivo, aunque sus previsiones han de completarse con lo dispuesto en los artículos 10, 12, 13 y 24, y las distintas referencias que se realizan en otros preceptos. La imputación temporal es un recurso propio del Derecho tributario imprescindible para delimitar tanto el hecho imponible como la base imponible de los tributos periódicos, como es el caso del Impuesto sobre Sociedades ¹.

La regla general es que los ingresos y los gastos se imputen en el período impositivo en que se devenguen, atendiendo a la corriente real de bienes y servicios que los mismos representan, con independencia del momento en que se produzca la corriente monetaria o financiera, respetando la debida correlación entre unos y otros (art. 19.1). Por tanto, rige el principio del devengo, identificado como el momento del nacimiento de la obligación ².

¹ GARCÍA NOVOA (1998), pág. 189.

² Entre la doctrina, BAUTISTA PÉREZ (1981), pág. 642; GARCÍA NOVOA (1998), pág. 204, y OVIES GARCÍA-SARANDESES (1992), pág. 135.

En definitiva, los ingresos y gastos se imputan al período impositivo en que se devenguen, con independencia de cuándo se cobren o se paguen ³. Aquel, como sabemos, coincide con la fecha en que nace el derecho a cobrar un ingreso o la obligación de pagar un gasto. Por tanto, es irrelevante el día en que se produce el efecto financiero del cobro o pago.

De este modo, los ingresos por ventas se imputan al ejercicio en que la mercancía ha sido puesta a disposición del comprador (arts. 329, 331 y 333 del Código de Comercio) y los correspondientes a servicios en el momento en que estos se hayan realizado. Por lo que respecta a los gastos, hay que acudir al momento de adquisición de las mercancías o de utilización de los servicios.

Sin embargo, el devengo de tales ingresos y gastos debe ser efectivo, ya que debe existir correlación entre ambos, lo que se conoce como principio de correlación de ingresos y gastos, complementario del de devengo. Por tanto, son de aplicación dos reglas ⁴. De un lado, cabe trasladar los costes hacia el futuro, a la espera de que se produzcan los ingresos: los llamados «*gastos con proyección futura*» ⁵. De otro, hacer lo propio con los ingresos hasta que se produzcan los gastos: los llamados «*ingresos diferidos*» ⁶.

2. EL PRINCIPIO DEL DEVENGO EN LA NORMATIVA CONTABLE

Todo lo anterior tiene correspondencia absoluta con el apartado d) del artículo 38.1 del Código de Comercio, que establece que «*se imputará al ejercicio al que las cuentas anuales se refieran los gastos y los ingresos que afecten al mismo, con independencia de la fecha de su pago o de su cobro*».

Como puede observarse, la normativa mercantil también consagra el criterio de devengo, como opuesto al de caja. Esto es, los ingresos y gastos se imputan al ejercicio al que afectan y no al de su cobro y pago, respectivamente. Ahora bien, debe resaltarse que el principio del devengo tiene una dimensión más amplia, que no solo se opone a la contabilización en función de los flujos monetarios. Nos estamos refiriendo a los casos en que un ingreso o gasto, aunque devengados en un ejercicio, no corresponden totalmente al mismo. El ejemplo paradigmático es el de una póliza de seguros anual

³ Contestación a Consulta de la DGT de 30 de diciembre de 1998 [núm. 2019-98 (www.meh.es)].

⁴ CLAVIJO HERNÁNDEZ (2002), pág. 202.

⁵ Ejemplo de tales gastos son las indemnizaciones que ha de satisfacer una empresa por un expediente de regulación de empleo. Estas se imputarán fiscalmente como gasto «*en la medida en que la obligación de satisfacerlas venga determinada por la opción ejercida por el trabajador y la correspondiente extinción de la relación laboral, siempre que se cumplan las condiciones del respectivo programa*» [contestación a Consulta de la DGT de 12 de mayo de 2004, núm. 1190-04 (NFC019942)].

⁶ Como ejemplo de estos ingresos, sirva la contestación a Consulta de la DGT de 12 de mayo de 2004, núm. 1211-04 (NFC019941). Nos encontramos ante una entidad, sin ánimo de lucro, que desarrolla un sistema integrado de gestión de envases y de residuos de estos últimos y que se financia con las aportaciones que realizan sus partícipes en función de la cantidad de envases que ponen en el mercado. Para el Centro Directivo, la entidad ha de «*computar como ingresos en cada período impositivo los devengados en los mismos, los cuales se corresponderán con los ingresos financieros, subvenciones, ventas de residuos y otros ingresos de distinta naturaleza devengados en cada uno de ellos, así como las aportaciones de los socios que estén relacionados con los gastos de cada ejercicio al objeto de alcanzar el equilibrio financiero de la consultante, de manera que el exceso de aportaciones sobre tales gastos tendrán la consideración de ingresos de ejercicios posteriores*».

cuyo vencimiento se produce a mitad de ejercicio. En esta situación la norma contable obliga a registrar el gasto por todo su importe en el momento del vencimiento de la póliza. Ahora bien, a final de ejercicio dicho gasto debe regularizarse, de manera que solo quede imputada la parte proporcional correspondiente, trasladándose el resto al año siguiente.

En este sentido, el artículo 186 del Real Decreto Legislativo 1564/1989, de 22 de diciembre, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley de Sociedades Anónimas, señala lo siguiente:

«1. En la partida "Ajustes por periodificación" del activo figurarán los gastos que, habiendo sido contabilizados durante el ejercicio, correspondan a otro posterior.

Los ingresos imputables al ejercicio que solo sean exigibles con posterioridad al cierre del mismo figurarán entre los créditos.

2. En la partida "Ajustes por periodificación" del pasivo figurarán los ingresos percibidos antes de la fecha de cierre del balance cuando sean imputables a un ejercicio posterior.

Los gastos imputables al ejercicio que hayan de ser satisfechos en otro posterior figurarán entre las deudas.»

Según la Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas (en adelante, AECA)⁷, «las diferentes partidas que integran los ajustes por periodificación presentan características propias, entre las que podemos destacar las siguientes:

- 1. Su proyección económica no es superior al año; sin embargo, el plazo que abarcan forma parte de más de un periodo económico.*
- 2. Representan activos y pasivos de la entidad, derivados de derechos u obligaciones en relación con terceros.*
- 3. La cuantificación de estos ajustes se efectúa generalmente a través de estimaciones razonables.*
- 4. La imputación temporal a resultados se efectúa a medida que tiene lugar el devengo».*

El PGC contempla dentro del Grupo 4, «Deudores y acreedores por operaciones de tráfico» las cuentas 480, «Gastos anticipados» y 485, «Ingresos anticipados» para recoger gastos e ingresos, según el caso, contabilizados en el ejercicio que se cierra y que corresponden al siguiente.

Veamos cada uno de ellos por separado, advirtiendo desde este momento que, al no existir una solución tributaria distinta, las reglas a examinar son las que se aplican también para la determinación de la base imponible.

⁷ AECA, Documento 7, «Ajustes por periodificación y cobros y pagos diferidos», Instituto de Auditores-Censores Jurados de Cuentas de España, pág. 24.

2.1. Gastos contabilizados por anticipado.

Los gastos contabilizados por anticipado se refieren a gastos que figuran en un determinado ejercicio pero que, en todo o en parte, corresponden al siguiente, como pueden ser primas de seguros, alquileres, campañas de publicidad y propaganda, intereses o vacaciones anticipadas. También tienen esta misma calificación algunos suministros no consumidos en el ejercicio como, por ejemplo, el material de oficina que, por razón de su cuantía, da lugar, a fin de ejercicio, a figurar como existencias.

La contabilización de estos conceptos se hará de la siguiente forma ⁸:

- a) En el momento en que se genera la obligación de pago o el desembolso de la operación se realiza al contado, se adeudará a la cuenta de gastos correspondiente al concepto de que se trate, incluyendo, en la misma, la totalidad del desembolso o deuda u obligación de pago.
- b) A fin de ejercicio, se abonará en dicha cuenta de gastos, adeudando la cuenta de gastos contabilizados por anticipado, por el importe no devengado en el ejercicio o período que se cierra y que, por tanto, será aplicable a ejercicios o períodos posteriores.

En el caso de material de oficina y otros suministros anticipados, cabe recordar que el PGC contempla, en el grupo de existencias, la cuenta 328, «Material de oficina», por lo que la empresa puede optar por utilizarla en lugar de los gastos contabilizados por anticipado.

- c) Al comienzo del ejercicio siguiente se realizará el asiento contrario, adeudando la correspondiente cuenta de gastos, con abono a la de gastos contabilizados por anticipado.

EJEMPLO 1:

Una entidad tiene, a fin de ejercicio, contabilizados en las cuentas que se indican los siguientes importes:

Código de cuenta	Denominación	Debe	Haber
602...	Material de oficina	10.000	
625	Primas de seguros	12.000	
328	Material de oficina	2.000	

.../...

⁸ AECA, Documento 7, pág. 24.

.../...

El inventario de material de oficina importa 6.000 u.m. y la prima de seguros, de vencimiento anual, ampara riesgos correspondientes a siete meses del ejercicio siguiente.

Los asientos contables a realizar a final de ejercicio son:

- Por el traspaso de las existencias iniciales a la cuenta de «Variación de existencias»:

Código de cuenta	Denominación	Debe	Haber
328	Existencia inicial		2.000
612...	Variación existencias: M. oficina	2.000	

- Para el reconocimiento en el activo del valor de las existencias finales:

Código de cuenta	Denominación	Debe	Haber
328	Existencia inicial	6.000	
612...	Variación existencias: M. oficina		6.000

- Por el de gasto del ejercicio siguiente correspondiente a primas de seguros:

Código de cuenta	Denominación	Debe	Haber
480...	Gastos anticipados	7.000	
625	Primas de seguros		7.000

2.2. Ingresos contabilizados por anticipado: régimen general.

Los ingresos contabilizados por anticipado figuran en sus cuentas respectivas de ingresos, pero sus importes, en todo o en parte, se devengarán en el ejercicio siguiente. Por ello, han de periodificarse por aplicación de los principios del devengo y de correlación de gastos e ingresos.

La contabilización de estos ingresos debe hacerse de la siguiente forma ⁹:

- Al cobro o, si la operación no se realiza al contado, cuando se genere el derecho de cobro, se abonará por la totalidad del importe la correspondiente cuenta de ingresos.

⁹ AECA, Documento 7, pág. 26.

- b) A fin de ejercicio se cargarán estas cuentas de ingresos, con abono a la de ingresos contabilizados por anticipado, por el importe pendiente de devengar y, en consecuencia, aplicable a ejercicios o períodos posteriores.
- c) Al comienzo del ejercicio o período siguiente se deshará este asiento cargando la cuenta de ingresos contabilizados por anticipado y abonando la correspondiente cuenta de ingresos.

EJEMPLO 2:

Una entidad tiene, a fin de ejercicio, contabilizados en las cuentas que se indican los siguientes importes:

Código de cuenta	Denominación	Debe	Haber
752	Ingresos por arrendamientos		6.000
763	Ingresos de créditos a corto plazo		2.400

Los ingresos por arrendamiento corresponden al cobro anual de la renta de un inmueble cuyo período se inicia el día 1 de octubre, por lo que al ejercicio se le han de imputar, tan solo, tres mensualidades, o sea, 1.500 u.m.

Los ingresos de créditos a corto plazo responden al cobro anticipado de intereses, de los que 2.000 u.m. son imputables al ejercicio que se cierra y 400 al siguiente.

Los asientos contables a realizar a final de ejercicio son:

Código de cuenta	Denominación	Debe	Haber
752	Ingresos por arrendamientos	4.500	
763	Ingresos de créditos a corto plazo	400	
485	Ingresos anticipados		4.900

2.3. Ingresos contabilizados por anticipado: los *rappels*.

Existen casos particulares, entre los que destaca el hecho de que un proveedor entregue a un cliente cierta cantidad, con la condición que este se comprometa a comprar un volumen de productos durante cierto período de tiempo. Se trata, por tanto, de un ingreso para el comprador de los bienes y servicios.

La Consulta número 2 del ICAC ¹⁰ resuelve que esta operación, al tratarse de un descuento por alcanzar un determinado volumen de pedidos, tiene la consideración de un *rappel* cobrado por anticipado, por lo que hay que aplicar el principio del devengo y el de correlación de gastos e ingresos, contabilizándose la cantidad entregada por el proveedor como ingreso a distribuir en varios ejercicios, que será imputada a resultados del ejercicio a medida que se vaya devengando el *rappel* por cumplir los requisitos estipulados en el contrato.

EJEMPLO 3:

Una sociedad se compromete con un proveedor a comprar un volumen de artículos suministrados por este por 100.000 u.m. en un plazo de 3 años, recibiendo, en el acto de la firma del contrato, el 10 por 100 de dicha cantidad.

La sociedad ha de contabilizar del modo siguiente:

Código de cuenta	Denominación	Debe	Haber
57...	Tesorería	10.000	
13...	Ingresos a distribuir en varios ejercicios		10.000

Si al final del primer año la cantidad comprada ha sido de 40.000 u.m., deberá registrar en contabilidad el 10 por 100 de dicho importe:

Código de cuenta	Denominación	Debe	Haber
13...	Ingresos a distribuir en varios ejercicios	4.000	
609	<i>Rappels</i> por compras		4.000

Y así procederá en los dos ejercicios siguientes en función de las compras efectuadas en cada uno de ellos.

2.4. Cobros diferidos.

Los cobros diferidos representan derechos que se materializarán en cobros después del cierre del ejercicio, correspondientes a ingresos devengados y no liquidados en el propio ejercicio ¹¹. Es decir, son derechos que se han devengado en el ejercicio que se cierra, pero que no se han instrumentalizado, por diferentes causas, en el mismo.

¹⁰ BOICAC núm. 53 (NFC017309).

¹¹ AECA, Documento 7, págs. 28 y ss.

No son propiamente «*Ajustes por periodificación*», ya que, a pesar de que, en ocasiones, sea necesario recurrir a cálculos o estimaciones para determinar su cuantía, representan derechos que pueden presentarse perfectamente en el activo del balance de situación bajo el concepto de cuenta deudora que pueda corresponder a su naturaleza.

EJEMPLO 4:

Al cierre del ejercicio, la entidad estima que los *rappels* a su favor devengados en el mismo importan 20.000 u.m., por lo que procede imputarlos como ingresos del ejercicio con el fin de que estos reflejen la verdadera cifra obtenida, aunque no haya recibido, en esa fecha, la correspondiente factura del proveedor.

Con relación a este supuesto de *rappels* hay que tener en cuenta la Norma de Valoración 17.^a del PGC. Sobre la misma nos dice la contestación a la Consulta número 2 del ICAC ¹² que tanto «*en las operaciones de compra como en las operaciones de venta los descuentos y similares incluidos en factura minoran el importe de la operación, criterio que viene recogido en el apartado b) de las Normas de Valoración decimoséptima "Compras y otros gastos" y decimoctava "Ventas y otros ingresos". De acuerdo con ello, deben deducirse del importe bruto de compras o ventas todos los descuentos o similares que aparezcan en factura, excluidos los que obedezcan a pronto pago debido a su carácter financiero. En consecuencia, solo se efectuará un registro independiente de los descuentos y similares, que no obedezcan a pronto pago, cuando estos se realicen fuera de factura como es el caso de las devoluciones contemplado en el apartado e) de dichas normas. Los *rappels* son descuentos que se conceden en función del cumplimiento de ciertos supuestos, fundamentalmente por alcanzar un determinado nivel de pedidos, y por tanto no siempre se recogen en factura, o no existe correspondencia exacta con la factura en que se incluyen, de forma que el *rappel* que minorará una determinada factura de compra o venta vendrá normalmente cuantificado como consecuencia de haber alcanzado un nivel de operaciones que no se corresponde con la operación a que se refiere la factura, sino que se alcanza, al menos parcialmente, por la realización de otras operaciones previas. Por todo ello cabe concluir que con carácter general los *rappels* concedidos deben figurar en cuentas distintas que las de las operaciones de compra o venta que los originan. En todo caso, la forma concreta de registro es facultativa y lo importante, en lo que se refiere a los *rappels* sobre compras, es considerar su incidencia en la valoración de existencias al cierre de ejercicio. A estos efectos, e independientemente de que los *rappels* figuren o no en factura, debe considerarse que únicamente en la medida en que estos *rappels* puedan ser imputados razonablemente a un conjunto definido de compras, conocido al cierre del ejercicio, deberían considerarse como minoración de aquellas existencias a las que sean imputables».*

En consecuencia, la contabilización del supuesto del ejemplo será:

Código de cuenta	Denominación	Debe	Haber
400...	Proveedores	23.200	
609	<i>Rappels</i> por compras		20.000
4720	IVA soportado		3.200

.../...

¹² BOICAC núm. 17 (NFC022287).

.../...

Suponiendo un tipo de IVA del 16 por 100.

Si estos rappels pueden imputarse, razonablemente, a unos productos determinados, la empresa deberá tenerlos en cuenta a la hora de valorar sus existencias finales.

EJEMPLO 5:

Los *rappels* a los que se refiere el ejemplo anterior responden a compras de 10.000 unidades de un artículo a 20 u.m. unidad, o lo que es igual, las facturas recibidas del proveedor importan 200.000 u.m. Si en las condiciones de compra se establece que el llegar a ese volumen le reporta un *rappel* del 10 por 100, la entidad ha reconocido, como menor importe de compra 20.000 u.m. –importe de los *rappels*– con lo que el precio de compra ha quedado reducido a 18 u.m., en lugar de 20 u.m. Por tanto, las existencias finales de ese producto han de ser valoradas a 18 u.m. que es, precisamente, el precio final de adquisición.

En caso de que se hubieran vendido en el ejercicio la totalidad de lo comprado a 30 u.m. unidad, el resultado de las operaciones sería el siguiente:

+ Ventas: 10.000 unidades a 30	300.000	
– Compras: 10.000 unidades a 18	<u>180.000</u>	
= Resultado		120.000

Ahora bien, si solo hubiera vendido la mitad, dicho resultado quedaría en:

+ Ventas: 5.000 unidades a 30		150.000
– Compras: 10.000 unidades a 18	180.000	
+ Menos valor de las existencias finales	<u>90.000</u>	<u>90.000</u>
= Resultado		60.000

Y si en el ejercicio siguiente vendiera el resto, obtendría:

+ Ventas: 5.000 unidades a 30	150.000	
– Variación de existencias	<u>90.000</u>	
= Resultado		60.000

Con lo que quedan periodificados los resultados.

2.5. Pagos diferidos.

Los pagos diferidos responden a aquellas obligaciones de pago, devengadas en el ejercicio y no contabilizadas, cuyo vencimiento se producirá tras el cierre del mismo. Como ejemplo de estas obligaciones podemos considerar: los gastos de personal –pagas extraordinarias, horas extraordinarias, vacaciones, sueldos y salarios y Seguridad Social–, *royalties*, publicidad y propaganda, comisiones y *rappels*, suministros, dietas de consejeros, etc.

EJEMPLO 6:

Una sociedad conoce, a 31 de diciembre, que debe 300 u.m. a su asesor laboral por honorarios profesionales derivados de una gestión correspondiente al ejercicio que se cierra, y que no ha contabilizado por no haber presentado factura. Tal circunstancia ha de contabilizarla de la forma siguiente:

Código de cuenta	Denominación	Debe	Haber
623	Servicios de profesionales independientes	300	
410	Acreeedores por servicios		300

3. EXCEPCIONES A LA APLICACIÓN DEL PRINCIPIO DEL DEVENGO

3.1. Supuestos previstos en la normativa contable y admitidos por la Ley Tributaria.

La utilización de otros criterios distintos a los contemplados en los principios contables generalmente aceptados se admite, con carácter excepcional, por la normativa mercantil, siendo asumido por la LIS. Para ello es necesario que se den dos circunstancias. En primer lugar, que concurran los presupuestos contemplados en los artículos 34.4 y 38.2 del Código de Comercio. Para el primero, *«si la aplicación de una disposición legal en materia de contabilidad fuera incompatible con la imagen fiel que deben proporcionar las cuentas anuales, tal disposición no será aplicable. En esos casos, en la memoria deberá señalarse esa falta de aplicación, motivarse suficientemente y explicarse su influencia sobre el patrimonio, la situación financiera y los resultados de la empresa»*.

A tenor del segundo, en *«casos excepcionales se admitirá la no aplicación de estos principios [los principios de contabilidad generalmente aceptados]. En tales casos, en la memoria deberá seña-*

larse esa falta de aplicación, motivarse suficientemente y explicarse su influencia sobre el patrimonio, la situación financiera y los resultados de la empresa».

En este mismo sentido se pronuncia el PGC, en su Norma de Valoración 21.^a, pero añadiendo que, en estos supuestos, se considerará que el cambio se produce al inicio del ejercicio, incluyendo como resultados extraordinarios en la cuenta de Pérdidas y ganancias el efecto acumulado de las variaciones de activos y pasivos, calculadas a esa fecha, que sean consecuencia del cambio de criterio. Matizando, además, que los cambios en aquellas partidas que requieren para su valoración realizar estimaciones y que son consecuencia de la obtención de información adicional, de una mayor experiencia o del conocimiento de nuevos hechos, no deben considerarse como cambios de criterio contable. Es decir, que cuando el cambio corresponda a partidas que requieren para su valoración una estimación –amortizaciones en función de la vida útil estimada de un elemento, provisiones y otras de similar naturaleza, etc.– pero que no afectan a la valoración de las correspondientes de activo o pasivo, no se produce cambio de criterio alguno.

Por un lado, la NIC 8, en su apartado 14, indica que la entidad cambiará una política contable solo, de un lado, si es requerido por una norma o interpretación. Por otro, tal cambio lleva a que los estados financieros suministren información más fiable y relevante sobre los efectos de las transacciones, otros eventos o condiciones que afecten a la situación financiera, el rendimiento financiero o los flujos de efectivo de la entidad.

En segundo lugar, se requiere la aprobación por la Administración tributaria, previa solicitud. Los artículos 31 y 32 del Reglamento del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por Real Decreto 537/1997, de 14 de abril (en adelante, RIS) se ocupan del procedimiento a seguir. A tenor del artículo 31.2 la solicitud, que se presentará ante el Departamento de Inspección Financiera y Tributaria de la Agencia Estatal de Administración Tributaria (art. 32), ha de contener los siguientes datos:

- a) Descripción de los ingresos y gastos a los que afecta el criterio de imputación temporal, haciendo constar, además de su naturaleza, su importancia en el conjunto de las operaciones del sujeto pasivo.
- b) Descripción del criterio de imputación temporal cuya eficacia fiscal se solicita. Si es de obligado cumplimiento, se especificará la norma contable que establezca tal obligación.
- c) Justificación de la adecuación del criterio de imputación temporal propuesto a la imagen fiel que deben proporcionar las cuentas anuales y explicación de su influencia sobre el patrimonio, la situación financiera y los resultados del sujeto pasivo.
- d) Descripción de la incidencia, a efectos fiscales, del criterio de imputación temporal y justificación de que de su aplicación no se deriva una tributación inferior a la que hubiera correspondido por aplicación del criterio del devengo.

La solicitud ha de presentarse con, al menos, seis meses de antelación a la conclusión del primer período impositivo respecto del que se pretenda que tenga efectos (art. 31.3). El sujeto pasivo puede desistirse de la solicitud formulada (art. 31.3). Una vez presentada, la Administración podrá

recabar del mismo cuantos datos, informes, antecedentes y justificantes sean necesarios. De igual modo, aquel podrá, en cualquier momento del procedimiento anterior al trámite de audiencia, presentar las alegaciones y aportar los documentos y justificantes que estime pertinentes (art. 31.4).

Un vez instruido el procedimiento, e inmediatamente antes de redactar la propuesta de resolución, se pondrá de manifiesto al sujeto pasivo. Este dispondrá de un plazo de 15 días para formular las alegaciones y presentar los documentos y justificaciones que estime pertinentes (art. 31.5).

La resolución que ponga fin al procedimiento será motivada y podrá (art. 31.6):

- a) Aprobar el criterio de imputación temporal de ingresos y gastos formulado por el sujeto pasivo.
- b) Aprobar un criterio alternativo de imputación temporal al planteado en el curso del procedimiento.
- c) Desestimar el criterio de imputación temporal formulado.

El procedimiento ha de finalizar antes de seis meses, contados desde la fecha en que la solicitud haya tenido entrada en cualquiera de los Registros del órgano administrativo competente o desde la fecha de subsanación de la misma a requerimiento de dicho órgano. Se prevé el silencio administrativo positivo en caso de que la Administración no resuelva en plazo (art. 31.7).

EJEMPLO 7:

Una sociedad, a principios del ejercicio de 2006, tiene un activo adquirido el 1 de enero de 2002 en 10.000 u.m., sin tener en cuenta la inclusión en su coste de 500 u.m. de gastos financieros devengados antes de la puesta en funcionamiento de dicho activo. Esta forma de actuar se debe a que el PGC permite optar por contabilizar estos gastos de este modo o activarlos. La amortización acumulada alcanza la cifra de 4.000 u.m., correspondiente a la dotación anual del 10 por 100.

Tras un estudio razonado y previa autorización administrativa, la sociedad decide valorar en el ejercicio 2006 el activo en 10.500 u.m., por ser conveniente para que su balance refleje la verdadera situación financiera, procediendo del modo siguiente:

Código de cuenta	Denominación	Debe	Haber
22...	Inmovilizaciones materiales	500	
28...	Amortización acumulada del inmovilizado		200
778	Ingresos extraordinarios		300

.../...

.../...

Si además, y con los mismos requisitos expresados anteriormente, decide cambiar de criterio en la valoración de las existencias, que contablemente tenían un valor de 6.000 u.m. por otro cuyo resultado es de 5.000 u.m., procederá del modo siguiente:

Código de cuenta	Denominación	Debe	Haber
3...	Existencias		1.000
678	Gastos extraordinarios	1.000	

Todo ello ha de indicarse y justificarse en la Memoria.

3.2. La previsión del artículo 19.7 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades.

Nos dice el artículo 19.7 de la LIS: «Reglamentariamente, a los efectos de determinar la base imponible, se podrán dictar normas para la aplicación de lo previsto en el apartado 1 a actividades, operaciones o sectores determinados». Caben dos interpretaciones al contenido del precepto. De un lado, considerar que la habilitación permite establecer reglas distintas del devengo no contempladas en otros apartados del precepto. De otro, que la misma se restringe a clarificar su aplicación en aquellos supuestos en que la normativa contable no sea suficientemente explícita¹³. La duda sobre cuál es la interpretación procedente ha llevado al titular de la potestad reglamentaria a no ejercitar, hasta el momento, la habilitación prevista en el artículo 19.3.

En nuestra opinión, la interpretación procedente es la segunda, pues la primera supone una deslegalización del legislador a favor de la potestad reglamentaria. La base imponible es un elemento esencial del tributo y, como nos recuerda la STC 185/1995, de 14 de diciembre (NFJ003833), partiendo de pronunciamientos anteriores¹⁴, «la creación ex novo de un tributo y la determinación de los elementos esenciales o configuradores del mismo deben llevarse a cabo mediante una ley». Si bien es cierto que se trata de una reserva relativa en la que, aunque los criterios o principios que han de regir la materia deben contenerse en una ley, se permite la colaboración del reglamento, siempre que «sea indispensable por motivos técnicos o para optimizar el cumplimiento de las finalidades propuestas por la Constitución o por la propia ley y (...) se produzca en términos de subordinación, desarrollo y complementariedad». En este sentido, el alcance de la colaboración depende de la diversa naturaleza de las figuras jurídico-tributarias y de los distintos elementos de las mismas (SSTC 37/1981 y 19/1987) y, recordemos, el IS es un tributo estatal donde los reglamentos carecen de la especial cualificación que, por ejemplo, presentan los locales.

¹³ Esta es la opinión que mantiene GÓMEZ MOURELO (2003), pág. 373.

¹⁴ SSTC 37/1981, de 16 de noviembre; 6/1983, de 4 de febrero; 179/1985, de 19 de diciembre, y 19/1987, de 17 de febrero.

Aplicando la anterior doctrina al artículo 19.7 de la LIS observamos que, permitir al reglamento el establecimiento de criterios distintos de los fijados en otros apartados del precepto, supone determinar la base imponible, en definitiva un elemento esencial del tributo, por vía reglamentaria, lo cual es inviable constitucionalmente.

Bibliografía

- BAUTISTA PÉREZ, F. [1981]: «La imputación de ingresos y gastos en el Impuesto sobre Sociedades», *Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 32.
- CLAVIJO HERNÁNDEZ, F. [2002]: «Impuesto sobre Sociedades (I)», *Curso de Derecho Tributario. Parte especial*, (18.ª ed.), Marcial Pons, Madrid.
- GARCÍA NOVOA, C. [1998]: «La imputación temporal de ingresos y gastos. Compensación de pérdidas en el Impuesto sobre Sociedades», *Estudios sobre el Impuesto de Sociedades*, Comares, Granada.
- GÓMEZ MOURELO, C. [2003]: «Imputación temporal de ingresos y gastos en el Impuesto sobre Sociedades», *Manual del Impuesto sobre Sociedades*, IEF, Madrid.
- OVIES GARCÍA-SARANDESES, I. [1992]: *Gastos deducibles en el Impuesto sobre Sociedades*, Lex Nova, Valladolid.