El principio de devengo contable y la nueva regulación de la imputación temporal de ingresos y gastos en el Impuesto sobre Sociedades*

DAVID TACERO LUENGO

SUMARIO

1. INTRODUCCIÓN.—2. LA DEFINICIÓN DEL PRINCIPIO DE DEVENGO EN EL ÁMBITO CONTABLE. 2.1. El origen de los principios contables. 2.2. El criterio de devengo frente al criterio de caja. 2.3. La importancia del principio de devengo. 2.4. El principio de devengo en el PGC de 1973 y en el PGC 1990. 2.5. El principio de devengo en el PGC 2007. 2.6. Fundamento del cambio en la enunciación del principio de devengo que realiza el PGC 2007.—3. LA IMPUTACIÓN TEMPORAL DE INGRESOS Y GASTOS EN LA NORMATIVA DEL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES. 3.1. Regulación contenida en la Ley 27/2014, de 27 de noviembre. 3.1.1. El devengo como criterio general de imputación y la posibilidad de no aplicarlo si lo aprueba la Administración. 3.1.2. El principio de inscripción contable: gastos e ingresos contabilizados en ejercicios distintos al del devengo y cargos o abonos a partidas de reservas por cambios de criterios contables. 3.1.3. Reglas especiales de imputación temporal. 3.2. Principales cambios en relación con la normativa anterior. 3.2.1. Actualización del principio de devengo. 3.2.2. Otras novedades.—4. CONCLUSIONES.—BIBLIOGRAFÍA.

Palabras clave: fiscalidad financiera, Impuesto sobre Sociedades, método de imputación, Plan General Contable, principio de devengo.

1. INTRODUCCIÓN

El principio de devengo es uno de los pilares básicos del sistema contable. Su aceptación o, por el contrario, la acogida del criterio de caja en el registro de los ingresos o gastos es fundamental para entender la información que la contabilidad va a proporcionar.

Si bien la explicación teórica del devengo no despierta grandes controversias, su definición y su aplicación práctica en determinados casos sí plantean ciertas dificultades. En este sentido, llama la atención que la enunciación del principio de devengo haya sido diferente en los tres planes generales de contabilidad que han sido aprobados en España.

En el presente trabajo se analizará, por una parte, la evolución de la definición en la norma contable del principio de devengo, haciendo referencia a su origen e importancia así como a la forma en que se recoge en las normas contables, y, por otra parte, se estudiarán las implicaciones que dicho principio tiene en la fiscalidad.

En este sentido, la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades (en adelante, LIS), ha modificado la redacción que tenía la anterior normativa reguladora del tributo en relación con la imputación temporal de ingresos y gastos con el objeto de adaptarse mejor a la nueva enunciación del principio de devengo que se realiza en el Plan General de Contabilidad de 2007 (en adelante, PGC 2007).

* Trabajo presentado al *VI Curso de Alta Especialización en Contabilidad*, celebrado en la Escuela de la Hacienda Pública del Instituto de Estudios Fiscales (2016).

Dicha circunstancia constituye un ejemplo más de la importante relación entre la contabilidad y la fiscalidad de Sociedades, objeto de estudio en el *VI Curso de Especialización en Contabilidad*, en cuyo marco se lleva a cabo este trabajo.

2. La definición del principio de devengo en el ámbito contable

2.1. El origen de los principios contables

La contabilidad como medio para proporcionar información financiera fiable surge y evoluciona junto con la propia actividad económica. Si bien se tiene conocimiento de la existencia de registros contables desde la Antigua Grecia y la necesidad de contabilizar forma parte de la propia civilización, es en el siglo XV cuando se desarrollan los principios más básicos de la contabilidad: los principios de la partida doble. Más que principios, la partida doble, que fue recogida por primera vez en una publicación en 1494, la *Summa Arithmetica* de Luca Pacioli, constituye la esencia misma de la contabilidad moderna.

Hasta la revolución industrial, la llevanza de contabilidad según la partida doble fue actividad propia de los mercaderes, cuyos negocios se completaban cuando vendían las mercancías, siendo en dicho momento cuando se determinaba el beneficio. En el siglo XVIII, la aparición de fábricas e inversiones de capital para acometer grandes producciones, que se prolongaban durante varios ejercicios, hizo que surgiera la necesidad de distribuir en varios periodos los costes en los que se iba incurriendo y calcular resultados contables intermedios.

La creciente importancia de las inversiones en valores mobiliarios en los siglos XIX y XX ha hecho que sea cada vez mayor la relevancia de la contabilidad como medio para proporcionar información sobre la situación financiera de las empresas a los propietarios ajenos a su gestión ordinaria.

Así, la práctica profesional contable, impulsada por el desarrollo económico y la necesidad de contar con la mejor información empresarial, ha requerido disponer de reglas de actuación común que lograran homogeneizar los criterios con los que se confeccionan los estados financieros.

Inicialmente, puede hablarse de la existencia de un proceso de autorregulación similar al existente en otras disciplinas profesionales y que comprende normas tanto técnicas como deontológicas.

Posteriormente, en el contexto de la Gran Depresión, en el que se consolida la importancia de la información financiera para la actividad económica, la regulación contable se desarrolla e institucionaliza. Los informes de los expertos contables empiezan a referirse cada vez en mayor medida a los principios de contabilidad generalmente aceptados. De esa forma, se hace referencia no solo a que se trata de principios seguidos habitualmente sino a que los mismos son aprobados por los organismos competentes.

El siguiente paso ha sido la armonización internacional de los principios y reglas contables. La práctica contable se desarrolló de forma diferente en las distintas economías, existiendo peculiaridades de relevancia en función de sus necesidades y características. No obstante, en el siglo XX aparece el fenómeno de la globalización económica y el surgimiento de grandes empresas multinacionales y mercados financieros internacionales, en un contexto de mejoras en las tecnologías de la información y las comunicaciones y en el transporte.

Aunque anteriormente se produjeron algunas manifestaciones al respecto, los primeros intentos firmes dirigidos a lograr un desarrollo uniforme de la contabilidad a nivel global se llevan a cabo a partir de 1972. En el *X Congreso Internacional de Contadores*, celebrado en Sidney en dicho año, se ponen las bases para crear nuevas organizaciones dedicadas al estudio de los diversos problemas de la contabilidad a nivel internacional.

La institución más importante que surgió de este impulso fue el Comité de Normas Internacionales de Contabilidad (*IASC*, por las siglas en inglés de *International Accounting Standards Committee*). La finalidad de este comité, fundado en Londres en 1973, fue desarrollar las Normas Internacionales de Contabilidad, así como promover su uso y aplicación. En 2001, ha sido reemplazado por la Junta de Normas Internacionales de Contabilidad (*IASB*, por las siglas en inglés de *International Accounting Standards Board*).

El IASB es un organismo independiente del sector privado que funciona bajo la supervisión de la Fundación del Comité de Normas Internacionales de Contabilidad (IASCF), fundación independiente sin fines de lucro creada en el año 2000 precisamente para llevar a cabo dicha supervisión.

En España, en 1979, se constituye la Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas (AECA), que se autodefine como la institución profesional española emisora de Principios y Normas de Contabilidad generalmente aceptados y de pronunciamientos y estudios sobre buenas prácticas en gestión

empresarial[1]. En su Documento sobre principios y normas de contabilidad, indica que los principios contables son "las reglas fundamentales que rigen la elaboración de la información financiera", señalando que "se determinan y se aplican en congruencia con los objetivos de dicha información y con los requisitos que la misma debe satisfacer, por lo que contribuyen al cumplimiento de unos y otros".

La normalización contable, como actividad reguladora a través de la cual se establecen unas normas y criterios para confeccionar los estados contables mediante la disposición de unas reglas de actuación común, se ha llevado a cabo en España, fundamentalmente, a través de la aprobación de los Planes Generales de Contabilidad. Se trata de normas mercantiles que han ido estableciendo el marco técnico básico con el fin de conseguir que la información contable sea homogénea, fiable, interpretable y comparable entre las empresas.

En definitiva, es importante señalar, respecto del origen de los principios contables, que es la práctica habitual la que genera la norma presente que, a su vez, produce los mecanismos necesarios para garantizar su cumplimiento en el futuro. El objetivo, en cualquier caso, debe ser que la aplicación del principio permita satisfacer las necesidades de los usuarios de la contabilidad.

2.2. El criterio de devengo frente al criterio de caja

La recapitulación de las etapas por las que ha pasado la disciplina contable, dando lugar al surgimiento, la normalización e incluso la armonización internacional de los principios de contabilidad generalmente aceptados, permite explicar la consolidación del criterio de devengo, en lugar del de caja, en el registro de las operaciones económicas.

Hasta la revolución industrial, la contabilidad en función del criterio de caja fue utilizada junto con el balance de situación como principal estado financiero. Posteriormente, la necesidad de que la contabilidad proporcionase información a los inversores que no gestionaban los negocios, para facilitar la toma de decisiones y la rendición de cuentas por los responsables directos, hizo que resultaran insuficientes el mero recuento patrimonial y el registro de los cobros y pagos en exclusiva.

Así, la cuenta de resultados pasó a ser el estado contable de mayor relevancia y el registro de las operaciones a realizarse mediante una contabilidad con base acumulativa a partir del devengo.

En definitiva, el uso del principio de devengo se justifica por facilitar, mejor que el criterio de caja, información sobre la capacidad de la empresa para generar en el futuro flujos de tesorería, información que permite mejorar la toma de decisiones y el análisis de la situación de los negocios.

Tradicionalmente, se ha entendido el principio de devengo como aquel que determina que debe atenderse a la corriente real y no a la corriente financiera de una transacción. En este sentido, aunque no siempre es sencillo determinar cuándo se está ante dicha corriente real, en general, se produce cuando tiene lugar la transferencia de los riesgos, los rendimientos futuros o las obligaciones inherentes a los elementos de los estados financieros.

Por el contrario, el criterio de caja reconoce las transacciones en el momento en que se produce el cobro o pago generado como consecuencia de las mismas, es decir, cuando se ve afectada la tesorería. No se registra movimiento alguno en cuentas a cobrar o a pagar.

Es evidente que el criterio de devengo resulta más informativo que el de caja por las repercusiones que su aplicación conlleva sobre la composición del patrimonio empresarial y por la información que proporciona.

El principio de devengo implica que el sistema contable no solo informa y registra transacciones pasadas que suponen cobros o pagos en efectivo, como ocurre con una contabilidad basada en el criterio de caja, sino que también muestra las obligaciones de pago y los derechos de cobro que representarán movimientos de efectivo en el futuro. El devengo también permite reflejar partidas sin una relación directa con los flujos de tesorería como los gastos generados por el deterioro o la amortización de los activos.

Por tanto, debe insistirse en que el empleo del criterio de devengo surge, se ha generalizado y se justifica por la utilidad de la información elaborada a partir del mismo para los usuarios de la contabilidad, más completa que la resultante del criterio de caja.

A pesar de todo lo anterior, también se ha criticado la aplicación del criterio de devengo por una supuesta falta de fiabilidad de la información resultante. La problemática del devengo sería la subjetividad que puede estar detrás de su empleo frente a la objetividad de los movimientos de tesorería. Se ha señalado,

[1] Véase: http://aeca.es/la-asociacion/.

por ejemplo, que las estimaciones que se realizan al objeto de efectuar repartos de las cuentas entre distintos ejercicios pueden ser manipuladas por los que elaboran la contabilidad.

Así, los partidarios de emplear el criterio de caja sostienen que el mismo resulta más idóneo para la toma de decisiones por la vinculación que la tesorería tiene con algunos métodos de decisión que evalúan las alternativas en términos de flujos de caja y por la objetividad de la información que proporciona.

Sin embargo, el sistema de caja no logra completar toda la información que recoge el devengo y las alternativas que se han planteado para ello, sobre la base de flujos de tesorería estimados o valores realizables netos, no proporcionan una mejor información e implican también un análisis o decisión que puede verse influida por la subjetividad del usuario, como se criticaba en relación con el devengo.

Por ello, el principio de devengo no ha dejado su papel fundamental en el sistema, estando reconocida su importancia en las normas mercantiles y marcos conceptuales de contabilidad, como se analiza en los siguientes apartados del trabajo.

2.3. La importancia del principio de devengo

En el conjunto de los principios de contabilidad generalmente aceptados, el criterio de devengo es una de las reglas fundamentales. El hecho de atender, a la hora de considerar realizados y proceder al registro de los ingresos y gastos, a la corriente real que generan, en lugar de a sus efectos en caja, determina la propia estructuración del sistema de información contable. Si el sistema contable no utiliza el principio de devengo, se convierte en un sistema de otro tipo.

De hecho, en algunos marcos conceptuales de contabilidad, como en el del IASB, el principio de devengo tiene la consideración de hipótesis básica junto con el de empresa en funcionamiento. Así, en la Norma Internacional de Contabilidad 1, "Presentación de estados financieros", en relación con el devengo, se señala lo siguiente:

> "Salvo en lo relacionado con la información sobre flujos de efectivo, una entidad elaborará sus estados financieros utilizando la hipótesis contable de devengo.
>
> Cuando se utiliza la hipótesis contable de devengo, una entidad reconocerá las partidas como activos, pasivos, patrimonio neto, ingresos y gastos (los elementos de los estados financieros), cuando satisfagan las definiciones y los criterios de reconocimiento previstos en el Marco conceptual para tales elementos."

La norma mercantil española recoge el principio de devengo como una de las reglas fundamentales que deben regir el registro y la valoración de los elementos integrantes de las distintas partidas que figuran en las cuentas anuales.

Así, el Código de Comercio, en su artículo 38, se refiere a los principios de contabilidad generalmente aceptados, señalando, en particular, la siguiente regla:

> "*d*) 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."

Por tanto, el Código de Comercio se refiere expresamente al devengo como criterio vinculante de registro contable. No obstante, el propio artículo 38 citado, en su letra *i*), realiza la siguiente matización:

> "*i*) Se admitirá la no aplicación estricta de algunos principios contables cuando la importancia relativa de la variación que tal hecho produzca sea escasamente significativa y, en consecuencia, no altere la expresión de la imagen fiel del patrimonio, de la situación financiera y de los resultados de la empresa."

Del mismo modo, en el apartado 4 del artículo 34 del Código de Comercio, en relación con la formulación de las cuentas anuales, se indica que:

> "En casos excepcionales, 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 estos 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."

De acuerdo con lo anterior, la contabilidad se debe, en primer lugar, a su función como expresión de la imagen fiel de la situación de la empresa. Solo si puede motivarse de forma suficiente que no utilizar el criterio de devengo en el registro de una operación permitirá un mejor reflejo de dicha imagen fiel podrá, excepcionalmente, no aplicarse.

Además de todo lo anterior, debe tenerse en cuenta que la consideración del criterio del devengo como vertebrador del sistema no es obstáculo para la existencia de estados contables cuya información complemente la presentada según su devengo.

2.4. El principio de devengo en el PGC 1973 y en el PGC 1990

El Decreto 530/1973, de 22 de febrero, aprobó el Plan General de Contabilidad de 1973 (en adelante, PGC 1973), que fue el primero de carácter oficial aprobado en España y supuso la incorporación de las tendencias modernas sobre normalización contable a nuestro ordenamiento. Comprende un conjunto de reglas contables cuya adopción por las empresas no era obligatoria. De acuerdo con su exposición de motivos, se dejaba que fuera "la propia convicción de una conveniencia técnica la que paulatinamente vaya operando la aplicación del mismo".

En la cuarta parte del PGC 1973, dedicada a los criterios de valoración, se hace referencia al principio de devengo junto con los de precio de adquisición, continuidad y gestión continuada. Se señalan estos cuatro principios como aquellos en los que se inspiran con carácter general los criterios valorativos básicos que el PGC 1973 entiende deben aplicarse en orden a la autenticidad de la información suministrada por la documentación contable, tanto en lo concerniente a la situación patrimonial de la empresa como al desarrollo de su actividad en cada ejercicio económico. En cualquier caso, también se alude, en este sentido, a la necesidad de contar con un "razonable margen de flexibilidad, para obtener una información correcta y homogénea".

En este contexto, en relación con el principio de devengo, se indica lo siguiente:

> "Para la imputación contable al correspondiente ejercicio económico de las operaciones realizadas por la empresa, se atenderá generalmente a la fecha de devengo y no a la de cobro o pago.
>
> No obstante, las pérdidas; incluso las potenciales, deberán contabilizarse tan pronto sean conocidas."

Por tanto, el PGC 1973 recoge como base del sistema contable el criterio de devengo en lugar del de caja. No obstante, no se incluye ninguna definición de devengo.

El Plan General de Contabilidad de 1990 (en adelante, PGC 1990), aprobado por Real Decreto 1643/1990, de 20 de diciembre, en un intento de clarificar el concepto, establece que:

> "La imputación de ingresos y gastos deberá hacerse en función de la corriente real de bienes y servicios que los mismos representan y con independencia del momento en que se produzca la corriente monetaria o financiera derivada de ellos."

Dicha enunciación del principio de devengo se incluye en la primera parte del PGC 1990, que contiene los nueve principios contables que deben ser aplicados de forma obligatoria: principios de prudencia, empresa en funcionamiento, registro, precio de adquisición, devengo, correlación de ingresos y gastos, no compensación, uniformidad y el de importancia relativa.

También, se establece que, en caso de conflicto entre los principios mencionados, debía prevalecer el que mejor condujera a la imagen fiel del patrimonio, de la situación financiera y de los resultados de la empresa así como el carácter preferencial del principio de prudencia sobre los demás.

Relacionado con el principio de devengo está el de correlación de ingresos y gastos que supone 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."

El PGC 1990 tenía carácter vinculante para todas las empresas salvo en los aspectos relativos a numeración y denominación de cuentas incluidos en su segunda parte y los movimientos contables de la tercera parte. Además, el PGC 1990 supuso la adaptación española a la normativa comunitaria sobre la materia, tras la incorporación de España a la hoy Unión Europea.

La definición del principio de devengo contenida en el PGC 1990 es fundamentalmente teórica, debiendo analizarse a la hora de su aplicación práctica en qué momento se produce la corriente real de bienes y servicios. Así, como se señala en la introducción del PGC 2007, desde los primeros años de aplicación del PGC 1990, "se han suscitado dudas acerca de cuándo debía entenderse que se produce el devengo de los ingresos originados en determinadas operaciones de venta".

En efecto, el concepto del devengo, aunque a nivel teórico puede quedar claro, no resulta sencillo de concretar en algunas ocasiones en la actividad empresarial. Resulta complejo identificar el momento en que se produce la corriente real de los bienes y servicios, teniendo en cuenta las numerosas cláusulas que pueden incorporan al respecto los contratos que instrumentan las operaciones de las que derivan.

2.5. El principio de devengo en el PGC 2007

El Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre, aprobó el PGC 2007, determinando también que resulta de aplicación obligatoria para todas las empresas, cualquiera que sea su forma jurídica, salvo en lo

que respecta a los movimientos contables incluidos en la quinta parte del PGC 2007 y los aspectos relativos a numeración y denominación de cuentas incluidos en la cuarta parte, excepto en aquellos aspectos que contengan criterios de registro o valoración.

Todo ello, sin perjuicio de que determinadas empresas pueden aplicar el Plan General de Contabilidad de Pequeñas y Medianas Empresas (en adelante, PGC de PYMES). No obstante, el PGC de PYMES, como norma complementaria del PGC 2007 que recoge los contenidos del mismo relacionados con las operaciones realizadas, con carácter general, por estas empresas y simplifica los criterios de registro, valoración e información a incluir en la memoria, es de carácter voluntario. Es decir, la aplicación del PGC de PYMES es opcional para las empresas que cumplan las condiciones establecidas para la formulación de balance y estado de cambios en el patrimonio neto abreviados y no se encuentren en ninguno de los supuestos de exclusión.

En cualquier caso, las menciones al principio de devengo que contiene el PGC de PYMES son exactamente las mismas que se incluyen en el PGC 2007. No hay modificaciones destacables en el Marco Conceptual de Contabilidad ni en la propia estructura del Plan. Así, en el PGC de PYMES se enuncian los mismos principios que en el PGC 2007 con la finalidad de mostrar la imagen fiel de las pequeñas y medianas empresas.

En el PGC 2007, el principio de devengo se incluye en su primera parte, dedicada a establecer el Marco Conceptual de la Contabilidad, como uno de los seis principios que, en la actualidad, deben aplicar obligatoriamente las empresas en el desarrollo de su contabilidad y, en especial, en el registro y la valoración de los elementos de las cuentas anuales.

En relación con los principios recogidos en el PGC 1990, se mantienen los principios de prudencia, empresa en funcionamiento, devengo, uniformidad y el de importancia relativa y no aparecen como tales los de registro, precio de adquisición y correlación de ingresos y gastos, aunque pueden entenderse implícitos en los criterios del Plan.

Por otra parte, en el PGC 2007, no se otorga carácter preferencial al principio de prudencia al señalarse únicamente, respecto de los casos de conflicto entre los principios contables, que debe 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.

El Marco Conceptual de la Contabilidad, como se afirma en la introducción del PGC 2007, es el "conjunto de fundamentos, principios y conceptos básicos cuyo cumplimiento conduce en un proceso lógico deductivo al reconocimiento y valoración de los elementos de las cuentas anuales". La finalidad de la inclusión del mismo en el PGC 2007 y su consideración como norma jurídica es garantizar el rigor y la coherencia de las normas de registro y valoración y de la interpretación del Derecho Contable.

Respecto del principio de devengo, el PGC 2007 señala lo siguiente:

> "Los efectos de las transacciones o hechos económicos se registrarán cuando ocurran, imputándose 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."

De esta forma, el sistema contable sigue descansando en el devengo como criterio de registro en lugar de en la caja pero no se hace referencia a una corriente real de bienes y servicios frente a una monetaria o financiera sino al acaecimiento de los hechos económicos frente al momento en que los mismos provocan movimientos de tesorería.

A pesar de la consolidación del principio de devengo aunque con otra definición, el PGC 2007 ha introducido un nuevo estado contable: el estado de flujos de efectivo. Como ya se ha dicho, el hecho de que el sistema contable esté basado en el principio de devengo no impide que puedan existir estados contables con información complementaria en términos de caja. Así, la finalidad que persigue el estado de flujos de efectivo es mostrar la capacidad de generar efectivo o equivalentes al efectivo así como las necesidades de liquidez de la empresa debidamente ordenadas en tres categorías: actividades de explotación, inversión y financiación.

Por otro lado, el PGC 2007, dada la imprecisión que puede tener la formulación del principio de devengo en la práctica, ha intentado profundizar en la aplicación del mismo de forma que puede apreciarse su influencia en la configuración de algunas de las normas de registro y valoración. Así, es necesario distinguir el devengo de los ingresos y el de los gastos.

Respecto de la imputación temporal de los ingresos, la Norma de Registro y Valoración 14.ª del PGC 2007 se refiere a los ingresos por ventas y prestación de servicios y determina que sólo se contabilizarán aquellos que cumplan una serie de condiciones que aclaran cuando debe entenderse producido el devengo

de los mismos. Por ejemplo, los ingresos procedentes de la venta de bienes solo deberán ser contabilizados cuando se cumplan todas las condiciones siguientes:

a) La transferencia de los riesgos y beneficios significativos inherentes a la propiedad de los bienes al comprador. Se aclara que no debe entenderse producida dicha transferencia con independencia de la transmisión jurídica si el comprador tiene derecho a que el vendedor le recompre los bienes.

b) Pérdida de la gestión corriente y del control efectivo de los bienes vendidos por el vendedor.

c) Posibilidad de valorar con fiabilidad el importe de los ingresos.

d) Obtención probable de los beneficios o rendimientos económicos derivados de la transacción por el vendedor.

e) Posibilidad de valorar con fiabilidad el importe de los costes incurridos o a incurrir en la transacción.

Del mismo modo, se determinan las condiciones para que se produzca el devengo y deban contabilizarse los ingresos por prestación de servicios, que, además, se imputarán temporalmente cuando el resultado de la transacción pueda ser estimado con fiabilidad, considerando para ello el porcentaje de realización del servicio en la fecha de cierre del ejercicio.

En relación con la imputación temporal de los gastos, el PGC 2007 no incluye reglas con el mismo grado de precisión que las previstas para los ingresos. Por tanto, cobra mayor importancia la regla de la correlación de ingresos y gastos, es decir, deben imputarse a un determinado ejercicio solo los gastos que hayan contribuido durante este a la obtención de ingresos. Como ya se ha comentado, este principio no aparece como tal en el apartado 3.º del Marco Conceptual del PGC 2007, dedicado a establecer los principios contables. Sin embargo, sí se menciona en el apartado 5.º referido a los criterios de registro o reconocimiento contable de los elementos de las cuentas anuales, señalándose que:

> "Se registrarán en el periodo a que se refieren las cuentas anuales, los ingresos y gastos devengados en éste, 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 éstos."

Por tanto, deberá atenderse al criterio de devengo y a las definiciones del PGC 2007, siendo además un referente la correlación entre ingresos y gastos. Como señala la introducción del PGC 2007, el principio de correlación de ingresos y gastos se incluye como criterio de reconocimiento de los elementos en las cuentas anuales, "siguiendo ese camino lógico deductivo que constituye el Marco Conceptual", de forma que no desaparece sino que se reubica para la mejor lógica interna de la norma.

2.6. Fundamento del cambio en la enunciación del principio de devengo que realiza el PGC 2007

Como se ha reflejado en los apartados anteriores, las referencias al principio de devengo son distintas en cada uno de los planes generales de contabilidad que se han aprobado en España, si bien el mismo aparece en todos ellos como principio fundamental del sistema contable.

La diferente redacción en relación con el devengo parece haberse dirigido a clarificar el concepto en su vertiente más práctica. La importancia teórica del mismo no genera dudas pero sí han podido surgir controversias respecto de su aplicación. Esto motivó que el PGC 1990 incluyera un acercamiento a la definición de devengo que no aparecía expresamente en el PGC 1973 y que se basaba en la referencia a la corriente real de bienes y servicios.

El PGC 2007 modifica la enunciación del principio y ya no alude a dicha corriente real de bienes y servicios. El cambio es consecuencia de la incorporación de un nuevo hecho económico en la contabilidad como es la variación del valor razonable en los instrumentos financieros que origina el registro de un ingreso o de un gasto.

Al dejar de aludirse a una corriente real de bienes y servicios, parece que el PGC 2007 da a entender que no considera que la misma se produzca cuando existe una variación en el valor razonable de los instrumentos financieros y, sin embargo, esta variación sí constituye un hecho económico que pone de manifiesto un cambio en la situación patrimonial de la empresa que debe ser mostrado en su contabilidad.

Además, al referirse el PGC 2007 a la imputación al ejercicio al que las cuentas anuales se refieran de los gastos y los ingresos que afecten al mismo, se precisa que se registrarán en las cuentas anuales los ingresos y gastos que no estén relacionados con las citadas oscilaciones del valor razonable, de acuerdo con la corriente real de bienes o servicios. En consecuencia, si al cierre del ejercicio, el gasto o ingreso registrado

no se corresponde con la corriente real del bien o servicio que pretende representar, la empresa deberá registrar el oportuno ajuste de periodificación en cuya virtud los ingresos y gastos anticipados se recogerán en el balance a la espera de su efectiva realización en el ejercicio siguiente.

En todo caso, la idea de una corriente real de bienes y servicios sigue pudiéndose encontrar en el PGC 2007. Asimismo, como se ha explicado anteriormente, en la segunda parte del PGC 2007, que contiene las normas de registro y valoración, se explicitan los requisitos que deben cumplir las transacciones para que pueda contabilizarse el correspondiente ingreso, quedando concretados los criterios que se desprendían del PGC 1990 e incrementándose la seguridad jurídica.

3. La imputación temporal de ingresos y gastos en la normativa del Impuesto sobre Sociedades

3.1. Regulación contenida en la Ley 27/2014, de 27 de noviembre

3.1.1. *El devengo como criterio general de imputación y la posibilidad de no aplicarlo si lo aprueba la Administración*

La LIS regula, en su artículo 11, la imputación temporal y la inscripción contable de ingresos y gastos. El apartado 1 del citado precepto fija el principio de devengo contable como criterio general para la imputación fiscal de los ingresos y de los gastos, al señalar que:

> "Los ingresos y gastos derivados de las transacciones o hechos económicos se imputarán al período impositivo en que se produzca su devengo, con arreglo a la normativa contable, con independencia de la fecha de su pago o de su cobro, respetando la debida correlación entre unos y otros."

Por tanto, en la actualidad, tanto la norma contable como la fiscal optan por el criterio de devengo en lugar del criterio de caja para la imputación temporal de los ingresos y de los gastos y comparten la misma concepción del principio de devengo.

A pesar de lo anterior, la LIS establece una serie de reglas especiales de imputación temporal, a las que posteriormente se hará referencia, y contempla, en el apartado 2 del artículo 11, la posibilidad de excepcionar la aplicación del devengo cuando se emplee otro criterio de registro contable que favorezca mejor la imagen fiel de la situación empresarial, en línea con lo establecido en los artículos 34. 4 y 38. *i*) del Código de Comercio mencionados anteriormente.

Además de que se persiga la consecución de la imagen fiel del patrimonio, de la situación financiera y de los resultados de la empresa, para poder emplear un criterio de imputación temporal distinto del devengo a efectos fiscales es imprescindible recabar la aprobación de la Administración tributaria con carácter previo, conforme al procedimiento previsto en el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por el Real Decreto 634/2015, de 10 de julio.

3.1.2. *El principio de inscripción contable: gastos e ingresos contabilizados en ejercicios distintos al del devengo y cargos o abonos a partidas de reservas por cambios de criterios contables*

El apartado 3 del artículo 11 de la LIS recoge el principio de inscripción contable de los gastos, en virtud del cual su deducibilidad fiscal queda condicionada a su imputación o registro contable en la cuenta de pérdidas y ganancias o en reservas.

Este principio no resulta de aplicación, sin embargo, a los gastos asociados a los supuestos de libertad de amortización o amortización acelerada de elementos patrimoniales así como a los supuestos de deducción fiscal del fondo de comercio financiero incorporado al precio de adquisición de determinadas participaciones en entidades no residentes en territorio español (disposición transitoria decimocuarta de la LIS) o de deducción fiscal del fondo de comercio de fusión (disposición transitoria vigésima séptima de la LIS), entre otros.

El principio de inscripción contable no se enuncia específicamente en relación con los ingresos. Debe interpretarse que los ingresos devengados en un determinado período impositivo tienen que integrarse, en todo caso, en la base imponible del mismo, independientemente de su registro contable.

El apartado 3. 1.º del artículo 11 de la LIS sí alude tanto a los gastos como a los ingresos a la hora de fijar la regla para su imputación fiscal cuando son contabilizados en ejercicios distintos del devengo. Los ingresos y los gastos registrados contablemente en un período impositivo distinto de aquel que determinen las reglas

de imputación fiscal, deberán asociarse al período impositivo que corresponda de acuerdo con dichas reglas fiscales salvo que se trate de gastos imputados contablemente en un período posterior o de ingresos imputados en un período anterior y no se obtenga una tributación inferior, en estos casos, se seguirá la imputación contable.

Respecto de los cargos o abonos a partidas de reservas por cambios de criterios contables, la LIS incluye en el apartado 3. 2.º de su artículo 11, la previsión de que se integrarán en la base imponible del período impositivo en que los mismos se realicen salvo si están relacionados con ingresos o gastos devengados y contabilizados de acuerdo con los criterios contables existentes anteriormente y ya integrados en la base imponible de otros períodos. Tampoco se integrarán en la base imponible esos gastos e ingresos contabilizados de nuevo con ocasión de su devengo de acuerdo con el cambio de criterio contable.

3.1.3. *Reglas especiales de imputación temporal*

Además de las reglas generales a las que se ha hecho referencia, la LIS recoge una serie de normas de carácter especial en relación con determinadas operaciones o partidas:

— Operaciones a plazo:

  El apartado 4 del artículo 11 de la LIS recoge, para el caso de operaciones a plazos o con precio aplazado, la opción de imputación por el criterio de exigibilidad en lugar de por el del devengo. Así, las rentas podrán entenderse obtenidas proporcionalmente a medida que sean exigibles los correspondientes cobros. Además, se precisa que no resultará fiscalmente deducible el deterioro de valor de los créditos respecto de aquel importe no integrado en la base imponible por aplicación del criterio de exigibilidad, hasta que se produzca su integración.

— Reversión de gastos que no hayan sido fiscalmente deducibles:

  No se integrará en la base imponible de acuerdo con el apartado 5 del artículo 11 de la LIS.

— Reversión del deterioro o corrección de valor de elementos patrimoniales:

  Se imputará en la base imponible del período impositivo en el que se haya producido la reversión del deterioro o corrección de valor que haya sido fiscalmente deducible, o pérdidas derivadas de la transmisión de elementos patrimoniales que hubieren sido nuevamente adquiridos, indicando el apartado 6 del artículo 11 de la LIS que esto sucederá bien en la entidad que practicó la corrección o bien en otra vinculada con ella.

— Eliminación de provisiones sin abono a una cuenta de ingresos:

  El importe de la provisión no aplicada se integrará en la base imponible de la entidad que la hubiese dotado, en la medida en que fue gasto deducible (apdo. 7 del art. 11 de la LIS).

— Contratos de seguros de vida:

  Se integrará en la base imponible, por el beneficiario o titular del derecho de rescate, la diferencia entre el valor liquidativo de los activos afectos a la póliza al final y al comienzo de cada período impositivo (apdo. 8 del art. 11 de la LIS).

— Rentas negativas derivadas de transmisiones de elementos del inmovilizado material, inversiones inmobiliarias, inmovilizado intangible y valores representativos de deuda a otras entidades del grupo mercantil:

  Se imputarán en el período impositivo en que dichos elementos patrimoniales sean dados de baja en el balance de la adquirente, sean transmitidos a terceros ajenos al grupo o cuando la transmitente o la adquirente dejen de formar parte del mismo (apdo. 9 del art. 11 de la LIS).

— Rentas negativas derivadas de transmisiones de participaciones en el capital o fondos propios de entidades o de establecimientos permanentes a otras entidades del grupo mercantil:

  Se imputarán en el período impositivo en que dichos elementos patrimoniales o el establecimiento permanente sean transmitidos a terceros ajenos al grupo o cuando la transmitente o la adquirente dejen de formar parte del mismo, minoradas en el importe de las rentas positivas obtenidas en dicha transmisión a terceros y, en el caso de los valores, siempre que se den determinadas circunstancias (apartados 10 y 11 del art. 11 de la LIS).

— Dotaciones por deterioro de los créditos u otros activos derivadas de las posibles insolvencias de los deudores no vinculados con el sujeto pasivo, así como los derivados de dotaciones o aportacio-

nes a sistemas de previsión social y, en su caso, prejubilación, que hayan generado activos por impuesto diferido:

Se integrarán en la base imponible con el límite del 70 por 100 de la base imponible positiva previa a su integración, a la aplicación de la reserva de capitalización y a la compensación de bases imponibles negativas y las cantidades no integradas serán objeto de integración en los períodos impositivos siguientes con el mismo límite (apdo. 12 del art. 11 de la LIS).

— Ingresos correspondientes al registro contable de quitas y esperas en procesos concursales:

Se imputarán en la base imponible del deudor a medida que proceda registrar con posterioridad gastos financieros derivados de la misma deuda y hasta el límite del citado ingreso y si el ingreso es superior a los gastos financieros pendientes de registrar, se imputará proporcionalmente a los gastos financieros registrados en cada período impositivo respecto de los gastos financieros totales pendientes de registrar (apdo. 13 del art. 11 de la LIS).

3.2. Principales cambios en relación con la normativa anterior

3.2.1. *Actualización del principio de devengo*

El Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades aprobado por el Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo (en adelante, TRLIS), se refería, en su artículo 19, a la imputación temporal y a la inscripción contable de ingresos y gastos.

En relación con el devengo, el apartado 1 del citado artículo 19 TRLIS, establecía lo siguiente:

> "1. Los ingresos y los gastos se imputarán en el período impositivo en que se devenguen, atendiendo a la corriente real de bienes y servicios que los mismos representan, con independencia del momento en que se produzca la corriente monetaria o financiera, respetando la debida correlación entre unos y otros."

Por tanto, la redacción del TRLIS, que estuvo en vigor hasta el 1 de enero de 2015, recogía la concepción del devengo del PGC 1990, esto es la alusión a la corriente real de bienes y servicios. Como ya se ha visto, la definición del principio de devengo no es la misma en el PGC 2007. Dicha circunstancia provocó que surgieran dudas tras la aprobación del PGC 2007 de la posible existencia de una discrepancia entre la contabilidad y la fiscalidad.

De hecho, dichas dudas se añaden a las que suscita la propia existencia, en la norma reguladora del Impuesto sobre Sociedades, de una definición del devengo (que podría denominarse definición fiscal) como criterio de imputación temporal, cuando ya existe en la normativa contable, que se toma como referencia para la determinación de la Base Imponible de este impuesto.

En este sentido, debe recordarse lo dispuesto por los artículos 10.3 tanto del entonces vigente TRLIS como de la actual LIS. Es decir, la base imponible del Impuesto sobre Sociedades, normalmente, se determinará por el método de estimación directa, "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".

No obstante, debe tenerse en cuenta tanto la definición contenida en el artículo 38.*d*) del Código de Comercio, que no ha dejado de estar vigente, así como que, tradicionalmente, tanto la doctrina administrativa como la jurisprudencia se han pronunciado en el sentido de no atribuir al criterio de devengo fiscal un contenido distinto del principio contable.

Entre la abundante doctrina administrativa sobre esta cuestión puede destacarse la Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 14 de septiembre de 2007, que señala lo siguiente:

> "Desde el punto de vista fiscal, el principio del devengo se incorpora en el artículo 19.1 de la Ley 43/1995: (...) De este modo la norma fiscal recoge el mismo contenido del principio contable de devengo, teniéndose en cuenta que el devengo está asociado a la corriente real de los bienes y servicios que los ingresos y gastos representan."

También, resultan de interés, entre otras, las contestaciones a las consultas de la Dirección General de Tributos que aparecen a continuación.

— Consulta Vinculante n.º V2471-08, de 22 de diciembre de 2008:

> "En consecuencia, en la medida en que el TRLIS no contiene a efectos fiscales un precepto específico sobre el criterio de imputación del ingreso derivado de una subvención de capital recibida, dicho ingreso se imputará

a la base imponible de acuerdo con el criterio general de imputación de ingresos y gastos que es el devengo, según establece el artículo 19.1 del TRLIS. Se trata del mismo criterio de imputación, que establece, en el artículo 38 del Código de Comercio, que se imputarán al ejercicio al que las cuentas se refieran los gastos e ingresos que afecten al mismo, con independencia de la fecha de cobro o pago."

— Consulta Vinculante n.º V0277-08, de 11 de febrero de 2008:

"Por tanto, de acuerdo con lo establecido en el artículo 19.1 y 3 del TRLIS, la base imponible se determinará a partir del resultado contable obtenido con una correcta aplicación del principio de devengo, sin que proceda realizar ningún ajuste a dicho resultado para determinar la base imponible."

Respecto de las implicaciones del cambio en la definición de devengo que introdujo el PGC 2007, cabe señalar, además, que en el mismo se seguía haciendo referencia a la corriente real de bienes y servicios y que la incorporación de las variaciones de valor derivadas de la regla de valor razonable en la base imponible encontraban sustento en el TRLIS tanto en su artículo 15.1, en la redacción dada por la Ley 16/2007, de 4 de julio, de reforma y adaptación de la legislación mercantil en materia contable para su armonización internacional con base en la normativa de la Unión Europea, como en el propio artículo 10.3 ya aludido.

En cualquier caso, con la finalidad de aclarar cualquier duda sobre el papel del criterio de devengo contable como regla general en la imputación temporal a efectos del Impuesto sobre Sociedades, la LIS ha modificado el texto del apartado 1 del artículo dedicado a regular esta cuestión, que deja de ser el 19 para pasar a ser el 11, como ya se ha indicado. La exposición de motivos de la propia LIS señala lo siguiente al respecto:

"*a*) En materia de imputación temporal, se actualiza el principio de devengo en consonancia con el recogido en el ámbito contable del Plan General de Contabilidad, aprobado por el Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre, así como en el Plan General de Contabilidad para PYMES aprobado por el Real Decreto 1515/2007, de 16 de noviembre. (...)"

3.2.2. *Otras novedades*

A continuación se recogen algunas de las demás modificaciones de relevancia que, además del cambio de redacción en relación con el principio de devengo, realiza la LIS respecto del TRLIS en materia de imputación temporal:

— Se regula, en el artículo 11.3.2.º, la imputación temporal de los movimientos a reservas por cambios de criterios contables, que se integraran en la base imponible del periodo en que se realicen. Debe recordarse que la Norma de Registro y Valoración 22.ª del PGC 2007, que regula el tratamiento contable para los casos de cambio de criterio contable, señala que en estos casos se aplicará de forma retroactiva y su efecto se calculará desde el ejercicio más antiguo para el que se disponga de información.

— Se permite aplicar el criterio previsto para las operaciones a plazos o con precio aplazado no solo a las ventas y ejecuciones de obra como hacía el TRLIS sino a cualquier tipo de operación a plazos o con precio aplazado (art. 11.4 de la LIS).

Esta modificación se produce después de la Sentencia del Tribunal Supremo de 29 de marzo de 2012 en la que se señala que la referencia a las ventas y ejecuciones de obra recogida en el artículo 19.4 del TRLIS no impide extender la regla especial de imputación temporal a otras operaciones, por lo que debía interpretarse dicho precepto en el sentido de entender que no contiene una enumeración taxativa y cerrada de las operaciones que pueden ser consideradas a plazos o con precio aplazado.

— Se aclaran las dudas interpretativas respecto del caso de operaciones a plazos o con precio aplazado en las que llegado el vencimiento de los plazos no se realizan los correspondientes pagos. Así, se especifica que las rentas se entenderán obtenidas proporcionalmente, en lugar de a medida que se efectúan los correspondientes cobros, a medida que sean exigibles los correspondientes cobros (artículo 11.4 de la LIS).

Este criterio ya se había contemplado en la Consulta n.º V2018-12, de 19 de octubre de 2012, en la que la Dirección General de Tributos señalaba que en el momento del vencimiento de los cobros aplazados debe efectuarse su integración en la base imponible aunque se produzca su impago.

— Se añade la precisión de que, en la medida en que fiscalmente el ingreso por una operación a plazos se impute a un periodo posterior al de su imputación contable, no resultará fiscalmente deducible el deterioro de valor de los créditos respecto de aquel importe no integrado en la base imponible (artículo 11.4 de la LIS).

— Se regula expresamente la no integración en la base imponible de la reversión de aquellos gastos que no hubieran resultado fiscalmente deducibles (art. 11.5 de la LIS).

— Se introduce un diferimiento en la integración en la base imponible de las rentas negativas que pudieran generarse en la transmisión de elementos del inmovilizado material, inversiones inmobiliarias, intangibles y valores representativos de deuda, cuando dicha transmisión se realiza en el ámbito de un grupo de sociedades (art. 11.9 de la LIS).

— Se garantiza la neutralidad y se evitan supuestos de doble imposición a través de un mecanismo que limita, en el caso de rentas negativas generadas en la transmisión de participaciones en el capital o fondos propios y generadas en la transmisión de un establecimiento permanente, las rentas negativas a las realmente obtenidas en el seno del grupo mercantil, añadiendo que la minoración de las rentas positivas no se producirá si el contribuyente prueba que esas rentas han tributado efectivamente a un tipo de gravamen de, al menos, un 10 por 100 (apdos. 9 y 10 del art. 11 de la LIS).

4. Conclusiones

A lo largo de este trabajo se ha llevado a cabo una aproximación al papel fundamental del criterio de devengo como configurador del sistema contable y de la fiscalidad de las sociedades. Su gran relevancia surge de la necesidad de fijar un principio que guíe la imputación temporal de los gastos y los ingresos.

La decisión de recurrir al propio acaecimiento de los hechos económicos en lugar de a su concreción en términos de caja como pagos o cobros, ha sido generalmente aceptada e incluida como tal en los marcos conceptuales de contabilidad que se han ido elaborando a nivel nacional e internacional así como en la normativa tributaria. No obstante, como se ha analizado, la enunciación del principio o criterio de devengo se ha ido matizando, pudiendo concluirse que, en la actualidad, tiene mayor amplitud.

La norma fiscal, al regular la imputación temporal de ingresos y gastos, establece como regla general la aplicación del principio de devengo haciendo constar expresamente esta circunstancia a pesar de que ya parte de la norma contable en la que rige dicho principio. Lo anterior pone de manifiesto, por un lado, la importancia que al devengo se le da también en el ámbito de la fiscalidad de sociedades y, por otro, la necesidad de que exista coherencia entre la regulación fiscal y contable en esta cuestión.

En este sentido, los cambios que han supuesto, primero, el PGC 2007 y, posteriormente, la LIS parece que han sido positivos en la tarea de clarificar la definición del principio de devengo, si bien puede profundizarse aún más tanto en el concepto como en las distintas concreciones que puede tener en la práctica.

Bibliografía

AECA (Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas): "Principios y normas de contabilidad", *Documento AECA,* núm. 1.

Antolínez Collet, Susana: "Imagen fiel y principios contables", *Revista española de financiación y contabilidad*, vol. XX, número. 63, 1990.

Apellániz Gómez, Paloma: "La información elaborada con criterio de devengo: reflexiones sobre su justificación utilitarista", *Revista española de financiación y contabilidad*, vol. XXVI, núm. 92, 1997.

Blasco Merino, Joaquín: "Modificaciones introducidas por la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, en el Impuesto sobre Sociedades. Primera parte", *Revista Contabilidad y Tributación*, núm. 383, CEF, 2015.

Cañibano, Leandro; Túa, Jorge, y López, José Luis: "Naturaleza y filosofía de los principios contables", *Revista española de financiación y contabilidad*, vol. XV, núm. 47, 1985.

Cencerrado Millán, Emilio: "Algunas consideraciones sobre la relevancia de la inscripción contable de los ingresos y de los gastos en la determinación de la base imponible", *Estudios financieros, Revista de contabilidad y tributación: Comentarios, casos prácticos*, núm. 254, 2004.

Luchena Mozo, Gracia María: "Imputación temporal de las operaciones a plazo o con precio aplazado del artículo 11. 4 de la nueva Ley del Impuesto sobre Sociedades: el criterio de la exigibilidad", *Revista Quincena Fiscal*, num. 6/2015, parte "Estudio", Editorial Aranzadi, SAU, Cizur Menor, 2015.

Martín Fernández, Javier: "La aplicación del principio de devengo en el Impuesto sobre Sociedades", *Estudios financieros, Revista Contabilidad y Tributación*, núm. 292, CEF, 2007.

Túa Pereda, Jorge: "Los principios contables: de la regulación profesional al ámbito internacional", *Revista española de financiación y contabilidad*, vol. XV, núm. 46, 1985.

Wyman, Harold E.: "El poder y la importancia de la contabilidad. Ayer, hoy y mañana; cómo fue, cómo es y cómo debería ser", *Revista española de financiación y contabilidad*, vol. XX, núm. 62, 1990.