

IMPUTACIÓN TEMPORAL DE INGRESOS Y GASTOS

1. REGLA GENERAL DE IMPUTACIÓN. DEVENGO.

El artículo 11.1 de la LIS establece la regla general de imputación temporal en los siguientes términos:

"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, como regla general la norma fiscal establece como criterio de imputación de los ingresos y gastos el del devengo.

En definitiva, la regla general implica que los ingresos y gastos deben imputarse en el periodo impositivo que se haya devengado la operación, independientemente de si se ha facturado o efectuado el pago.

Esta regla general que prevé el legislador fiscal sería coincidente con lo previsto por el legislador contable, y, por tanto, no existen diferencias entre los ingresos/gastos contabilizados y lo previsto por la normativa fiscal conforme a la regla general.

Ejemplo 1

La sociedad CESA realiza una venta al finalizar el ejercicio n, aplazándose el pago en dos cuotas de 100.000 cada una a pagar al finalizar el primer y el segundo año, respectivamente, desde que se formalizó la operación. El interés de mercado es del 15% (lo que supone unos intereses del primer pago aplazado de 24.300 y los del segundo pago aplazado 13.000).

Solución

De acuerdo con el criterio contable, la sociedad debe separar del importe del crédito (200.000) la parte que corresponde a intereses implícitos.

Por tanto, el resultado contable derivado de esta venta debe imputarse temporalmente según la siguiente secuencia:

- Ejercicio n: Ingreso de 162.700 (200.000 - 24.300 - 13.000).
- Ejercicio n+1: Ingreso de 24.300.
- Ejercicio n+2: Ingreso de 13.000.

Al ser este el criterio contable de imputación de los ingresos, la base imponible se determinaría según dicho criterio por aplicación de la regla general.

2. OTROS CRITERIOS DE IMPUTACIÓN.

El apartado 2 del artículo 11 LIS establece lo siguiente:

"La eficacia fiscal de los criterios de imputación temporal de ingresos y gastos, distintos de los previstos en el apartado anterior, utilizados excepcionalmente por el contribuyente para conseguir la imagen fiel del patrimonio, de la situación financiera y de los resultados, de acuerdo con lo previsto en los artículos 34.4 y 38.i) del Código de Comercio, estará supeditada a la aprobación por la Administración tributaria, en la forma que reglamentariamente se determine".

Por tanto, los contribuyentes pueden utilizar criterios de imputación distintos al de devengo de los ingresos y gastos, por los siguientes motivos:

- Porque la propia norma fiscal establezca la posibilidad de aplicar criterios particulares de imputación. Ejemplos de esto son las operaciones a plazo, los supuestos previstos para la libertad de amortización o las operaciones de arrendamiento financiero, entre otros.
- Por voluntad del contribuyente, siempre que cumpla los siguientes requisitos:
 - Cuando otro criterio de imputación distinto al del devengo permita conseguir la verdadera imagen fiel del patrimonio, de la situación financiera y de los resultados de la empresa.
 - Que los ingresos y gastos se contabilicen según el criterio de imputación adoptado.
 - Que la Administración tributaria apruebe la eficacia fiscal de los criterios de imputación utilizados en contabilidad.

3. REGLA ESPECIAL DE IMPUTACIÓN. ERROR CONTABLE.

a) El apartado 3 del artículo 11 LIS establece lo siguiente: *"1.º No serán fiscalmente deducibles los gastos que no se hayan imputado contablemente en la cuenta de pérdidas y ganancias o en una cuenta de reservas si así lo establece una norma legal o reglamentaria, a excepción de lo previsto en esta Ley respecto de los elementos patrimoniales que puedan amortizarse libremente o de forma acelerada".*

b) Los ingresos y los gastos imputados contablemente en la cuenta de pérdidas y ganancias o en una cuenta de reservas en un período impositivo distinto de aquel en el que proceda su imputación temporal, según lo previsto en los apartados anteriores, se imputarán en el período impositivo que corresponda de acuerdo con lo establecido en dichos apartados.

No obstante, tratándose de gastos imputados contablemente en dichas cuentas en un período impositivo posterior a aquel en el que proceda su imputación temporal o de ingresos imputados en las mismas en un período impositivo anterior, la imputación temporal de unos y otros se efectuará en el período impositivo en el que se haya realizado la imputación contable, siempre que de ello no se derive una tributación inferior a la que hubiere correspondido por aplicación de las normas de imputación temporal prevista en los apartados anteriores.

Por tanto, puede resumirse en que, si el error perjudica a la Hacienda Pública, el ingreso o gasto de la operación debe imputarse en el periodo que se ha devengado, y en caso contrario, si no hay perjuicio para la Hacienda Pública, puede mantenerse su imputación en el periodo que se haya contabilizado la operación.

c) Los cargos o abonos a partidas de reservas, registrados como consecuencia de cambios de criterios contables, se integrarán en la base imponible del período impositivo en que los mismos se realicen.

El siguiente cuadro resume las incidencias fiscales de cada una de las alternativas que pueden darse de acuerdo a lo dispuesto en este apartado del artículo 11 de la LIS:

Contabilización	Imputación fiscal	Ajustes
Gastos contabilizados en un ejercicio anterior al devengo.	Al periodo de devengo.	Ajuste positivo que revertirá con signo contrario en el periodo impositivo de imputación.
Gastos contabilizados en un ejercicio posterior al devengo.	Al periodo impositivo de contabilización salvo que exista una tributación inferior.	No hay ajuste.
Ingresos contabilizados en un ejercicio posterior al devengo.	Al periodo de devengo.	Ajuste positivo que revertirá con signo contrario en el periodo impositivo de su contabilización.
Ingresos contabilizados en un ejercicio anterior al devengo.	Al periodo impositivo de contabilización salvo que exista una tributación inferior.	No hay ajuste.

Ejemplo 2

Una entidad paga por anticipado el día 01/12/2022 una cuota de arrendamiento, de la cual 24.000 euros corresponden al ejercicio 2023. El gasto no fue objeto de periodificación, quedando registrado en la contabilidad del año 2022 por su importe total, que se incluyó como gasto fiscalmente deducible en la autoliquidación de IS del ejercicio 2022.

Solución

En este caso, el gasto del arrendamiento que corresponde al ejercicio 2023, se contabiliza en el año 2022, ya que no se practica periodificación. Por tanto, se está contabilizando un gasto que no se ha devengado en su totalidad, al incluir parte de las cuotas de arrendamiento del ejercicio siguiente.

En este caso, el artículo 11 LIS prohíbe anticipar la deducibilidad de gastos, por lo que los 24.000 euros no serán fiscalmente deducibles en el ejercicio 2022.

En el ejercicio 2022, la sociedad deberá realizar un ajuste positivo de 24.000 euros para quitar el gasto de la base imponible, al no ser fiscalmente deducible, conforme al criterio del devengo.

En el ejercicio 2023, la sociedad tiene 2 alternativas:

- a) Si no corrige el error contable, revertirá el ajuste positivo realizado el ejercicio anterior, por 24.000 euros.
- b) Si corrige el error contable, mediante abono a una cuenta de reservas, conforme a lo previsto en la NRV 22, no será necesario realizar ningún ajuste, puesto que en el ejercicio 2022 ya efectuó el ajuste positivo para eliminar el gasto, y en el 2023, registra ese gasto en contabilidad corrigiendo el error, por lo que ya estaría incluido en el resultado.

Ejemplo 3

El administrador de una sociedad encuentra una factura de un servicio que se recibió en el ejercicio 2022, pero que olvidó remitir a su gestoría, por lo que contabiliza dicho gasto en el ejercicio 2023.

Solución

En este caso, la sociedad ha contabilizado en el ejercicio 2023, un gasto que se devengó en el ejercicio 2022, es decir, está retrasando la deducibilidad del gasto. Por tanto, siempre y cuando no derive una tributación inferior, dicho gasto será fiscalmente deducible, no siendo necesario realizar ningún ajuste al resultado.

Ejemplo 4

Un conocido publicista presta sus servicios que se insertan en los vídeos publicados en su canal de YouTube en el ejercicio 2022. El cobro de dichos servicios se produce en el año 2023, y el contribuyente contabiliza dichos ingresos en el ejercicio 2023.

Solución

En este caso, el devengo de la operación se produce en el año 2022, y dado que la LIS no permite retrasar la tributación de los ingresos, deberán imputarse los ingresos obtenidos al ejercicio 2022, realizando un ajuste positivo, que revertirá en el ejercicio 2023.

Ejemplo 5

Se ha aprobado un cambio normativo que conlleva incrementar el tipo impositivo en el IS del 25% en el X1 al 30% en el X2. El contribuyente contabiliza como ingresos todos los anticipos de clientes correspondientes a servicios que prestará en el X2.

Solución

En este caso, se aprecia tributación inferior, ya que, si bien está adelantando los ingresos, estos se someten a un gravamen del 25% en vez del 30% que se habría aplicado si se hubiesen imputado los ingresos conforme al criterio de devengo.

4. REGLA ESPECIAL DE IMPUTACIÓN. OPERACIÓN A PLAZOS O CON PRECIO APLAZADO.

El apartado 4 del artículo 11 LIS establece lo siguiente:

"En el caso de operaciones a plazos o con precio aplazado, las rentas se entenderán obtenidas proporcionalmente a medida que sean exigibles los correspondientes cobros, excepto que la entidad decida aplicar el criterio del devengo."

Se considerarán operaciones a plazos o con precio aplazado, aquellas cuya contraprestación sea exigible, total o parcialmente, mediante pagos sucesivos o mediante un solo pago, siempre que el período transcurrido entre el devengo y el vencimiento del último o único plazo sea superior al año."

Se trata de una regla de imputación opcional: en caso de llevar a cabo una operación a plazo el contribuyente puede optar por aplicar el criterio de exigibilidad (regla especial de imputación de operaciones a plazos) o devengo (regla general de imputación).

También hay que señalar que, según la resolución del TEAC 22-9-22, cuando no se establece un calendario de vencimiento o pago de las cantidades aplazadas, sino una especie de carencia de hasta 12 años, pudiendo la compradora satisfacer el precio a su libre arbitrio dentro de dicho plazo, no se puede aplicar el criterio de las operaciones a plazos.

Ejemplo 6

En el ejercicio 2020 una entidad ha vendido por 20.000 euros un bien objeto de su actividad, cuyo valor neto contable era de 10.000 euros, registrando correctamente en la contabilidad de dicho ejercicio la operación realizada.

En el momento de la venta se han cobrado 8.000 euros, aplazándose el resto en tres plazos con los siguientes importes y fechas:

- 1º Plazo: 6.000 euros en 2021.
- 2º Plazo: 4.000 euros en 2022.
- 3º Plazo: 2.000 euros en 2023.

Determine los ajustes extracontables a practicar para la determinación de la base imponible en los cuatro ejercicios citados, suponiendo que la entidad se acoge a la regla especial de imputación de operación a plazos.

Lo primero a tener en cuenta es determinar si estamos ante una operación a plazos. En este caso, teniendo en cuenta que desde que se produce el devengo de la operación en el ejercicio 2020, hasta la fecha en que es exigible el último de los cobros, en el ejercicio 2023, ha transcurrido más de un año, tal y como prevé el artículo 11.4 LIS.

A continuación, debemos determinar la renta que se ha generado en la operación de venta.

Contabilmente:

-----X-----

8.000 Bancos

12.000 Créditos IM

10.000 AAIM a

Inmovilizado 20.000

Bº procedentes IM 10.000

En este caso, la entidad obtiene un ingreso registrado en una cuenta del grupo 7, por importe de 10.000 euros.

Fiscalmente, al acogerse al criterio de imputación a plazos, previsto en el artículo 11 LIS, la entidad imputará dicho ingreso fiscalmente, en función del calendario de cobros establecido.

Finalmente, debemos determinar qué parte del ingreso obtenido debemos imputar a cada periodo impositivo, aplicando la siguiente fórmula:

Renta a imputar = renta operación a plazos x (cobro exigible año "n" / valor transmisión o valor convenido operación)

Así resulta que:

- AÑO 2020: $10.000 \times (8.000/20.000) = 4.000$ euros
- AÑO 2021: $10.000 \times (6.000/20.000) = 3.000$ euros
- AÑO 2022: $10.000 \times (4.000/20.000) = 2.000$ euros
- AÑO 2023: $10.000 \times (2.000/20.000) = 1.000$ euros

Una vez calculado el ingreso fiscal que debemos imputar a cada periodo, comparamos el ingreso contable practicado con el ingreso fiscal a imputar, para obtener el importe del ajuste fiscal positivo o negativo, a practicar al resultado contable de cada uno de los ejercicios señalados.

En la siguiente tabla se resumen los ajustes a practicar:

Periodo	Ingreso contable	Ingreso fiscal	Ajuste	Naturaleza ajuste
2020	10.000	4.000	-6.000	Diferencia temporaria imponible.
2021	0	3.000	3.000	Reversión de la diferencia temporaria imponible.
2022	0	2.000	2.000	Reversión de la diferencia temporaria imponible.
2023	0	1.000	1.000	Reversión de la diferencia temporaria imponible.

5. No se integrará en la base imponible la reversión de gastos que no hayan sido fiscalmente deducibles.

Por ejemplo, un ingreso por el reembolso de una multa cuyo gasto no fue fiscalmente deducible ex artículo 15 LIS.

6. La reversión de un deterioro o corrección de valor que haya sido fiscalmente deducible, se imputará en la base imponible del período impositivo en el que se haya producido dicha reversión, sea en la entidad que practicó la corrección o en otra vinculada con ella. La misma regla se aplicará en el supuesto de pérdidas derivadas de la transmisión de elementos patrimoniales que hubieren sido nuevamente adquiridos.

Por ejemplo, si doto un deterioro contable (gasto) y resulta fiscalmente deducible, si posteriormente dicho deterioro revierte (se lleva a una cuenta de ingresos) dicha reversión sí se integrará en la base imponible del año en el que se haya producido la reversión, por lo tanto no tendría que practicar ajuste fiscal.

7. Cuando se eliminen provisiones, por no haberse aplicado a su finalidad, sin abono a una cuenta de ingresos del ejercicio, su importe se integrará en la base imponible de la entidad que las hubiese dotado, en la medida en que dicha dotación se hubiese considerado gasto deducible.

En este caso, al eliminar la provisión, se debería llevar a una cuenta de exceso de provisión (ingreso); en caso de no contabilizar dicho exceso, tendré que practicar un ajuste positivo al resultado contable.

8. Las rentas negativas generadas en la transmisión de elementos del inmovilizado material, inversiones inmobiliarias, inmovilizado intangible y valores representativos de deuda, cuando el adquirente sea una entidad del mismo grupo de sociedades según los criterios establecidos en el artículo 42 del Código de Comercio, con independencia de la residencia y de la obligación de formular cuentas anuales consolidadas, se imputarán en el período impositivo en que dichos elementos patrimoniales sean dados de baja en el balance de la entidad adquirente, sean transmitidos a terceros ajenos al referido grupo de sociedades, o bien cuando la entidad transmitente o la adquirente dejen de formar parte del mismo.

No obstante, en el caso de elementos patrimoniales amortizables, las rentas negativas se integrarán, con carácter previo a dichas circunstancias, en los períodos impositivos que restaran de vida útil a los elementos transmitidos, en función del método de amortización utilizado respecto de los referidos elementos.

Ejemplo 7

La sociedad VIERNES, S.L. es propietaria de un terreno cuyo valor de adquisición asciende a 1.000.000 de euros. Dicho inmovilizado es transmitido en el ejercicio 2022 a una entidad del grupo denominada SÁBADO, S.L., por 500.000 euros.

En el ejercicio 2023, la entidad SÁBADO, S.L. vende el inmovilizado a un tercero ajeno al grupo por el mismo precio de adquisición, es decir, 500.000 euros.

Solución

En el año 2022, la sociedad VIERNES, S.L. contabiliza un gasto contable derivado de la transmisión del inmovilizado, por importe de 500.000 euros (1.000.000 - 500.000), por la diferencia entre el valor de transmisión y el valor de adquisición.

500.000 (Bancos)

a Terrenos 1.000.000

500.000 (Pérdida I. material, gasto)

Teniendo en cuenta que ambas sociedades forman parte del mismo grupo societario, la renta negativa generada como consecuencia de la transmisión del inmovilizado no es fiscalmente deducible en el ejercicio 2022, debiéndose realizar el correspondiente ajuste positivo al resultado del ejercicio, por importe de 500.000 euros.

En el año 2023, dado que el inmovilizado se transmite a un tercero ajeno al grupo, en ese momento la renta negativa generada en el ejercicio 2022 será fiscalmente deducible, y, por tanto, revertirá el ajuste realizado en el ejercicio anterior por la sociedad VIERNES, S.L.

Por tanto, resulta que:

Año	Gasto contable	Gasto fiscal	Ajuste	Naturaleza
2022	500.000	0	500.000	Diferencia temporaria deducible (ajuste en origen)
2023	0	500.000	-500.000	Reversión de la diferencia temporaria deducible (reversión del ajuste)

10. Las rentas negativas derivadas de la transmisión de valores representativos de la participación en el capital o en los fondos propios de entidades, cuando el adquirente sea una entidad del mismo grupo de sociedades según los criterios establecidos en el artículo 42 del Código de Comercio, con independencia de la residencia y de la obligación de formular cuentas anuales consolidadas, se imputarán en el período impositivo en que dichos elementos patrimoniales sean transmitidos a terceros ajenos al referido grupo de sociedades, o bien cuando la entidad transmitente o la adquirente dejen de formar parte del mismo, minoradas en el importe de las rentas positivas obtenidas en dicha transmisión a terceros, siempre que, respecto de los valores transmitidos, se den las siguientes circunstancias:

- Se transmitan participaciones de una entidad de la que no se tenga una participación significativa (porcentaje de participación inferior al 5% con independencia del porcentaje que se transmita).
- La transmisión haya generado una renta negativa.
- Adquirente y transmitente formen parte del mismo grupo societario.

Lo dispuesto en este apartado no resultará de aplicación en el supuesto de extinción de la entidad participada, salvo que la misma sea consecuencia de una operación de reestructuración o se continúe en el ejercicio de la actividad bajo cualquier otra forma jurídica.

Por tanto, se establece una cautela cuando dichos elementos patrimoniales se transmiten a otra entidad del grupo societario generando una renta negativa, ya que esta renta negativa no es deducible en el momento de la transmisión y, por tanto, no se aplica la regla de devengo.

El legislador dispone que se podrá deducir la totalidad de la renta negativa cuando concorra alguna de las siguientes circunstancias:

- Cuando sean transmitidas las participaciones a un tercero ajeno al grupo.
- Cuando la entidad transmitente o adquirente dejen de formar parte del mismo grupo societario.

Por tanto, hasta que no se produzca alguna de las circunstancias anteriores no puede deducirse la renta negativa, ocasionando la correspondiente diferencia entre la normativa contable y la normativa fiscal, debiéndose realizar los ajustes que correspondan al resultado del ejercicio.