



Fundación para la Promoción de los Estudios Financieros

LIII Semana de Estudios de Derecho Financiero

"Un escenario de estabilidad tan prolongado como el que hemos tenido desde la reforma del año 90 es difícil que se pueda repetir"

**D. Eduardo Américo Cruz**

Inspector de Hacienda del Estado  
(Oficina Nacional de Investigación del Fraude. AEAT. MEH)

---

**“Un escenario de estabilidad tan prolongado como el que hemos tenido desde la reforma del año 90 es difícil que se pueda repetir”**

Muchas gracias. Habíamos pensado Florentina y yo que, como luego van a venir una serie de ponencias fiscales, era interesante hacer un enlace entre la parte contable que acaba de contar y ella y las repercusiones fiscales concretas que van a ser comentadas posteriormente.

Este enlace se referirá fundamentalmente a algunos aspectos de trascendencia general y en particular el que me parece que puede tener mayor relevancia es el hecho de la anotación de ingresos y gastos directamente en el neto patrimonial. Por tanto, me voy a referir básicamente a que en la actualidad las normas contables prevén que determinados ingresos y gastos del ejercicio no estén anotados en la cuenta de pérdidas y ganancias sino que aparezcan directamente en otras cuentas de patrimonio neto.

Junto con esta novedad, aparece en nuestra norma contable el estado de cambios en el patrimonio neto, que no sólo recoge todos los ingresos y gastos sino también algunos otros movimientos en el neto patrimonial.

Lo primero sería comentar que el neto patrimonial queda claramente definido en el Plan General de Contabilidad como la diferencia entre los activos y los pasivos, es decir, se trata de un concepto residual; pero si analizamos los componentes del neto patrimonial, vemos que está compuesto por los fondos propios de la empresa (capital, reservas y resultados retenidos) y otros componentes, alguno de los cuales eran ya antes considerados en la doctrina del ICAC como neto patrimonial, por lo menos a algunos efectos. Hay diversas consultas y una resolución al respecto, pero ahora esos componentes quedan claramente especificados en la norma como parte del neto patrimonial. En particular, los más relevantes son las subvenciones de capital y los ajustes de valor. La novedad en relación con las subvenciones es que lucirán en cuentas netas del efecto impositivo. Los ajustes de valor son, en sí mismos, un concepto novedoso que deriva del hecho de que determinados activos y pasivos van a ser valorados a valor razonable.

Como ha comentado Florentina, cuando aplicamos como criterio valorativo en determinados instrumentos financieros el valor razonable, las diferencias de valor pueden ir a la cuenta de pérdidas y ganancias o pueden ir a otras partidas de neto patrimonial y mostrarse sólo en el estado de cambios en el patrimonio neto.

Como tenemos una serie de anotaciones en partidas de neto distintas de resultados que se producen por los motivos ya comentados y por otros, yo creo que es especialmente relevante pararnos a pensar en si son ingresos y gastos determinadas anotaciones, en cuándo se devengan esos ingresos y gastos, etcétera.

El estado de cambios en el patrimonio neto tiene dos partes diferenciadas. La primera es el estado financiero que recoge todos los ingresos y gastos del ejercicio y la segunda es la que muestra todos los movimientos del neto patrimonial, sean o no gastos o ingresos.

En la primera parte lucen los ingresos y gastos de la cuenta de pérdidas y ganancias en una sola línea, porque ya están explicados en la cuenta de pérdidas y ganancias, y además aparecen



## Fundación para la Promoción de los Estudios Financieros

detallados los ingresos y gastos que se anotan durante el ejercicio directamente en el neto patrimonial. Ingresos y gastos devengados, entiendo yo, en ese ejercicio.

La segunda parte del estado de cambios en el patrimonio neto recoge también otros movimientos del neto patrimonial, básicamente las aportaciones de los socios o las retiradas que los socios hacen del patrimonio empresarial en forma de reducciones de capital, distribución de beneficios, etcétera.

En esta segunda parte quedan también incluidos los movimientos del patrimonio motivados por los cambios de criterio contable y las correcciones de errores. Cuando nos damos cuenta que nos hemos equivocado en ejercicios anteriores, debemos reflejarlo contablemente. A veces las correcciones son meras reclasificaciones que no afectan al valor de la empresa, pero otras veces surgen activos o pasivos que no estaban contabilizados o desaparecen activos o pasivos que estaban contabilizados. En esos casos tendremos un efecto en el patrimonio neto que debe ser explicado.

Como la Ley del Impuesto sobre Sociedades se remite al resultado contable para calcular la base imponible, la primera cuestión es: ¿que es el resultado?. ¿Es el que luce en la cuenta de pérdidas y ganancias o es el conjunto de total de ingresos y gastos que está reflejado en la primera parte del estado de cambios en el patrimonio neto?

Yo creo que el tema es bastante claro. Los artículos 35 y 36 del Código de Comercio dicen que la cuenta de pérdidas y ganancias recogerá el resultado del ejercicio y que los ingresos y gastos del ejercicio se imputarán a la cuenta de pérdidas y ganancias y formarán parte del resultado, excepto de cuando deban de ser imputados a otras partidas de neto. Por tanto, el resultado del ejercicio es sólo el contenido en la cuenta de pérdidas y ganancias.

En segundo lugar hay que reflexionar sobre aquellos supuestos en los cuales un ingreso o gasto se anota primero en una partida de neto distinta de la cuenta de pérdidas y ganancias y luego se trasfiere a dicha cuenta. El ejemplo más típico sería el de una plusvalía en activos financieros disponibles para la venta, que primero se anota en una partida de ajustes de valor y luego se trasfiere a la cuenta de pérdidas y ganancias cuando, por ejemplo, se venden los activos financieros. La segunda cuestión es: ¿son estas transferencias a la cuenta de pérdidas y ganancias un ingreso o un gasto?. El artículo 36 del Código de Comercio define los ingresos como aumentos en el neto patrimonial que no se producen como consecuencia de aportaciones de los socios y los gastos como reducciones en el neto patrimonial que no se producen como consecuencia de distribuciones a los socios. Al tratarse de transferencias entre partidas de neto, el valor total del patrimonio no se altera, por lo que en, sentido estricto, las anotaciones en la cuenta de pérdidas y ganancias por transferencia desde otra cuenta de patrimonio neto no son ingresos o gastos, lo cual no quiere decir que no tengan trascendencia fiscal, siempre que la Ley del Impuesto así lo prevea.

En relación con esto, deberíamos plantearnos cuándo se devengan los ingresos y gastos, si en el momento de su primera anotación en partidas de neto o en el de su traspaso a la cuenta de pérdidas y ganancias. Habida cuenta de su reflejo contable, yo diría que el ingreso o gasto se devenga cuando anotamos por primera vez en una partida de neto, porque es entonces cuando aumenta o disminuye el patrimonio. Esto significa que el hecho de que un ingreso o un gasto se devengue en el ejercicio no implica que se anote en la cuenta de pérdidas y ganancias, y esto también es importante, porque la Ley del Impuesto sobre Sociedades imputa, como regla general, los ingresos y gastos en función del devengo.

A partir de estas reflexiones debemos plantearnos cómo interpretamos conjuntamente los artículos 10.3 y el 19.1 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades. El 10.3 dice que en el método de estimación directa la base imponible se calculará corrigiendo, mediante la aplicación de los preceptos establecidos en esta ley, el resultado contable. Partimos del resultado contable, en el



Fundación para la Promoción de los Estudios Financieros

que no están todos los gastos e ingresos devengados en el ejercicio, y que contiene algunas anotaciones que, como son transferencias entre partidas de neto, no son conceptualmente ingresos o gastos.

Por otro lado, el artículo 19.1 dice que los ingresos y gastos se imputarán, como regla general, al período impositivo en el que se devenguen.

Entiendo que habría dos interpretaciones posibles sobre las que yo no me voy a pronunciar, teniendo en cuenta sobre todo que luego van a venir representantes de la Dirección General de Tributos. La primera consistiría en considerar que el artículo 19.1 está subordinado al 10.3, es decir, que primero debemos fijarnos sólo en las anotaciones que estén en la cuenta de pérdidas y ganancias y luego consideraremos si reflejan gastos o ingresos del ejercicio o de otro ejercicio. La segunda se basa en considerar que entre las correcciones que debemos hacer al resultado contable del ejercicio para calcular la base imponible están las que consisten en incluir los gastos e ingresos devengados en el ejercicio y anotados en otras partidas de neto.

La verdad es que las dudas sobre la inclusión en la base imponible de ciertos ingresos y gastos, posiblemente los más significativos, se solucionan leyendo el artículo 15.1 de la Ley. Según este artículo, los cambios de valoración originados por aplicación del criterio de valor razonable no tendrán efectos fiscales mientras no deban imputarse en la cuenta de pérdidas y ganancias. Por tanto, la anotación en partidas de ajustes de valor, siendo gasto o ingreso del ejercicio, no forman parte de la base imponible del mismo. Por el contrario, el año en que se transfieren los cambios de valor a la cuenta de pérdidas y ganancias, cuando no existe gasto o ingreso, tales cambios se toman en consideración en la base imponible de este último ejercicio. Lo que ocurre es que hay otros casos además de este y en cada uno de ellos deberemos analizar si procede corregir el resultado contable para determinar la base imponible.

Otro caso que quisiera tratar aquí, debido a su carácter general, es el de la corrección de errores, los cambios de criterio contable y los cambios de estimación.

En primer lugar los cambios de estimación. Cuando en situaciones de incertidumbre estimamos el valor de alguna partida contable, entendemos que estamos reflejando la realidad existente en ese momento. Si posteriormente cambiamos la estimación, debería ser porque se ha producido algún hecho nuevo que condiciona la valoración o hemos obtenido nueva información. Por ello, no interpretamos los cambios de estimación como la corrección de un error, salvo que eso sea lo que realmente ha pasado, es decir, salvo que sea evidente que en su día, con los datos de que disponíamos, debíamos haber realizado una estimación diferente. Como consecuencia de ello, cuando cambio una estimación y ese cambio afecta al valor del patrimonio, no debo rectificar lo que antes había contabilizado, sino que modifico las partidas de neto considerando que se ha devengado un gasto o ingreso en el ejercicio.

Sin embargo, es distinto el tratamiento en el caso de cambios de criterio o de corrección de errores. En el Plan General de Contabilidad anterior el problema no se planteaba porque los cambios de criterio contable o la corrección de errores daban lugar a anotaciones en la cuenta de pérdidas y ganancias, aunque se informase de ellos como gastos e ingresos de ejercicios anteriores.

En la actualidad, cuando corrijo un error o cambio un criterio la contrapartida de los nuevos activos y pasivos que me surjan serán cuentas de reservas, siempre que afecten a los resultados de ejercicios anteriores. Por tanto, cuando corrijo un error o cambio un criterio y esto determina una alteración del valor del patrimonio, anoto un gasto o un ingreso en el ejercicio en una partida distinta de la cuenta de pérdidas y ganancias.



## Fundación para la Promoción de los Estudios Financieros

La corrección de errores es el reconocimiento expreso de que cometimos una equivocación y que, por lo tanto, en su día no contabilizamos los ingresos y gastos que correspondían. En consecuencia, el gasto o ingreso se reconoce contablemente en el ejercicio, pero se devengó en ejercicios anteriores y eso determina su imputación fiscal a ejercicios anteriores.

Sin embargo, ¿qué pasa con el cambio de criterio?; entiendo que básicamente cabrían dos interpretaciones. La primera es considerar que ocurre lo mismo que con la corrección de errores, es decir, que en la actualidad interpretamos la realidad de una forma diferente a como lo hicimos en su día y que estamos rectificando lo anteriormente contabilizado, reconociendo hoy gastos e ingresos de ejercicios anteriores. La segunda interpretación se basaría en la idea de que nuestro proceder fue correcto en ejercicios anteriores, porque utilizamos un criterio contable válido, y que también lo es en la actualidad, porque el nuevo criterio contable utilizado es también correcto, aunque diferente al anterior. Por tanto, si al cambiar de criterio contable alteramos el valor del patrimonio es porque la "realidad contable" ha cambiado y en consecuencia, el gasto o ingreso que contabilizamos se ha devengado en el ejercicio.

El Plan General de Contabilidad apunta a la primera de las interpretaciones, pues indica en su norma de registro y valoración 22 que las anotaciones al patrimonio neto por cambio de criterio, al igual que las producidas por corrección de errores, constituyen gastos e ingresos de ejercicios anteriores.

Y esto también puede tener trascendencia fiscal, porque el artículo 19.3 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades regula aquellos casos en los que se anota un gastos o ingreso en momento distinto al de su devengo. Este artículo era evidentemente aplicable en los casos de corrección de errores, pero su aplicación a los supuestos de cambio de criterio contable era más dudosa. Ahora, la calificación contable de gastos e ingresos de ejercicios anteriores que se da a las alteraciones en el valor del patrimonio producidas por cambio de criterio contable avala tal aplicación.

Como sabéis, el artículo 19.3 prevé que los gastos devengados no son deducibles hasta que no aparezcan anotados en la cuenta de pérdidas y ganancias o en una cuenta de reservas y que los ingresos anotados en resultados tributan, aunque todavía no se hayan devengado. Todo ello sin perjuicio de que estas anticipaciones en la tributación (por retraso de gastos o anticipo de ingresos) no tendrán efectos fiscales si con ello se obtiene una menor tributación. En definitiva, cuando veamos anotaciones a cuentas de reservas motivadas por cambios de criterio o corrección de errores deberemos tomar en consideración las reglas fiscales del artículo 19.3 de la Ley del Impuesto.

Básicamente estos eran los temas que yo quería tratar, pero al hilo de lo que iba comentando Florentina a lo largo de su intervención me han surgido una serie de reflexiones sobre el Régimen Transitorio, que también me gustaría plantear.

En primer lugar, un tema terminológico que parece una tontería pero que yo creo que debería quedar claro en la normativa, y que se refiere al cambio de significado del término provisión. En el Plan General de Contabilidad de 1990 el término provisión se refería tanto las provisiones para riesgos y gastos de pasivo como a las correcciones en el valor de activos. Y ahora no es así, ahora las correcciones por deterioro en el valor de activos se llaman pérdidas por deterioro y la palabra provisión sólo se refiere a los pasivos. La Ley del Impuesto sobre Sociedades se está acomodando a estas nuevas denominaciones, pero el Proyecto de Ley que modificará la Ley del Impuesto sigue utilizado en su Régimen Transitorio el término provisión en su sentido amplio, según interpreto yo. Es cierto que como la norma trata acerca de los gastos contabilizados en ejercicios anteriores como dotaciones a provisiones debe interpretarse que hablamos de todas las que en su día fueron provisiones, incluidas las correcciones del valor de activos, pero tal vez no estaría de más aclararlo.



Fundación para la Promoción de los Estudios Financieros

En segundo lugar, comentaba Florentina que seguramente como consecuencia del Régimen Transitorio, junto con cambios de criterio derivados del cambio de norma contable, habrá correcciones de errores. Realmente desde el punto de vista contable es igual, no tiene mucha trascendencia la distinción, porque en general las contrapartidas de los ajustes serán en ambos casos cuentas de reservas.

Sin embargo, desde el punto de vista fiscal no es lo mismo. Si se trata de la corrección de un error se aplicará el artículo 19.3 y si es una anotación de régimen transitorio se regulará por las disposiciones fiscales transitorias de primera aplicación del Plan General de Contabilidad. Ambas normas difieren y por ello es trascendente, desde el punto de vista fiscal, distinguir entre correcciones de errores y cambio de criterio por primera aplicación del PGC.

En relación con esto, personalmente creo que hubiera sido interesante incluir en la Ley del Impuesto sobre Sociedades una norma aplicable a todos los cambios de criterio, tanto los que pueda considerar la empresa procedentes en el futuro porque la normativa contable permite alternativas, como los que la sociedad ha sido forzada a realizar por aplicación del nuevo Plan General de contabilidad. De este modo, las correcciones de errores se regularían en el artículo 19.3 y los cambios de criterio tendrían una norma específica similar al Régimen Transitorio Fiscal.

En tercer lugar, Florentina ha mencionado diversas reclasificaciones a practicar en el régimen transitorio y también ha comentado que ciertas diferencias de cambio, que hasta ahora se mantenían en el balance como ingresos a distribuir en varios ejercicios, deberán anularse contra cuentas de reservas. La interpretación de si estos ajustes son reclasificaciones de partidas de neto patrimonial o aumento del valor del patrimonio es relevante desde el punto de vista fiscal. Si consideramos que los ingresos a distribuir eran ya neto patrimonial, el ajuste de régimen transitorio sería una mera reclasificación sin trascendencia fiscal. La doctrina del ICAC, aunque no es concluyente en relación con los ingresos a distribuir en varios ejercicios generados por diferencias de cambio, puede dar pie a pensar que es una reclasificación. Sin embargo, esa consideración provocaría que ciertas ganancias por diferencias de cambio no tributasen nunca, lo cual no creo que sea la voluntad del legislador fiscal. Este es otro tema que sería deseable que quedase claro en el Régimen Transitorio Fiscal.

Podríamos hablar de muchos temas particulares, pero me parece que sería interesante dejar tiempo para preguntas. Florentina ya ha comentado los cambios contables más significativos y yo he intentado centrarme en unas pocas cuestiones contables con trascendencia fiscal que me parecen de interés general. Yo acabo mi intervención aquí para que si hay alguna pregunta la planteéis. Gracias.