

SECRETARÍA DE ESTADO DE HACIENDA
DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTOS
Consultas Vinculantes

NUM-CONSULTA	V1590-13
ORGANO	SG de Impuestos sobre las Personas Jurídicas
FECHA-SALIDA	14/05/2013
NORMATIVA	TRLIS / RD Legislativo 4/2004 ; art. 10.3 y 19
DESCRIPCION-HECHOS	<p>La entidad consultante se dedica a la actividad de venta y comercialización al por mayor de maquinaria relacionada con calefacción y aire acondicionado, bajo el epígrafe 615.9 del Impuesto sobre Actividades Económicas.</p> <p>Tras realizar una valoración del inventario, se ha detectado que las mercaderías están sobrevaloradas, debido a la inclusión, como mayor valor del coste, de la ECOTASA. La ECOTASA, establecida según Real Decreto 208/2005, de 25 de febrero, sobre aparatos eléctricos y electrónicos y la gestión de sus residuos, se repercute en el precio final de los aparatos a los usuarios.</p> <p>La entidad consultante, para ajustar el valor de sus mercaderías, se plantea realizar el ajuste contable correspondiente.</p>
CUESTION-PLANTEADA	Si en aplicación del artículo 19.3 TRLIS, este ajuste se puede considerar deducible a efectos del Impuesto sobre Sociedades.
CONTESTACION-COMPLETA	<p>Para responder a esta consulta, presumiremos que el ejercicio contable de la entidad consultante, coincide con el año natural.</p> <p>El artículo 10 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades (TRLIS en adelante), aprobado por Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, establece, en su apartado 3, que “en el método de estimación directa, la base imponible se calculará, corrigiendo, mediante la aplicación de los preceptos establecidos en esta ley, el resultado contable determinado de acuerdo con las normas previstas en el Código de Comercio, en las demás leyes relativas a dicha determinación y en las disposiciones que se dicten en desarrollo de las citadas normas”.</p> <p>Desde el punto de vista contable, la Norma de Registro y Valoración 22ª del Plan General de Contabilidad, aprobado por el Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre (PGC en adelante), contiene el concepto de error: “se entiende por errores las omisiones o inexactitudes en las cuentas anuales de ejercicios anteriores por no haber utilizado, o no haberlo hecho adecuadamente, información fiable que estaba disponible cuando se formularon y que la empresa podría haber obtenido y tenido en cuenta en la formulación de dichas cuentas”. En los supuestos de error, son de aplicación las mismas reglas que para los cambios de criterios contables:</p> <p>“(…) se aplicará de forma retroactiva y su efecto se calculará desde el ejercicio más antiguo para el que se disponga de información.</p> <p>El ingreso o gasto correspondiente a ejercicios anteriores que se derive de dicha aplicación motivará, en el ejercicio en que se produce el cambio de criterio, el correspondiente ajuste por el efecto acumulado de las variaciones de los activos y pasivos, el cual se imputará directamente en el patrimonio neto, en concreto, en una partida de reservas salvo que afectara a un gasto o un ingreso que se imputó en los ejercicios previos directamente en otra partida del patrimonio neto. Asimismo se modificarán las cifras afectadas en la información comparativa de los ejercicios a los que le afecte el cambio de criterio contable.”</p> <p>Por tanto, la entidad consultante cometió un error, en la medida en que valoró incorrectamente sus existencias, a pesar de contar con información fiable. Consecuentemente, deberá realizar un ajuste contable, consistente en un abono en su cuenta de existencias con cargo a la cuenta de reservas.</p> <p>Fiscalmente, para que el mencionado cargo en la cuenta de reservas tenga la consideración de fiscalmente deducible en el Impuesto sobre Sociedades, dando lugar al correspondiente ajuste extracontable negativo, es preciso traer a colación el artículo 19 del TRLIS, que dispone que:</p>

“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.

(...)

3. 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 respecto de los elementos patrimoniales que puedan amortizarse libremente.

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 la cuenta de pérdidas y ganancias 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.”

El artículo 19 del TRLIS establece, como regla de imputación general de ingresos y gastos, el principio de devengo. No obstante, en el caso de que un gasto se impute contablemente en un período impositivo posterior a aquél en el que se produce su devengo, dicho gasto podrá deducirse fiscalmente en tal período posterior, siempre que de ello no se derive una tributación inferior a la que hubiera correspondido de imputar el gasto al período impositivo correspondiente a su devengo, de acuerdo con los criterios establecidos en el artículo 19.3 del TRLIS, para lo cual deberá tenerse en consideración el instituto de la prescripción.

En el caso que nos ocupa, la entidad consultante, de acuerdo con la NRV 22ª del PGC, contabilizará un gasto en la cuenta de reservas, en un período impositivo posterior al de su devengo. En la medida en que este gasto no está incluido en los supuestos de no deducibilidad del artículo 14 del TRLIS, será deducible en el período de contabilización, siempre que de ello no se derive una tributación inferior a la que hubiese correspondido por aplicación de la regla de imputación temporal general (devengo).

A estos efectos, es preciso traer a colación, que el Real Decreto 208/2005, de 25 de febrero, sobre aparatos eléctricos y electrónicos y la gestión de sus residuos, entró en vigor el 27 de febrero de 2005. Por tanto, el ajuste de mercaderías que debe realizar la entidad consultante, puede corresponder a gastos devengados a partir de 27.02.2005. Consecuentemente, es preciso distinguir dos bloques, partiendo de la presunción de que la entidad consultante contabiliza el cargo en la cuenta de reservas en el año 2013:

- La parte del ajuste (cargo a Reservas), que corresponda a gastos cuyo devengo se hubiera producido entre los años 2005 a 2008, ambos incluidos, no será fiscalmente deducible, por corresponder a períodos prescritos.

- Sin embargo, la parte del cargo a Reservas, correspondiente a gastos cuyo devengo se hubiera producido entre los años 2009 y 2012, será fiscalmente deducible en la declaración del Impuesto sobre Sociedades del período 2013, en la medida en que de ello no derive un perjuicio para la Hacienda Pública.

Lo que comunico a Vd. con efectos vinculantes, conforme a lo dispuesto en el apartado 1 del artículo 89 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.