LA RIC COMO INGRESO PLURIANUAL

CAROLINA BONA SÁNCHEZ
JOSÉ ANDRÉS DORTA VELÁZQUEZ

Miembros del Grupo de Investigación de Contabilidad y Finanzas
del Departamento de Economía Financiera y Contabilidad
de la Universidad de Las Palmas de Gran Canaria

SUMARIO

I. Introducción.
II. Naturaleza contable de la RIC en el método del efecto impositivo.
III. Las diferencias permanentes y las deducciones sobre la cuota reconocidas como ingresos a distribuir en varios ejercicios.
IV. Determinación de la dotación de la RIC.
A) Imputación del ingreso contable en el ejercicio fiscal de disfrute
B) Imputación plurianual del ingreso contable
V. Consecuencias económicas de la periodificación de la RIC.
VI. Conclusiones.

Resumen del contenido:

En el presente artículo, los autores analizan las consecuencias que pueden originarse de optarse por la periodificación contable de la Reserva para Inversiones en Canarias (RIC). En su desarrollo prestan una especial atención a las normas contables que permiten considerar las diferencias permanentes y las deducciones imputadas fiscalmente como ingresos a distribuir en varios ejercicios. También realizan una sencilla simulación con el propósito de observar las consecuencias económicas que supondría la consideración de la RIC como ingreso plurianual frente a la práctica habitual en las empresas que computan el ingreso contable en el ejercicio fiscal de disfrute. Finalmente, exponen una síntesis de las conclusiones más relevantes, indicando que esta práctica contable, si bien constituye una alternativa legal y aparentemente coherente con la racionalidad del principio de correlación de ingresos y gastos, tiene consecuencias financieras negativas para la empresa, amén de incrementar la complejidad en su seguimiento contable.

I. INTRODUCCIÓN

La doctrina contable no ha encontrado un concepto unánime de renta económica, no sólo por los problemas asociados a los procesos de valoración y representación de esta magnitud, sino también por la falta de consenso a la hora de definir los elementos conceptuales que apoyan su cálculo. Así, el modelo contable del Plan General de Contabilidad de 1990 concibe el resultado como el importe monetario derivado del aumento o disminución neto que experimenta el patrimonio de una entidad, sin considerar las alteraciones que se producen por las aportaciones de los propietarios, la distribución llevada a cabo por éstos o las revalorizaciones legales que se realicen. Se concibe además como el excedente atribuible al propietario, computando como gastos los importes devengados por impuesto sobre beneficios, remuneraciones de administradores y personal, aunque tales cuantías se cifren en función de los propios resultados.

Para la determinación de la referida magnitud, el modelo contable español ha venido otorgando importancia a los principios contables, como fundamento en la elaboración de la información contable. En aras a lograr la denominada imagen fiel de la empresa, en terreno teórico o ideal, los principios contables nacen con la intención de ser un conjunto deductivo de reglas o soluciones para los diferentes hechos o transacciones empresariales, inspiradas en la verdadera esencia o lógica económico-financiera de tales hechos, garantizando la solidez y coherencia conceptual de las soluciones a aplicar.

Sin embargo, aun siendo indiscutible que debería prevalecer la racionalidad económico-financiera en la redacción de estos principios, hay que tener en cuenta la existencia de determinados factores que hacen que los principios contables se separen de ese plano ideal hacia posiciones acordes con la praxis profesional. Entre otros condicionantes, determinados problemas, más o menos coyunturales, a causa de su envergadura, se solucionan a través de principios de compromiso y, además, siempre existiría el problema adi-

cional de la interpretación que los profesionales contables hacen de los mismos. Como afirman Broto y Condor[1], la determinación del resultado contable exige considerar los principios contables, pero su validez está condicionada por su simplicidad, claridad y generalidad para reflejar prácticas corrientes, habiendo proporcionado orientación en la actuación de los profesionales en ejercicio y habiendo promovido el desarrollo de la profesión.

La problemática contable de la Reserva para Inversiones en Canarias (RIC) no ha permanecido ajena a estos condicionantes, pues el profesional se encuentra con la necesidad de tener que interpretar con practicidad las normas y principios que regulan la contabilización del impuesto sobre beneficios. La evidencia ordinaria parece mostrar, con frecuencia, soluciones prácticas y recurrentes para la medición y representación contable de la RIC. No obstante, consideramos de interés analizar en qué medida podrían existir otras alternativas contables en coherencia con la racionalidad económica de los principios contables.

En este contexto se enmarca el presente trabajo que analiza precisamente la influencia que puede ejercer el principio de correlación de ingresos y gastos sobre la RIC. Al margen de estas líneas introductorias, hemos estructurado nuestro trabajo en cuatro apartados siguiendo el siguiente hilo conductor: en primer lugar, abordamos la naturaleza contable de esta exención fiscal para, seguidamente, destacar cuándo las diferencias permanentes y las deducciones sobre la cuota pueden ser reconocidas como ingresos a distribuir en varios ejercicios; en tercer lugar, presentamos las expresiones matemáticas que permiten cuantificar la dotación de la RIC atendiendo a dos supuestos diferentes, esto es, que la imputación del ingreso contable se realice en el ejercicio fiscal de disfrute o que se proceda a su imputación plurianual, permitiéndonos tal forma de proceder analizar las consecuencias económicas de estas alternativas contables; finalmente, se sintetizan las conclusiones más relevantes que se han alcanzado en este trabajo.

II. NATURALEZA CONTABLE DE LA RIC EN EL MÉTODO DEL EFECTO IMPOSITIVO

Como señalan Miranda y Dorta[2] "*desde la perspectiva del método del efecto impositivo, la naturaleza de la RIC no está suficientemente clara, pues mientras los diversos autores la conciben como una diferencia permanente, el ICAC la define en similitud a las deducciones sobre la cuota*". En este sentido, se manifiesta la postura de la Consulta número 3 realizada al Instituto de

[1] J. Broto Rubio y V. Condor López, "El principio de prudencia «versus» principio de correlación de ingresos y gastos", en *Revista Española de Financiación y Contabilidad* (1985), págs. 357-358. También incluido J. L Cea García, (coord.), *Lecturas sobre principios contables*, AECA, Madrid, págs. 261-295.

[2] S. Miranda Calderín, S. Y J.A. Dorta Velázquez *La Reserva para Inversiones en Canarias: un enfoque integrador desde las perspectivas académica y profesional*. Escuela de Negocios DAR, S.L. Coeditado por la Consejería de Economía y Hacienda del Gobierno de Canarias, Madrid, 2003, pág. 115.

Contabilidad y Auditoria de Cuentas[3] sobre el tratamiento contable de la reducción fiscal por la dotación a la Reserva para Inversiones en Canarias, en virtud de la cual "*[l]a reducción en la base imponible del impuesto sobre sociedades como consecuencia de la creación de la reserva para inversiones en Canarias actúa de forma similar a las deducciones en la cuota del impuesto, por lo que de acuerdo con la citada norma de valoración se considerará el importe resultante de aplicar el tipo de gravamen a los beneficios no distribuidos destinados a esa reserva, en el ejercicio económico en que fiscalmente se tenga derecho a la reducción, como una minoración en el importe del impuesto sobre sociedades devengado*" (énfasis subrayado añadido).

La discusión acerca de la naturaleza contable de la RIC requiere considerar, como paso previo, el hecho de que el método del efecto impositivo fundamenta su razón de ser en la debida separación entre dos ámbitos independientes, el contable y el fiscal, cuya conciliación se logra a través de un adecuado análisis y tratamiento de diversos elementos —diferencias permanentes, diferencias temporales, bases imponibles negativas y deducciones sobre cuota—. Atendiendo al modelo actualmente vigente en nuestro país, en el que se prioriza la debida determinación del resultado contable, dicho análisis se realiza atendiendo a un conjunto de principios contables, especialmente los principios de devengo, prudencia y correlación de ingresos y gastos.

En ocasiones nos encontramos con el problema de que no existe un adecuado soporte conceptual sobre la naturaleza de tales conceptos y cómo están influidos por los principios contables. Lo cierto es que este inconveniente no es un supuesto particular de la RIC, pues los "*conceptos de renta y patrimonio, así como los restantes que se manejan en Contabilidad, no son categorías absolutas, sino tan sólo conceptos que pueden interpretarse y llenarse de contenido teleológicamente en el marco de la adecuación a las reglas a propósitos concretos y preestablecidos*"[4].

Nos interesa aquí indagar sobre el contenido de las diferencias permanentes, pues, como se destacará seguidamente, la mayor parte de los autores se han inclinado por ubicar la RIC dentro de esta categoría contable. Siguiendo a Navarro y Pellejero[5], estas diferencias se originan por una distinta significación de la renta empresarial entre los ámbitos contable y tributario, irreconciliables en el presente y en el futuro. De modo más concreto, las circunstancias que pueden dar lugar a estas diferencias son, en términos generales, las siguientes: a) Exis-

[3] CONSULTA número 3 de junio de 2000 del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, sobre el tratamiento contable de la reducción fiscal por la dotación a "Reserva para inversiones en Canarias". BOICAC número 42.

[4] J. Tua Pereda, "Algunas implicaciones del paradigma de la utilidad en la disciplina contable", en Técnica contable, nº 486 (1989), pág. 267.

[5] A. Navarro y P. Pellejero, "Estado de conciliación del resultado contable y la base imponible". Incluido en J. L. Gallizo Larraz (dirección y coordinación), *Los Estados Financieros Complementarios*, Ediciones Pirámide, Madrid, 1993, pág. 95.

tencia de ingresos contables exentos de tributación; b) Existencia de gastos fiscales que no lo son desde la perspectiva contable; c) Existencia de ingresos que se consideran fiscalmente pero no contablemente; d) Existencia de gastos contables que no son considerados a efectos fiscales.

En términos similares se pronuncia el Plan General de Contabilidad y las resoluciones que amplían su contenido[6] (*Resolución de 25 de septiembre de 1991*; *Resolución de 30 de abril de 1992; Resolución de 9 de octubre de 1997* y *Resolución de 15 de marzo de 2002*), pues en el caso de que en un ejercicio se originen "diferencias" entre la base imponible del Impuesto sobre Sociedades y el resultado contable antes de impuestos, se procederá a su análisis para determinar si dichas diferencias revertirán o no en el futuro, lo que originará, en su caso, la existencia de diferencias temporales o permanentes, respectivamente.

Si las diferencias permanentes suponen una distinta concepción de la renta por los ámbitos contable y fiscal que no van a ser subsanadas en el tiempo por no esperarse su reversión futura, entonces la RIC se aproxima más a una deducción, pues ésta no surge por una interpretación diferente de la renta empresarial, siendo coherente la idea aportada por el ICAC al señalar que su tratamiento contable puede interpretarse en similitud a las deducciones sobre la cuota. Entendemos que el ICAC cataloga la RIC "en similitud" a las deducciones sobre cuota, ya que la "*norma 16 del Plan General de Contabilidad sólo contempla la hipótesis de incentivos fiscales que operan mediante deducción en la cuota, lo cual evidentemente no sucede con la RIC, ello no habilita para dar el tratamiento de "diferencia permanente" a dicho incentivo*" (TEARC, Reclamación nº 35/2298/01, de 24 de septiembre de 2003).

Sin embargo, la mayor parte de los autores conciben esta exención como una diferencia permanente, aunque no aportan razones explícitas sobre esta postura[7]. A este respecto, es importante destacar que la extinta exención por reinversión (artículo 15

[6] Actualmente están en vigor las Resoluciones 9 de octubre de 1997 con las modificaciones incorporadas por la Resolución de 15 de marzo de 2002. El texto consolidado de estas resoluciones puede obtenerse en http://www.icac.mineco.es/consultas/VALORAr.HTM.

[7] S. Miranda Calderín, "Cálculo de la dotación máxima de la Reserva para inversiones en el Impuesto sobre Sociedades". Jornada Regional de Estudio de la Asociación Española de Asesores Fiscales, 30 de noviembre 1994. En Temas Tributarios de Actualidad, colaboración C 5/95, Asociación Española de Asesores Fiscales (AEDAF), abril (1995); F. Castellano Real, "Valoración económica de los incentivos fiscales del R.E.F. de Canarias". V Congreso Nacional de Economía, Volumen 9, en Economía de los Servicios Profesionales (Fiscalidad y Asesoramiento Fiscal), Las Palmas de Gran Canaria, (1995), págs.117-147; A. Conesa Duarte y J.A. Dorta Velázquez, "La incidencia de los principios contables en la planificación fiscal: la Reserva para Inversiones en Canarias", en Revista de Estudios Financieros, nº 171, (1997) págs. 155-180; C. Castro Pérez, y A. Rodríguez Rodríguez, "Una aproximación a la Reserva para Inversiones en Canarias", en Actualidad Financiera, Nueva Época año II, núm. 9, (1997), págs. 12-20; A. Rodríguez Rodríguez y C. Castro Pérez, "Nueva determinación de la Reserva para Inversiones en Canarias por Aplicación de la Ley 13/1996", En XX Aniversario de la Facultad de Ciencias Económicas y Empresariales de la Universidad de Las Palmas de Gran Canaria. Servicio de Publicaciones y Producción Documental de la Universidad de Las Palmas de Gran Canaria, (1999) págs. 457-466.; A., Alemán Hernández, "Efectos económicos derivados de los beneficios fiscales de la Reserva para Inversiones en Canarias y su acumulación con la bonificación del artículo 26 y con la bonificación por inversiones", en Hacienda canaria, núm. 3, (2003), págs. 69-103.

de la *Ley 61/1978, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades*) era considerada por la doctrina y por el ICAC como una diferencia permanente, por lo que, también por asimilación, podría concluirse que la RIC es una diferencia permanente[8].

No obstante lo anterior, en aplicación del principio de correlación de ingresos y gastos, las deducciones y bonificaciones de la cuota reciben "*un tratamiento semejante al de las diferencias permanentes*", especialmente en lo que respecta a su posibilidad de periodificación, por lo que la controversia sobre su naturaleza no tiene efectos prácticos y, quizás por ello, las opiniones convivan de forma pacífica, resultando "*indiferente considerar su naturaleza como una diferencia permanente o como un concepto similar a la deducción sobre cuota*"[9].

La posibilidad de imputar en diferentes ejercicios económicos el ingreso contable derivado de la RIC no es práctica habitual en las empresas y tampoco ha tenido eco en las diversas expresiones matemáticas que cuantifican su dotación. En los siguientes epígrafes exponemos los elementos conceptuales y operativos que permiten el uso de esta técnica contable, amén de evaluar sus consecuencias sobre la realidad económico-financiera de la empresa.

III. LAS DIFERENCIAS PERMANENTES Y LAS DEDUCCIONES SOBRE LA CUOTA RECONOCIDAS COMO INGRESOS A DISTRIBUIR EN VARIOS EJERCICIOS

Como es sabido el modelo contable del método del efecto impositivo somete las diferencias permanentes a un tratamiento general, en virtud del cual se computan al resultado económico antes de impuestos —positivo o negativo— para ofrecer una nueva magnitud denominada "Resultado Contable Ajustado" que sirve de base para el cálculo impuesto bruto devengado[10]. Ahora bien, las resoluciones del

[8] Existe una diferencia notoria entre estas figuras tributarias, pues mientras la exención por reinversión era un "ingreso contable" exento de tributación, la RIC presupone la exención de tributación del "beneficio contable". En todo caso, es preciso advertir que el propio ICAC, en su Resolución de 9 de octubre de 1997, señalaba que "*las operaciones de reinversión conllevaban la exención de estas rentas, ocasionando, en su caso, una* diferencia permanente *que minoraba el gasto devengado por el Impuesto sobre Sociedades y* que podía ser objeto de periodificación en las cuentas anuales" (énfasis subrayado añadido).

[9] S. Miranda Calderín, S. y J.A. Dorta Velázquez *La Reserva para Inversiones en Canarias: un enfoque integrador desde las perspectivas académica y profesional*, cit.

[10] No entramos a valorar si el concepto "impuesto devengado" es apropiado, pues algunos autores señalan que las diferencias entre la cuota a pagar y el gasto contable por el Impuesto sobre Sociedades no se deben en exclusiva al principio de devengo, sino que también influyen otros principios contables como el de prudencia y el de correlación de ingresos y gastos. Es más, autores como R. García-Olmedo (Una revisión de las conexiones entre las magnitudes contables y fiscales del impuesto sobre sociedades. Tesis Doctoral, Departamento de Economía Financiera y Contabilidad, Universidad de Granada, 2001, pág. 60) sugieren, como más apropiado, la expresión "impuesto correlacionado", indicando: "*En todo caso habría que decir* ***Impuesto Correlacionado*** *para referirse al cargo (o en alguna ocasión, abono) en la cuenta de Pérdidas y Ganancias por este gasto, ya que es el principio de correlación de ingresos y gastos y no el principio de devengo el que determina la cuantía de ese cargo […] La correlación de ingresos y gastos (matching) es —para nosotros— el fundamento teórico, en el modelo contable tradicional, de la contabilización del gasto por impuestos*".

ICAC relativas a la contabilización del Impuesto sobre Sociedades afirman que "*cuando existan diferencias permanentes que den lugar a una minoración del gasto devengado por Impuesto sobre Sociedades, tal reducción podrá ser objeto de periodificación en las cuentas anuales. La periodificación se efectuará, en su caso, correlacionando la reducción del gasto por Impuesto sobre Sociedades con la depreciación del activo que motivó la diferencia permanente*" (énfasis subrayado añadido).

De lo antedicho se desprende claramente que el diferimiento se limita exclusivamente a las diferencias permanentes negativas[11], aportando, como marco general, la necesidad de correlacionar el ingreso generado con la depreciación del activo. A este respecto, compartimos las palabras de Martínez[12] cuando señala que "*no entendemos la generalidad con que expresa la correlación del ingreso con la depreciación del activo, como si esta fuera la única diferencia*[13] *de este tipo que pudiera producirse*", máxime si tenemos en cuenta que tales diferencias pueden producirse con activos no depreciables, en cuyo caso se trasladaría la imputación del ingreso al periodo en el que se produzca la enajenación de dicho activo.

Al igual que las diferencias permanentes negativas, el ICAC permite actualmente diferentes alternativas en el tratamiento contable de las deducciones aplicadas fiscalmente[14], admitiéndose, con carácter general, como una reducción del gasto por impuesto devengado o, con carácter alternativo, como un ingreso por analogía con las subvenciones, en cuyo caso se podrá reconocer en el ejercicio que el que se obtiene la deducción o como un ingreso a distribuir en varios ejercicios.

En este contexto, nos parece oportuno resaltar que los aspectos relacionados con la adecuada conceptuación y reconocimiento del ingreso viene siendo una de las cuestiones más controvertidas en el ámbi-

[11] En la Norma de Valoración Decimosexta del Plan General de Contabilidad de 1990 también se admitía, aunque sin la suficiente consistencia conceptual, la posibilidad de periodificar las diferencias permanentes positivas. Esta posibilidad fue suprimida a través de la *Resolución de 30 de abril de 1992*.

[12] I.M. Martínez Conesa, *Los ingresos a distribuir en varios ejercicios. Reflexiones sobre su adscripción conceptual en el cálculo del patrimonio neto contable*, AECA, Madrid ,1997, pág. 103.

[13] *La Resolución de 30 de abril de 1992* admitió la posibilidad de periodificar las diferencias permanentes negativas, tratando de dar una respuesta contable a las diferencias permanentes negativas derivadas de la exención por reinversión —actualmente derogada— (López Combarros, 1992, pág 37).

[14] Los créditos derivados de deducciones no imputadas fiscalmente, en aplicación del principio de prudencia, sólo se contabilizarán si su realización o compensación futura está razonablemente asegurada. Téngase en cuenta que la contabilización de estos créditos en el balance de la empresa, al igual que los activos derivados de impuestos anticipados y de créditos por compensación de bases imponibles negativas, "*vendrá condicionada por la existencia de una situación económica patrimonial que objetivamente considerada permita atender al cumplimiento de los requisitos que la norma tributaria establezca para la efectiva aplicación del derecho*" (Resolución de 15 de marzo de 2002 del ICAC). En consecuencia, en el cálculo del gasto por impuesto sobre beneficios también se han de considerar las deducciones y bonificaciones del período pendientes de aplicación a efectos fiscales, siempre y cuando dicho reconocimiento sea compatible con el principio de prudencia.

to contable[15]. Así, de acuerdo con lo establecido en el documento número 13 de la Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas[16] el problema del reconocimiento de una transacción como ingreso viene referido fundamentalmente al establecimiento de las condiciones que deben cumplirse para registrar dichos ingresos en la contabilidad, a los criterios para decidir cuándo han de incorporarse a los resultados de la empresa (periodificación), al importe al que deben registrarse (valoración) y al concepto al que responden (clasificación).

Precisamente, la consideración conjunta de los dos primeros aspectos enunciados nos lleva a plantear la posibilidad de que se produzcan desfases entre el momento en el que se origina el ingreso y aquel en el que debe procederse a su imputación a resultados; circunstancias que conllevan el nacimiento de las partidas de *Ingresos anticipados* o de *Ingresos a distribuir en varios ejercicios*, según que su imputación a la cuenta de resultados corresponda en su totalidad al ejercicio siguiente o a ejercicios futuros.

En el modelo contable actual en el que se prima la adecuada determinación del resultado, la imputación de los ingresos al resultado de un ejercicio viene condicionada básicamente por tres principios contables, el principio de correlación de ingresos y gastos, el principio del devengo y el principio de prudencia[17]. Así, los ingresos se consideran devengados cuando "*la entidad ha cumplido con un proceso de obtención y venta de productos o servicios, que le da derecho a una contraprestación o a un incremento de activos o disminución de pasivos exigibles por cualquier causa*"[18]. No obstante, para reconocer los ingresos en resultados no basta con que estén devengados, planteando el principio de prudencia la necesidad de verificar la afluencia a la empresa de una corriente de liquidez susceptible de cuantificación. Finalmente, el reflejo contable del ingreso debe efectuarse teniendo en cuenta la adecuada correlación entre ingresos y gastos.

En función de lo anterior, parece lógico concluir que en aquellos casos en los que alguno o todos los principios anteriores no se cumplan sería adecuado posponer la imputación del ingreso a la cuenta de resultados de un determinado período. Así, los ingresos diferidos son aquellos que aún res-

[15] Es por ello que en el seno de los principales organismos normalizadores vienen apreciándose importantes esfuerzos hacia la consecución de un conjunto cohesionado y coherente de principios y conceptos básicos que permitan resolver los problemas derivados del reconocimiento contable de la referida magnitud. Baste citar a modo de ejemplo el Discussion Paper emitido en 2001 por el organismo normalizador británico (Accounting Standard Board) denominado Reconocimiento del Ingreso (Revenue Recognition), así como los proyectos que sobre esta materia se vienen desarrollando en el momento de la realización del presente trabajo por parte del FASB y el IASB.

[16] Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas, Ingresos, Documento nº 13, Principios Contables, AECA, Madrid, 1992.

[17] V. Pina, y L.Torres, "Reconocimiento de ingresos. Los contratos de larga duración", Partida Doble, nº 73., (1996), pág. 50.

[18] Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas, Marco conceptual para la Información Financiera, Principios Contables. AECA, Madrid, 1999, párr. 279.

pondiendo al concepto de ingreso[19] y pudiendo ser medidos con fiabilidad, no son reconocidos en la cuenta de resultados por no cumplir alguno de los principios anteriores[20].

Por tanto, se hace necesario analizar detenidamente cada situación al objeto de verificar cuál es la circunstancia que en cada caso particular podría justificar el diferimiento del ingreso. En este sentido, en los siguientes párrafos nos detendremos en analizar sucintamente por qué la regulación contable ha permitido considerar las deducciones sobre cuota como ingresos a distribuir en varios ejercicios para, en el siguiente epígrafe, centrarnos en el caso particular de la RIC.

En primer lugar, debemos indicar que la mayor parte de las deducciones aplicadas en el ejercicio se consideran un ingreso realizado, ya que reducen directamente la cantidad a pagar, "*no existiendo más incertidumbre más allá del mantenimiento de las condiciones que, en su caso, establezca la Hacienda Pública para ejercicios posteriores*"[21]. En línea con lo señalado por esta autora, las diferencias de interpretación con relación al término de prudencia y la prioridad de éste frente al principio de correlación de ingresos y gastos se deben principalmente a la interpretación del término realizado en los distintos países en orden a determinar cuando una transacción generadora de ingresos puede ser reconocida, relacionándose, de este modo, la realización con la medida fiable del resultado al ser la expresión del nivel de incertidumbre sobre la concreción final de ingresos y gastos en cada modelo contable[22]. De este modo, admitiendo que la incertidumbre es inherente a la actividad económica de cualquier empresa las circunstancias descritas podrían hacernos concluir que aún sin obviar los límites que el conservadurismo contable impone al reconocimiento del ingreso dicha reducción de la cantidad impositiva a pagar podría ser considerada como realizada, al estar su realización futura razonablemente asegurada.

De otra parte, señala Cea[23] que "*para la lectura eminentemente jurídico-formalista del principio del devengo un ingreso o ganancia se considera devengada cuando se encuentra materializada, o lo que es lo mismo, cuando nace jurídicamente el derecho a*

[19] En este sentido, el marco conceptual del IASC (1997: 119) define los ingresos como "*los incrementos en los beneficios económicos, producidos a lo largo del ejercicio contable, en forma de entradas o incrementos de valor de los activos o bien como decrementos de las obligaciones, que dan como resultado aumentos del patrimonio neto y no están relacionadas con las aportaciones de los propietarios a este patrimonio*". Por su parte, la NIC 18 Ingresos (IASC, 1997: 429) define esta partida como la "*entrada bruta de beneficios económicos durante el período, surgidos en el curso de las actividades ordinarias de una empresa, siempre que tal entrada de lugar a un aumento del patrimonio neto, que no esté relacionado con las aportaciones de los propietarios a ese patrimonio*".

[20] I.M. Martínez Conesa, *Los ingresos a distribuir en varios ejercicios. Reflexiones sobre su adscripción conceptual en el cálculo del patrimonio neto contable*, cit., pág. 43.

[21] I.M. Martínez Conesa, *Los ingresos a distribuir en varios ejercicios. Reflexiones sobre su adscripción conceptual en el cálculo del patrimonio neto contable*, cit., pág. 109.

[22] I.M. Martínez Conesa, *Los ingresos a distribuir en varios ejercicios. Reflexiones sobre su adscripción conceptual en el cálculo del patrimonio neto contable*, cit., págs. 35-38.

[23] J.L. Cea García, "El principio del devengo en el Plan General de Contabilidad de 1990. Una lectura progresista a favor de la imagen fiel. Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas. En *Colección Monografías*, nº 25, Madrid (1993), pág. 52.

percibir las consecuencias de uno u otra (por haberse producido la traslación o entrega en el plano jurídico de lo que produce la entrada contable que el hecho o transacción significa)", circunstancia que para el caso que nos ocupa podría hacernos concluir que estamos en presencia de *ingresos devengados, razón por la cual será el principio de correlación de ingresos y gastos el que determine cuando se reconocen*".

En este contexto, pueden distinguirse dos supuestos básicos:

a) Deducciones por actividades imputadas como gasto de ejercicio (creación de empleo, edición de libros, producción cinematográfica, etc.) que, al equipararse a una subvención de explotación, deben ser tratadas como un ingreso devengado, realizado y afecto a las operaciones del ejercicio.

b) Deducciones por adquisición de bienes de inversión que, al corresponderse con la naturaleza de una subvención formal, procede su diferimiento en virtud del principio de correlación de ingresos y gastos a efectos de imputar el ingreso realizado durante la vida útil del inmovilizado.

Estas alternativas son consistentes con el tratamiento contable propuesto para las subvenciones, permitiendo el diferimiento del ingreso en las deducciones que fomentan la inversión, especialmente si tenemos en cuenta que el ahorro fiscal está supeditado a un conjunto de requisitos (subjetivos, objetivos, formales y temporales). Se deduce de lo anterior que el conceder rebajas en impuestos, en el fondo, es lo mismo que entregar subvenciones formales, siendo ambas figuras instrumentos de redistribución empleados por la política fiscal. No obstante, no debemos olvidar que la aplicación de la relación coste-beneficio puede cuestionar la utilidad de la información aportada si se deriva una complicación administrativa. En este sentido, parece razonable —aunque no consistente con la actual regulación de las subvenciones de capital— que nuestro Derecho contable considere aceptable tanto su imputación a un solo ejercicio como su diferimiento.

Estas ideas permiten por si solas reflexionar sobre la posibilidad de periodificar una exención tan importante cuantitativamente como la RIC que, a diferencia de otras ayudas a la inversión, no sólo está supeditada a requisitos de mantenimiento de la activos, sino que se disfruta de la ventaja fiscal incluso antes de la realización de la materialización[24]. Téngase en

[24] En la desaparecida reinversión de beneficios extraordinarios, se ha venido exigiendo que "*la empresa esté en condiciones, desde una perspectiva económica racional, de realizar dichas inversiones en el plazo establecido para ello. En la memoria de las cuentas anuales deberá informarse de las circunstancias que permitan evidenciar la realización de dichas inversiones, cuyo importe deberá reflejarse de forma expresa y desarrollada en el correspondiente plan plurianual. Asimismo, deberá proporcionarse la información del grado de cumplimiento del plan de inversiones incluido en ejercicios anteriores*" (Resolución de 15 de marzo de 2002 del ICAC). Salvando las distancias que guarda la reinversión de beneficios extraordinarios con la RIC, no cabe duda que esta afirmación debería hacerse, en cierta medida, extensible a la RIC.

cuenta que según la NIC 20[25] una subvención oficial no será reconocida como tal "*hasta que exista una razonable seguridad de que la empresa cumplirá las condiciones asociadas a ella, y que, por tanto, la recibirá en la forma predeterminada. El mero hecho de recibir una subvención no constituye una evidencia concluyente de que las condiciones asociadas a la misma han sido o serán cumplidas*" (párrafo 3). Además, la NIC 20 estima como "*fundamental, a la hora de aplicar el método de la renta*[26]*, que las subvenciones oficiales se reconozcan en la cuenta de resultados sobre bases sistemáticas y racionales a lo largo de los ejercicios necesarios para compensarlas con los costes relacionados. El reconocimiento de las subvenciones oficiales en el momento del cobro de las mismas, no está de acuerdo con la hipótesis contable del devengo (véase la NIC 1, Presentación de Estados Financieros), y únicamente puede ser aceptable cuando no existe otro criterio, para distribuir la subvención, distinto de la mera consideración del momento en el que se recibe*" (párrafo 16).

IV. DETERMINACIÓN DE LA DOTACIÓN DE LA RIC

Las expresiones matemáticas para la determinación de la dotación de la RIC serán diferentes según se opte por imputar el ingreso contable en el ejercicio fiscal de disfrute o se decida su imputación plurianual. A continuación exponemos tales expresiones que, por otra parte, nos permitirán analizar las consecuencias económicas de las referidas prácticas contables.

A) IMPUTACIÓN DEL INGRESO CONTABLE EN EL EJERCICIO FISCAL DE DISFRUTE

La doctrina que ha ido generándose sobre la cuantificación de la RIC siempre ha considerado la imputación del ingreso contable de la RIC en el ejercicio fiscal de disfrute. Entre las aportaciones que abordan la determinación de esta exención fiscal destaca la realizada por Miranda y Dorta[27], cuyo desarrollo analítico y metodológico reproducimos sintéticamente a continuación.

[25] No obstante, debemos tener en cuenta que la NIC 20 no se ocupa de las "*ayudas públicas que se conceden a la empresa en forma de ventajas que se materializan al calcular los resultados a efectos fiscales o bien se determinan o limitan sobre la base de las obligaciones fiscales (tales como exenciones fiscales, créditos fiscales a la inversión, amortizaciones aceleradas y tipos impositivos reducidos*" (párrafo 2, b).

[26] Para el tratamiento contable de las subvenciones oficiales pueden considerarse dos métodos: el método del capital, según el cual las subvenciones se contabilizan directamente en las cuentas del patrimonio neto; y el método de la renta, según el cual las subvenciones se imputan a los resultados de uno o más ejercicios. Nuestro Derecho contable ha optado por el método de la renta.

[27] S. Miranda Calderín, S. Y J.A. Dorta Velázquez *La Reserva para Inversiones en Canarias: un enfoque integrador desde las perspectivas académica y profesional*, cit.

La RIC se determina a partir del beneficio no distribuido que, en virtud de la legislación actual, queda definido como el beneficio neto del período (B) menos los siguientes componentes: la dotación a la reserva legal[28] (RL); el dividendo otorgado con cargo al beneficio del ejercicio o con cargo a reservas de ejercicios anteriores (DIV); las detracciones del conjunto de las reservas que supongan una reducción efectiva de los fondos propios[29] —en el ejercicio en el que se aplica la reducción de la base imponible o en el ejercicio en que se toma el acuerdo de dotación de la reserva especial—(DR); así como las rentas que se hayan beneficiado de la deducción por reinversión de beneficios extraordinarios establecida en el artículo 36 de la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades (E).

$$BND = B - RL - DIV - DR - E$$

El principal problema para la determinación de la base de cálculo de la RIC es cuantificar el beneficio, pues esta magnitud debe contener todos los gastos e ingresos del ejercicio económico, incluyendo el gasto devengado por impuestos y otras retribuciones sobre beneficios que no tengan la consideración de dividendos (retribución de administradores sobre beneficios, etc.). Analíticamente esta idea puede expresarse en los siguientes términos:

$$B = BAIA - ID - A \quad \textbf{[1]}$$

donde,

- BAIA: Beneficio antes de impuestos y otras participaciones en beneficios distintas al capital-propiedad
- ID: Impuesto devengado en el ejercicio
- A: Participaciones en beneficios distintas al capital-propiedad computadas como gastos en los resultados del ejercicio (participación de administradores, intereses de préstamos participativos sobre beneficios, retribuciones de bonos de fundadores y promotores, etc.)

También, a efectos contables, el Impuesto sobre Sociedades devengado no tiene que coincidir necesariamente con el Impuesto sobre Sociedades a pagar, ya que éste se determinará teniendo en cuenta, entre otros criterios fiscales, los de imputación temporal de ingresos y gastos, que en ocasiones difieren de los contables. En este sentido, tal y como ya hemos indicado, en el caso de que en un ejercicio se originen "diferencias" entre la

[28] En el supuesto de que la reserva legal haya alcanzado el 20% del capital social, las dotaciones voluntarias que puedan seguirse efectuando no tienen carácter de legal y, por tanto, no condicionarían la base por la que se dota la RIC, máxime cuando dichas cantidades tienen carácter disponible en similitud a las reservas voluntarias.

[29] De acuerdo a la modificación establecida en la Ley 53/2002, de 30 de diciembre, de Medidas Fiscales y del Orden Social, los movimientos internos entre los componentes de los fondos propios no suponen una alteración de esta masa patrimonial, teniendo cabida operaciones como la ampliación de capital con cargo a reservas, el incremento de la reserva legal por trasvase de otras reservas, el saneamiento de pérdidas con cargo a reservas o, incluso, la reducción de capital para incremento de la reserva legal.

base imponible del Impuesto sobre Sociedades y el resultado contable antes de impuestos, se procederá a su análisis para determinar si dichas diferencias revertirán o no en el futuro, lo que originará, en su caso, la existencia de diferencias temporales o permanentes, respectivamente. Sin perjuicio de las matizaciones que puedan realizarse, cabe afirmar que el impuesto devengado (ID) y la cuota a pagar (IS) sólo difieren si existen diferencias temporales o bases imponibles negativas, pues las diferencias permanentes y las deducciones sobre cuota no dan lugar al registro de créditos o débitos impositivos.

Las siguientes igualdades recogen estas ideas, en las que hemos separado la RIC del resto de diferencias permanentes por motivos metodológicos:

$$ID = t_1 [BAIA + (DP^{+} - DP^{-}) - RIC - A] - D \quad \textbf{[2]}$$

$$IS = t_1 [BAIA + (DP^{+} - DP^{-*}) + (DT^{+} - DT^{-}) - BI^{-} - RIC - A^{*}] - D^{*} \quad \textbf{[3]}$$

donde,

- A: Participaciones en beneficios distintas al capital-propiedad computadas como gastos en los resultados del ejercicio (participaciones de administradores, bonos de fundador, etc.).
- A^{*}: Participaciones en beneficios distintas al capital-propiedad computadas como gastos en los resultados del ejercicio y deducibles fiscalmente.
- DP^{+}: Diferencias permanentes positivas y computadas contablemente.
- DP^{-}: Diferencias permanentes negativas y computadas contablemente.
- DP^{-*}: Diferencias permanentes negativas y computadas fiscalmente.
- DT^{+}: Diferencias temporales positivas. Compuestas por diferencias anticipadas del ejercicio o diferencias diferidas cuando se realice su imputación fiscal.
- DT^{-}: Diferencias temporales negativas. Compuestas por diferencias diferidas del ejercicio o diferencias anticipadas cuando se realice su imputación fiscal.
- D^{*}: Deducciones sobre cuota, efectivamente imputadas en el ámbito fiscal.
- D: Deducciones sobre cuota imputadas en el ámbito contable.
- t_1: Tipo de gravamen general.

Sustituyendo la expresión **[2]** en la **[1]** podemos obtener el beneficio neto:

$$B = (1 - t_1) (BAIA - A) - t_1 (DP^{+} - DP^{-}) + D + t_1 RIC \quad \textbf{[4]}$$

donde la RIC, en su expresión más genérica:

$$RIC = \alpha\ (B - RL - DIV - DR - E) \quad \textbf{[5]}$$

y sabiendo que α es un porcentaje que esta comprendido en el intervalo [0; 0,9].

Sustituyendo **[5]** en **[4]** y teniendo en cuenta que la reserva legal es un porcentaje sobre el beneficio[30] ($RL = q^{RL}\ B$), puede obtenerse una expresión general del beneficio:

$$B = \frac{(1 - t_1)\ (BAIA - A) - t_1\ (DP^{+} - DP^{-}) + D - t_1\ \alpha\ DIV + DR + E}{1 - t_1\ \alpha\ (1 - q^{RI.})} \quad \textbf{[6]}$$

Finalmente, sustituyendo la expresión **[6]** en **[5]** podemos obtener una fórmula general de la RIC:

$$RIC = \frac{\alpha\ (1 - q^{RL})\ (1 - t_1)\ (BAJA - A) - \alpha\ (1 - q^{RL})\ t_1\ (DP^{+} - DP^{-}) + \alpha\ (1 - q^{RL})\ D - \alpha\ (DIV + DR + E)}{1 - t_1\ \alpha\ (1 - q^{RL})} \quad \textbf{[7]}$$

Estas expresiones incorporan las múltiples restricciones legales de la RIC, siendo respetuosa con la teoría del propietario y con el método del efecto impositivo. Si bien esta fórmula goza de una mayor generalidad que otras propuestas, en su formulación no se ha tomado en consideración la posibilidad de periodificar contablemente el ingreso contable asociado a la RIC.

B) IMPUTACIÓN PLURIANUAL DEL INGRESO CONTABLE

De optarse por la periodificación de la RIC en el ámbito contable, el impuesto devengado no se vería afectado por esta exención fiscal[31], pudiendo ser determinado mediante la siguiente expresión matemática:

$$ID - t_1\ (BAIA + (DP^{+}\ DP^{-}) - A] - D \quad \textbf{[2*]}$$

[30] Por motivos metodológicos y para alcanzar la necesaria generalidad de la fórmula, hemos denotado el porcentaje de dotación de la RL bajo la sigla q^{RL}, pudiendo alcanzar diferentes valores, según la empresa esté obligada a dotar o no dicha reserva En el caso de que no esté obligada q^{RL} será 0 y, en caso contrario, será 0,1, salvo que con un porcentaje inferior alcance el 20% de la cifra de capital social, tal como se establece en la actual legislación.

[31] El impuesto devengado podría verse afectado si en el ejercicio contable se ha materializado parte de la dotación de la RIC. Este supuesto ha sido obviado en el presente trabajo, siendo nuestro interés observar las diferencias que se producen cuando se decide periodificar la RIC dotada en un ejercicio económico y cuya materialización se espera realizar en ejercicios futuros.

Sustituyendo la expresión **[2*]** en la **[1]** podemos obtener el beneficio neto:

$$B = (1 - t_1)\,(BAIA - A) - t_1\,(DP^{+} - DP^{-}) + D \quad \textbf{[4]}$$

y, dado que el beneficio no está condicionado por la RIC puede utilizarse la expresión [5] directamente:

$$RIC = \alpha\,(B - RL - DIV - DR - E) \quad \textbf{[5]}$$

En ejercicios futuros, el impuesto devengado se vería afectado por los ingresos de la periodificación contable de la RIC, afectando consecuentemente al resultado contable y, por ende, a las futuras dotaciones a la RIC. En consecuencia, la simplicidad de las fórmulas [2*], [4*] y [5*] es más aparente que real. Por tanto, en ejercicios futuros el impuesto devengado (ID) y el resultado contable (B) vendrán determinados por las siguientes expresiones:

$$ID = t_1\,(BAIA + (DP^{+} - DP^{-}) - A - RIC_{DRV}\,I - D \quad \textbf{[2**]}$$

$$B = (1 - t_1)\,(BAIA - A) - t_1\,(DP^{+} - DP^{-} - RIC_{DEV}) + D \quad \textbf{[4**]}$$

donde RIC_{DEV} es la parte del ingreso diferido que corresponde imputar al resultado contable del ejercicio[32].

La opción por esta práctica contable conlleva notables consecuencias en el patrimonio y en los resultados de las empresas que serán analizadas en el siguiente epígrafe, cuya importancia van más allá de una diferente captación contable.

V. CONSECUENCIAS ECONÓMICAS DE LA PERIODIFICACIÓN DE LA RIC

Dado que hasta la fecha las empresas no se han inclinado por periodificar el ingreso contable asociado a la RIC, no es posible efectuar un análisis empírico que permita analizar las consecuencias económicas que se derivan esta práctica contable. Por este motivo, hemos optado por plantear un caso práctico de simulación que seguidamente exponemos y que nos servirá para ilustrar los efectos económicos derivados de las distintas alternativas consideradas en este trabajo —todas ellas válidas desde un punto de vista legal.

Una sociedad sujeta al Impuesto sobre Sociedades obtiene en el ejercicio 20X0 un beneficio antes de impuestos de 10.000 euros. La Junta General aprueba, a propuesta del Consejo de Administración, la siguiente aplicación del resultado: dotar la Reserva para Inversiones en Canarias en su cuantía máxima y no repartir dividendos.

Además, se sabe que la sociedad tiene la obligación de dotar la reserva legal, las retenciones y pagos a cuenta del Impuesto sobre Sociedades se elevan a 1.000 euros y existe una diferencia permanente positiva de 500 euros, así como una diferencia temporal positiva de 400 euros que nace en el ejercicio por un exceso de amortización contable respecto al máximo fiscal —no existiendo dudas sobre la razonabilidad del crédito impositivo.

La empresa materializa la correspondiente reserva a principios del ejercicio 20X1 en un inmovilizado cuya vida útil se estima en 5 años.

[32] En las expresiones [2**] y 4[**], el ingreso imputado por la periodificación de la RIC (RICDEV) ha sido considerado como diferencia permanente, pues se trata de un ingreso contable que no debe computar fiscalmente.

PRIMERA OPCIÓN: Imputación del ingreso contable en el ejercicio fiscal de disfrute

Beneficio no distribuido (BND)

BND = B - RL

Reserva para Inversiones en Canarias (RIC)

RIC = 0,9 BND

Impuesto devengado (ID) y cuota a pagar (IS)

ID = 0,35 (BAIA + DP^+ – RIC)

IS = 0,35 (BAIA + DP^+ + DT^+ – RIC) = ID + 0,35 DT^+

Beneficio neto (B)

B = BAIA – ID = BAIA – [0,35 (BAIA + DP^+ – RIC)] =

B = BAIA – [0,35 (BAIA + DP^+ – 0,9 (B – RL))] =

B = BAIA – [0,35 (BAIA + DP^+ – 0,9 (B – 0,1 B))]

B = 0,65 BAIA – 0,35 DP^+ + 0,2835 B

$$B = \frac{0{,}65\ BAIA - 0{,}35\ DP^+}{0{,}7165}$$

B = 8.827,63	ID = 1.172,37
RIC = 7.150,38	IS = 1.312,37
RV = 0,1 BND = 794,4 9	RL = 882,76

Su representación contable quedaría plasmada a través de los siguientes asientos:

Impuesto sobre beneficios		
1.172,37	Impuesto sobre beneficios (630)	
140,00	Impuesto sobre beneficios anticipado (4740)	
	a H.P. retenciones y pagos a cuenta (473)	1.000,00
	a H.P. acreedor por imp. Sobre soc. (4752)	312,37

Aplicación del resultado		
8.827,63	Pérdidas y Ganancias (129)	
	a Reserva para Inversiones en Canarias (113X)	7.150,38
	a Reservas legal (112)	882,76
	a Reservas voluntarias (117)	794,49

SEGUNDA OPCIÓN: Imputación plurianual del ingreso contable

Beneficio no distribuido (BND)

BND = B - RL

Reserva para Inversiones en Canarias (RIC)

RIC = 0,9 BND

Impuesto devengado (ID) y cuota a pagar (IS)

ID = 0,35 (BAIA + DP^+)

IS = 0,35 (BAIA + DP^+ + DT^+ – RIC) = ID + 0,35 (DT^+ – RIC)

Beneficio neto (B)

B = BAIA – ID = BAIA – 0,35 (BAIA + DP^+) = 0,65 BAIA – 0,35 DP^+

B = 6.325 ID = 3.675

RIC = 5.123,25 IS = 2.021,86

RV = 0,1 BND = 569.25 RL = 632,5

Impuesto sobre beneficios		
3.675	Impuesto sobre beneficios (630)	
140,00	Impuesto sobre beneficios anticipado (4740)	
	a H.P. retenciones y pagos a cuenta (473)	1.000,00
	a Ingresos fiscales por RIC a distribuir en varios ejercicios (13X)	1.793,14
	a H.P. acreedor por imp. sobre soc. (4752)	1.021,86

Aplicación del resultado		
6.325	Pérdidas y Ganancias (129)	
	a Reserva para Inversiones en Canarias (113X)	5.123,25
	a Reservas legal (112)	632,5
	a Reservas voluntarias (117)	569,25

En los ejercicios siguientes la empresa realizará la periodificación del ingreso fiscal surgido correlacionándolo con la depreciación del activo que originó dicha exención, dando lugar al siguiente apunte contable durante la vida útil del bien en el que se materializó la RIC:

Impuesto del ingreso diferido		
1.024,65	Ingresos fiscales por RIC a distribuir en varios ejercicios (13X) a Impuesto sobre beneficios (630)	1.024,65

Desde un punto un punto de vista económico-financiero esta segunda opción es menos atractiva para la empresa, puesto que difiere la imputación de los beneficios fiscales derivados de la RIC. Supone una mayor cuota a pagar (2.021,8 - 1.312,37 = 1.793.14 euros), un menor beneficio (8.827,63 - 6.325 = 2.503,63 euros), así como una diferente cuantía y composición de las reservas retenidas. Cabe afirmar, por tanto, que esta práctica0 contable no sólo afecta a la imputación plurianual de la RIC, sino también en la propia cuantificación de la exención fiscal (7.150,38 - 5.123,25 = 2.027,13).

Una estricta aplicación del principio de correlación de ingresos y gastos repercute en los flujos de tesorería de la empresa y, como consecuencia de la imputación del ingreso diferido en los siguientes ejercicios, incrementa la complejidad administrativa —con sus correspondientes costes organizativos.

Además, existen otros hechos que dificultan el uso de esta práctica contable, pues la RIC se puede materializar en los siguientes activos no depreciables:

a) El Pleno del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Canarias (TEARC), en resolución 38/996/00 de 24 de abril de 2001, ha admitido la materialización de la RIC en terrenos sobre los que posteriormente fuera a edificarse —sin necesidad de acreditar la mejora tecnológica—, siempre que el coste de construcción sea superior al precio pagado por el suelo.

b) El artículo 27, 4 b) de la Ley 19/1994 admite la materialización de la RIC a través de la "suscripción de títulos valores o anotaciones en cuenta de deuda pública de la Comunidad Autónoma de Canarias, de las Corporaciones locales Canarias o de sus empresas públicas u Organismos autónomos".

c) El artículo 27, 4 c) de la Ley 19/1994, también admite la "suscripción de acciones o participaciones en el capital de sociedades que desarrollen en el archipiélago su actividad", siempre que éstas realicen las inversiones en activo fijos necesarios para actividades empresariales en el archipiélago canario.

A tenor de nuestro Derecho contable, en todos estos casos la imputación diferida del ingreso quedaría postergada hasta la enajenación de tales activos (terrenos,

deuda pública y acciones) y, en consecuencia, el reconocimiento del ingreso estaría influido por el principio de realización en su sentido más estricto —su realización en flujos de tesorería—. Por tanto, abogar por la periodificación de la RIC siguiendo el principio de correlación de ingresos y gastos no estaría justificada para estos supuestos, por cuanto incorpora una complejidad importante.

Además, en el planteamiento realizado se está asumiendo que la materialización de la RIC no se ha producido en el ejercicio y que tampoco han existido gastos que puedan ser aparejados con el ingreso contable de la RIC. Sin embargo, el plazo para la materialización de la RIC comprende también el ejercicio económico de obtención del beneficio, en cuyo caso pueden originarse gastos —especialmente cuando la inversión recaiga en bienes depreciables— que precisen ser imputados al ejercicio corriente. En tal supuesto, la complejidad será aún mayor.

Por otra parte, si el principio de correlación de ingresos y gastos, junto al principio de devengo, sirven como elementos conceptuales para saber cuándo y cómo imputar los ingresos, el principio de prudencia condiciona su imputación a resultados al hecho de que los ingresos estén realizados. En el momento de dotar la RIC existe incertidumbre sobre el cumplimiento de los múltiples requisitos relativos a la materialización de la RIC, debiéndose, en todo caso, dilucidar si la imputación del ingreso contable en un solo ejercicio no contraviene el principio de prudencia.

A tenor del principio de empresa en funcionamiento, entendemos que no se contraviene el principio de prudencia si su realización futura está razonablemente asegurada y la empresa goza de una situación económico-patrimonial que objetivamente considerada permita atender al cumplimiento de los requisitos que la norma tributaria tiene establecidos. La actividad económica de cualquier empresa en una economía de mercado se realiza dentro de un ambiente de incertidumbre, lo cual obliga a adoptar diferentes conjeturas para la interpretación y cuantificación de los hechos económicos, a fin de preservar la continuidad de la entidad. Por tanto, el uso de estimaciones razonables es una parte esencial del proceso de elaboración de la información financiera y, lógicamente, debe ser considerado en el registro contable de la RIC, sin obviar que ha de divulgarse toda la información relevante en las cuentas anuales, pues todos los usuarios confían en ella para evaluar el comportamiento de la entidad y su capacidad para mantener y administrar sus recursos.

Algunas empresas reconocen este hecho en la información adicional contenida en las memorias —habitualmente en el apartado relativo a las contingencias y compromisos con terceros—, incorporando expresiones como la que seguidamente se apunta:

"La sociedad tiene compromisos de inversión para el año XXX y siguien-

tes como consecuencia de haberse acogido a los beneficios de la Ley 19/1994, por un importe de XXX miles de euros. No se reconocen impuestos diferidos en relación a las dotaciones realizadas a la Reserva para Inversiones en Canarias, al entenderse que la sociedad materializará suficientemente, en los plazos regulados, los compromisos que asume al dotar dicho fondo".

Evidentemente, en el ejercicio en que se estime una posible mayor deuda por Impuesto sobre Sociedades, como consecuencia del incumplimiento de los requisitos establecidos en la legislación aplicable a la reducción fiscal por dotación a la Reserva para inversiones en Canarias, se deberá dotar la oportuna provisión para riesgos y gastos[33].

VI. CONCLUSIONES

A lo largo de las páginas anteriores hemos abordado las consecuencias que pueden originarse de optarse por la periodificación contable de la RIC, prestando una especial atención a las normas contables que permiten considerar las diferencias permanentes y las deducciones imputadas fiscalmente como ingresos a distribuir en varios ejercicios. Dicho análisis nos ha permitido extraer cinco conclusiones principales:

Primera

Las resoluciones que regulan el impuesto sobre beneficios permiten que el ingreso contable derivado de la RIC pueda ser considerado, con carácter general, como una reducción del gasto por impuesto devengado o, con carácter alternativo, como un ingreso a distribuir en varios ejercicios. Sin embargo, esta segunda posibilidad no es práctica habitual en las empresas y tampoco ha tenido eco en las diversas expresiones matemáticas que cuantifican su dotación.

Segunda

La RIC constituye un ingreso contable devengado y realizado, no contraviniendo el principio de prudencia si su realización futura está razonablemente asegurada y la empresa goza de una situación económico-patrimonial que objetivamente considerada permita atender al cumplimiento de los requisitos que la norma tributaria establece.

Tercera

La periodificación sistemática del ingreso contable de la RIC adolece de cierta inconsistencia teórica, al incorporarse a resultados por desiguales motivos: las materializaciones en bienes depreciables conforme el inmovilizado se amortiza, mien-

[33] Véase S. Miranda Calderín y J.A. Dorta Velázquez *La Reserva para Inversiones en Canarias: un enfoque integrador desde las perspectivas académica y profesional*, cit.

tras que el resto de materializaciones (terrenos, deuda pública y acciones) cuando se enajenan.

Cuarta

La periodificación de esta exención fiscal constituye una alternativa legal, si bien presenta una escasa operatividad práctica, tiene consecuencias financieras negativas para la empresa e incrementa la complejidad en su seguimiento contable.

Como cualquier otra práctica contable, los beneficios derivados de la información financiera suministrada deben superar los costes asociados a su obtención y comunicación. En este sentido, imputar el ingreso contable de la RIC en el año de disfrute es una alternativa contable que presenta una mejor relación coste/beneficio (economicidad), siempre y cuando se aporte información complementaria y adicional en la memoria que permita asegurar unos niveles aceptables de relevancia y fiabilidad.

Quinta

El principio de correlación de ingresos y gastos no siempre se ajusta a la diversidad de la realidad económica y este puede ser el caso de la RIC. Como acertadamente apunta Cea García[34] *"los principios contables no pueden ser permanentes ni universales, sino más bien coyunturales y particulares, pues surgen en relación con un entorno concreto en un momento dado y en relación con una actividad económica siempre relativa y conjeturable, por lo que ni pueden ser los mismos para todos los países, ni pueden ser permanentemente los mismos para un país"*. Las singularidades del Régimen Económico y Fiscal de Canarias conforman un entorno diferenciado que demanda soluciones particulares y no simplemente la extrapolación de normas, contables o de otra índole, pues sus circunstancias políticas, económicas y culturales son únicas y las experiencias de otros ámbitos no pueden ser importadas sin prestar atención a las diferencias que subyacen en este específico entorno.

Aunque no ha sido abordado en el presente trabajo, es menester añadir que la regulación contable española se encuentra en una fase de transición y ello afectará inexorablemente al principio de correlación de ingresos y gastos. Nuestro ordenamiento contable se fundamenta en la noción de imagen fiel y en los principios contables, proponiéndose su sustitución por otro marco de referencia que implica un nuevo planteamiento. Originariamente el principio de correlación de ingresos y gastos ha servido, junto a otros principios, como justificación teórica para racionalizar el proceso del cálculo del resultado. Sin embargo, el modelo contable que se im-

[34] J.L. Cea García, "Sobre el deber ser y el ser de los principios de contabilidad generalmente aceptados", en J.L. Cea García (coord.), Lecturas sobre principios contables, AECA, Madrid, 1989, pág. 44.

pondrá en nuestro país se sustenta en el denominado enfoque activo-pasivo y probablemente exija, como ya han realizado otros países, una redefinición del principio de correlación, evitando que se consideren como activos o pasivos cualquier partida que no cumpla con los requerimientos exigidos. *"A la vista de la nueva filosofía promovida por el marco conceptual, surge inmediatamente una pregunta: ¿para qué sirve el matching*[35] *ahora? Porque, si su función primordial consistía en discriminar entre gasto y activo, el matching ha quedado vacío de contenido […] Quien invoque el viejo matching como fundamento de una práctica contable será sospechoso de intento de trasladar a ejercicios futuros los gastos del periodo corriente"*[36].

En síntesis, la consideración de la RIC como ingreso plurianual tiene difícil encaje en el actual modelo contable y no parece que los cambios normativos que imponga el nuevo enfoque auguren un futuro a esta alternativa contable que, por otra parte, no ha sido considerada en la *praxis* profesional.

[35] En la literatura contable hispanoamericana se suele traducir "*matching*" por "apareamiento", si bien la tradición española ha optado por traducir "*matching principle*" como "principio de correlación de ingresos y gastos".

[36] R. García-Olmedo Domínguez, *Esplendor y ocaso del principio de correlación* (El declive del Principio de Correlación de ingresos y gastos tras la generalización de un determinado modelo de Marco Conceptual). Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, Madrid, 2000, págs. 502-503. También incluido en R. García-Olmedo Domínguez, 2001.