



# LA IMPUTACIÓN DE LA RENTA EN EL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES

The accrual of income in the Spanish Corporate Income Tax.

Grado en Derecho  
Facultad de Derecho  
Universidad de La Laguna  
Curso 2015/2016  
Convocatoria: julio.

**Realizado por:** Sergio Santana Morales

**Tutorizado por:** Prof. Dr. D. Francisco Clavijo Hernández

**Departamento:** Derecho Público y Privado Especial y Derecho de la Empresa

**Área:** Derecho Financiero y Tributario.

## ÍNDICE

<b>I.</b>	<b>El hecho imponible del impuesto de sociedades.</b>	<b>3</b>
1.	<b>Renta.</b>	<b>5</b>
1.1.	El concepto de renta en la Hacienda Pública.	5
1.2.	La renta en el Impuesto sobre Sociedades.	8
2.	<b>Período impositivo y devengo.</b>	<b>9</b>
2.1.	Regla general.	9
2.2.	Reglas especiales.	11
2.3.	Devengo.	12
<b>II.</b>	<b>La obtención de la renta como criterio de atribución del hecho imponible a las “entidades” sujetas al impuesto.</b>	<b>13</b>
1.	Los principios contables “versus” los principios tributarios.	13
2.	El principio del devengo como principio fundamental en la imputación de la renta.	18
3.	El principio de correlación de ingresos y gastos.	24
4.	El principio de inscripción contable.	28
4.1.	Significado del principio.	28
4.2.	La contabilización de un ingreso o gasto en un ejercicio distinto al del devengo.	29
5.	Los cargos y abonos en la cuenta de Reservas por cambios de criterios contables.	31
6.	Supuestos especiales de imputación de renta: operaciones a plazos o con precio aplazado; e ingresos por “quitas y esperas” como consecuencia de un convenio concursal.	33
6.1.	Operaciones a plazos o con precio aplazado.	33
6.2.	Ingresos por “quitas y esperas” como consecuencia de un convenio concursal.	35
<b>III.</b>	<b>Conclusiones.</b>	<b>36</b>
<b>IV.</b>	<b>Bibliografía.</b>	<b>38</b>

## Resumen:

Este trabajo analiza la obtención de renta en el Impuesto sobre Sociedades, a tenor de la Ley 27/2014 del Impuesto sobre Sociedades, desde la perspectiva de la teoría general del Derecho Tributario. Haremos un repaso de todos los elementos que toman partido en la determinación de la renta y su imputación al período impositivo, teniendo presente los principios contables establecidos en el Plan General de Contabilidad.

**Palabras clave:** Impuesto sobre Sociedades, obtención de renta, imputación temporal, teoría general del Derecho Tributario.

## Abstract:

This article analyses the accrual of income in the Spanish Corporate Income Tax, following the Corporate Income Tax Act 27/2014, from the general theory of tax law. We will do a review over all the elements that influence the determination of the income and its temporal attribution to the tax period, bearing in mind the accounting rules set in the General Accounting Plan.

**Key words:** Corporate Income Tax, accrual of income, temporal attribution, general theory of law tax.

## I. El hecho imponible del impuesto de sociedades.

Para empezar ha de señalarse que el hecho imponible puede definirse, de acuerdo con el art. 20 LGT<sup>1</sup>, siguiendo a Sainz de Bujanda, como el presupuesto legal de carácter fáctico que explica y justifica el nacimiento de la obligación tributaria principal<sup>2</sup>.

Analíticamente, el hecho imponible está constituido por un elemento objetivo que supone la realización de un hecho o acto, o bien la situación del sujeto o de sus bienes. Y de un elemento subjetivo, que está formado por los criterios normativos que establecen la relación entre el elemento objetivo con una persona o entidad.

---

<sup>1</sup> Ley 58/2003, de 17 de Diciembre, General Tributaria.

<sup>2</sup> CLAVIJO HERNÁNDEZ, F. “El Hecho Imponible”, En Apuntes de Derecho Financiero y Tributario, parte general.

La Ley del Impuesto de Sociedades<sup>3</sup> define el hecho imponible en su artículo 4, estableciendo que está constituido por “la obtención de renta por el contribuyente, cualquiera que fuese su fuente u origen”. A lo que deberíamos añadir “durante el período impositivo”<sup>4</sup>, pues estamos ante un tributo periódico y no instantáneo, cuyo devengo se produce el último día del período impositivo.

Si se compara, la nueva regulación del hecho imponible, de la Ley 27/2014, con la del Texto Refundido<sup>5</sup>, tres novedades saltan a la vista: el establecimiento de un concepto de actividad económica, de entidades patrimoniales y la eliminación de la presunción de obtención de renta en la cesión de bienes y derechos<sup>6</sup>.

Para definir la actividad económica, la Ley 27/2014 ha optado por atraer al Impuesto sobre Sociedades el concepto de la Ley del Impuesto de la Renta, y así la define en el artículo 27.1, quedando configurada como la ordenación por cuenta propia de los medios de producción y recursos humanos o de uno de ambos con la finalidad de intervenir en la producción y distribución de bienes y servicios.

Por otra parte, a fin de resolver las dudas que siempre pesan sobre la consideración del arrendamiento de bienes inmuebles como actividades económica, la Ley establece que no nos encontraremos ante tal actividad cuando para su ordenación se utilice, al menos, a una persona empleada con contrato laboral a jornada completa.

Al mismo tiempo, la Ley precisa que las sociedades patrimoniales –aquellas en las que más de la mitad de su activo esté constituido por valores, o no esté afecto a una actividad económica- no realizarán actividad económica.

Pues bien, para examinar el hecho imponible, debemos distinguir los siguientes elementos:

---

<sup>3</sup> Ley 27/2014, de 17 de Diciembre, del Impuesto sobre Sociedades.

<sup>4</sup> PÉREZ ROYO, I. “El Impuesto sobre Sociedades (I)”, en *Curso de Derecho Tributario, Parte Especial*; 8ª ed.; Tecnos, Madrid, 2013, p. 331 y siguientes.

<sup>5</sup> Real Decreto 4/2004, de 5 de Marzo, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades.

<sup>6</sup> ARNAIZ ARNAIZ, T. *Comentarios a Leyes. Fiscalidad práctica 2015: IRPF, Patrimonio y Sociedades*. 1ª ed., Lex nova, Valladolid, 2015.

- Renta: contenido del elemento objetivo.
- Contribuyente: que es a quien se le atribuye la renta y configura al Impuesto sobre sociedades como un impuesto personal.
- Obtención: que es el nexo que atribuye la renta al contribuyente.
- Período impositivo-devengo: momento en el que se realiza el hecho imponible.

Nosotros, en este epígrafe, analizaremos la renta y el período impositivo y el devengo, para luego, el siguiente dedicarlo a la “obtención de la renta”.

## 1. Renta.

Los artículos 4.1 y 10.1 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades definen de manera sucinta el contenido del elemento objetivo del hecho imponible, pero no da una definición de qué se entiende por renta. Por ello, para aclarar este concepto, nada mejor que atender a las distintas concepciones de renta que ha venido manteniendo la Hacienda Pública, para poder así interpretar cuál es el ámbito del hecho imponible del Impuesto sobre Sociedades.

### 1.1.El concepto de renta en la Hacienda Pública.

El concepto de renta ha ocupado una posición central en la formulación de los impuestos personales sobre la Renta. Según ha precisado GOTA LOSADA<sup>7</sup>, “la búsqueda de éste concepto ha constituido, sin duda, uno de los capítulos más interesantes y profundos de la Hacienda Pública, en la que han brillado, sobre todo, la doctrina alemana y la norteamericana”. Del estudio de ambas corrientes doctrinales se obtienen ciertos resultados, materializados a través de dos teorías, que son las que mayor aceptación poseen entre los autores. Hablamos de la teoría de la renta-producto y la de la renta-incremento patrimonial, ambas objeto de explicación posterior. Es reseñable que

---

<sup>7</sup> GOTA LOSADA, A. *Tratado del Impuesto sobre Sociedades*, Tomo I, Extecom, Madrid, 1988, p. 185.

los sistemas tributarios, en general, han ido evolucionando de la primera teoría a la segunda, ya sea por razones prácticas o razones de innegable justicia<sup>8</sup>.

### *Teoría de la renta-producto.*

Esta teoría supuso la primera aproximación al concepto de renta. Recibió su primera expresión a finales del siglo XIX, sirviendo de base a la Ley Prusiana de 1891. Al tiempo que fue respaldada por grandes hacendistas, de la talla de HERMANN SCHMOLLER, quienes siguen en esta materia las doctrinas económicas tradicionales.

Ya que la razón de este trabajo es el estudio de la obtención de la renta en el Impuesto sobre Sociedades, no es momento de extendernos en la explicación de la teoría, siendo lo más conveniente exponer sus notas fundamentales, las cuales se resumen en los siguientes:

- La teoría establece la existencia de dos elementos, el capital y la renta. Según la misma, el *capital* es toda riqueza corporal o incorporal y durable, que supone para su titular la obtención de unos ingresos y la realización de unos gastos; mientras que la *renta* es la utilidad que obtenemos de ese capital, es decir, el ingreso real o monetario que deriva de esa fuente de riqueza estable, permanente y productiva.
- Siguiendo esta teoría, la renta se determina teniendo presente los ingresos obtenidos, descontando los gastos necesarios para el mantenimiento de la cuantía inicial y en las mismas condiciones productivas.
- Para esta teoría, no se consideran renta los ingresos excepcionales o eventuales (premios, loterías, etc.) ni las ganancias de capital o aumentos de valor experimentados por los elementos patrimoniales del contribuyente, ni tampoco las adquisiciones a título gratuito por donaciones, herencias y legados, pues se consideran operaciones patrimoniales.

En resumen, para la teoría de la renta-producto o fuente, la renta sería la riqueza que una vez deducidos los gastos en un intervalo de tiempo, obtiene el contribuyente, a modo de fruto natural o civil, de su “capital”.

---

<sup>8</sup> Matas Rojas, S. “Concepto y clasificación de renta” [en línea]: <http://m.exam-10.com/law/25649/index.html>. Última consulta: 6 de julio de 2016.

### *Teoría de la “renta-incremento patrimonial”.*

Según Georg VON SCHANZ<sup>9</sup>, quien introdujo esta teoría en 1896, la renta no puede separarse del patrimonio, porque se genera por modificación de la sustancia del mismo. Lo que supone que depende de las distintas valoraciones que de él se hagan a lo largo del año considerado.

De acuerdo con esta teoría, renta es la riqueza que entra, deducidos los gastos, en el patrimonio del contribuyente en un intervalo de tiempo. La diferencia con la teoría de la renta-producto es que en este concepto de renta se comprenden toda clase de ingresos monetarios o reales, procedan o no de elementos patrimoniales productivos y regulares, y sean o no periódicos. Por esta razón, se incluyen todo los ingresos, ya sean excepcionales o eventuales, o procedan de rendimientos regulares, así como las plusvalías o incrementos de valor de los bienes y las adquisiciones a título gratuito por herencia, donaciones o legados.

A diferencia de la teoría de la renta producto, en la que la misma se determina a través de la suma de todas la “utilidades”, en el caso de la renta como incremento patrimonial son dos las vías a través de las cuales podemos determinar la renta. Una sería de manera sintética, teniendo en cuenta la diferencia entre el patrimonio al final del período y al principio del mismo; mientras que otra sería analíticamente, por la suma sucesiva de aumentos (ingresos por bienes y servicios), aumentos de valor de los bienes existentes en su patrimonio (ganancias de capital), aumentos patrimoniales (adquisiciones a título gratuitos e ingresos excepcionales o eventuales) y, luego, restando todas las disminuciones (gastos necesarios para mantener el capital, minusvalías, etc.) acaecidas en el mismo período de tiempo<sup>10</sup>.

---

<sup>9</sup> SCHANZ, G. Von, “El concepto de renta y las leyes reguladoras de los impuestos”, en Hacienda Pública Española, nº 3, 1970.

<sup>10</sup> CLAVIJO HERNÁNDEZ, F. “El hecho imponible en el Impuesto sobre Sociedades”, en *Manual del Impuesto sobre Sociedades*, 1ª ed., Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 2003, p. 74.

Según J. F. DUE, la forma más exacta de determinar el “ingreso total ganado” durante un período de tiempo es considerar la renta como:

1. El monto total recibido de terceros durante el período, menos los gastos necesarios para la obtención de esa suma.
2. El valor de la actividad de consumo de la persona.
3. El incremento en el valor del activo poseído durante el período.

La suma de esos elementos deben corresponder con la suma del consumo más incremento neto en el patrimonio en el período. Siendo el resultado, el importe de todos los recursos de que un contribuyente puede disponer, en un período determinado, para destinar al consumo o para incrementar su patrimonio, sin poner en peligro su capacidad productiva anterior.

En otro de sus pasajes, Schanz expone que esta teoría trata de saber cuál es el poder o capacidad económica de una persona durante un período determinado. Es por ello por lo que se tiene en consideración el importe de todos los recursos que el contribuyente puede destinar al consumo o al incremento de su patrimonio, en un período de tiempo determinado.

### 1.2.La renta en el Impuesto sobre Sociedades.

Como ya hemos avanzado, la Ley del Impuesto sobre Sociedades no define qué es la renta, ni sus elementos o los componentes que la integran. Sin embargo, ello no significa que no debamos intentar una aproximación al concepto de renta del Impuesto sobre Sociedades.

Del análisis de los artículos 4 y 10 a 23 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, se desprende que a pesar de no posicionarse sobre qué se considera renta, con claridad observamos la impregnación de la Ley en la teoría de la renta-incremento patrimonial. Llegamos a esta conclusión cuando la Ley establece que la renta gravada será toda aquella obtenida por el contribuyente, con independencia de su fuente u origen. Por lo que se incluyen: los ingresos eventuales y las ganancias de capital o plusvalías patrimoniales realizadas y las adquisiciones a título lucrativo (artículos 10.3 y 17 de la Ley).



De esta manera, podemos decir, siguiendo a la doctrina (CLAVIJO HERNÁNDEZ, SANZ GADEA Y GOTA LOSADA), que la renta gravada en el Impuesto está constituida por *el incremento patrimonial neto, ajustado fiscalmente, durante el período impositivo, que no se deba a aportaciones de los socios*. Este concepto deber ser, no obstante, puntualizado en la siguiente forma:

- La renta está constituida por toda la riqueza que entra en el patrimonio de una entidad durante el ejercicio, es decir, entre el primer y el último día del mismo, cualquiera que sea su naturaleza –dineraria o en especie-.
- El Impuesto sobre Sociedades grava la renta neta obtenida por la entidad. Por ello, para la determinación de su importe no solo deberemos tener en cuenta los ingresos por ventas y los beneficios extraordinarios obtenidos, sino también los gastos y pérdidas sufridas en el ejercicio social.
- En el método de determinación directa (estimación directa en palabras de la Ley) la renta se identificará con el resultado contable o aumento patrimonial neto obtenido durante el ejercicio, ajustado fiscalmente según las normas de calificación, valoración e imputación (arts. 11-23 LIS).
- Cuando decimos que la renta no derive de la aportación de los socios, nos referimos a que las operaciones de capital entre la sociedad y los socios no suponen ni beneficio ni pérdida en la determinación de la renta de una entidad. Este es el caso de las aportaciones al capital o de las reservas, que si bien suponen un incremento del patrimonio neto social, al ser el soporte de dichos incrementos y no una ganancia generada por la sociedad. Del mismo modo, la reducción de capital o la distribución de beneficios, aunque supone un decrecimiento del patrimonio neto, no son disminuciones computables para determinar la renta porque no supone una pérdida o menor valor producido.

## 2. Período impositivo y devengo.

### 2.1.Regla general.

En este impuesto existe una estrecha vinculación entre el elemento material del hecho imponible y el aspecto temporal, regulado en los artículo 27 y 28 de la Ley del Impuesto.

La vinculación se debe a la esencia misma de la renta que, como hemos visto es un concepto complejo, compuesto por partidas positivas y negativas, que ha de estar referido a un período de tiempo determinado, el período impositivo<sup>11</sup>.

Según el art. 27 de la Ley del Impuesto “El período impositivo del Impuesto sobre Sociedades coincidirá con el ejercicio económico del contribuyente” y añade que “en ningún caso, este período podrá superar los doce meses”. Al ejercicio económico se refiere la normativa mercantil como una división convencional de la duración de la vida de la sociedad, que permite a los administradores determinar los beneficios de esta periódicamente a la vez que estudia y analiza su evolución<sup>12</sup>. Ello se desprende de artículos como el 253 de la Ley de Sociedades de Capital<sup>13</sup>, el cual establece que “Los administradores de la sociedad están obligados a formular, en el plazo máximo de tres meses contados a partir del cierre del ejercicio social, las cuentas anuales, el informe de gestión y la propuesta de aplicación del resultado, así como, en su caso, las cuentas y el informe de gestión consolidados”.

Por tanto, cada entidad tiene libertad para determinar su ejercicio económico<sup>14</sup> en sus estatutos, y solo en caso de que no lo hacerlo se aplicará por defecto el año natural – artículo 26 de la Ley de Sociedades de Capital-, que es el que transcurre entre el 1 de enero y el 31 de diciembre. A los períodos que no transcurren entre dichas fechas, se les denomina quebrados.

Con independencia de estas reglas generales, existen otras que disciplinan, específicamente, los casos de período impositivos con una duración inferior al año, y que vamos a examinar a continuación.

---

<sup>11</sup> CLAVIJO HERNÁNDEZ, F. “Impuesto sobre Sociedades (I)”, en *Curso de Derecho Tributario: Parte especial. Sistemas tributarios: los tributos en particular*; 19ª ed., Marcial Pons, Madrid, 2003, p. 216.

<sup>12</sup> MAROTO SAEZ A. “Período impositivo y devengo del Impuesto sobre Sociedades”, en *Manual del Impuesto sobre Sociedades*, 1ª ed., Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 2003, p. 524.

<sup>13</sup> Real Decreto Legislativo 1/2010, de 2 de julio, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley de Sociedades de Capital.

<sup>14</sup> Aunque la Ley da la potestad para que cada contribuyente decida sobre su ejercicio económico y consecuentemente sobre el período impositivo, en la práctica son muy pocos aquellos que se aprovechan de tal prerrogativa.

## 2.2.Reglas especiales.

El artículo 27.2 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades establece los supuestos de terminación del período impositivo antes de que hayan transcurrido los doce meses:

- Extinción de la entidad.

Siguiendo a parte de la doctrina, podemos decir que la extinción de la entidad se produce en el momento en el que se lleva a cabo la cancelación del asiento de la entidad en el Registro. Y es que una cosa es la extinción de la sociedad y otra muy distinta la disolución, pues no puede perderse de vista que, en virtud del artículo 371 de la Ley de Sociedades de Capital, “la sociedad disuelta conservará su personalidad jurídica mientras la liquidación se realiza”, liquidación que puede prolongarse diversos períodos impositivos. Pues bien, en el caso de la extinción, no en la disolución, es cuando se entiende concluido el período impositivo.

- Cambio de residencia de una entidad residente en territorio español al extranjero.

El fundamento de este supuesto radica en el cambio de régimen de tributación de la entidad, que deja de contribuir por el Impuesto sobre Sociedades y pasa a tributar por el Impuesto de la Renta de los No Residentes. Lo cual ocurre cuando una sociedad constituida conforme al derecho extranjero, pero con domicilio social en España o sede de dirección efectiva en dicho territorio, traslada su domicilio o su sede al extranjero. Si la entidad mantuviese un establecimiento permanente en España, también en este caso concluirá el período impositivo y se abre para el establecimiento permanente un régimen de tributación distinto en el Impuesto sobre la Renta de los no Residentes.

- Transformación de la forma jurídica de la entidad, implicando la no sujeción al impuesto de la entidad resultante.

Sería el caso –hoy imposible<sup>15</sup> tras la publicación de la Ley 3/2009, sobre Modificaciones Estructurales de las sociedades mercantiles- de transformación de una sociedad de responsabilidad limitada en una sociedad civil de objeto no mercantil, que no estaría sujeta al Impuesto sobre Sociedades.

En estos casos, hoy prácticamente fuera del tráfico jurídico porque no lo permite la Ley de Modificaciones Estructurales, la transformación de la sociedad determina el devengo anticipado del Impuesto, y su tributación por las “plusvalías tácitas” de los elementos patrimoniales de su activo.

- Transformación de la forma jurídica de la entidad, implicando la modificación del tipo de gravamen aplicable o de un régimen tributario distinto.

Este punto, a diferencia del anterior, sí puede darse en la práctica mercantil, de acuerdo con la Ley de Modificaciones Estructurales, y por tanto, es plenamente posible que una sociedad pase del régimen general al régimen especial, o de un régimen especial a otro régimen especial, o bien de un régimen especial al régimen general.

En todo caso, debe precisarse que para que concluya el período impositivo no basta – como señala CLAVIJO HERNÁNDEZ- que se produzca la transformación de la sociedad: siendo necesario también que esa modificación determine la aplicación de un tipo de gravamen diferente, o que traiga consigo la aplicación de un régimen tributario distinto.

### 2.3.Devengo.

El devengo es un momento clave en todo tributo, ya que en ese instante se entiende realizado el hecho imponible y se produce, como dice el artículo 21 de la Ley General Tributaria, el nacimiento de la obligación tributaria.

El artículo 28 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades dispone que el impuesto devengará el último día del período impositivo, por lo que, teniendo en cuenta lo expuesto

---

<sup>15</sup> ESPÍN GUITIERREZ, C. “Transformación de sociedad de responsabilidad limitada en otros tipos sociales”, en *Modificaciones estructurales de las sociedades mercantiles*, Edición original, Thomson Reuters Aranzadi, Navarra, 2009, pp. 196 y 197.

en el apartado anterior, dicho devengo tendrá lugar el 31 de diciembre o, en el caso de ejercicio quebrado o de finalización anticipada del período, el último día del período impositivo.

## II. La obtención de la renta como criterio de atribución del hecho imponible a las “entidades” sujetas al impuesto.

El nexos que une la renta con la entidad sujeta al Impuesto sobre Sociedades, es la “obtención”. ¿En qué momento se entiende obtenida la renta, realizándose el hecho imponible del Impuesto sobre Sociedades?

El estudio de la obtención de la renta, lo vamos a realizar partiendo del principio contable del devengo, para luego analizar los principios de correlación de ingresos y gastos, y el de inscripción contable, sin pasar por alto la relación entre los principios fiscales y los contables. Comenzamos analizando esto último.

### 1. Los principios contables “versus” los principios tributarios.

De entrada, conviene tener claro que la finalidad de los principios contables y de los principios tributarios, es distinta. A efectos prácticos, podemos ver dichas diferencias en la forma de contabilizar los ingresos y gastos en la cuenta de resultados frente al modo de determinar los ingresos y gastos en la base imponible del Impuesto sobre Sociedades.

Esta diferencia se debe a que la contabilidad persigue reflejar la imagen fiel de la empresa, -como ya precisara el *Report of the Committee on Company Law Amendment, 1945*, más conocido como el *Cohen Report*, a través de la expresión “a true and correct view”- y como reproduce en el artículo primero el Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre, por el que se aprueba el Plan General de Contabilidad (PGC en adelante), al establecer que “Las cuentas anuales deben redactarse con claridad, de forma que la información suministrada sea comprensible y útil para los usuarios al tomar sus decisiones económicas, debiendo mostrar la imagen fiel del patrimonio, de la situación financiera y

de los resultados de la empresa, de conformidad con las disposiciones legales”. La contabilidad pretende ser un instrumento para la toma de decisiones futuras en el ámbito empresarial por lo que un reflejo de la realidad es lo más adecuado. Por otro lado, las normas tributarias tienen carácter recaudatorio, tendente a gravar la capacidad contributiva del sujeto pasivo.

Los principios contables generalmente aceptados –e incluidos en el PGC- son los siguientes:

1. Empresa en funcionamiento. Se considerará, salvo prueba en contrario, que la gestión de la empresa continuará en un futuro previsible. Por esta razón, la aplicación de los principios contables no estará encaminada a determinar el valor del patrimonio a efectos de su enajenación global o parcial ni el del importe resultante en caso de liquidación.

2. Devengo. Los efectos de las transacciones o hechos económicos se registrarán cuando ocurran, imputándose al ejercicio al que las cuentas anuales se refieran, los gastos y los ingresos que afecten al mismo, con independencia de la fecha de su pago o de su cobro. Es decir, en función de la corriente real y no en función de la corriente monetaria o financiera.

3. Uniformidad. Cuando se adopte un criterio dentro de las alternativas que, en su caso, se permitan, deberá mantenerse en el tiempo y aplicarse de manera uniforme, en tanto no se alteren los supuestos que motivaron su elección. En caso contrario, la alteración se hará constar en la memoria anexa a las cuentas anuales.

4. Prudencia. Se deberá ser prudente en las estimaciones y valoraciones a realizar en condiciones de incertidumbre. La prudencia no justifica que la valoración de los elementos patrimoniales no responda a la imagen fiel que deben reflejar las cuentas anuales. Y añade que, sin perjuicio de lo dispuesto en el artículo 38 bis del Código de Comercio, únicamente se contabilizarán los beneficios obtenidos hasta la fecha de cierre del ejercicio. Por el contrario, se deberán tener en cuenta todos los riesgos, con origen en el ejercicio o en otro anterior, tan pronto sean conocidos, aun tras el cierre de las cuentas anuales y su formulación. Con independencia de que el ejercicio se salde con beneficio o pérdidas, deberá tenerse en cuenta las amortizaciones y correcciones de valor por deterioro de los activos.

5. *No compensación*. Salvo que una norma disponga de forma expresa lo contrario, no podrán compensarse las partidas del activo y del pasivo o las de gastos e ingresos, y se valorarán separadamente los elementos integrantes de las cuentas anuales.

6. *Importancia relativa*. Se admitirá la no aplicación estricta de algunos de los principios y criterios contables cuando la importancia relativa en términos cuantitativos o cualitativos de la variación que tal hecho produzca sea escasamente significativa y, en consecuencia, no altere la expresión de la imagen fiel.

En todo caso, hay que tener en cuenta –y así lo establece el Plan General de Contabilidad- que: en los casos de conflicto entre principios contables, deberá prevalecer el que mejor conduzca a que las cuentas anuales expresen la imagen fiel del patrimonio, de la situación financiera y de los resultados de la empresa.

A pesar de las diferencias entre las normas tributarias y los principios contables, el legislador ha establecido –por medio del artículo 10.3 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades- que a la hora de determinar la base imponible del Impuesto, mediante el método de determinación directa, se partirá del resultado contable al cual se le aplicarán las prescripciones establecidas en la Ley del Impuesto. Esta norma que parece novedosa, tiene sus antecedentes en la Tarifa 3ª de Contribución de Utilidades, aprobada por la Ley de 29 de abril de 1900, que estableció –¡a principios del siglo pasado!- en su disposición quinta que el resultado contable se constituía como base de la definición de renta del sistema fiscal español<sup>16</sup>.

Según el propio artículo 10.3 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, “El resultado contable se determina 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”. Esta remisión a la normativa contable, la cual está regulada reglamentariamente en su inmensa mayoría, hizo que se plantearan problemas de si la Ley del Impuesto cumplía con las exigencias constitucionales de la reserva de ley,

---

<sup>16</sup> Villacorta Hernández, M. “Relación entre derecho contable y derecho fiscal”, Universidad Complutense de Madrid [en línea]: <http://www.cesfelipesecondo.com/revista/Articulos2004/Articulo13.pdf>. Última consulta: 6 de julio de 2016.

ya que, recordemos, la base imponible forma parte del ámbito material de este principio y exige su regulación por ley, como precisa el artículo 10 de la LGT<sup>17</sup>.

SANZ GADEA, examinando esta cuestión, ha defendido que el artículo 10 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades no constituye ninguna vulneración constitucional, en tanto que “la subordinación al principio de reserva de ley queda salvaguardada porque el resultado contable se regula mediante normas de carácter legal y también de carácter reglamentario, ciertamente, pero éstas últimas dictadas en desarrollo de aquéllas, de modo que el resultado contable está determinado por la ley”.

Hechas estas precisiones, no está de menos destacar, por la importancia que tiene el resultado contable para la determinación de la renta sujeta, que las normas en las que se regula y desarrolla esta magnitud contable, son las siguientes: Código de Comercio, la Ley de Sociedades de Capital, el Plan General Contable y el homónimo para las PYMES, normas contables de la Comisión Nacional del Mercado de Valores y Resoluciones del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, entre otras. Todas ellas, bajo la clara influencia de las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF) adoptadas por el *International Accounting Standards Board (IASB)*<sup>18</sup>, que si bien no son de aplicación directa, han tenido clara influencia sobre el legislador mercantil.

Como ya hemos adelantado el Derecho Tributario persigue otras finalidades y se aplica bajo unos principios diferentes. La Constitución Española, en su artículo 31 establece que “Todos contribuirán al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su capacidad económica mediante un sistema tributario justo inspirado en los principios de igualdad y progresividad que, en ningún caso, tendrá alcance confiscatorio”. En el apartado segundo añade que “El gasto público realizará una asignación equitativa de los recursos públicos y su programación y ejecución responderán a los criterios de eficacia y economía”. Pues solo de la interrelación de ambos preceptos se puede justificar la necesidad de contribuir

---

<sup>17</sup> Ley 58/2003, 17 de diciembre, General Tributaria.

<sup>18</sup> ÁLVAREZ MELCÓN, S. “El Impuesto sobre Sociedades y la contabilidad”, en *Contabilidad y fiscalidad: Impuesto sobre Sociedades e IVA*, 5ª ed., Centro de Estudios Financieros, Madrid, 2010, p. 9.



al sostenimiento del Estado, sin que pueda existir un ideal de justicia tributaria –que es el verdadero fundamento del precepto- sin referirnos al gasto público<sup>19</sup>.

En el precepto transcrito se alude a los principios tributarios de la capacidad económica y de la igualdad, que son, de entre todos los principios tributarios, los que, en mi opinión, reflejan con mayor claridad la distinción que aquí nos ocupa. Son estos los que suponen un distanciamiento de la norma tributaria con respecto a los principios contables. Por un lado, el principio de igualdad inherente no solo al ordenamiento tributario sino predicable de todo el texto constitucional, en virtud del artículo 14 de la Constitución española. En el ámbito tributario, el principio de igualdad suele reconducirse a la capacidad económica. La igualdad, así concebida, exige que situaciones económicamente iguales sean tratadas de la misma manera y que aquellas situaciones desiguales sean tratadas de forma diferente. Esto lleva a que cuanto mayor sea la riqueza de un individuo, mayor ha de ser la cantidad con la que ha de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos. Sólo así se soportan de igual forma las cargas tributarias por los distintos contribuyentes.

Por otro lado, el principio de capacidad económica, quizás el más transcendental de los principios tributarios, aunque interrelacionado con el principio de igualdad, tiene un contenido propio. La doctrina sostiene dos conceptos o modalidades de capacidad económica, estas serían: la capacidad económica absoluta, la cual supone la aptitud abstracta para concurrir al levantamiento de las cargas públicas; y la capacidad económica relativa, que establece la medida en la que cada contribuyente ayudará al levantamiento.

Resumiendo, los principios contables pretenden reflejar la imagen fiel de la situación económica de la entidad; y los tributarios pretenden gravar la capacidad contributiva de la entidad. Por ello, de acuerdo con los principios contables, se podrían contabilizar gastos dudosos como serían los efectuados con entidades establecidas en territorios considerados paraísos fiscales, o gastos no deducibles en la normativa tributaria como el relativo a la cuantificación del Impuesto sobre Sociedades; pero también actuaciones como la amortización acelerada, permitida en las normas tributarias pero no así en las mercantiles, etc. Las diferencias se deberán bien a distintas definiciones de gastos e ingresos en el ámbito fiscal y contable; diferencias en los criterios de imputación temporal; o a la

---

<sup>19</sup> Su inclusión se debe a la enmienda al proyecto de Constitución, del senador FUENTES QUINTANA.

admisión en el plano tributario de la compensación de bases imponibles negativas de ejercicios anteriores. Aquí entran en juego los ajustes extracontables, que pueden ser positivos o negativos, y que van encaminados a adecuar el resultado contable a la normativa tributaria.

De tal modo que si el gasto contabilizado en virtud de la normativa contable no resulta deducible fiscalmente, deberá realizarse un ajuste positivo, aumentando la base imponible. Teniendo igual tratamiento un ingreso imputable mayor que el registrado contablemente. Por otro lado, se llevará a cabo un ajuste negativo para el caso en el que la ley del impuesto permita considerar que el gasto fiscalmente deducible es mayor que el que se ha contabilizado, o que el ingreso imputable es menor que el registrado contablemente.

Lo que nos permite concluir que para la determinación de la renta sujeta al Impuesto sobre Sociedades, hay que partir –dejando a un lado ahora los ajustes- de la normativa y principios contables. De ahí que quepa preguntarse ¿en qué consiste el principio del devengo?

## 2. El principio del devengo como principio fundamental en la imputación de la renta.

El art. 11.1 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades regula el principio del devengo, remitiéndonos a la legislación contable: “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”. ¿Cuándo se produce ese devengo?

El artículo 38.d del Código de Comercio dispone que: “se imputará al ejercicio al que las cuentas anuales se refieran, los gastos e ingresos que afecten al mismo, con independencia de la fecha de su pago o de su cobro”. Por su parte, el número 2 del apartado 3º del Marco Conceptual del Plan General de Contabilidad señala que: “Los efectos de las transacciones o hechos económicos se registrarán cuando ocurran, imputándose al ejercicio al que las cuentas anuales se refieran, los gastos y los ingresos que afecten al

mismo, con independencia de su pago o de su cobro”. ¿Cuándo se entiende que una transacción económica ha “ocurrido”?

La propia A.E.C.A.<sup>20</sup> responde a esta pregunta al relacionar el principio del devengo con la corriente real, señalando que “la imputación temporal de ingresos y gastos deberá hacerse en función de la corriente real que dichos gastos e ingresos representen y no en el momento en que se produzca la corriente monetaria o financiera derivada de aquéllos”<sup>21</sup>. Esto significa que la contabilidad debe recoger como gastos o como ingresos de cada ejercicio económico los que realmente se han producido, independientemente de si han sido pagados los unos o cobrados los otros en ese período<sup>22</sup>.

Esto supuesto, nuestra atención ha de centrarse antes en qué se entiende por ingreso y gasto, ya que no tiene ningún sentido que hablemos de su producción si no sabemos en qué consiste. ¿Qué se entiende en contabilidad por ingresos y gastos?

#### A') Ingresos y gastos.

“El ingreso es una categoría muy heterogénea que comprende no sólo los que constituyen “el equivalente monetario de las ventas” (Hansen), es decir, de los bienes entregados o cedidos y servicios prestados a terceros por la entidad, sino también los que son una expresión monetaria de los bienes recibidos o deudas eliminadas a título gratuito por la entidad, e incluso los beneficios extraordinarios del ejercicio”<sup>23</sup>. Como podemos prever, es cuantioso el número de ingresos diferentes con el que nos podemos encontrar, desde ingresos por venta de bienes y prestaciones de servicios (actividad normal de la empresa), hasta ingresos financieros, pasando por los ingresos por subvenciones, incluso

---

<sup>20</sup> Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas

<sup>21</sup> SANZ GADEA, E. “Valor fiscal de las reglas contables”, en *Impuesto sobre Sociedades (comentario y casos prácticos)*, edición original, Centro de Estudios Financieros, Madrid, 1987, p. 188.

<sup>22</sup> Martín Mateos, R., “Periodificación”, en diccionario económico, Periódico Expansión, [en línea]: <http://www.expansion.com/diccionario-economico/periodificacion.html>. Última consulta: 6 de julio de 2016.

<sup>23</sup> CLAVIJO HERNÁNDEZ, F. “El Impuesto sobre Sociedades (I)” , en *Curso de Derecho Tributario, Parte Especial. Sistema tributario: los tributos en particular*, 19ª ed., Marcial Pons, Madrid, 2003, p. 232.

partidas que contablemente se asimilan a ingresos aunque no quepan dentro de la definición dada como serían los trabajos de la entidad para su inmovilizado<sup>24</sup>.

Por otro lado, los gastos, según la A.E.C.A., son la expresión monetaria correspondiente a las disminuciones experimentadas por el patrimonio neto de una sociedad en un período determinado, a excepción de las cantidades retiradas por los socios en concepto de reducción de capital, distribución de beneficios o reparto de patrimonio<sup>25</sup>. Sin embargo, al tratarse de una categoría compleja, no estará compuesta solo por los costos, es decir, los gastos de personal, financieros, de suministros, etc. Sino que también estarán comprendidos los deterioros de valor del inmovilizado material, que se articulen en virtud de la amortización. En relación con los gastos, uno de los principales problemas tiene lugar en torno a cuáles de ellos se consideran deducibles a efectos fiscales. Para ello los mismos tendrán que cumplir:

- Que se hayan devengado.
- Que tengan su origen en elementos patrimoniales cuya titularidad jurídica corresponda al contribuyente y que estén afectos a la actividad económica.
- Y por último, que se trate de gastos necesarios para la obtención de ingresos.

Sin embargo, el cumplimiento de estos requisitos no garantiza la deducibilidad de un gasto. A efectos de la Ley del Impuesto se establece una relación de gastos que no serán deducibles, como es el caso de la contabilización del Impuesto sobre Sociedades, las pérdidas del juego, los donativos y liberalidades, etc. Todos ellos contemplados en los arts. 14 y 15 de la Ley del Impuesto.

En este momento deviene esclarecedor tener en cuenta que en contabilidad existen diversas cuentas en la que anotaremos diferentes conceptos. Para ello hay que tener clara la diferenciación entre ingresos y cobros/ gastos y pagos. Mientras que los ingresos y los gastos se anotarán en la cuenta de pérdidas y ganancias, en el momento en que se produzcan, es decir, cuando devenguen. Los pagos y cobros atañen en exclusiva al tesorero de la sociedad o entidad que es quien será el encargado de la inscripción de los mismos en la cuenta de tesorería, en el momento en que se produzcan. Dichas operaciones

---

<sup>24</sup> CLAVIJO HERNÁNDEZ, F. *Curso de Derecho Tributario*, 2003, pp. 232-236. Ob. Cit. 23

<sup>25</sup> CLAVIJO HERNÁNDEZ, F. *Curso de Derecho Tributario*, 2003, p. 237. Ob. Cit. 23

no tendrán lugar en un mismo momento temporal, a no ser que las ventas y adquisiciones se satisfagan al contado, coincidiendo así los ingresos con los cobros, y los gastos con los pagos.

### *B') Corriente real.*

La imputación temporal de ingresos y gastos deberá hacerse en función de la corriente real que dichos gastos e ingresos presenten. Es decir, por lo que se refieran a los gastos, estos se irán imputando a medida que se consuman, con independencia del momento del pago –la corriente financiera-. A modo de ejemplo, imaginemos un bufete que adquiere una suscripción a una revista jurídica –mensual- el mes de enero, pagando la cantidad x en concepto de suscripción anual, en el primer mes. Siguiendo el criterio del devengo en relación con la corriente real, no imputaremos el gasto de la cantidad x al mes en el que suscriba, sino que mensualmente –a medida que se gaste la suscripción- se irá imputado a la cuenta de pérdidas y ganancias la cantidad correspondiente.

Obvio es decirlo, si los ingresos o gastos afectan a más de un período, se hace necesaria la periodificación de los ingresos y los gastos, a efectos de imputar al ejercicio el importe que corresponda. Pero ¿Cuándo se entiende ha “ocurrido”? Para ello debemos partir de los criterios establecidos en el PGC para el registro de los ingresos y gastos, lo cual supone renunciar a una respuesta unitaria y referirnos a ingresos y gastos por separado, analizando el devengo de los ingresos más significativos<sup>26</sup>:

1. En primer lugar, hasta la llegada del último PGC, en 2007, se suscitaban inconvenientes en torno al devengo en determinadas operaciones de venta, por las tortuosas cláusulas que se incorporan a los contratos que instrumentan dichas operaciones, las cuales hacían difícil identificar en algunas ocasiones el momento en que se produce la corriente real de los bienes y servicios. Hasta el momento, la doctrina había suplido las labores del legislador, estableciendo la necesidad de la transferencia de los riesgos y beneficios inherentes a la propiedad de los bienes, con independencia de la transmisión jurídica, para poder registrar los hechos económicos. Sin embargo, con la

---

<sup>26</sup> CLAVIJO HERNÁNDEZ, F. “La obtención de la renta en el nuevo Impuesto sobre Sociedades”, *en Presupuesto y Gasto Público*, 1ª ed., Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 2015, p. 122.

entrada en vigor del PGC 2007, el mismo incorporó estos requisitos en su texto a través de la Norma 14ª de Registro y Valoración del Plan General de Contabilidad, además de otras exigencias, derivadas de la voluntad de la Unión Europea, influenciada por las Normas Internacionales de Información Financiera.

Por ello, hoy, podemos decir, a la vista del PGC, que si se trata de las ventas de mercancías y éstas son identificables e individualizables, el momento de la venta –el momento de imputación, de devengo, en el que se produce la operación u ocurre- ha de identificarse con el de la entrega del bien al comprador, por ser este el momento en el que la mercancía se pone a su disposición. En el caso de un bien inmueble identificaríamos dicho momento con el de la transmisión de la posesión, por ser este el momento en el que se transmiten los riesgos y beneficios comprador.

Siendo esto así, este momento de la venta-ingreso debe, no obstante, ser puntualizado examinando algunas operaciones que plantean ciertas particularidades en la imputación del ingreso<sup>27</sup>:

- En la “venta con instalación y montaje” el ingreso ha de imputarse al momento en el que el comprador acepte que la instalación y la entrega han sido completadas, condición esta, sin la cual no puede entenderse transmitidos los riesgos y beneficios inherentes al bien vendido.
- En el caso de las “ventas en consignación”, la imputación se producirá cuando el comprador venda el bien a un tercero, ya que al adquirirlo el primer comprador no se produce el traspaso del dominio del bien.
- En aquellas operaciones en las que se cobran cantidades por anticipado, la imputación del ingreso ha de suceder –de conformidad con el principio del devengo- en el momento en el que se entregue el bien, y no con los cobros anticipados.
- En cuanto a las “ventas sujetas a aceptación” la imputación del ingreso no se producirá hasta que tácita o expresamente se produzca la aceptación, momento en el que podremos hablar de transmisión de los riesgos y beneficios inherentes al

---

<sup>27</sup> Hemos tenido en cuenta los criterios establecidos en el documento 13, relativo a los ingresos, de los Principios Contables de AECA, Madrid 1991.

bien vendido.

- La “venta de suscripciones a publicaciones” se suele satisfacer la suscripción al inicio de la misma, sin embargo, la imputación del ingreso no se llevará a cabo cuando se cobre la factura, sino cuando se vayan entregando las publicaciones. Si la suscripción afectara a más de un ejercicio la suscripción habrá de imputarse en proporción al tiempo de suscripción que transcurra en cada uno de ellos.
- La última de las ventas sobre la que nos pronunciaremos es la “venta con reserva de dominio”. En este caso, a pesar de estar condicionada la transmisión del bien, la imputación del ingreso se hará en el momento de entrega del bien, momento en el que se transfieren los riesgos y beneficios del mismo.

2. En segundo lugar, en las prestaciones de servicios, los ingresos se imputarán, como regla general, en el ejercicio en el que se preste o se cubra el servicio. En el caso de que la prestación de un servicio abarque más de un ejercicio se seguirá la norma 14 del PGC, que establece la regla del porcentaje, siempre que sea posible valorar, al final del ejercicio, el grado de realización de la prestación del servicio.

3. Un tercer ingreso sería el financiero por “intereses”, es decir, los derivados de haber entregado capital a terceros, en forma de préstamo, empréstito o cualesquiera otras de naturaleza similar<sup>28</sup>. Siguiendo los artículos 335 y 451 del Código civil, los intereses, como frutos civiles que son, se entenderán producidos por días, imputándose consecuentemente al período en el que se produzcan. En el caso de que los intereses afecten a dos ejercicios pero el período de producción de los mismos no sea superior al año, se aplicará la fórmula del interés simple; mientras que si se produjeran por períodos superiores al año deberemos aplicar la fórmula del interés compuesto, por la cual los intereses producidos en el período se incorporarán al capital para seguir dando frutos.

4. Los ingresos derivados de la cesión del uso de los bienes corporales, muebles o inmuebles, propiedad de la entidad, han de imputarse, salvo pacto en contrario, distribuyéndose de forma lineal en el tiempo a lo largo del período en que se produzcan.

5. Por último, los gastos, por su propia naturaleza se traducen en el decremento o la

---

<sup>28</sup> CLAVIJO HERNÁNDEZ, F. *Presupuesto y Gasto Público*, 2015, p. 123. Ob. Cit. 26

disminución del patrimonio de la entidad. De modo que se imputarán al momento en el que se produzca el decremento, cuando se haya consumido un bien o servicio (luz, agua, mano de obra, intereses, etc.); o bien cuando se haya originado una pérdida en el inmovilizado o una disminución en el valor de los bienes del activo (pérdidas por deterioro o dotaciones a amortizaciones).

Esto sentado, es necesario añadir que aunque la Ley del Impuesto establezca como criterio general de imputación el del devengo, también permite la utilización de otros criterios distintos, siempre que sirvan para conseguir la imagen fiel del patrimonio, de la situación financiera y de los resultados<sup>29</sup> empresariales. La utilización de esta facultad por la sociedad, tendrá carácter excepcional y estará subeditada a la aprobación de la misma por parte de la Administración Tributaria en virtud del procedimiento establecido en el artículo primero del Reglamento del Impuesto<sup>30</sup>.

### 3. El principio de correlación de ingresos y gastos.

El artículo 11.1 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades exige que los ingresos y gastos de la sociedad, además del principio del devengo, deben respetar la debida correlación entre unos y otros.

El principio de correlación de ingresos y gastos lo regula el PGC, según el cual "*El resultado del ejercicio estará constituido por los ingresos de dicho período menos los gastos del mismo realizados para la obtención de aquellos, así como los beneficios y quebrantos no relacionados claramente con la actividad de la empresa*", principio hoy ubicado como criterio de reconocimiento de los elementos en las cuentas anuales ex artículo 5 del PGC conforme al cual "*un gasto tiene lugar como consecuencia de una disminución de los recursos de la empresa, y siempre que su cuantía pueda valorarse o estimarse con fiabilidad. Por lo tanto, conlleva el reconocimiento simultáneo o el incremento de un pasivo, o la desaparición o disminución de un activo y, en ocasiones,*

---

<sup>29</sup> Artículo 11.2 Ley 27/2014 del Impuesto sobre Sociedades.

<sup>30</sup> Real Decreto 634/2015, de 10 de julio, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades.



*el reconocimiento de un ingreso o de una partida de patrimonio neto. Se registrarán en el período a que se refieren las cuentas anuales, los ingresos y gastos devengados en éste, estableciéndose en los casos en que sea pertinente, una correlación entre ambos, que en ningún caso puede llevar al registro de activos o pasivos que no satisfagan la definición de éstos*<sup>31</sup>.

Por ello, toda sociedad, al cierre del ejercicio, tendrá que analizar los diferentes ingresos y gastos que ha ido contabilizando a lo largo del mismo, pudiendo encontrarse con que se hayan devengado ingresos o gastos que no se hayan cobrado o pagado<sup>32</sup>; pero también con ingresos o gastos que se hayan cobrado o pagado sin haberse devengado. En este segundo caso, a la hora de determinar el resultado contable, habrá que proceder a dar de baja temporalmente aquellos conceptos que no hayan devengado, los cuales no participarán en el cálculo del resultado contable. A este proceso, consistente en efectuar los ajustes contables precisos para que al hallar el resultado sólo se incluyan los ingresos y gastos devengados en el período, se le conoce con el nombre de periodificación contable<sup>33</sup>.

Para entender desde un punto de vista práctico, en qué consiste la periodificación, es necesario remitirnos a la contabilidad. Así, según el PGC, pueden darse cuatro supuestos: Gastos anticipados (480), Ingresos anticipados (485), Intereses pagados por anticipado (567), Intereses cobrados por anticipado (568). Estos supuestos pueden entenderse con el siguiente ejemplo referido a los “gastos anticipados”:

Imaginemos que una Sociedad J decide contratar los servicios de publicidad a otra Sociedad K durante un año, por 12.000 u.m. satisfaciendo el precio al comienzo del

---

<sup>31</sup> Tribunal Superior de Justicia de Castilla y León, sala de lo Contencioso-administrativo, 1048/2012, de 1 de junio de 2012. Magistrado Ponente: Agustín Picón Palacio.

<sup>32</sup> A tenor de lo que ya hemos comentado en relación con el principio del devengo los ingresos y gastos se imputarán al ejercicio en el que se generen, con independencia de que se realice –o no– su cobro o pago en ese período.

<sup>33</sup> Cervera Oliver, M. “Periodificación”, *Introducción a la contabilidad PGC 1990* [en línea]: <http://www.contabilidad.tk/-introduccion-20.htm>. Última consulta: 6 de julio de 2016.

servicios, en el mes de marzo. La Sociedad J imputará un gasto de 12.000 u.m. en dicho mes, pero a final del ejercicio, en diciembre, deberá consignar la cantidad de 2.000 u.m. en la cuenta de Gastos anticipados ( 480 ), para evitar así que se tenga en cuenta un gasto que no ha devengado.

El 1 de marzo

<u>DEBE</u>		<u>HABER</u>
12.000 u.m. (627) publicidad, propaganda y relaciones públicas	a	(572) Bancos 12.000 u.m.

El 31 de diciembre

<u>DEBE</u>		<u>HABER</u>
2.000 u.m. (480) Gastos anticipados	a	(627) publicidad propaganda y relaciones públicas 2.000 u.m

La cuenta Gastos anticipados (480) figurará en el epígrafe BV –periodificación en activo corriente- del balance de situación a 31 de diciembre, en tanto que el resultado imputado a la cuenta de pérdidas y ganancias de ese año es de  $12.000 - 2.000 = 10.000$ , que es la cantidad devengada en diez meses.

El día 1 de enero del año siguiente se deberá hacer el asiento siguiente

DEBE

HABER

2.000 u.m. (627) publicidad propaganda y relaciones públicas	a	(480) Gasto anticipado	2.000 u.m.
--	---	------------------------	------------

En los demás supuestos no surgirán mayores problemas que los que nos hemos encontrado con la imputación anticipada de un gasto. Excepto cuando se trate de un gasto imputado en un período posterior a su devengo, cuando el devengo del mismo se hubiese producido en un ejercicio ya prescrito. Para ese caso la respuesta que dado la Dirección General de Tributos, en diversas consultas, implica que el gasto no sería deducible puesto que cuando un ejercicio es definitivo por efecto de la prescripción no es factible la rectificación de la autoliquidación, por lo que tampoco puede admitirse la deducibilidad del gasto en el ejercicio en el que contabilice incumpliendo el criterio del devengo<sup>34</sup>. La fundamentación radica en que la permisibilidad de la deducibilidad del gasto implicaría una menor tributación.

No nos interesa seguir ahondando en estos supuestos, cuanto exponer que el principio de correlación de ingresos y gastos, como ha dicho CLAVIJO HERNÁNDEZ, se articula en dos reglas<sup>35</sup>:

- La primera en la del traslado de los costes hacia el futuro, “aparcándolos”, a la espera de que se produzcan los ingresos, que son los gastos con proyección futura.
- Y la segunda, la del desplazamiento de los ingresos hacia el futuro, “estacionándolos”, hasta que se produzcan los costes o gastos inherentes a esos ingresos, que son los ingresos diferidos.

<sup>34</sup> Vázquez Alcover, E. *Contabilización de gastos en sociedades*, [en línea]: <http://www.ollerosabogados.com/comunicacion/noticias/contabilización-de-gastos-en-sociedades>. Última consulta: 6 de julio de 2016.

<sup>35</sup> CLAVIJO HERNÁNDEZ, F. *Presupuestos y Gasto Público*, p. 124. Ob. Cit. 26

## 4. El principio de inscripción contable.

En virtud del artículo 11.3 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, el principio de inscripción contable implica que *“Los ingresos y los gastos imputados contablemente en la cuenta de pérdidas y ganancias o en una cuenta de reservas<sup>36</sup> 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”*.

Son dos los problemas que plantea este principio: su significado y la contabilización de un ingreso o gasto en un período impositivo distinto al del devengo.

### 4.1. Significado del principio.

El principio de inscripción contable exige la contabilización de los ingresos y de los gastos cuando estos se produzcan. Su importancia es inmensa, sobre todo cuando hablamos de gastos. En tanto que se establece que solo serán deducibles aquellos gastos que se hayan registrado contablemente. Es decir, que con independencia de que la deducibilidad de los gastos, que viene establecida por la propia Ley del Impuesto sobre Sociedades, aun siendo deducible, no podrá tener tal carácter si no se ha apreciado contablemente.

La contabilización de los ingresos y gastos ha de hacerse siempre conforme a las normas y principios contables –artículo 10.3 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades-. Lo cual exige su registro en el período de devengo. Lo que no implica que no puedan imputarse los ingresos y gastos a un ejercicio distinto al devengo.

Por otro lado, el principio de inscripción contable tiene una serie de excepciones. Las

---

<sup>36</sup> La norma de valoración 9ª.4 del PGC, relativa a los instrumentos de patrimonio propio, dispone a este respecto que “los gastos derivados de estas transacciones (léase, de los instrumentos financieros del patrimonio propio), incluidos los gastos de emisión de estos instrumentos, tales como honorarios de letrados, notarios y registradores; impresión de memorias, boletines y títulos; tributos, publicidad, comisiones y otros gastos de colocación, se registrarán directamente contra el patrimonio neto como memores reservas”

mismas vienen dispuestas en la propia Ley: la libre amortización (art. 11.3), la amortización acelerada (art. 11.3), las deducciones por deterioro por el precio de adquisición del activo intangible de vida útil indefinida, incluido el fondo de comercio, con el límite de la veinteva parte de su importe (art. 13.3), las cuotas de arrendamiento financiero que correspondan a la adquisición del bien, en determinados contratos de arrendamiento financiero (art. 106.7 LIS); y empresas de reducida dimensión, amortización acelerada de activos fijos nuevos afectos a la actividad (art. 103 LIS). En todos estos casos, puede deducirse el gasto aunque no esté registrado en contabilidad el importe o dotación de la amortización o del deterioro.

#### 4.2. La contabilización de un ingreso o gasto en un ejercicio distinto al del devengo.

Esta es una cuestión que se da con cierta frecuencia en el día a día de las sociedades. No hace falta decir que una contabilización así, con incumplimiento del principio del devengo, es incorrecta, por suponer una vulneración de la legislación contable.

La Ley del Impuesto exige que cuando exista discordancia entre la contabilización y el principio del devengo, habrá que diferenciar –como señala la doctrina<sup>37</sup>– si tal discordancia supone:

- La contabilización de un gasto en un ejercicio anterior al de su devengo (el recibo del agua que debía imputarse al 2015 y se imputa en 2016), o
- La contabilización de ingresos en un ejercicio posterior al de devengo.

En ambos casos, prevalece el principio del devengo sobre el de inscripción contable, imputándose, ingresos y gastos al período en el que se produzca o hayan producido el devengo de los mismos.

---

<sup>37</sup> Véase: CLAVIJO HERNÁNDEZ, F. Ob. Cit. 27/ SANZ GADEA, E. Ob. Cit. 22/ GOTA LOSADA Ob. Cit. 7.

Por otro lado, si la incorrección supusiera:

- La inscripción contable de un ingreso en un ejercicio anterior a su devengo (suscripción anual a una revista), o
- La contabilización de un gasto en un ejercicio posterior a su devengo (una subvención de capital que se contabiliza en su totalidad en la cuenta de pérdidas y ganancias del año de su obtención).

En estos casos, el principio de inscripción contable prevalece sobre el principio del devengo, por lo que se imputarán fiscalmente los ingresos y gastos al ejercicio en el que se inscriban contablemente. Esta prevalencia está condicionada a que con esta imputación no se produzca una tributación inferior a la que correspondiera de haberse imputado el ingreso o gasto en el ejercicio del devengo.

El criterio general establecido para estos supuestos es no permitir, como puntualiza ALFONSO ROJÍ, “que se retrase o difiera el pago del impuesto como consecuencia del retraso en la contabilización de un ingreso, o el anticipo en la contabilización de un gasto, exigiendo la imputación fiscal en el ejercicio en que ambos, ingreso y gasto, se han devengado”<sup>38</sup>.

Esta exigencia implicará la realización de los oportunos ajustes extracontables positivos en el ejercicio de devengo y en el de contabilización, siendo de signo contrario en ambos ejercicios.

---

<sup>38</sup> Alfonso Rojí, L. “Impuesto sobre Sociedades (2015): Ley 27/2014”, en Lartributos.com, pp. 6 y ss. [en línea]: <http://www.lartributos.com/pdf/is-3-imputacion-temporal-inscripc-contable-isosygtos.pdf>. Última consulta: 6 de julio de 2016.

## 5. Los cargos y abonos en la cuenta de Reservas por cambios de criterios contables.

Es la norma de Registro y Valoración 22 del PGC, en conjunción con lo establecido en la definición de los principios contables, para el principio de uniformidad, establece qué ocurre contablemente ante los cambios de criterios y estimaciones contables<sup>39</sup>.

Como cambio de criterio contable entendemos la posibilidad que se le ofrece a la entidad cuando la norma contable establezca varios criterios o alternativas para la cuantificación de un hecho concreto.

Siguiendo el principio de uniformidad –regulado en el Marco Conceptual del Plan General Contable- “adoptado un criterio dentro de las alternativas que, en su caso, se permitan, deberá mantenerse en el tiempo y aplicarse de manera uniforme para transacciones, otros eventos y condiciones que sean similares en tanto no se alteren los supuestos que motivaron su elección. De alterarse estos supuestos podrá modificarse el criterio adoptado en su día; en tal caso, estas circunstancias se harán constar en la memoria, indicando la incidencia cuantitativa y cualitativa de la variación sobre las cuentas anuales”.

El tratamiento contable de estos cambios está previsto, en la norma de Registro y Valoración número 22 del PGC, según la cual la incidencia contable del cambio de criterio, debe realizarse de forma retroactiva, los ajustes en los activos o pasivos que se produzcan por el cambio de criterio se contabilizarán contra reservas. La retroactividad supone la aplicación de una nueva política contable en relación con los hechos económicos, como si ésta se hubiera aplicado siempre. Por lo que, en virtud del 11.3.2º de la Ley del Impuesto sobre sociedades, los ajustes contables, además de modificar las cuentas de activos y pasivo correspondiente, implicarán un cargo o abono a una cuenta de reservas<sup>40</sup>. Ese cargo o abono, como regla general, habrá de integrarse en el importe

---

<sup>39</sup> Alfonso Rojí, L., “Impuesto sobre Sociedades (2015): Ley 27/2014”, en Lartributos.com, p.9.

<sup>40</sup> Amador Fernández, S. “Cambio de criterios contables, errores y estimaciones contables”, *Manual del Nuevo Plan General Contable 2007*, en CEF [en línea]: <http://www.contabilidad.tk/cambio-de-criterios-contables,-errores-y-estimaciones-contables.html>. Última consulta: 6 de julio de 2016.

de la renta del período impositivo en que los mismos se realicen. No obstante, no se integrarán en la base imponible los referidos cargos y abonos a reservas que estén relacionados con ingresos o gastos, respectivamente, devengados y contabilizados de acuerdo con los criterios contables existentes en los períodos impositivos anteriores, siempre que se hubiesen integrado en la base imponible de dichos períodos. Tampoco se integrarán en la base imponible esos gastos e ingresos contabilizados de nuevo con ocasión de su devengo, de acuerdo con el cambio de criterio contable<sup>41</sup>.

En concreto, cuando el artículo 11.3.2º de la Ley del Impuesto sobre Sociedades hace referencia a los cambios de criterios contables, se refiere al cambio de criterios valorativos, como el cambio en la valoración de las existencias del ejemplo siguiente. Y no a los cambios derivados de errores contables.

Para examinar en detalle este régimen de imputación de renta como consecuencia de cambio de criterio contable, nos valdremos del siguiente ejemplo, que tomamos en parte del profesor CLAVIJO HERNÁNDEZ:

En primer lugar, imaginemos que la sociedad X, constituida en 20X1 ha estado aplicando el método de valoración LIFO, pensando que al estar en una economía inflacionista podría tributar los primeros años de forma más ventajosa. Ahora, en el año 20X3 deciden cambiar al método FIFO ante la inestabilidad económica. Este cambio supone que al final del ejercicio 20X2, la valoración de sus existencias, por el método LIFO sea de 3.600 u.m. y por el método FIFO, 4.500 u.m.

Este cambio de criterio contable ha de reflejarse al inicio del ejercicio 20X3 de la siguiente manera:

1.100 u.m. (300) Mercaderías                      a                      (113) Reservas voluntarias 1.100 u.m.

Este abono que hacemos a la cuenta de Reservas es un “ingreso fiscal” a los efectos de su integración en la base imponible, ya que, como consecuencia del criterio sostenido con

---

<sup>41</sup> Artículo 11.3.2º LIS.



anterioridad al cambio, su importe no se ha computado en la base imponible del Impuesto<sup>42</sup>.

Por último, no hay que confundir los cambios de criterios contables con los cambios de estimación contable. Pues, estos últimos vienen definidos como ajustes en el valor contable de activos o pasivos por la obtención de información adicional, desconocida hasta el momento. En este caso, el cambio contable no tendrá efectos retroactivos, sino de manera prospectiva. El funcionamiento de este principio sería el siguiente: imaginemos que una empresa adquiere un bien que pretende amortizar en el plazo de 10 años. Sin embargo, en el tercer ejercicio se establece la obligación de amortizar dichos bienes en el plazo máximo de 4 años. De este modo si el valor del bien era de 1.000 u.m. y la amortización durante los primeros dos años había sido de 100 u.m. cada año, ahora tendremos que amortizar el valor restante en el plazo de 4 años. Por lo que la suma ascenderá a 200 u.m. anuales. De esta manera, la amortización por 200 u.m. anuales se practicará en el ejercicio determinado y los siguientes.

## 6. Supuestos especiales de imputación de renta: operaciones a plazos o con precio aplazado; e ingresos por “quitas y esperas” como consecuencia de un convenio concursal.

### 6.1. Operaciones a plazos o con precio aplazado.

El artículo 11.4 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades establece—siguiendo la doctrina establecida en la Sentencia del Tribunal Supremo de 12 de marzo de 2014— que “en el caso de operaciones a plazos o con precios aplazados, las rentas se entenderán obtenidas proporcionalmente a medida que sean exigibles los correspondientes cobros, excepto que la entidad decida aplicar el criterio del devengo”. Con lo cual, en estos casos, las rentas se imputarán cuando sean exigibles los cobros y no cuando la operación se realice en virtud del principio del devengo. Esto sentado, es necesario añadir cuatro puntualizaciones:

- La primera, que el párrafo segundo del artículo 11.4 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades señala que se considerarán operaciones a plazos o con precio

---

<sup>42</sup>CLAVIJO HERNÁNDEZ, F. *Presupuesto y Gasto Público*, pp. 126 y 127.

aplazado<sup>43</sup>, aquellas cuya contraprestación sea exigible<sup>44</sup>, 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.

- La segunada, que esta regla de imputación es optativa, en el sentido de que la entidad podrá optar por el criterio de la exigibilidad a la hora de imputar las rentas derivadas de operaciones a plazos o con precio aplazado, pero también podrá imputar las rentas cuando se produzcan de conformidad con el principio del devengo.
- La tercera, que el criterio de la exigibilidad establecido supone una modificación con respecto a la imputación de las rentas obtenidas en las operaciones a plazos o con precio aplazado de la legislación anterior. Pues el artículo 19.4 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades establecía la imputación de las rentas cuando se produjeran los cobros o pagos, es decir, siguiendo el criterio de caja<sup>45</sup>.
- Y la cuarta, que en el caso del endoso, descuento o cobro anticipado, no se estará al criterio de exigibilidad sino que se imputarán las rentas al momento en el que se cobre, en virtud del tercer párrafo del art. 11.4 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades.

Por lo demás, debe tenerse presente que si se opta por el criterio de la exigibilidad, la imputación del “ingreso fiscal” se hará a un ejercicio posterior al del devengo, por eso la Ley del Impuesto dispone, a este respecto, que “no resultará fiscalmente deducible el

<sup>43</sup> Y no solo las ventas y ejecuciones de obra, como disponían el art. 19.4.II del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades. “Se considerarán operaciones a plazos o con precio aplazado, las ventas y ejecuciones de obra...”.

<sup>44</sup> La exigibilidad es “aquella cualidad por virtud de la cual la obligación es reclamable ya en vía judicial y puede dar lugar a una acción”. DÍEZ PICASO, L. *Fundamentos de Derecho Civil Patrimonial. Introducción. Teoría del contrato. Las relaciones obligatorias*, en Tecnos, Madrid, 1972, p.644.

<sup>45</sup> Al contrario de lo que pretendía la Dirección General de Tributos, la cual, en varias consultas interpretaba que del art. 19.4 TRLIS, las rentas obtenidas en operaciones a plazos o con precio aplazado, debían imputarse a medida que fueran siendo exigibles los cobros. Esta cuestión se resolvió en septiembre de 2015 a través de una Resolución para Unificación de Criterio del TEAC. En definitiva, esta cuestión afectará únicamente a las operaciones suscritas antes de la entrada en vigor de la nuevo LIS, como así dispone la DA1ª de la misma.

deterioro de valor de los créditos respecto de aquel importe que no haya sido objeto de integración en la base imponible (...) hasta que esta se realice”.

## 6.2. Ingresos por “quitas y esperas” como consecuencia de un convenio concursal.

El artículo 11.13 de la ley del Impuesto sobre Sociedades recoge la imputación de los ingresos por “quitas y esperas”, estableciendo que “el ingreso correspondiente al registro contable de quitas y esperas consecuencia de la aplicación de la Ley 22/2003, de 9 de julio, Concursal, se imputará en la base imponible del deudor a medida que proceda registrar con posterioridad gastos financieros derivados de la misma deuda y hasta el límite del citado ingreso”. ¿Cuáles son los ingresos por quitas y esperas a los que se refiere este artículo? No cabe duda de que cuando la Ley habla del ingreso correspondiente al registro contable de quitas y esperas, está haciendo alusión a aquellas que han de incorporarse a la cuenta de pérdidas y ganancias, que son –de conformidad con la Norma de Registro y Valoración 9.3.5 del PGC- las que “suponen una modificación sustancial de la deuda de la sociedad”. Con lo cual, la cuestión se reduce a determinar cuándo se considera que la deuda ha sido modificada sustancialmente. Para ello como dice CLAVIJO HERNÁNDEZ, no hay otro método que comparar – así lo señala la consulta 1ª del BOICAC- el valor actual del pasivo financiero original con el nuevo pasivo financiero con el tipo de interés efectivo del antiguo<sup>46</sup>, y si la diferencia resultante:

1. Supera el diez por ciento.

En este caso, se entiende que se ha producido un cambio sustancial en la deuda; y por tanto, deberemos dar de baja la deuda antigua y reconocer la nueva. Entre una y otra, habrá una diferencia que deberemos imputar como un “ingreso financiero derivado de convenio de acreedores”, en la cuenta de pérdidas y ganancias.

2. No supera el diez por ciento.

En este caso, al no considerar que estamos ante una modificación sustancial de la deuda, no habrá que imputar cantidad alguna en contabilidad, por lo que no se devengará ingreso alguno. Si bien, será necesario calcular un tipo de interés efectivo.

---

<sup>46</sup> Consulta 1ª del Boicac nº 76/2008, sobre el tratamiento contable de un convenio de acreedores en un procedimiento concursal.

Pues, en los supuestos en que exista una modificación sustancial de la deuda, la imputación del ingreso derivado de la quita o espera se hará de la siguiente manera:

1. Cuando el ingreso sea inferior al importe total de los gastos financieros: la imputación se llevará a cabo a medida que se vayan registrando los gastos financieros derivados de la misma deuda y hasta el límite del citado ingreso.

Así por ejemplo, si el importe del ingreso por la quita o espera es de 1.000 u.m. y los gastos financieros o intereses son de 1.200 u.m, el ingreso se irá imputando de conformidad con la imputación de las primeras 1.000 u.m. de intereses.

2. Cuando el ingreso es superior al importe total de los gastos financieros pendientes de registrar, derivados de la deuda, la imputación de aquel en la base imponible se realizará proporcionalmente a los gastos financieros registrados en cada período impositivo respecto de los gastos financieros totales pendientes de registrar derivados de la misma deuda.

De este modo si el ingreso por la quita o espera es de 1.000 u.m. y los gastos financieros o intereses ascienden a 800 u.m., en este caso imputaremos los ingresos de forma proporcional. Así que si el primer año se imputan 400 u.m. de gastos financieros, imputaremos 500 u.m. del ingreso –en tanto que se había imputado el cincuenta por ciento de los gastos financieros-.

### III. Conclusiones.

1. La Ley del Impuesto sobre Sociedades no establece un concepto de renta, sin embargo, en la tradición hacendística observamos que se sigue la teoría de la renta-incremento patrimonial, considerando renta todos los ingresos obtenidos por un contribuyente, minorado por los gastos, en un intervalo de tiempo.
2. La imputación u obtención de la renta se rige por los principios de devengo, correlación de ingresos y gastos; e inscripción contable.
3. La producción de los ingresos y gastos tendrá lugar, como regla general, cuando se transmitan los riesgos y beneficios inherentes al bien o servicio.
4. En las operaciones a plazos la Ley del Impuesto sobre Sociedades da la

posibilidad al contribuyente, de imputar las rentas a medida que sean exigibles los correspondientes cobros.

5. Y por último, los ingresos –que supongan una modificación sustancial de la deuda- por la “quita o espera” como consecuencia de un convenio concursal, se imputarán: cuando el ingreso sea inferior a los gastos financieros derivados de la deuda, a medida que se registren estos últimos; y cuando el ingreso sea superior a los gastos financieros, de forma proporcional al registro de los gastos en cada período impositivo.

## IV. Bibliografía.

### Libros:

ÁLVAREZ MELCÓN, S. “El Impuesto sobre Sociedades y la contabilidad”, en *Contabilidad y fiscalidad: Impuesto sobre Sociedades e IVA, 5ª ed.*, Centro de Estudios Financieros, Madrid, 2010.

ARNAIZ ARNAIZ, T. *Comentarios a Leyes. Fiscalidad práctica 2015: IRPF, Patrimonio y Sociedades*. 1ª ed., Lex nova, Valladolid, 2015.

CLAVIJO HERNÁNDEZ, F. “La obtención de la renta en el nuevo Impuesto sobre Sociedades”, en *Presupuesto y Gasto Público*, 1ª ed., Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 2015.

CLAVIJO HERNÁNDEZ, F. “El Impuesto sobre Sociedades (I)”, en *Curso de Derecho Tributario: Parte especial. Sistemas tributarios: los tributos en particular*; 19ª ed., Marcial Pons, Madrid, 2003.a.

CLAVIJO HERNÁNDEZ, F. “El hecho imponible en el Impuesto sobre Sociedades”, en *Manual del Impuesto sobre Sociedades*, 1ª ed., Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 2003.b.

ESPÍN GUITIERREZ, C. “Transformación de sociedad de responsabilidad limitada en otros tipos sociales”, en *Modificaciones estructurales de las sociedades mercantiles*, Edición original, Thomson Reuters Aranzadi, Navarra, 2009.

GOTA LOSADA, A. *Tratado del Impuesto sobre Sociedades*, Tomo I, Extecom, Madrid, 1988.

MAROTO SAEZ A. “Período impositivo y devengo en el Impuesto sobre Sociedades”, en *Manual del Impuesto sobre Sociedades*, 1ª ed., Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 2003.

PÉREZ ROYO, I. “Impuesto sobre Sociedades (I)”, en *Curso de Derecho Tributario, Parte Especial*; 8ª ed.; Tecnos, Madrid, 2013.

SANZ GADEA, E. “Valor fiscal de las reglas contables”, en *Impuesto sobre Sociedades (comentario y casos prácticos)*, edición original, Centro de Estudios Financieros, Madrid, 1987.

#### Jurisprudencia:

Tribunal Supremo, Sala tercera de lo Contencioso-administrativo, 847/2014, de 12 de marzo de 2014. Magistrado ponente: Octavio Juan Herrero Pina

Tribunal Superior de Justicia de Castilla y León, sala de lo Contencioso-administrativo, 1048/2012, de 1 de junio de 2012. Magistrado Ponente: Agustín Picón Palacio.

#### Otros:

Alfonso Rojí, L. “Impuesto sobre Sociedades (2015): Ley 27/2014”, en Lartributos.com, pp. 6 y ss. [en línea]: <http://www.lartributos.com/pdf/is-3-imputacion-temporal-inscripc-contable-isosygtos.pdf>. Última consulta: 6 de julio de 2016.

Amador Fernández, S. “Cambio de criterios contables, errores y estimaciones contables”, *Manual del Nuevo Plan General Contable 2007*, en CEF [en línea]:

<http://www.contabilidad.tk/cambio-de-criterios-contables,-errores-y-estimaciones-contables.html>. Última consulta: 6 de julio de 2016.

Cervera Oliver, M. “Periodificación”, *Introducción a la contabilidad PGC 1990* [en línea]: <http://www.contabilidad.tk/-introduccion-20.htm>. Última consulta: 6 de julio de 2016.

Martín Mateos, R., “Periodificación”, en diccionario económico, Periódico Expansión, [en línea]: <http://www.expansion.com/diccionario-economico/periodificacion.html>. Última consulta: 6 de julio de 2016.

Matas Rojas, S. “Concepto y clasificación de renta” [en línea]: <http://m.examen10.com/law/25649/index.html>. Última consulta: 6 de julio de 2016.

Sanchez, C. “La OCDE avergüenza a España por los escasos medios que destina a recaudar impuesto”, en *El Confidencial*, [en línea]: [http://www.elconfidencial.com/economia/2015-08-27/la-ocde-averguena-a-espana-por-los-escasos-medios-que-destina-a-recaudar-impuestos\\_988481/](http://www.elconfidencial.com/economia/2015-08-27/la-ocde-averguena-a-espana-por-los-escasos-medios-que-destina-a-recaudar-impuestos_988481/). Última consulta: 6 de julio de 2016

SCHANZ, G. Von, “El concepto de renta y las leyes reguladoras de los impuestos”, en *Hacienda Pública Española*, nº 3, 1970, pp. 155 y siguientes.

Vázquez Alcover, E. *Contabilización de gastos en sociedades*, [en línea]: <http://www.ollerosabogados.com/comunicacion/noticias/contabilización-de-gastos-en-sociedades>. Última consulta: 6 de julio de 2016.

Villacorta Hernández, M. “Relación entre derecho contable y derecho fiscal”, Universidad Complutense de Madrid [en línea]: <http://www.cesfelipeseundo.com/revista/Articulos2004/Articulo13.pdf>. Última consulta: 6 de julio de 2016.