

COLECCIÓN

TODO

TODO

Cierre Fiscal y Contable

Ejercicio 2024

III CISS

TODO

Cierre Fiscal y Contable

AUTORES:

Javier Argente Álvarez

Abogado. Asesor fiscal. Inspector de Hacienda del Estado en excedencia

Eva Argente Linares

Abogada. Doctora en Ciencias Económicas y Empresariales

Contenido actualizado a Septiembre 2024

Ejercicio 2024

COLECCIÓN

TODO

III CISS

AUTOR ORIGINAL:

Ignacio Becerra Guibert

© LA LEY Soluciones Legales, S.A.

LA LEY Soluciones Legales, S.A.

C/ Collado Mediano, 9

28231 Las Rozas (Madrid)

Tel: 91 602 01 82

e-mail: clienteslaley@aranzadilaley.es

<https://www.aranzadilaley.es>

Edición: Septiembre 2024

Depósito Legal: M-21630-2024

ISBN versión impresa: 978-84-9954-885-2

ISBN versión electrónica: 978-84-9954-838-8

ISSN Impreso: 2386-2548

ISSN Electrónico: 2386-3099

Diseño, Preimpresión e Impresión: LA LEY Soluciones Legales, S.A.

Printed in Spain

© **LA LEY Soluciones Legales, S.A.** Todos los derechos reservados. A los efectos del art. 32 del Real Decreto Legislativo 1/1996, de 12 de abril, por el que se aprueba la Ley de Propiedad Intelectual, LA LEY Soluciones Legales, S.A., se opone expresamente a cualquier utilización del contenido de esta publicación sin su expresa autorización, lo cual incluye especialmente cualquier reproducción, modificación, registro, copia, explotación, distribución, comunicación, transmisión, envío, reutilización, publicación, tratamiento o cualquier otra utilización total o parcial en cualquier modo, medio o formato de esta publicación.

Cualquier forma de reproducción, distribución, comunicación pública o transformación de esta obra solo puede ser realizada con la autorización de sus titulares, salvo excepción prevista por la Ley. Diríjase a Cedro (Centro Español de Derechos Reprográficos, www.cedro.org) si necesita fotocopiar o escanear algún fragmento de esta obra.

El editor y los autores no asumirán ningún tipo de responsabilidad que pueda derivarse frente a terceros como consecuencia de la utilización total o parcial de cualquier modo y en cualquier medio o formato de esta publicación (reproducción, modificación, registro, copia, explotación, distribución, comunicación pública, transformación, publicación, reutilización, etc.) que no haya sido expresa y previamente autorizada.

El editor y los autores no aceptarán responsabilidades por las posibles consecuencias ocasionadas a las personas naturales o jurídicas que actúen o dejen de actuar como resultado de alguna información contenida en esta publicación.

LA LEY SOLUCIONES LEGALES no será responsable de las opiniones vertidas por los autores de los contenidos, así como en foros, chats, u cualesquiera otras herramientas de participación. Igualmente, LA LEY SOLUCIONES LEGALES se exime de las posibles vulneraciones de derechos de propiedad intelectual y que sean imputables a dichos autores.

LA LEY SOLUCIONES LEGALES queda eximida de cualquier responsabilidad por los daños y perjuicios de toda naturaleza que puedan deberse a la falta de veracidad, exactitud, exhaustividad y/o actualidad de los contenidos transmitidos, difundidos, almacenados, puestos a disposición o recibidos, obtenidos o a los que se haya accedido a través de sus PRODUCTOS. Ni tampoco por los Contenidos prestados u ofertados por terceras personas o entidades. LA LEY SOLUCIONES LEGALES se reserva el derecho de eliminación de aquellos contenidos que resulten inveraces, inexactos y contrarios a la ley, la moral, el orden público y las buenas costumbres.

Nota de la Editorial: El texto de las resoluciones judiciales contenido en las publicaciones y productos de **LA LEY Soluciones Legales, S.A.**, es suministrado por el Centro de Documentación Judicial del Consejo General del Poder Judicial (Cendoj), excepto aquellas que puntualmente nos han sido proporcionadas por parte de los gabinetes de comunicación de los órganos judiciales colegiados. El Cendoj es el único organismo legalmente facultado para la recopilación de dichas resoluciones. El tratamiento de los datos de carácter personal contenidos en dichas resoluciones es realizado directamente por el citado organismo, desde julio de 2003, con sus propios criterios en cumplimiento de la normativa vigente sobre el particular, siendo por tanto de su exclusiva responsabilidad cualquier error o incidencia en esta materia.

ÍNDICE SISTEMÁTICO

CAPÍTULO I.		LA REFORMA MERCANTIL Y CONTABLE. LA LEY 16/2007. EL PLAN GENERAL DE CONTABILIDAD. EL PGC DE LAS PYMES	
1.	LA GESTACIÓN DE LA REFORMA CONTABLE EN LA UE.		39
2.	EL INICIO DE LA REFORMA CONTABLE IMPLANTADA EN ESPAÑA POR LA LEY 62/2003, DE 30 DE DICIEMBRE, PARA LAS CUENTAS CONSOLIDADAS DE LOS GRUPOS DE SOCIEDADES. LAS NIC/NIIF		41
3.	EL FINAL DE LA REFORMA DE 2007. LA LEY 16/2007, DE 4 DE JULIO, DE REFORMA Y ADAPTACIÓN DE LA LEGISLACIÓN MERCANTIL EN MATERIA CONTABLE. EL NUEVO PLAN GENERAL DE CONTABILIDAD. EL PGC DE LAS PYMES.		44
3.1.	La Ley 16/2007 y la reforma del Código de Comercio y del Texto Refundido de la Ley de Sociedades Anónimas		44
3.2.	La Ley 16/2007 y la Ley del Impuesto sobre Sociedades		46
3.3.	El Plan General de Contabilidad de 2007		47
3.4.	El Plan General de Contabilidad de las PYMES		51
3.5.	Principales diferencias entre el PGC y el PGC PYMES.		54
3.6.	Estructura de los Planes Generales Contables		54
3.7.	Las adaptaciones sectoriales y las Resoluciones del ICAC		71
3.8.	Cuadro general de aplicación de los planes contables.		71
I*	SE DEBE TENER EN CUENTA AL CIERRE DEL EJERCICIO		72
CAPÍTULO II.		LAS CUENTAS ANUALES. LA DETERMINACIÓN DEL RESULTADO CONTABLE Y SU INTERRELACIÓN CON LA BASE IMPONIBLE DEL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES	
1.	FORMULACIÓN DE LAS CUENTAS ANUALES		75
2.	LAS CUENTAS ANUALES Y LOS CAMBIOS EN CRITERIOS CONTABLES, ERRORES Y ESTIMACIONES CONTABLES. HECHOS POSTERIORES AL CIERRE		90
3.	PERÍODO DE IMPOSICIÓN.		94
4.	INTERRELACIÓN DEL RESULTADO CONTABLE CON LA BASE IMPONIBLE DEL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES		95
5.	DETERMINACIÓN DE LA BASE IMPONIBLE A PARTIR DEL RESULTADO CONTABLE.		96
6.	DIFERENCIAS ENTRE LAS NORMAS DE VALORACIÓN DE LOS PLANES CONTABLES Y DEL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES.		102
7.	ALCANCE DEL VALOR PROBATORIO DE LA CONTABILIDAD EN EL DERECHO TRIBUTARIO Y CONSECUENCIAS DEL INCUMPLIMIENTO DE LAS OBLIGACIONES CONTABLES.		103
II*	SE DEBE COMPROBAR AL CIERRE DEL EJERCICIO		104
II**	SE DEBE RECORDAR ASIMISMO		105
CAPÍTULO III.		VALORACIÓN DEL INMOVILIZADO MATERIAL, DE LAS INVERSIONES INMOBILIARIAS Y DEL INMOVILIZADO INTANGIBLE. ACTUALIZACIÓN DE BALANCES	
1.	ACTIVO NO CORRIENTE		109
2.	INMOVILIZADO MATERIAL		111
2.1.	Valoración		112
2.1.1.	Valoración inicial del inmovilizado material.		112
2.1.2.	Valoración posterior contable del inmovilizado material y correcciones de valor		124
2.1.3.	Normas particulares de valoración contenidas en la normativa contable		124

2.1.3.1.	Solares sin edificar	124
2.1.3.2.	Construcciones	126
2.1.3.3.	Instalaciones técnicas	127
2.1.3.4.	Maquinaria	127
2.1.3.5.	Utillaje	127
2.1.3.6.	Mobiliario	128
2.1.3.7.	Equipos para procesos de información	128
2.1.3.8.	Elementos de transporte	128
2.1.3.9.	Otro inmovilizado material	128
2.1.3.10.	Mejora de los bienes del inmovilizado	128
2.1.3.11.	Costes relacionados con grandes reparaciones (Ver epígrafe 3.8.2. Capítulo XII)	129
2.1.3.12.	Inversiones sobre activos arrendados o cedidos en uso cuando no sean leasing	129
2.1.3.13.	Activos de naturaleza medioambiental	130
2.1.3.14.	Normas específicas de valoración: permutas y aportaciones de capital no dinerarias	131
2.1.3.15.	Baja en cuentas del inmovilizado material	134
3.	INMOVILIZACIONES MATERIALES EN CURSO	136
4.	INVERSIONES INMOBILIARIAS	137
5.	INMOVILIZADO INTANGIBLE	138
5.1.	Reconocimiento inicial	138
5.2.	Valoración posterior	139
6.	ACTIVOS NO CORRIENTES Y GRUPOS ENAJENABLES DE ELEMENTOS MANTENIDOS PARA LA VENTA EN EL PGC	152
7.	ACTUALIZACIÓN DE BALANCES	154
7.1.	Entidades y personas pudieron efectuar la actualización. Elementos actualizables al amparo de la Ley 16/2012, de 27 de diciembre.	155
7.2.	Obligaciones de información en la memoria de las cuentas anuales	155
7.3.	La amortización de los elementos actualizados y la deducción en la cuota del IS por las diferencias de tipo de gravamen	156
8.	GASTOS DE CONSTITUCIÓN, AMPLIACIÓN DE CAPITAL Y DE ESTABLECIMIENTO	156
III*	SE DEBE COMPROBAR AL CIERRE DEL EJERCICIO	158

CAPÍTULO IV. AMORTIZACIONES

1.	CONCEPTO	163
2.	ELEMENTOS AMORTIZABLES	163
2.1.	Inmovilizado material	163
2.2.	Inversiones inmobiliarias	164
2.3.	Inmovilizado intangible.	164
2.4.	Activos no corrientes mantenidos para la venta.	165
3.	CONTABILIZACIÓN DE LA AMORTIZACIÓN	165
4.	¿CUANDO ES GASTO FISCAL UNA AMORTIZACIÓN EN EL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES?	166
5.	REVERSIÓN DE LA LIMITACIÓN DE LAS AMORTIZACIONES FISCALMENTE DEDUCIBLES EN EL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES EFECTUADAS EN 2013 Y 2014 Y LA DEDUCCIÓN EN LA CUOTA ÍNTEGRA QUE GENERA	171
5.1.	Limitación de las amortizaciones fiscalmente deducibles en 2013 y 2014	171
5.2.	Reversión de la limitación de las amortizaciones	173
5.3.	Deducción en la cuota íntegra del Impuesto sobre Sociedades al efectuar la reversión de la limitación aplicada a las amortizaciones.	179
6.	MÉTODOS DE AMORTIZACIÓN DEL INMOVILIZADO MATERIAL	179
6.1.	Amortización según la tabla de la LIS	180
6.1.1.	Criterios generales	180
6.1.2.	Amortización de elementos utilizados diariamente en más de un turno normal de trabajo	186
6.1.3.	Amortización de elementos usados.	188
6.1.4.	Amortización de bienes revalorizados, regularizados o actualizados al amparo de leyes fiscales	190
6.1.5.	Amortización de bienes adquiridos mediante arrendamiento financiero	192

6.1.6.	Amortización de las ampliaciones o mejoras y de las grandes reparaciones	192
6.1.7.	Amortización de los envases.	193
6.2.	Amortización degresiva.	193
6.2.1.	Consideración general	193
6.2.2.	Porcentaje constante sobre el valor pendiente de amortización	194
6.2.3.	Método de los números dígitos	195
6.2.4.	Conclusiones sobre el método degresivo	199
6.3.	Amortización de acuerdo a un plan aprobado por la Administración tributaria	199
6.3.1.	Solicitud	199
6.4.	Amortización en la que el sujeto pasivo justifique la efectividad de la depreciación contabilizada	200
6.5.	Libertad de amortización.	200
6.5.1.	Concepto	200
6.5.2.	Legislación	202
6.5.3.	Contabilización de las amortizaciones	204
6.5.4.	Libertad de amortización en elementos nuevos del activo material fijo -sin mantenimiento de empleo-. Real Decreto-ley 13/2010, de 3 de diciembre, sustituye a la Ley 4/2008, de 23 de diciembre. Disposición adicional undécima del TRLIS (derogada por el Real Decreto-ley 12/2012, de 30 de marzo)	207
6.5.4.1.	Proceso histórico del incentivo hasta el 30 de marzo de 2012	207
6.5.4.2.	Derogación de la libertad de amortización sin mantenimiento de empleo.	208
6.5.5.	Libertad de amortización para inversiones de escaso valor	208
6.5.6.	Libertad de amortización para inversiones en la cadena de valor de la movilidad eléctrica, sostenible o conectada	210
6.5.7.	Libertad de amortización para inversiones que utilicen energías procedentes de fuentes renovables	212
6.5.8.	Libertad de amortización de determinados vehículos. Entrada en funcionamiento en 2024 y 2025 (DA 18ª LIS).	216
6.5.9.	Libertad de amortización de infraestructuras de recarga de vehículos eléctricos. Entrada en funcionamiento en 2024 y 2025 (DA 18ª LIS).	217
6.6.	Amortización acelerada de determinados vehículos eléctricos y de infraestructuras de recarga de vehículos eléctricos. Entrada en funcionamiento en 2023 (DA 18ª LIS)	217
7.	CÓMO PRACTICAR LAS AMORTIZACIONES DE ELEMENTOS DEL INMOVILIZADO ADQUIRIDOS ANTES DEL 1 DE ENERO DE 2015. RÉGIMEN TRANSITORIO	218
8.	AMORTIZACIÓN DEL INMOVILIZADO INTANGIBLE	224
8.1.	Consideraciones generales	224
8.2.	Gastos de investigación y desarrollo	226
8.3.	Fondo de comercio	227
8.4.	Derechos de traspaso	230
8.5.	Marcas	230
8.6.	Programas de ordenador	231
8.7.	Otros bienes del inmovilizado intangible	231
8.7.1.	Concesiones administrativas.	231
8.7.2.	Derechos de emisión de gases de efecto invernadero	232
9.	CAMBIOS DE ESTIMACIONES Y DE CRITERIOS CONTABLES EN MATERIA DE AMORTIZACIONES.	233
10.	IMPLICACIONES DEL COVID EN MATERIA DE AMORTIZACIONES	234
IV*	SE DEBE COMPROBAR AL CIERRE DEL EJERCICIO	235

CAPÍTULO V. DETERIORO CONTABLE DEL VALOR DEL INMOVILIZADO MATERIAL Y DEL INTANGIBLE Y DE LAS INVERSIONES INMOBILIARIAS Y SU NO DEDUCIBILIDAD FISCAL. DEDUCCIÓN DEL FONDO DE COMERCIO

1.	DETERIORO DE VALOR DEL INMOVILIZADO MATERIAL	241
1.1.	Legislación mercantil-contable	241
1.2.	Contabilización.	243
1.3.	No deducibilidad fiscal de las pérdidas por deterioro del inmovilizado material.	246

2.	DETERIORO DEL VALOR DEL INMOVILIZADO INTANGIBLE	248
2.1.	Legislación mercantil-contable	248
2.1.1.	Contabilización	248
2.2.	Fiscalidad de las pérdidas por deterioro del inmovilizado intangible.	250
2.3.	Deducción del fondo de comercio financiero en entidades no residentes	251
2.3.1.	Antecedentes a la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades	251
2.3.2.	El fondo de comercio financiero y la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades	252
3.	DETERIORO DE VALOR DE LAS INVERSIONES INMOBILIARIAS	252
V*	SE DEBE COMPROBAR AL CIERRE DEL EJERCICIO	254

CAPÍTULO VI. VALORACIÓN DE LOS ACTIVOS FINANCIEROS

1.	LA VALORACIÓN CONTABLE DE LOS ACTIVOS FINANCIEROS	257
2.	LOS ACTIVOS FINANCIEROS EN EL PGC	260
2.1.	Clasificación de activos financieros.	263
2.1.1.	Activos financieros a valor razonable con cambios en pérdidas y ganancias.	263
2.1.2.	Activos financieros a coste amortizado	268
2.1.3.	Activos financieros a valor razonable con cambios en el patrimonio neto	273
2.1.4.	Activos financieros a coste	276
2.2.	Reclasificación de los activos financieros en el PGC	281
3.	LOS ACTIVOS FINANCIEROS EN EL PGC DE LAS PYMES.	284
3.1.	Activos financieros a coste amortizado	284
3.2.	Activos financieros mantenidos para negociar.	285
3.3.	Activos financieros a coste	286
4.	REGLAS ESPECIALES A LA HORA DE CALCULAR EL VALOR NETO CONTABLE DE LOS VALORES O PARTICIPACIONES	287
4.1.	Activos financieros adquiridos con intereses devengados o dividendos acordados	288
4.2.	Valores en los que se hubieran enajenado derechos de suscripción	290
4.3.	Instrumentos de patrimonio propio. Acciones o participaciones propias en autocartera	290
5.	LA FISCALIDAD DE LOS ACTIVOS FINANCIEROS	291
5.1.	Fiscalidad de los activos financieros contemplados en el PGC	292
5.1.1.	Fiscalidad de los activos financieros a valor razonable con cambios en el patrimonio neto	293
5.1.2.	Fiscalidad de los activos financieros a valor razonable con cambios en la cuenta de pérdidas y ganancias	298
5.2.	Fiscalidad de los activos financieros contemplados en el PGC PYMES	300
VI*	SE DEBE COMPROBAR AL CIERRE DEL EJERCICIO	302

CAPÍTULO VII. DETERIORO CONTABLE DEL VALOR DE LOS ACTIVOS FINANCIEROS Y SU NO DEDUCIBILIDAD FISCAL

1.	CONTABLEMENTE	307
1.1.	Plan General de Contabilidad	307
1.1.1.	Deterioro de valor de los activos financieros a valor razonable con cambios en la cuenta de pérdidas y ganancias	308
1.1.2.	Deterioro de valor de los activos financieros a coste amortizado	308
1.1.3.	Deterioro de valor de los activos financieros a valor razonable con cambios en el patrimonio neto	310
1.1.4.	Deterioro de valor de activos financieros a coste	312
1.2.	Plan General de Contabilidad de Pequeñas y Medianas Empresas.	314
1.2.1.	Deterioro de valor de los activos financieros a coste amortizado	315
1.2.2.	Activos financieros mantenidos para negociar	316
1.2.3.	Activos financieros al coste.	316
2.	FISCALIDAD DE LA LIS	317
2.1.	Fiscalidad de las pérdidas por deterioro de valores representativos de la participación en el capital de entidades	318
2.2.	No deducibilidad fiscal de las pérdidas por deterioro de valores representativos de deuda	323

2.3.	Régimen transitorio	325
3.	INFORMACIÓN SOBRE EL DETERIORO DEL VALOR DE LOS ACTIVOS FINANCIEROS A INCLUIR EN LA MEMORIA DE LAS CUENTAS ANUALES	325
VII*	SE DEBE COMPROBAR AL CIERRE DEL EJERCICIO	326
CAPÍTULO VIII. DETERIORO DE CRÉDITOS POR INSOLVENCIAS DE LOS DEUDORES		
1.	INSOLVENCIAS DEFINITIVAS	331
2.	SALDOS DE DUDOSO COBRO	331
2.1.	PGC, PGC PYMES y LIS.	331
2.1.1.	Integración en la base imponible de determinadas dotaciones por insolvencias que han generado activos por impuesto diferido y su conversión en crédito exigible frente a la Administración tributaria	339
2.2.	El IVA de los saldos de dudoso cobro	344
2.3.	Intereses de los saldos de dudoso cobro	348
VIII*	SE DEBE COMPROBAR AL CIERRE DEL EJERCICIO	349
CAPÍTULO IX. VALORACIÓN DE LAS EXISTENCIAS. DETERIORO DE SU VALOR. LA RESOLUCIÓN DEL ICAC DE 14 DE ABRIL DE 2015		
1.	VALORACIÓN DE LAS EXISTENCIAS SEGÚN EL PGC, EL PGC PYMES Y LA RESOLUCIÓN DEL ICAC DE 14 DE ABRIL DE 2015	353
1.1.	Valoración de las existencias. Precio de adquisición y coste de producción	353
1.2.	Los efectos de las devoluciones, rappels y descuentos sobre compras por pronto pago en la valoración de existencias	367
1.3.	Existencias en repuestos. Repuestos del inmovilizado	368
1.4.	Existencias en embalajes y envases	369
1.5.	Métodos de valoración de las existencias	369
1.6.	Información sobre las existencias en la memoria de las cuentas anuales	373
1.7.	Cambio de criterio de valoración de las existencias	374
2.	VALORACIÓN DE LAS EXISTENCIAS SEGÚN LA LEGISLACIÓN FISCAL	374
3.	CONTABILIZACIÓN DE LAS EXISTENCIAS AL CIERRE DEL EJERCICIO.	375
4.	VALORACIÓN POSTERIOR DE LAS EXISTENCIAS. LA RESOLUCIÓN DEL ICAC DE 18 DE SEPTIEMBRE DE 2013	377
4.1.	El PGC y el PGC PYMES	377
4.2.	Contabilización y fiscalidad del deterioro de valor de las existencias	379
IX*	SE DEBE COMPROBAR AL CIERRE DEL EJERCICIO	382
CAPÍTULO X. ARRENDAMIENTOS FINANCIEROS O LEASING (ACTIVO NO CORRIENTE) Y RENTING		
1.	ARRENDAMIENTO FINANCIERO	387
1.1.	Consideración general.	387
1.2.	El arrendamiento financiero en los PPGGCC.	387
1.3.	Contabilidad del arrendatario	389
1.4.	Contabilidad del arrendador	396
1.5.	La fiscalidad de los arrendamientos financieros (artículo 106 de la LIS)	399
1.6.	Ejercicio de la opción de compra y renuncia a su ejercicio	413
1.7.	Subrogación en un contrato de arrendamiento financiero. Contabilización.	414
1.8.	Pérdida o inutilización del bien objeto del leasing	415
1.9.	Transmisión de activos adquiridos por leasing, no amortizados totalmente.	415
1.10.	Ventas con arrendamiento financiero posterior	416
1.11.	Arrendamientos de terrenos y edificios	417
2.	EL ARRENDAMIENTO FINANCIERO Y LAS MICROEMPRESAS.	418
3.	CONCEPTO Y CONTABILIZACIÓN DEL "RENTING"	419
X*	SE DEBE COMPROBAR AL CIERRE DEL EJERCICIO	422
CAPÍTULO XI. CONTABILIZACIÓN DEL IVA		
1.	CONSIDERACIÓN GENERAL	427
2.	EL IVA DE LA FACTURACIÓN PENDIENTE DE RECIBIR AL CIERRE DEL EJERCICIO	427
3.	CONTABILIZACIÓN CUANDO SEA MAYOR EL IVA REPERCUTIDO QUE EL IVA SO-PORTADO DEDUCIBLE	428

4.	CONTABILIZACIÓN CUANDO SEA MAYOR EL IVA SOPORTADO DEDUCIBLE QUE EL IVA REPERCUTIDO. SOLICITUD DE DEVOLUCIÓN	428
5.	TRATAMIENTO CONTABLE DEL IVA EN LOS SUPUESTOS DE INVERSIÓN DEL SUJETO PASIVO	431
6.	TRATAMIENTO CONTABLE DEL IVA EN ENTREGAS Y ADQUISICIONES INTRACOMUNITARIAS	432
7.	CUOTAS SOPORTADAS CON ANTERIORIDAD AL COMIENZO DE LAS ACTIVIDADES.	432
8.	LIMITACIÓN DEL DERECHO A DEDUCIR LAS CUOTAS SOPORTADAS DEL IVA	434
9.	REGLA DE PRORRATA	438
9.1.	Prorrata general. Las subvenciones, la sentencia de 6 de octubre de 2005 del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas y la Ley 3/2006, de 29 de marzo. . .	439
9.1.1.	Las subvenciones vinculadas directamente al precio de las operaciones sujetas al IVA, que se integran en la base imponible del IVA	439
9.1.2.	Las subvenciones y la sentencia del TJ de las Comunidades Europeas de 6 de octubre de 2005.	445
9.1.3.	Procedimiento de la prorrata general	446
9.1.4.	Contabilización de la prorrata general	446
9.2.	Prorrata especial	447
9.3.	Regla de prorrata en bienes de inversión.	448
XI*	SE DEBE COMPROBAR AL CIERRE DEL EJERCICIO	451

CAPÍTULO XII. PATRIMONIO NETO Y PASIVO. PROVISIONES

1.	PATRIMONIO NETO	457
2.	PASIVOS FINANCIEROS	461
2.1.	Clasificación de pasivos financieros	462
2.1.1.	Pasivos financieros a coste amortizado	462
2.1.2.	Pasivos financieros a valor razonable con cambios en la cuenta de pérdidas y ganancias.	470
2.2.	Reclasificación de pasivos financieros.	470
2.3.	Baja de pasivos financieros	470
2.4.	Criterios de primera aplicación de las modificaciones del PGC 2007 en materia de clasificación y valoración de pasivos financieros en el primer ejercicio que se inicie a partir de 1-1-2021.	471
2.5.	Información a incluir en la memoria en materia de instrumentos financieros en el primer ejercicio que se inicie a partir de 1-1-2021	472
3.	PROVISIONES	473
3.1.	Cuenta 140 del PGC 2007. Provisión para retribuciones a largo plazo al personal .	477
3.2.	Cuenta 141 del PGC 2007 y del PGC PYMES. Provisión para impuestos.	480
3.3.	Cuenta 142 del PGC 2007 y del PGC PYMES. Provisión para otras responsabilidades	483
3.4.	Cuenta 143 del PGC 2007 y del PGC PYMES. Provisión por desmantelamiento, retiro o rehabilitación del inmovilizado	486
3.5.	Cuenta 145 del PGC 2007 y del PGC PYMES. Provisión para actuaciones medioambientales	488
3.6.	Cuenta 146 del PGC 2007. Provisión para reestructuraciones.	491
3.7.	Cuenta 147 del PGC 2007. Provisiones por transacciones con pagos basados en instrumentos de patrimonio.	493
3.8.	Provisiones por riesgo derivadas de garantías de reparación y revisión o de devoluciones de ventas. Las grandes reparaciones.	495
3.8.1.	Provisiones por garantías de reparación y revisión o de devoluciones de ventas.	495
3.8.2.	Las grandes reparaciones	503
3.9.	Provisión por derechos de emisión de gases de efecto invernadero	504
3.10.	Provisión por exceder los costes de cumplimiento de un contrato los beneficios esperados	505
3.11.	Información a suministrar en la memoria de las cuentas anuales en relación a las provisiones	506
XII*	SE DEBE COMPROBAR AL CIERRE DEL EJERCICIO	506

CAPÍTULO XIII. IMPUTACIÓN DE LOS GASTOS AL DEVENGO. PERIODIFICACIÓN DE LOS GASTOS Y JUSTIFICACIÓN DOCUMENTAL DEL GASTO. GASTOS DEDUCIBLES Y NO DEDUCIBLES FISCALMENTE

1.	IMPUTACIÓN DE LOS GASTOS AL DEVENGO	511
1.1.	El Código de Comercio y la imputación de los gastos	511
1.2.	La LIS y la imputación de los gastos	512
2.	PERIODIFICACIÓN DE LOS GASTOS	523
2.1.	Gastos anticipados	524
2.2.	Intereses pagados por anticipado.	525
3.	JUSTIFICACIÓN FISCAL DEL GASTO	526
3.1.	Facturas ordinarias y simplificadas	528
3.1.1.	Requisitos deberán contener las facturas ordinarias	529
3.2.	Las facturas simplificadas	531
3.3.	Expedición de facturas duplicadas y rectificativas	533
3.4.	Quienes pueden expedir y entregar las facturas.	535
3.5.	Medios de expedición de las facturas en papel y electrónicas	536
3.6.	Conservación de las facturas	538
3.7.	Los requisitos de las facturas y el carácter de documento justificativo del gasto a efectos del Impuesto sobre Sociedades	539
4.	GASTOS DEDUCIBLES Y NO DEDUCIBLES FISCALMENTE	542
5.	ASIMETRÍAS HÍBRIDAS	556
6.	OTRAS PARTIDAS DEDUCIBLES FISCALMENTE	559
6.1.	Indemnizaciones debidas sobre operaciones y valores de explotación	559
6.2.	Pérdidas sufridas en valores de explotación.	559
6.3.	Diferencias negativas de cambio de moneda extranjera	560
6.4.	Cantidades que las Cajas Generales de Ahorro Popular destinen a la financiación de obras benéfico-sociales	560
6.5.	Cantidades que las Cooperativas inviertan en el Fondo de Reserva Obligatorio y en el Fondo de Educación y Promoción	560
6.6.	Retribuciones de los Administradores de la sociedad	561
6.7.	Donativos a Sociedades de Desarrollo Industrial Regional	564
6.8.	Donativos a entidades beneficiarias del mecenazgo	564
XIII*	SE DEBE COMPROBAR AL CIERRE DEL EJERCICIO	565

CAPÍTULO XIV. COMPRAS

1.	CONCEPTO.	569
2.	GASTOS ACCESORIOS DE LAS COMPRAS.	570
3.	CONTABILIZACIÓN DE LAS COMPRAS	570
4.	DEVOLUCIONES DE COMPRAS Y OPERACIONES SIMILARES.	572
5.	DESCUENTOS, BONIFICACIONES Y "RAPPELS" POR COMPRAS.	572
5.1.	Descuentos en factura	572
5.2.	"Rappels" por compras	572
6.	DESCUENTOS SOBRE COMPRAS POR PRONTO PAGO	573
XIV*	SE DEBE COMPROBAR AL CIERRE DEL EJERCICIO	574

CAPÍTULO XV. GASTOS DE PERSONAL

1.	SUELDOS Y SALARIOS	577
1.1.	Sueldos y salarios satisfechos en dinero.	577
1.2.	Retribuciones no dinerarias	591
1.2.1.	Retribuciones en especie	591
1.2.2.	Acuerdos con la Administración para la valoración de las retribuciones en especie.	600
1.2.3.	Retribuciones que no tienen la consideración de en especie.	601
1.2.4.	Rendimientos del trabajo en especie que están exentos	601
1.2.5.	Ingresos a cuenta por las retribuciones en especie	604
2.	OTROS GASTOS DE PERSONAL: GASTOS DE LOCOMOCIÓN, MANUTENCIÓN Y ESTANCIA.	605
3.	LAS RETRIBUCIONES EN METÁLICO Y EN ESPECIE Y LA COTIZACIÓN A LA SEGURIDAD SOCIAL.	607

4.	SEGURIDAD SOCIAL A CARGO DE LA EMPRESA	608
5.	INDEMNIZACIONES SATISFECHAS POR LA SUSPENSIÓN O RESCISIÓN DE RELACIONES LABORALES	610
6.	RETRIBUCIONES A LARGO PLAZO MEDIANTE SISTEMAS COMPLEMENTARIOS DE PENSIONES DE APORTACIÓN O PRESTACIÓN DEFINIDA	614
7.	TRANSACCIONES CON PAGOS BASADOS EN INSTRUMENTOS DE PATRIMONIO.	618
8.	OTROS GASTOS SOCIALES	619
9.	OBLIGACIONES DE LA EMPRESA RETENEDORA Y DEL TRABAJADOR. ACTAS POR RETENCIONES NO PRACTICADAS.	620
XV*	SE DEBE COMPROBAR AL CIERRE DEL EJERCICIO	623
XV**	MODELOS RELACIONADOS CON ESTE TÍTULO	626
CAPÍTULO XVI. TRIBUTOS DEDUCIBLES Y NO DEDUCIBLES FISCALMENTE. ACTAS DE INSPECCIÓN, CUOTA, SANCIÓN E INTERESES, SU CONTABILIZACIÓN		
1.	TRIBUTOS QUE TIENEN EL CARÁCTER DE GASTO DEDUCIBLE EN EL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES	631
2.	TRIBUTOS QUE NO TIENEN LA CONSIDERACIÓN DE GASTO DEDUCIBLE DE LOS INGRESOS.	633
3.	LA CUOTA CAMERAL Y LA PERTENENCIA VOLUNTARIA A LAS CÁMARAS DE COMERCIO E INDUSTRIA	640
XVI*	SE DEBE COMPROBAR AL CIERRE DEL EJERCICIO	640
XVI**	LEY GENERAL TRIBUTARIA 58/2003	641
XVI***	LEY GENERAL TRIBUTARIA (58/2003). CLASIFICACIÓN DE LAS INFRACCIONES Y SANCIONES TRIBUTARIAS	646
CAPÍTULO XVII. SERVICIOS EXTERIORES		
1.	GASTOS EN INVESTIGACIÓN Y DESARROLLO DEL EJERCICIO.	657
2.	ARRENDAMIENTOS OPERATIVOS Y CÁNONES	658
3.	CANTIDADES DESTINADAS A LA CONSERVACIÓN Y REPARACIÓN DEL ACTIVO FIJO MATERIAL UTILIZADO POR LA EMPRESA	665
3.1.	Gastos de conservación y reparación	665
3.2.	Renovación del inmovilizado material	667
3.3.	Ampliaciones y mejoras del inmovilizado.	667
4.	CANTIDADES DEVENGADAS POR TERCEROS EN CONTRAPRESTACIÓN DE SERVICIOS RELACIONADOS CON LA ACTIVIDAD O EL PATRIMONIO DE LA EMPRESA	671
5.	TRANSPORTES Y FLETES.	673
6.	PRIMAS DE SEGUROS.	673
7.	SERVICIOS BANCARIOS Y SIMILARES	673
8.	MATERIAL DE OFICINA, COMUNICACIONES, RELACIONES PÚBLICAS, PUBLICIDAD Y PROPAGANDA Y GESTIÓN DE ASUNTOS JURÍDICOS Y CONTENCIOSOS	673
9.	COMPENSACIÓN DE GASTOS DERIVADOS DEL TRABAJO A DISTANCIA	674
10.	SUMINISTROS DE AGUA, GAS Y ELECTRICIDAD	675
XVII*	SE DEBE COMPROBAR AL CIERRE DEL EJERCICIO	675
CAPÍTULO XVIII. GASTOS FINANCIEROS. LIMITACIÓN A LA DEDUCIBILIDAD DE LOS GASTOS FINANCIEROS		
1.	PPGGCC Y LIS.	679
1.1.	Los préstamos participativos	685
1.2.	Los préstamos de valores.	687
2.	GASTOS FINANCIEROS DEVENGADOS Y NO VENCIDOS	689
3.	LIMITACIÓN A LA DEDUCIBILIDAD DE LOS GASTOS FINANCIEROS	690
3.1.	Antecedentes de la limitación a la deducibilidad de los gastos financieros	690
3.2.	La LIS y el alcance de la limitación a la deducibilidad de los gastos financieros	691
3.3.	Entidades a las que no afecta la limitación	698
3.4.	Especialidad para las entidades que tributen por el régimen de consolidación fiscal	698
4.	GASTOS FINANCIEROS NO DEDUCIBLES FISCALMENTE DERIVADOS DE DEUDAS CON ENTIDADES DEL GRUPO.	699
XVIII*	SE DEBE COMPROBAR AL CIERRE DEL EJERCICIO	699

CAPÍTULO XIX. INGRESOS COMPUTABLES POR VENTAS Y PRESTACIÓN DE SERVICIOS. IMPUTACIÓN DE LOS INGRESOS Y SU PERIODIFICACIÓN

1.	INGRESOS COMPUTABLES POR VENTAS Y PRESTACIÓN DE SERVICIOS.....	703
1.1.	Ingresos por ventas y prestación de servicios en el PGC 2007.....	704
1.1.1.	Condiciones para el reconocimiento contable de los ingresos por ventas y prestación de servicios en el PGC 2007.....	705
1.1.1.1.	Cumplimiento de la obligación a lo largo del tiempo.....	706
1.1.1.2.	Indicadores de cumplimiento de la obligación en un momento del tiempo.....	707
1.1.2.	Valoración de los ingresos por ventas y prestación de servicios en el PGC 2007.....	707
1.2.	Ingresos por ventas y prestación de servicios en el PGC PYMES.....	711
1.2.1.	Condiciones para el reconocimiento contable de los ingresos por ventas y prestación de servicios en el PGC PYMES.....	712
1.3.	Tratamiento de los ingresos por ventas y prestación de servicios durante la pandemia.....	713
1.4.	Grupo 7. Ventas e Ingresos.....	714
2.	REGLAS ESPECIALES.....	716
2.1.	Costes incrementales de la obtención de un contrato.....	716
2.2.	Costes derivados del cumplimiento de un contrato.....	717
2.3.	Ventas con derecho a devolución.....	718
2.4.	Garantías entregadas por la empresa a sus clientes.....	720
2.5.	Tratamiento de las cantidades recibidas por cuenta de terceros.....	722
2.6.	Opciones del cliente sobre bienes y servicios adicionales.....	723
2.7.	Acuerdos de cesión de licencias.....	724
3.	IMPUTACIÓN DE LOS INGRESOS.....	727
3.1.	El Código de Comercio y la imputación de los ingresos.....	727
3.2.	La LIS y la imputación de los ingresos.....	728
4.	CONTABILIZACIÓN DE LOS INGRESOS: IVA REPERCUTIDO.....	742
5.	INGRESOS DEL SUBGRUPO 70 DE LOS PPGGCC.....	743
6.	INGRESOS ACCESORIOS A LA EXPLOTACIÓN.....	744
7.	ECOTASA O PUNTO VERDE.....	745
8.	TRABAJOS REALIZADOS PARA EL INMOVILIZADO.....	746
9.	INDEMNIZACIONES DEVENGADAS SOBRE OPERACIONES Y VALORES DE EXPLOTACIÓN.....	750
10.	PERIODIFICACIÓN DE LOS INGRESOS.....	750
10.1.	Ingresos anticipados.....	751
10.2.	Intereses cobrados por anticipado.....	752
11.	INFORMACIÓN A INCLUIR EN LA MEMORIA SOBRE INGRESOS.....	752
XIX*	SE DEBE COMPROBAR AL CIERRE DEL EJERCICIO.....	753
XIX**	ASIMISMO DEBEMOS RECORDAR.....	754

CAPÍTULO XX. INGRESOS FINANCIEROS. OBLIGACIÓN DE RETENER E INGRESAR A CUENTA

1.	INGRESOS FINANCIEROS. CONCEPTO.....	757
2.	INTEGRACIÓN EN LA BASE IMPONIBLE DE LOS INGRESOS FINANCIEROS.....	757
3.	EL SUBGRUPO 76. INGRESOS FINANCIEROS.....	758
4.	INGRESOS FINANCIEROS POR PARTICIPACIONES EN CAPITAL, VALORES NEGOCIABLES, PRÉSTAMOS Y OTROS CRÉDITOS.....	759
4.1.	Dividendos.....	760
4.2.	Rendimientos explícitos.....	761
4.2.1.	Intereses y demás rendimientos pactados expresamente.....	761
4.2.2.	Contabilización de los rendimientos explícitos.....	762
4.3.	Rendimientos implícitos.....	763
4.4.	Rendimientos mixtos.....	765
4.5.	Préstamos de valores.....	765

5.	NORMAS SOBRE RETENCIÓN, TRANSMISIÓN Y OBLIGACIONES FORMALES RELATIVAS A ACTIVOS FINANCIEROS Y A OTROS VALORES MOBILIARIOS CON RENDIMIENTO IMPLÍCITO	767
5.1.	Rentas sujetas a retención o ingreso a cuenta	767
5.2.	Excepciones a la obligación de retener y de ingresar a cuenta.	767
5.3.	Sujetos obligados a retener o efectuar un ingreso a cuenta	772
5.4.	Requisitos fiscales para la transmisión, reembolso y amortización de activos financieros	774
5.5.	Base de retención sobre los rendimientos del capital mobiliario	775
5.5.1.	Regla general	775
5.5.2.	Reglas especiales	775
5.6.	Porcentaje de retención e ingreso a cuenta	776
5.7.	Nacimiento de la obligación de retener y de ingresar a cuenta	776
5.7.1.	Regla general	776
5.7.2.	Reglas especiales	777
5.8.	Obligaciones del retenedor y del obligado a ingresar a cuenta	777
6.	NO SON INGRESOS FINANCIEROS	778
XX*	SE DEBE COMPROBAR AL CIERRE DEL EJERCICIO	778
XX**	ASIMISMO DEBEMOS RECORDAR	779

CAPÍTULO XXI. SUBVENCIONES

1.	SUBVENCIONES DE CAPITAL OTORGADAS POR TERCERAS PERSONAS NO SOCIOS	783
1.1.	El PGC y las subvenciones de capital	784
1.2.	El PGC PYMES y las subvenciones de capital	796
1.3.	Ley del Impuesto sobre Sociedades (LIS)	800
2.	SUBVENCIONES A LA EXPLOTACIÓN	802
2.1.	PGC 2007 y PGC PYMES	802
2.2.	LIS.	802
3.	SUBVENCIONES/APORTACIONES OTORGADAS POR LOS SOCIOS.	804
4.	SUBVENCIONES QUE NO SE INTEGRAN EN LA BASE IMPONIBLE DEL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES	806
5.	OBLIGACIONES DE INFORMACIÓN EN LA MEMORIA DE LAS CUENTAS ANUALES.	807
XXI*	SE DEBE COMPROBAR AL CIERRE DEL EJERCICIO	808

CAPÍTULO XXII. DIFERENCIAS DE CAMBIO EN MONEDA EXTRANJERA

1.	CONSIDERACIONES GENERALES. MONEDA DISTINTA DE LA FUNCIONAL. PARTIDAS MONETARIAS Y NO MONETARIAS	813
2.	VALORACIÓN INICIAL DE LAS TRANSACCIONES EN MONEDA EXTRANJERA.	814
3.	VALORACIÓN POSTERIOR: AL CIERRE DEL EJERCICIO Y A LA LIQUIDACIÓN DE LOS ELEMENTOS PATRIMONIALES	815
3.1.	Partidas monetarias	815
3.2.	Partidas no monetarias	819
3.2.1.	Partidas no monetarias valoradas a coste histórico	819
3.2.2.	Partidas no monetarias valoradas a valor razonable	821
4.	CONVERSIÓN DE LAS CUENTAS ANUALES A LA MONEDA DE PRESENTACIÓN	824
5.	INFORMACIÓN A INCLUIR EN LA MEMORIA	826
XXII*	SE DEBE COMPROBAR AL CIERRE DEL EJERCICIO	827

CAPÍTULO XXIII. VALORACIÓN DE LAS RENTAS PROCEDENTES DE TRANSMISIONES Y OPERACIONES SOCIETARIAS (ARTÍCULO 17 DE LA LIS). OPERACIONES CON ACCIONES O PARTICIPACIONES PROPIAS

1.	CRITERIOS GENERALES Y METODOLOGÍA DE ESTUDIO	831
1.1.	Impuesto sobre Sociedades	831
1.2.	Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas	833
2.	TRANSMISIONES. LEGISLACIÓN CONTABLE Y FISCAL.	834
2.1.	Inversiones en el patrimonio de empresas del grupo, multigrupo y asociadas	834
2.2.	Acciones liberadas	838
2.3.	Venta de derechos de suscripción preferente coticen o no en Bolsa	839
2.4.	Incremento en el usufructuario por cancelación del usufructo de acciones.	841

2.5.	Traspaso de local de negocio	843
2.6.	Indemnizaciones percibidas por seguros de pérdidas o siniestros en elementos patrimoniales	845
3.	TRANSMISIONES U OPERACIONES SOCIETARIAS QUE DEBEN VALORARSE A VALOR DE MERCADO.	847
3.1.	Supuestos	847
3.2.	Integración en la base imponible.	848
3.3.	Efectos para el adquirente de la sustitución del valor contable por el valor de mercado	849
3.4.	Incremento de patrimonio a título lucrativo.	850
3.4.1.	Donaciones otorgadas por terceros distintos a los socios	850
3.4.2.	Donaciones otorgadas por socios	856
3.5.	Aportaciones no dinerarias a sociedades y valores recibidos en contraprestación	856
3.6.	Disolución de sociedades y separación de socios	863
3.7.	Reducción de capital con devolución de aportaciones	871
3.8.	Reparto de la prima de emisión.	877
3.8.1.	Por la aportación de la prima de emisión	877
3.8.2.	Por la distribución de la prima de emisión	878
3.9.	Distribución de beneficios mediante la entrega de elementos no dinerarios	881
3.10.	Fusión, absorción y escisión total o parcial	885
3.10.1.	Fusiones, escisiones y aportaciones de activos acogidas al régimen especial del título VII, capítulo VII de la LIS.	885
3.10.2.	Fusiones, escisiones y aportaciones a las que no se aplica el régimen fiscal especial de la LIS.	895
3.11.	Permuta.	896
3.12.	Canje	903
4.	TRANSMISIÓN DE TÍTULOS DE SOCIEDADES QUE HAYAN TENIDO LA CONSIDERACIÓN DE TRANSPARENTES. RÉGIMEN TRANSITORIO	905
5.	RENTAS OBTENIDAS EN LA TRANSMISIÓN DE LA PARTICIPACIÓN EN SOCIEDADES QUE TENGAN RESERVAS QUE HAYAN TRIBUTADO EN EL REGIMEN SOCIEDADES PATRIMONIALES.	908
6.	ADQUISICIÓN DE ACCIONES O PARTICIPACIONES PROPIAS. ENAJENACIÓN Y REDUCCIÓN DE CAPITAL PARA SU AMORTIZACIÓN	909
XXIII*	SE DEBE COMPROBAR AL CIERRE DEL EJERCICIO	915

CAPÍTULO XXIV. VALORACIÓN DE LAS OPERACIONES VINCULADAS

1.	¿QUIENES SON PERSONAS O ENTIDADES VINCULADAS?	921
2.	VALORACIÓN DE LAS OPERACIONES VINCULADAS A VALOR DE MERCADO.	925
3.	MÉTODOS DE DETERMINACIÓN DEL VALOR DE MERCADO EN LAS OPERACIONES VINCULADAS. ANÁLISIS DE COMPARABILIDAD	929
3.1.	Métodos de determinación de valor de mercado en operaciones vinculadas.	929
3.2.	Análisis de comparabilidad y el método de valoración más adecuado	932
3.3.	Incidencia del COVID-19 en la determinación del precio de mercado	938
4.	COMPROBACIÓN FISCAL DEL VALOR DE MERCADO	940
5.	AJUSTES DE PRIMER NIVEL Y AJUSTES SECUNDARIOS.	943
5.1.	Ajustes primarios.	943
5.2.	Ajustes secundarios.	944
5.3.	No aplicación de los ajustes secundarios en el caso de restitución patrimonial.	950
5.4.	Consideración especial para las operaciones entre empresas del mismo grupo	950
5.5.	Ajustes en la Propuesta de Directiva del Consejo de la UE	957
6.	PRESTACIÓN DE SERVICIOS Y REPARTO DE COSTES ENTRE VINCULADAS	957
6.1.	Prestaciones de servicios entre vinculadas.	958
6.2.	El valor de mercado, el convenio y los servicios profesionales	959
6.3.	Acuerdos de reparto de costes de bienes o servicios entre vinculadas	963
6.4.	Contribuyentes que posean un establecimiento permanente en el extranjero	963
7.	OBLIGACIONES DE DOCUMENTACIÓN DE LAS OPERACIONES VINCULADAS	967
7.1.	Excepciones a la obligación de documentación	968
7.2.	Documentación específica del grupo al que pertenezca el contribuyente (artículo 15 del RIS).	969
7.3.	Documentación específica del contribuyente (artículo 16 del RIS)	970

7.4. Los grupos y la información país por país (artículos 13 y 14 del RIS).....	972
8. OBLIGACIONES DE DECLARACIÓN. MODELO 232	973
9. SOLICITUD A LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA PARA LA VALORACIÓN PREVIA DE LAS OPERACIONES VINCULADAS	975
10. INFRACCIONES TRIBUTARIAS EN QUE PUEDEN INCURRIR LAS PERSONAS O ENTIDADES VINCULADAS.	979
XXIV* SE DEBE COMPROBAR AL CIERRE DEL EJERCICIO	981
CAPÍTULO XXV. FISCALIDAD DE LOS BIENES Y DERECHOS NO CONTABILIZADOS, REVALORIZADOS VOLUNTARIAMENTE O COMPROBADOS ADMINISTRATIVAMENTE. DESTINO DE LA REGULARIZACIÓN ESPECIAL DE BIENES O DERECHOS DEL RDL 12/2012	
1. BIENES Y DERECHOS NO CONTABILIZADOS O NO DECLARADOS. REGISTRO DEUDAS INEXISTENTES. PRESUNCIÓN DE OBTENCIÓN DE RENTAS. CONSIDERACIÓN ESPECIAL DE PRESUNCIÓN POR BIENES Y DERECHOS SITUADOS EN EL EXTRANJERO	985
2. ELEMENTOS REVALORIZADOS VOLUNTARIAMENTE.	989
2.1. Antecedentes.	989
2.2. La LIS	989
3. DESTINO DE LA REGULARIZACIÓN ESPECIAL DE BIENES O DERECHOS DEL REAL DECRETO-LEY 12/2012	992
XXV* SE DEBE COMPROBAR AL CIERRE DEL EJERCICIO	993
CAPÍTULO XXVI. EXENCIÓN PARA ELIMINAR LA DOBLE IMPOSICIÓN DE LAS RENTAS DE DIVIDENDOS Y PLUSVALÍAS POSITIVAS, TANTO INTERNAS COMO INTERNACIONALES. EXENCIÓN DE RENTAS POSITIVAS DE LOS ESTABLECIMIENTOS PERMANENTES	
1. INTRODUCCIÓN	997
2. EXENCIÓN DE LOS DIVIDENDOS O PARTICIPACIONES EN BENEFICIOS DE ENTIDADES	998
3. EXENCIÓN DE LA RENTA POSITIVA OBTENIDA EN LA TRANSMISIÓN DE LA PARTICIPACIÓN EN UNA ENTIDAD	1005
3.1. Reglas especiales para participaciones valoradas con arreglo al régimen especial de reestructuración	1008
3.2. No aplicación de la exención de la renta positiva obtenida en la transmisión de la participación, prevista en el apartado 3 del artículo 21 de la LIS	1008
4. RENTAS NEGATIVAS OBTENIDAS EN LA TRANSMISIÓN DE LA PARTICIPACIÓN EN UNA ENTIDAD	1009
5. NO APLICACIÓN DE LAS EXENCIONES PREVISTAS EN EL ARTÍCULO 21 DE LA LIS PARA ELIMINAR LA DOBLE IMPOSICIÓN	1013
6. RÉGIMEN TRANSITORIO DE LAS RENTAS DERIVADAS DE LA TRANSMISIÓN DE PARTICIPACIONES.	1013
7. EXENCIÓN DE LAS RENTAS POSITIVAS OBTENIDAS EN EL EXTRANJERO A TRAVÉS DE UN ESTABLECIMIENTO PERMANENTE. NO INTEGRACIÓN EN LA BASE DE LAS RENTAS NEGATIVAS	1014
7.1. Régimen general	1014
7.2. Rentas positivas ordinarias del establecimiento permanente	1014
7.3. Rentas negativas ordinarias del establecimiento permanente.	1015
7.4. Rentas positivas y negativas derivadas de la transmisión del establecimiento permanente	1016
7.5. Rentas negativas derivadas del cese del establecimiento permanente	1017
7.6. No aplicación del régimen de exención de las rentas obtenidas en el extranjero a través de un establecimiento permanente	1018
XXVI* SE DEBE COMPROBAR AL CIERRE DEL EJERCICIO	1019
CAPÍTULO XXVII. REDUCCIONES EN LA BASE IMPONIBLE. REDUCCIÓN DE LAS RENTAS PROCEDENTES DE CESIÓN DE PATENTES. RESERVA DE CAPITALIZACIÓN. EXENCIÓN PARCIAL DE RENTAS DERIVADAS DE LA TRANSMISIÓN DE DETERMINADOS INMUEBLES	
1. CONSIDERACIÓN GENERAL DE LAS REDUCCIONES EN LA BASE IMPONIBLE	1023
2. REDUCCIÓN EN LA BASE IMPONIBLE DE LAS RENTAS PROCEDENTES DE LA CESIÓN DE PATENTES Y OTROS ACTIVOS INTANGIBLES	1023

2.1.	Reducción de rentas netas procedentes de determinados activos intangibles. Régimen artículo 23 de la LIS redacción LPGE 2018	1024
2.2.	Acuerdos previos	1026
3.	RESERVA DE CAPITALIZACIÓN	1031
3.1.	Reducción del 15 % de la reserva de capitalización	1031
3.2.	Determinación del incremento de los fondos propios	1034
3.3.	Incumplimiento de los requisitos	1038
4.	EXENCIÓN DE RENTAS DERIVADAS DE LA TRANSMISIÓN DE DETERMINADOS INMUEBLES	1039
4.1.	Beneficio fiscal	1039
4.2.	Renta de la transmisión no amparada	1039
XXVII*	SE DEBE COMPROBAR AL CIERRE DEL EJERCICIO	1040

CAPÍTULO XXVIII. COMPENSACIÓN DE BASES IMPONIBLES NEGATIVAS

1.	OBJETO DE LA COMPENSACIÓN	1043
1.1.	Base imponible compensable	1043
1.2.	Período de compensación de las bases imponibles negativas	1043
1.3.	Carácter voluntario de la compensación y momento en que puede ser aplicada (rectificaciones posteriores y comprobaciones administrativas)	1044
2.	LÍMITE DE LA COMPENSACIÓN	1045
3.	MOMENTO DE REGISTRAR CONTABLEMENTE EL CRÉDITO POR COMPENSACIÓN	1047
4.	COMPROBACIÓN INSPECTORA	1048
5.	INCUMPLIMIENTO DE LOS REQUISITOS	1050
6.	CONTABILIZACIÓN	1050
6.1.	Asientos a realizar en el ejercicio en que se produce la base imponible negativa	1050
6.2.	Asientos a realizar en el ejercicio en que la base imponible negativa se compensa con la base imponible previa positiva	1053
6.3.	Asientos a realizar en los casos de aumento, reducción o pérdida del derecho a compensar o modificación de los tipos de gravamen	1057
7.	BASES IMPONIBLES NEGATIVAS NO SUSCEPTIBLES DE COMPENSACIÓN POR ADQUISICIÓN DE SOCIEDADES INACTIVAS O PATRIMONIALES	1058
8.	RÉGIMEN TRANSITORIO DE COMPENSACIÓN DE PÉRDIDAS EN SOCIEDADES TRANSPARENTES	1060
9.	COMPENSACIÓN DE PÉRDIDAS EN SOCIEDADES PATRIMONIALES	1060
10.	COMPENSACIÓN DE PÉRDIDAS EN GRUPOS EN CONSOLIDACIÓN FISCAL	1061
11.	COMPENSACIÓN EN FUSIONES, ESCISIONES Y APORTACIONES DE ACTIVO	1061
12.	COMPENSACIÓN EN COOPERATIVAS	1062
13.	COMPENSACIÓN EN LAS AGRUPACIONES DE INTERÉS ECONÓMICO ESPAÑOLAS	1064
14.	COMPENSACIÓN EN LAS UNIONES TEMPORALES DE EMPRESAS	1064
15.	COMPENSACIÓN EN SOCIEDADES DE HIDROCARBUROS	1064
XXVIII*	SE DEBE COMPROBAR AL CIERRE DEL EJERCICIO	1064

CAPÍTULO XXIX. LA CUENTA DE PÉRDIDAS Y GANANCIAS Y EL ESTADO DE CAMBIOS EN EL PATRIMONIO NETO. CONTABILIZACIÓN DEL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES. DIFERENCIAS PERMANENTES Y TEMPORARIAS. DISTRIBUCIÓN DE RESULTADOS

1.	LA CUENTA DE PÉRDIDAS Y GANANCIAS Y EL ESTADO DE CAMBIOS EN EL PATRIMONIO NETO	1069
1.1.	La cuenta de pérdidas y ganancias	1069
1.2.	El estado de cambios en el patrimonio neto	1070
2.	CONTABILIZACIÓN DEL IMPUESTO SOBRE BENEFICIOS Y DE LA CUOTA POR EL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES	1075
2.1.	Consideración como gasto o ingreso	1075
2.2.	El impuesto corriente	1076
2.3.	Diferencias permanentes	1079
2.3.1.	Concepto y supuestos	1079
2.4.	Impuesto diferido. Diferencias temporarias	1083
2.4.1.	Diferencias temporarias deducibles. Contabilización en la cuenta 4740. Activos por diferencias temporarias deducibles	1086

2.4.2.	Diferencias temporarias imponibles. Contabilización en la cuenta 479. Pasivos por diferencias temporarias imponibles	1091
2.4.3.	Diferencias temporarias originadas por ingresos y gastos registrados directamente en el patrimonio neto que no se computan en la base imponible del Impuesto sobre Sociedades	1096
2.4.4.	Diferencias temporarias producidas en una combinación de negocios	1100
2.4.5.	Diferencias temporarias producidas en el reconocimiento inicial de un elemento -que no proceda de una combinación de negocios- cuando su valor contable difiera del atribuido a efectos fiscales	1101
2.5.	Contabilización del crédito fiscal por deducciones y bonificaciones pendientes de aplicar.	1102
2.6.	Menciones en la memoria de las cuentas anuales	1106
2.6.1.	Contabilización del crédito fiscal por deducciones en las sociedades que tributan en el Régimen de Consolidación Fiscal	1109
2.7.	Contabilización del Impuesto sobre beneficios en las microempresas	1110
2.8.	Régimen transitorio de los ajustes extracontables realizados al amparo de la normativa anterior a la Ley 27/2014, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades (LIS).	1111
2.9.	Ajustes negativos y positivos en la imposición sobre beneficios. Variación de los activos y pasivos por impuesto diferido	1111
3.	DISTRIBUCIÓN DE RESULTADOS	1113
3.1.	Dividendo a cuenta.	1119
3.2.	Perceptor del dividendo	1120
3.3.	Aplicaciones obligatorias del resultado positivo	1121
XXIX*	SE DEBE COMPROBAR AL CIERRE DEL EJERCICIO	1122

CAPÍTULO XXX. CUOTA ÍNTEGRA. TIPOS DE GRAVAMEN. DEDUCCIONES DE LA CUOTA

1.	CUOTA ÍNTEGRA	1127
2.	TIPOS DE GRAVAMEN VIGENTES PARA LOS PERÍODOS IMPOSITIVOS QUE SE INICIAN DENTRO DE 2024	1127
3.	TIPO DE GRAVAMEN PARA LAS ENTIDADES DE NUEVA CREACIÓN	1129
4.	TIPO DE GRAVAMEN PARA LAS EMPRESAS EMERGENTES	1132
5.	DEDUCCIONES DE LA CUOTA	1133
6.	CUOTA LÍQUIDA	1133
7.	TRIBUTACIÓN MÍNIMA	1134
XXX*	SE DEBE COMPROBAR AL CIERRE DEL EJERCICIO	1136

CAPÍTULO XXXI. ELIMINACIÓN DE LA DEDUCCIÓN EN LA CUOTA PARA EVITAR LA DOBLE IMPOSICIÓN INTERNA. RÉGIMEN TRANSITORIO. DEDUCCIONES EN LA CUOTA PARA EVITAR LA DOBLE IMPOSICIÓN INTERNACIONAL

1.	ELIMINACIÓN DE LA DEDUCCIÓN EN LA CUOTA PARA EVITAR LA DOBLE IMPOSICIÓN INTERNA.	1141
1.1.	Consideración general de la deducción para evitar la doble imposición interna, eliminada por la LIS	1141
1.1.1.	Eliminación de la deducción en la cuota por dividendos y participaciones en beneficios	1141
1.1.2.	Eliminación de la deducción para evitar la doble imposición interna en el caso de transmisión de participaciones.	1142
1.1.3.	Régimen transitorio.	1142
2.	DEDUCCIÓN EN LA CUOTA PARA EVITAR LA DOBLE IMPOSICIÓN INTERNACIONAL	1143
3.	DEDUCCIÓN PARA EVITAR LA DOBLE IMPOSICIÓN JURÍDICA INTERNACIONAL AL MISMO CONTRIBUYENTE (MÉTODO DE IMPUTACIÓN DEL ARTÍCULO 31 DE LA LIS). RENTAS NEGATIVAS DEL ESTABLECIMIENTO PERMANENTE	1143
3.1.	Requisitos de la deducción para evitar la doble imposición jurídica internacional a través del método de imputación	1144
3.2.	Base de la deducción	1144
3.3.	Cálculo de la deducción	1145
3.4.	Comprobaciones de las deducciones para evitar la doble imposición	1147

4.	DEDUCCIÓN PARA EVITAR LA DOBLE IMPOSICIÓN ECONOMICA INTERNACIONAL DE DIVIDENDOS DISTRIBUIDOS POR FILIALES EXTRANJERAS A SOCIEDADES ESPAÑOLAS (MÉTODO DE IMPUTACIÓN DEL ARTÍCULO 32 DE LA LIS)	1148
4.1.	Requisitos de la deducción, para evitar la doble imposición internacional de dividendos y participaciones en beneficios por el método de imputación	1148
4.2.	Base imponible a incorporar por el dividendo y base de la deducción	1149
4.3.	Cálculo de la deducción y límite conjunto con la deducción por doble imposición jurídica internacional del artículo 32 de la LIS	1150
4.4.	Régimen transitorio	1153
4.5.	Comprobación por la Administración de la deducción para evitar la doble imposición económica internacional	1153
5.	DEDUCCIÓN EN LA CUOTA EN EL CASO DE INCLUSIÓN OBLIGADA EN LA BASE IMPONIBLE DEL IMPUESTO DE SOCIEDADES DE DETERMINADAS RENTAS POSITIVAS OBTENIDAS POR ENTIDADES NO RESIDENTES	1154
6.	LIMITES DE LAS DEDUCCIONES PARA EVITAR LA DOBLE IMPOSICIÓN PARA GRANDES EMPRESAS	1154
7.	CONTABILIZACIÓN DE LOS IMPUESTOS EXTRANJEROS DE NATURALEZA SIMILAR AL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES Y OBLIGACIONES DE INFORMACIÓN	1155
8.	PROCEDIMIENTOS AMISTOSOS EN MATERIA DE IMPOSICIÓN ENTRE ESTADOS PARA EVITAR LA DOBLE IMPOSICIÓN	1156
XXXI*	SE DEBE COMPROBAR AL CIERRE DEL EJERCICIO	1157

CAPÍTULO XXXII. BONIFICACIONES

1.	BONIFICACIÓN POR RENTAS OBTENIDAS EN CEUTA Y MELILLA	1161
1.1.	Cuantía de la bonificación	1161
1.2.	Entidades que pueden acogerse a la bonificación	1162
1.3.	Rentas que se entienden obtenidas en Ceuta y Melilla	1162
2.	BONIFICACIONES EN LA CUOTA POR PRESTACIÓN DE SERVICIOS PÚBLICOS LOCALES	1163
2.1.	Cuantía de la bonificación	1164
2.2.	¿Qué entidades pueden acogerse a la bonificación?	1164
2.3.	Requisitos para disfrutar de la bonificación	1164
3.	BONIFICACIÓN POR COOPERATIVA ESPECIALMENTE PROTEGIDA FISCALMENTE	1164
3.1.	Cuantía de la bonificación	1164
3.2.	¿Qué entidades pueden acogerse a la bonificación?	1164
3.3.	Características	1164
4.	OTRAS BONIFICACIONES	1165
XXXII*	SE DEBE COMPROBAR AL CIERRE DEL EJERCICIO	1166

CAPÍTULO XXXIII. DEDUCCIONES PARA INCENTIVAR LA REALIZACIÓN DE DETERMINADAS ACTIVIDADES. DEDUCCIONES TRANSITORIAS POR REVERSIÓN DE MEDIDAS TEMPORALES

1.	DEDUCCIONES PARA INCENTIVAR LA REALIZACIÓN DE DETERMINADAS ACTIVIDADES	1169
1.1.	Deducciones permanentes en la cuota íntegra del Impuesto sobre Sociedades	1169
1.1.1.	Deducciones transitorias en la cuota íntegra del Impuesto sobre Sociedades por reversión de medidas temporales	1169
2.	DEDUCCIONES POR ACTIVIDADES DE INVESTIGACIÓN Y DESARROLLO E INNOVACIÓN TECNOLÓGICA	1169
2.1.	Deducción por investigación y desarrollo (I+D)	1169
2.1.1.	Concepto de investigación y desarrollo	1170
2.1.2.	Base de la deducción por investigación y desarrollo	1174
2.1.3.	Porcentaje de deducción por los gastos en investigación y desarrollo	1176
2.1.4.	Porcentaje de deducción por las inversiones en investigación y desarrollo	1176
2.2.	Deducción por innovación tecnológica (IT)	1177
2.2.1.	Concepto de innovación tecnológica	1177
2.2.2.	Base de la deducción por innovación tecnológica y porcentajes de deducción	1178
2.3.	Actividades no se consideran de I+D+IT	1179
2.4.	Consideraciones generales a las deducciones por I+D+IT	1181

2.5.	Bonificación en la cotización a la Seguridad Social correspondiente al personal investigador	1186
2.6.	Aplicación e interpretación de la deducción por I+D+IT.	1188
2.6.1.	Valoración previa por la Administración tributaria de los gastos correspondientes a proyectos de investigación científica o de innovación tecnológica	1188
2.6.2.	Informes motivados vinculantes del Ministerio competente	1190
2.7.	Contabilización de la inversión afecta a I+D+IT	1192
3.	DEDUCCIÓN POR INVERSIONES EN PRODUCCIONES CINEMATOGRAFICAS, SERIES AUDIOVISUALES Y ESPECTÁCULOS EN VIVO DE ARTES ESCÉNICAS Y MUSICALES	1193
4.	DEDUCCIONES POR CREACIÓN DE EMPLEO POR CONTRATO DE TRABAJO POR TIEMPO INDEFINIDO DE APOYO A LOS EMPRENDEDORES	1199
5.	DEDUCCIÓN POR CREACIÓN DE EMPLEO PARA TRABAJADORES CON DISCAPACIDAD	1200
6.	DEDUCCIÓN POR INVERSIONES REALIZADAS POR LAS AUTORIDADES PORTUARIAS	1202
7.	DEDUCCIÓN POR CONTRIBUCIONES EMPRESARIALES A SISTEMAS DE PREVISIÓN SOCIAL EMPRESARIAL	1204
8.	DEDUCCIONES TRANSITORIAS EN LA CUOTA ÍNTEGRA DEL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES POR REVERSIÓN DE MEDIDAS TEMPORALES	1205
8.1.	Deducción transitoria en la cuota íntegra del Impuesto sobre Sociedades por reversión de la limitación aplicada a las amortizaciones en los periodos impositivos iniciados en 2013 y 2014	1205
8.2.	Deducción en la cuota íntegra del Impuesto sobre Sociedades de las cantidades que se integren en la base imponible derivadas de la amortización correspondiente al incremento neto del valor resultante de la actualización de balances	1208
9.	DEDUCCIONES ELIMINADAS POR LA LIS Y QUE ESTABAN VIGENTES EN PERIODOS IMPOSITIVOS ANTERIORES A 2015 PARA LAS QUE SE PREVÉ UN RÉGIMEN TRANSITORIO	1209
10.	RÉGIMEN TRANSITORIO DE LAS DEDUCCIONES PARA INCENTIVAR LA REALIZACIÓN DE DETERMINADAS ACTIVIDADES PENDIENTES DE APLICAR EN EL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES.	1210
11.	REGÍMENES ESPECIALES DE DEDUCCIÓN POR INVERSIONES	1210
11.1.	Programas de apoyo a acontecimientos de excepcional interés público	1210
12.	FORMA DE APLICAR LAS DEDUCCIONES	1211
13.	COMPROBACIÓN DE LAS DEDUCCIONES	1216
XXXIII*	SE DEBE COMPROBAR AL CIERRE DEL EJERCICIO	1216
CAPÍTULO XXXIV. DEDUCCIONES POR RETENCIONES Y PAGOS FRACCIONADOS. CUOTA A INGRESAR O A DEVOLVER EN EL IS		
1.	DEDUCCIÓN POR RETENCIONES E INGRESOS A CUENTA	1221
2.	DEDUCCIÓN DE LOS PAGOS FRACCIONADOS DEL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES.	1223
2.1.	Plazos para efectuar los pagos fraccionados	1224
2.2.	¿Quiénes están obligados a efectuar el pago fraccionado?	1224
2.3.	Cálculo del pago fraccionado	1224
2.3.1.	Sistema normal de pago fraccionado basado en la cuota íntegra de ejercicios anteriores (art. 40.2 de la LIS)	1224
2.3.2.	Sistema de pago fraccionado en base a los resultados del ejercicio 2024 (art. 40.3 de la LIS)	1227
2.4.	Consideración de deuda tributaria de los pagos fraccionados	1231
2.5.	Pagos fraccionados en las operaciones de fusión y escisión	1232
2.6.	Pagos fraccionados en el régimen de consolidación fiscal.	1232
2.7.	Pagos fraccionados en las uniones temporales de empresas y en las agrupaciones de interés económico	1232
2.8.	Pagos fraccionados en el régimen de Entidades Navieras en función del tonelaje	1232
3.	CUOTA A INGRESAR O A DEVOLVER. PRESENTACIÓN DE LA DECLARACIÓN DEL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES	1233
XXXIV*	SE DEBE COMPROBAR AL CIERRE DEL EJERCICIO	1237

CAPÍTULO XXXV. RÉGIMEN FISCAL DE ENTIDADES DEDICADAS AL ARRENDAMIENTO DE VIVIENDAS	
1. ENTIDADES QUE PUEDEN ACOGERSE AL RÉGIMEN DE ARRENDAMIENTO DE VIVIENDAS	1241
1.1. Incompatibilidades	1242
1.2. Requisitos para la aplicación del régimen	1243
2. BONIFICACIONES EN EL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES	1244
3. DISTRIBUCIÓN DE RESULTADOS A LOS SOCIOS CON CARGO A LAS RENTAS BONIFICADAS	1244
4. TRANSMISIÓN DE PARTICIPACIONES DE LA SOCIEDAD ACOGIDA AL RÉGIMEN FISCAL DE ARRENDAMIENTO DE VIVIENDAS	1247
5. CONTABILIZACIÓN	1249
6. OPCIÓN POR EL RÉGIMEN	1249
XXXV* SE DEBE COMPROBAR AL CIERRE DEL EJERCICIO	1249
CAPÍTULO XXXVI. CONSOLIDACIÓN DEL GRUPO FISCAL	
1. "EMPRESAS DEL GRUPO" Y "EMPRESAS ASOCIADAS"	1253
2. DEFINICIÓN MERCANTIL DEL GRUPO	1254
3. CONSOLIDACIÓN CONTABLE	1257
4. CONSOLIDACIÓN FISCAL	1271
4.1. Definición del grupo fiscal	1271
4.2. Requisitos	1272
4.2.1. Requisitos para ser entidad dominante	1272
4.2.2. Requisitos para ser entidad dependiente	1274
4.3. Diferencias entre la legislación mercantil-contable y la fiscal, para constituir un "grupo de sociedades"	1276
4.4. Opción	1276
4.5. Inclusión o exclusión de sociedades en el grupo fiscal después de constituido	1277
4.6. Duración del régimen tributario de la consolidación	1278
4.7. Base imponible consolidada del grupo fiscal	1278
4.7.1. Reglas especiales para la determinación de las bases impositivas individuales que integren la base consolidada	1282
4.7.2. Criterios para efectuar las eliminaciones y las incorporaciones por operaciones intergrupo	1284
4.7.2.1. Eliminaciones	1285
4.7.2.2. Incorporaciones	1289
4.7.2.3. Reglas especiales de determinación de la base imponible del grupo fiscal para el supuesto de que una entidad se incorpore al mismo	1292
4.8. Compensación de bases impositivas negativas	1293
4.9. Cuota. Bonificaciones, deducciones y retenciones	1297
4.10. Obligaciones de información	1299
4.11. Período impositivo	1300
4.12. Declaración y autoliquidación del grupo fiscal	1300
5. RESPONSABILIDAD DE LAS SOCIEDADES DEL GRUPO DEL PAGO DE LA DEUDA CONSOLIDADA	1301
6. EXTINCIÓN Y PÉRDIDA DEL RÉGIMEN DE CONSOLIDACIÓN FISCAL	1301
6.1. Extinción del grupo fiscal	1301
6.2. Pérdida del régimen de grupo consolidado	1301
7. EFECTOS DE LA PÉRDIDA DEL RÉGIMEN DE CONSOLIDACIÓN O DE LA EXTINCIÓN DEL GRUPO FISCAL	1302
XXXVI* SE DEBE COMPROBAR AL CIERRE DEL EJERCICIO	1303
XXXVI** ASIMISMO DEBEMOS RECORDAR	1304
CAPÍTULO XXXVII. RÉGIMEN DE TRANSPARENCIA FISCAL INTERNACIONAL, RÉGIMEN TRANSITORIO DE TRANSPARENCIA FISCAL. RÉGIMEN TRANSITORIO DE SOCIEDADES PATRIMONIALES	
1. TRANSPARENCIA FISCAL INTERNACIONAL	1309

1.1.	Requisitos para la imputación en la base imponible de la entidad residente sujeta al Impuesto sobre Sociedades de las rentas obtenidas por una entidad no residente	1309
1.2.	Rentas positivas de la entidad no residente o del establecimiento permanente que se imputan en la base imponible del Impuesto sobre Sociedades	1310
1.3.	Rentas que no se integran en la base imponible de la entidad residente	1312
1.4.	Cálculo del importe de la renta positiva a integrar en la base imponible	1314
1.5.	Período en que se incluyen las rentas en la base imponible	1315
1.6.	Deducción de la cuota en los supuestos de imputación de base imponible por rentas internacionales	1315
1.7.	Obligaciones de información	1316
1.8.	Transmisión de la participación en transparencia fiscal internacional	1317
2.	REGIMEN TRANSITORIO DEL DEROGADO RÉGIMEN DE TRANSPARENCIA FISCAL	1317
3.	EL DEROGADO RÉGIMEN DE LAS SOCIEDADES PATRIMONIALES Y SU RÉGIMEN FISCAL TRANSITORIO	1318
3.1.	Régimen fiscal transitorio de las participaciones en entidades hayan aplicado el régimen especial de sociedades patrimoniales establecidos en el TRLIS (derogado)	1318
3.2.	Distribución de beneficios obtenidos en ejercicios en los que la sociedad tributó por el régimen especial de las sociedades patrimoniales	1318
3.3.	Rentas obtenidas en la transmisión de la participación	1320
3.4.	Identificación de los partícipes y obligaciones de incorporar información	1322
XXXVII*	SE DEBE COMPROBAR AL CIERRE DEL EJERCICIO	1323

CAPÍTULO XXXVIII. OTROS RÉGIMENES TRIBUTARIOS ESPECIALES: AIE, UTE, ENTIDADES DE CAPITAL RIESGO, SODI, INSTITUCIONES INVERSIÓN COLECTIVA, RÉGIMENES MINERÍA E HIDROCARBUROS Y SOCI MI

1.	AGRUPACIONES DE INTERÉS ECONÓMICO (AIE) Y UNIONES TEMPORALES DE EMPRESAS (UTE)	1327
1.1.	Agrupaciones de interés económico	1327
1.1.1.	Agrupaciones españolas de interés económico (AIE)	1327
1.1.2.	Agrupaciones europeas de interés económico	1331
1.2.	Uniones temporales de empresas (UTE)	1332
1.2.1.	Tributación de las uniones temporales de empresas	1332
1.2.2.	Integración en la contabilidad de los partícipes de las operaciones realizadas por la UTE	1334
1.3.	Criterios generales de imputación e identificación de partícipes en las agrupaciones de interés económico y en las uniones temporales de empresas (UTE)	1335
1.4.	Tratamiento contable del efecto impositivo en las agrupaciones de interés económico y en las uniones temporales de empresas	1337
2.	SOCIEDADES Y FONDOS DE CAPITAL-RIESGO Y SOCIEDADES DE DESARROLLO INDUSTRIAL REGIONAL	1340
2.1.	Sociedades y Fondos de Capital-Riesgo	1340
2.2.	Sociedades de desarrollo industrial regional (SODI)	1344
3.	INSTITUCIONES DE INVERSIÓN COLECTIVA (IIC)	1345
3.1.	Forma jurídica de las instituciones de inversión colectiva	1346
3.2.	Clases de instituciones de inversión colectiva	1347
3.3.	Sociedades gestoras de instituciones de inversión colectiva	1350
3.4.	Depositario de las IIC	1350
3.5.	Tributación de las instituciones de inversión colectiva	1350
3.6.	Tributación de los socios - personas jurídicas de las instituciones de inversión colectiva	1353
4.	RÉGIMEN FISCAL DE LA MINERÍA	1355
4.1.	¿Qué compañías se entienden acogidas a este régimen?	1355
4.2.	Incentivos fiscales de las sociedades acogidas al régimen especial de la minería	1355
4.2.1.	Libertad de amortización	1355
4.2.2.	Reducción de la base imponible del Impuesto sobre Sociedades en concepto de factor de agotamiento	1355
4.2.3.	Incompatibilidad de las inversiones	1357
4.2.4.	Obligaciones formales	1357
4.2.5.	Disminución de las reservas constituidas al amparo de este régimen	1357

4.2.6.	Consecuencias de la no inversión, de la liquidación de la sociedad o de la enajenación de la compañía minera	1357
5.	RÉGIMEN FISCAL DE LA INVESTIGACIÓN Y EXPLOTACIÓN DE HIDROCARBUROS	1357
5.1.	¿Qué entidades se entienden acogidas a dicho régimen?	1357
5.2.	Incentivo fiscal de las sociedades acogidas al régimen de investigación y explotación de hidrocarburos	1358
5.2.1.	Reducción de la base imponible en concepto de factor de agotamiento	1358
5.2.2.	Incompatibilidad de las inversiones	1359
5.2.3.	Obligaciones formales	1359
5.2.4.	Consecuencias de la no inversión, de la liquidación o de la enajenación de la sociedad de hidrocarburos	1360
5.2.5.	Tipo del gravamen y tributación mínima.	1360
5.3.	Amortización de inversiones intangibles y gastos de investigación	1360
5.4.	Compensación de bases imponibles negativas	1361
5.5.	Régimen Transitorio	1361
6.	SOCIEDADES ANÓNIMAS COTIZADAS DE INVERSIÓN EN EL MERCADO INMOBILIARIO (SOCIMI).	1361
6.1.	Objeto social.	1362
6.2.	Requisitos de las SOCIMI y de sus inversiones	1363
6.3.	Régimen fiscal especial de las SOCIMI en el Impuesto sobre Sociedades	1364
6.3.1.	Opción por el régimen fiscal.	1364
6.3.2.	Tributación de las SOCIMI	1364
6.3.3.	Tributación de los socios	1367
6.3.3.1.	Tributación de los dividendos percibidos	1367
6.3.3.2.	Tributación de la transmisión de la participación en la SOCIMI	1368
6.4.	Obligaciones de información de las SOCIMI.	1368
6.5.	Pérdida del régimen fiscal especial de las SOCIMI	1369
XXXVIII*	SE DEBE COMPROBAR AL CIERRE DEL EJERCICIO	1370

CAPÍTULO XXXIX. RÉGIMEN DE LAS ENTIDADES DE TENENCIA DE VALORES EXTRANJEROS (ETVE)

1.	¿QUÉ SOCIEDADES SE CONSIDERAN DE TENENCIA DE VALORES EXTRANJEROS?	1373
2.	RÉGULACIÓN FISCAL DE LAS RENTAS DERIVADAS DE LA TENENCIA POR LA ETVE DE VALORES REPRESENTATIVOS DEL CAPITAL O LOS FONDOS PROPIOS DE ENTIDADES NO RESIDENTES	1375
2.1.	Con el TRLIS -derogado-	1375
2.2.	Con la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, LIS.	1375
3.	DISTRIBUCIÓN DE BENEFICIOS -POR LA ETVE- CON CARGO A LAS RENTAS EXENTAS	1376
4.	CONTABILIZACIÓN DURANTE EL AÑO Y AL CIERRE DEL EJERCICIO POR LA RESIDENTE ESPAÑOLA	1377
5.	TRANSMISIÓN DE LA PARTICIPACIÓN EN LA ETVE	1379
6.	APLICACIÓN DEL RÉGIMEN DE LAS ETVE	1379
7.	RÉGIMEN TRANSITORIO	1380
XXXIX*	SE DEBE COMPROBAR AL CIERRE DEL EJERCICIO	1380

CAPÍTULO XL. RÉGIMEN DE LAS ENTIDADES NAVIERAS EN FUNCIÓN DEL TONELAJE

1.	APROBACIÓN DEL RÉGIMEN.	1383
2.	SOCIEDADES QUE PUEDEN ACOGERSE AL RÉGIMEN	1383
3.	DETERMINACIÓN DE LA BASE IMPONIBLE EN RÉGIMEN DE ESTIMACIÓN OBJETIVA	1384
3.1.	Determinación por escala basada en las toneladas de registro neto.	1384
3.2.	Compensación de las bases imponibles negativas pendientes	1387
3.3.	Transmisión de un buque afecto al régimen	1388
4.	TIPO DE GRAVAMEN Y CUOTA.	1390
5.	PAGOS FRACCIONADOS	1390
6.	APLICACIÓN DEL RÉGIMEN	1391
6.1.	Solicitud y concesión	1391
6.2.	Renuncia e incumplimiento de las condiciones del régimen	1393
6.3.	Incompatibilidad del régimen de entidades navieras	1393
XL*	SE DEBE COMPROBAR AL CIERRE DEL EJERCICIO	1393

CAPÍTULO XLI.	RÉGIMEN DE INCENTIVOS FISCALES PARA LAS ENTIDADES DE REDUCIDA DIMENSIÓN. TIPO DE GRAVAMEN REDUCIDO POR MANTENIMIENTO O CREACIÓN DE EMPLEO. TIPO DE GRAVAMEN PARA LAS ENTIDADES DE NUEVA CREACIÓN. RESERVA DE NIVELACIÓN DE BASES IMPONIBLES	
1.	RÉGIMEN DE INCENTIVOS FISCALES PARA LAS ENTIDADES REDUCIDA DIMENSIÓN .	1397
1.1.	¿Qué entidades se consideran de reducida dimensión?	1397
1.2.	Incentivos fiscales a que tienen derecho las entidades de reducida dimensión. Pérdida de los mismos	1404
1.3.	Libertad de amortización para las inversiones en elementos nuevos del inmovilizado material y de las inversiones inmobiliarias, generadores de empleo	1404
1.3.1.	Requisitos	1404
1.3.2.	Aplicación de la libertad de amortización.	1406
1.3.3.	Contabilización	1407
1.3.4.	Incompatibilidades	1409
1.3.5.	Incumplimiento del aumento de plantilla	1409
1.4.	Amortización acelerada de los elementos nuevos del inmovilizado material y de las inversiones inmobiliarias, así como de los elementos del inmovilizado intangible.	1410
1.5.	Pérdidas por deterioro de los créditos por posibles insolvencias de los deudores . .	1415
1.6.	Reserva de nivelación de bases imponibles.	1417
1.6.1.	La reserva de nivelación y su indisponibilidad	1418
1.6.2.	Contabilización de la reserva de nivelación	1419
1.7.	Amortización acelerada de elementos patrimoniales objeto de reinversión (eliminada por la LIS)	1422
1.8.	Eliminación de la deducción para evitar la doble imposición interna por dividendos percibidos por la entidad de reducida dimensión	1422
1.9.	Pagos fraccionados en las empresas de reducida dimensión	1423
XLI*	SE DEBE COMPROBAR AL CIERRE DEL EJERCICIO	1423
CAPÍTULO XLII.	SOCIEDADES COOPERATIVAS	
1.	NORMATIVA MERCANTIL	1427
2.	APORTACIONES AL CAPITAL SOCIAL	1429
2.1.	Aportaciones.	1430
2.2.	Aportaciones voluntarias.	1431
3.	FONDOS DE RESERVA EN LAS COOPERATIVAS	1432
4.	FONDO DE EDUCACIÓN, FORMACIÓN Y PROMOCIÓN	1433
5.	NORMATIVA FISCAL	1434
6.	CLASES DE COOPERATIVAS A EFECTOS FISCALES	1435
6.1.	Cooperativas protegidas	1436
6.2.	Cooperativas especialmente protegidas	1436
7.	CAUSAS QUE PROVOCAN LA PÉRDIDA DE LA CONDICIÓN DE COOPERATIVA FISCALMENTE PROTEGIDA.	1439
8.	DETERMINACIÓN DE LA BASE IMPONIBLE DEL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES.	1440
8.1.	Resultados cooperativos	1440
8.1.1.	Ingresos cooperativos	1441
8.1.2.	Gastos cooperativos	1443
8.2.	Resultados extracooperativos	1445
8.2.1.	Son rendimientos extracooperativos	1445
8.2.2.	Son incrementos y disminuciones de patrimonio	1446
8.2.3.	Resultado de la cooperativa o excedente	1447
9.	TIPO DE GRAVAMEN Y CUOTA.	1454
10.	DIVIDENDOS PERCIBIDOS POR LA COOPERATIVA	1455
11.	APLICACIÓN DE LOS EXCEDENTES	1455
11.1.	Resultados positivos	1455
11.2.	Resultados negativos	1457
12.	DIVIDENDOS PERCIBIDOS POR LOS SOCIOS COOPERATIVISTAS. RETORNOS COOPERATIVOS	1457
13.	COMPENSACIÓN DE CUOTAS NEGATIVAS EN COOPERATIVAS	1459

13.1.	Compensación de cuota	1459
13.2.	Comprobación de las cuotas negativas pendientes de compensación	1461
14.	COMPATIBILIDAD CON OTROS RÉGIMENES FISCALES	1461
15.	LIBROS SOCIALES Y CONTABILIDAD	1461
XLII*	SE DEBE COMPROBAR AL CIERRE DEL EJERCICIO	1463
CAPÍTULO XLIII. RÉGIMEN FISCAL DE LAS ENTIDADES SIN FINES LUCRATIVOS. INCENTIVOS FISCALES AL MECENAZGO		
1.	RÉGIMEN FISCAL DE LAS ENTIDADES SIN FINES LUCRATIVOS	1467
1.1.	Entidades que se consideran sin ánimo de lucro	1467
1.2.	Requisitos para disfrutar del régimen fiscal especial	1468
1.3.	Domicilio fiscal.	1472
1.4.	Tributación por el Impuesto sobre Sociedades de las entidades sin fines lucrativos	1472
1.4.1.	Rentas exentas	1472
1.4.2.	Explotaciones económicas exentas	1473
1.4.3.	Código de conducta de las entidades sin ánimo de lucro para la realización de inversiones temporales en el ámbito del mercado de valores	1474
1.4.4.	Determinación de la base imponible y del tipo de gravamen en las entidades sin fines lucrativos	1475
1.4.5.	Contabilidad de las entidades sin fines lucrativos	1476
1.4.6.	Acogimiento al régimen fiscal de entidades sin fines lucrativos.	1481
1.4.7.	Disolución	1482
2.	INCENTIVOS FISCALES AL MECENAZGO. RÉGIMEN FISCAL DE LAS DONACIONES Y APORTACIONES	1482
2.1.	Entidades beneficiarias del mecenazgo	1483
2.2.	Régimen fiscal para el donante de las donaciones y aportaciones a entidades beneficiarias	1485
2.2.1.	Donativos, donaciones y aportaciones dan derecho a la deducción	1485
2.2.2.	Base de las deducciones en la cuota del Impuesto sobre Sociedades por donativos, donaciones y aportaciones realizadas por personas jurídicas a favor de las entidades beneficiarias del mecenazgo	1486
2.2.3.	Exención para el donante de las rentas derivadas de donativos, donaciones y aportaciones a las entidades beneficiarias en elementos no dinerarios valorados a valor normal de mercado	1487
2.2.4.	Contabilidad del donante persona jurídica y deducción en la cuota del Impuesto sobre Sociedades	1487
2.2.5.	Justificación de los donativos, donaciones y aportaciones deducibles.	1492
3.	RÉGIMEN FISCAL DE OTRAS FORMAS DE MECENAZGO	1493
3.1.	Convenios de colaboración empresarial en actividades de interés general	1493
3.2.	Gastos en actividades de interés general	1494
3.3.	Programas de apoyo a acontecimientos de excepcional interés público	1495
XLIII*	SE DEBE COMPROBAR AL CIERRE DEL EJERCICIO	1502
INDICE ANALÍTICO		1505

Contabilización:

69.587,06	4709	HP, DEUDORA POR DEVOLUCIÓN DE IMPUESTOS		
50.412,94	6300	IMPUESTO CORRIENTE a HP, RETENCIONES Y PAGOS A CUENTA	473	120.000,00
23.967,65	4740	ACTIVOS POR DIFERENCIAS TEMPORARIAS DEDUCIBLES a IMPUESTO DIFERIDO Por el 25% de la amortización contable no deducible fiscalmente	6301	23.967,65

3. RESERVA DE CAPITALIZACIÓN

3.1. Reducción del 15 % de la reserva de capitalización

En el Preámbulo de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades, se subraya que la última reforma fiscal **elimina la deducción por reinversión de beneficios extraordinarios y la recientemente creada deducción por inversión de beneficios, sustituyéndose** ambos incentivos **por** uno nuevo **denominado reserva de capitalización**, y que se traduce en la no tributación de aquella parte del beneficio que se destine a la constitución de una reserva indisponible, sin que se establezca requisito de inversión alguno de esta reserva en algún tipo de activo, por lo que se puede destinar a aquello que estime mejor la sociedad: aumento de existencias, disminución de acreedores, reforzar la tesorería... incluso inversiones. Con esta reserva de capitalización la LIS pretende potenciar la capitalización empresarial mediante el incremento del patrimonio neto, incentivando así el saneamiento de las empresas y su competitividad.

El **artículo 25 de la LIS** establece para determinados contribuyentes el derecho a una **reducción en la base imponible del 15 % del importe del incremento de sus fondos propios**. El porcentaje de reducción del 15% ha sido establecido por la nueva redacción dada al artículo 25.1 de la LIS por el Real Decreto-ley 4/2024, de 26 de junio, con efectos para los períodos impositivos iniciados a partir del 1 de enero de 2024. El porcentaje de reducción anterior era del 10% del incremento de los fondos propios.

La DGT, en su consulta vinculante V1765-19 de 10-07-2019, admite la posibilidad de **aplicar parcialmente la reducción**, es decir, no en función del incremento total de los fondos propios que se haya producido, sino sobre aquella parte del mismo que decida el contribuyente. En tal caso, el porcentaje del 15% de la reducción se aplicaría sobre el incremento elegido por el contribuyente, siendo tal incremento de fondos propios el que tendría que mantener durante el plazo de los tres años que prevé el artículo 25 de la LIS.

¿Quiénes pueden acogerse a la reducción de la reserva de capitalización?

De acuerdo con el **artículo 25.1 de la LIS**, los contribuyentes que tributen al tipo de gravamen previsto en los apartados 1 o 6 del artículo 29 de la LIS, es decir, el tipo general de gravamen (25 %) y las entidades de nueva creación que puedan aplicar el tipo reducido del 15%, así como las entidades de crédito y las dedicadas a la exploración, investigación y explotación de yacimientos y almacenamientos subterráneos de hidrocarburos (30 %).

Las cooperativas protegidas no pueden aplicar esta reducción en la base imponible, pues no tributan al tipo general del gravamen, ya que los resultados extracooperativos tributan al tipo general, no así los extracooperativos que tributan al 20 %.

Por el contrario, no hay ninguna limitación especial para la aplicación de este incentivo fiscal por parte de las entidades patrimoniales, y así lo ha reconocido la DGT en su consulta V1839-18 de 22-06-2018.

Deberán cumplirse **dos requisitos**:

a) Que el importe del incremento de los fondos propios se **mantenga** durante los **3 años** siguientes al cierre del período impositivo al que corresponda esta reducción, salvo por la existencia de pérdidas contables. Dicho plazo de 3 años se ha establecido con la nueva redacción dada al artículo 25.1 LIS por el Real Decreto-ley 4/2024, de 26 de junio, con efectos para los períodos impositivos que se inicien a partir de 1 de enero de 2024. Según la anterior redacción del artículo 25.1 LIS el plazo de mantenimiento de los fondos propios era de 5 años. No obstante y conforme a la disposición transitoria 43ª de la LIS (introducida por el Real Decreto-ley 4/2024, de 26 de junio), el plazo de 3 años será aplicable también al incentivo fiscal aplicado en ejercicios anteriores cuando el plazo de mantenimiento no hubiera concluido al inicio del primer período impositivo que comience a partir de 1 de enero de 2024.

La DGT, en su consulta DGT V0745-22 de 5-04-2022 considera que una interpretación razonable de la norma lleva a precisar que, en cada uno de los 3 años de plazo, la diferencia entre los fondos propios al cierre del ejercicio, sin incluir los resultados del mismo, y los del inicio del ejercicio inicial, sin incluir los resultados del ejercicio anterior, ha de ser igual o superior al incremento de fondos propios por el que se originó la reducción.

La misma consulta aclara que la disminución de las reservas voluntarias como consecuencia de un procedimiento que concluye con una Liquidación, aun cuando la minoración no esté motivada por un reparto de beneficios a los socios, supone un menor importe de los fondos propios a efectos de determinar si se ha cumplido el requisito de mantenimiento del incremento de los fondos propios.

En el caso de grupos fiscales, tal y como se indica en la consulta DGT V1836-18 de 22-06-2018, el incremento de los fondos propios del grupo fiscal se efectúa teniendo en cuenta la suma de los fondos propios de las entidades que forman el Grupo, y las eliminaciones e incorporaciones por operaciones internas.

Además y también para el caso de grupos fiscales, la consulta DGT V0255-18 de 5-2-2018, aclara que el reparto de reservas entre entidades del grupo, no supone el incumplimiento del requisito de mantenimiento del incremento de los fondos propios.

b) Que se **dote una reserva** por el importe de la reducción, **indisponible durante esos 3 años**, que deberá figurar en el balance con absoluta separación y título apropiado. También en este caso, el plazo de 3 años ha sido establecido en la nueva redacción dada al artículo 25.1 LIS por el Real Decreto-ley 4/2024 si bien será igualmente aplicable a los ejercicios anteriores cuando el plazo de indisponibilidad no hubiera concluido al inicio del primer período impositivo que comience a partir de 1 de enero de 2024.

La norma no exige de manera expresa que la dotación de la reserva se produzca con cargo a los beneficios de algún ejercicio en concreto, por lo que debe entenderse que la misma podrá dotarse con cargo a los beneficios de cualquier ejercicio.

En cuanto al momento en que debe dotarse la reserva, la LIS no establece nada al respecto. Ha sido la DGT V4127-15 de 22-12-2015 quien, aclaró que "a efectos de aplicar una reducción en la base imponible del período impositivo 2015 (supuesto, como se ha planteado en el escrito de consulta, que el ejercicio económico de la entidad coincida con el año natural), en la medida en que a 31 de diciembre de 2015 se haya producido un incremento de los fondos propios respecto a los existentes a 1 de enero de 2015 en los términos definidos en el artículo 25 de la LIS, y se haya producido un incremento de reservas, con independencia de que no esté formalmente registrada la reserva de capitalización, podrá aplicarse la reducción prevista en dicho artículo en la base imponible del período impositivo 2015, disponiéndose del plazo previsto en la norma mercantil para la aprobación de las cuentas anuales del ejercicio 2015 para reclasificar la reserva correspondiente a la reserva de capitalización, con objeto de que la misma figure en el balance con absoluta separación y título apropiado, aunque dicho cumplimiento formal se realice en el balance de las cuentas anuales del ejercicio 2016 y no en el de 2015. Esta reserva será indisponible durante el plazo de 5 años (3 años con la redacción actual) desde el 31 de diciembre de 2015".

No se entenderá, a estos efectos, que se ha dispuesto de la reserva de capitalización, en los siguientes casos:

a) Cuando el socio o accionista ejerza su derecho a separarse de la entidad.

b) Cuando la reserva se elimine, total o parcialmente, como consecuencia de operaciones a las que resulte de aplicación el régimen fiscal especial establecido en el capítulo VII del título VII de la LIS.

c) Cuando la entidad deba aplicar la referida reserva en virtud de una obligación de carácter legal.

En ningún caso, el derecho a la reducción podrá superar el importe del **10 % de la base imponible positiva** del período impositivo **previa a esta reducción**, a la integración a que se refiere el artículo 11.12 de la LIS —es decir, las dotaciones por deterioro de los créditos u otros activos derivadas de las posibles insolvencias de los deudores, así como las dotaciones o aportaciones a sistemas de previsión social y, en su caso, prejubilación, que hayan generado activos por impuesto diferido- y a la compensación de bases imponibles negativas.

En caso de insuficiente base imponible para aplicar la reducción, **las cantidades pendientes podrán ser objeto de aplicación en los períodos impositivos que finalicen en los dos años inmediatos y sucesivos** al cierre del período impositivo en que se haya generado el derecho a la reducción, conjuntamente con la reducción que pudiera corresponder, en su caso, por aplicación de lo dispuesto en este artículo 25 de la LIS en el período impositivo correspondiente y con el límite que hemos visto en el párrafo anterior. La duda que surge en tales supuestos es si la dotación de la reserva en el ejercicio en que se aplica el límite debe efectuarse en su totalidad por el importe de la reducción generada, o si únicamente debe dotarse la reserva por el importe de la reducción efectivamente aplicada.

Para los supuestos en los que concurren cantidades pendientes de reducir de ejercicios anteriores con reducciones del propio ejercicio, dado que la norma no establece un criterio de prioridad sobre qué reducción se aplica en primer lugar, el TEAC, en Resolución de 22 de septiembre de 2021 (Reclamación nº 2984/2021), establece que el contribuyente podrá aplicarlas en el orden que prefiera.

Contabilización de la reserva de capitalización.

El legislador, no contempla la creación de una cuenta contable que sirva para recoger las cantidades dotadas a la reserva de capitalización. Sin embargo, es evidente que deberá figurar dentro de la cuenta de tres dígitos **114. Reservas especiales**, en la que el PGC 2007 ya tiene ocupadas las cuentas de cuatro dígitos, 1140 a 1144, ambas inclusive, por lo que podríamos crear la cuenta **1145. Reserva de capitalización**, que tendría el desglose que haga falta para recoger varios ejercicios.

La dotación a la reserva de capitalización se contabilizará así en el ejercicio siguiente a aquel en que se aplique el incentivo fiscal:

129	RESULTADOS DEL EJERCICIO	
	a RESERVAS ESPECIALES	114
	a Reserva de capitalización	1145

Y al transcurrir tres años, momento en el que la reserva se vuelve disponible, lo mejor será pasarla a reservas voluntarias.

1145	RESERVA DE CAPITALIZACIÓN	
	a RESERVAS VOLUNTARIAS	113

El ICAC en la Consulta 1 del BOICAC 106 de junio de 2016 desarrolla entre otros asuntos el efecto impositivo de la reserva de capitalización (recogido en la exposición de motivos de la Resolución de 9 de febrero de 2016 por la que se desarrollan las normas de registro, valoración y elaboración de las cuentas anuales para la contabilización del Impuesto sobre Beneficios). De este modo establece que desde la perspectiva del reconocimiento del gasto por impuesto sobre beneficios, la reserva de capitalización se tratará como un menor impuesto corriente. Además, en los casos de insuficiencia de base imponible, las cantidades pendientes de aplicar originarían el nacimiento de una diferencia temporaria deducible con un régimen contable similar al de las deducciones pendientes de aplicar por insuficiencia de cuota.

4740	ACTIVOS POR DIFERENCIAS TEMPORARIAS DEDUCIBLES	
	a IMPUESTO DIFERIDO	6301

Y en el ejercicio de la aplicación por suficiencia de base imponible (solamente dos años inmediatos y sucesivos):

6301	IMPUESTO DIFERIDO	
	a	
	ACTIVOS POR DIFERENCIAS TEMPORARIAS DEDUCIBLES	4740

Por último, en el supuesto de que se produjese el incumplimiento de los requisitos establecidos por la norma fiscal la empresa debería contabilizar el correspondiente pasivo por impuesto corriente.

3.2. Determinación del incremento de los fondos propios

El artículo 25.2 de la LIS establece que el incremento de fondos propios vendrá determinado por la diferencia positiva entre:

- + Fondos propios existentes al cierre de ejercicio sin incluir los resultados del mismo
- Fondos propios existentes al inicio del ejercicio, sin incluir resultados del ejercicio anterior

El resultado a considerar, en todo caso, es el resultado contable, con independencia de los ajustes que sobre el mismo proceda practicar para la determinación de la base imponible. Así lo aclara la consulta vinculante de la DGT V2402-21 de 23 de agosto de 2021 en relación con la aplicación, en concreto, del ajuste derivado del criterio de operaciones a plazo contemplado en el artículo 11.4 de la LIS.

Dos consultas vinculantes la DGT V1952-21, de 21 de junio de 2021 y la DGT V1956-21, de 21 de junio de 2021, analizan la incidencia de la distribución de beneficios en la aplicación del incentivo fiscal de reserva de capitalización:

- La consulta DGT V1952-21 de 21-06-2021 analiza la incidencia de la distribución de un dividendo a cuenta del propio ejercicio llegando a la conclusión de que, dado que los resultados del propio ejercicio no se tienen en cuenta para determinar el incremento de fondos propios, la distribución de dividendos en un ejercicio a cuenta de los resultados de ese mismo ejercicio no afectará a la base de reducción de la reserva de capitalización, si bien sí que afectará a la determinación del incremento de fondos propios del ejercicio siguiente.

De esta forma, si una entidad acuerda en el ejercicio 2024 la distribución de un dividendo a cuenta de los resultados del propio ejercicio 2024, dicho reparto no influirá en la determinación del incremento de los fondos propios para la aplicación de la reserva de capitalización en 2024, pero sí que afectará a la del ejercicio 2025.

El mismo criterio aplica el TEAC en su Resolución de 24 de mayo de 2022 (Recurso 660/2022) en la que concluye que para determinar el incremento de los fondos propios no se tendrán en cuenta como fondos propios al inicio y al final del período impositivo los importes registrados en la cuenta "557. Dividendo activo a cuenta" del Plan General de Contabilidad.

- Por su parte, la consulta DGT V1956-21 de 21-06-2021 analiza la incidencia de reservas procedentes de beneficios obtenidos en ejercicios anteriores a 2015, es decir, de ejercicios anteriores a la entrada en vigor del incentivo fiscal.

Para la DGT, teniendo en cuenta que el requisito de mantenimiento se refiere al importe global del incremento de los fondos propios y no a cada una de sus partidas, el análisis debe hacerse de forma global, pero afecta a todas y cada una de esas partidas. De esta forma, si se produce una distribución de reservas de ejercicios anteriores ello no determina por sí el incumplimiento del requisito de mantenimiento, si bien será necesario que el importe del incremento de los fondos propios se mantenga en términos globales durante el plazo mínimo de 3 años exigidos por la norma.

Para la DGT, el hecho de que las reservas que son objeto de distribución se correspondan con beneficios obtenidos en ejercicios anteriores a 2015, no impide que se haya producido una disminución de la partida de reservas voluntarias, lo que supondrá un menor importe de los fondos propios en el ejercicio en que se produzca la distribución del dividendo, a efectos de determinar si se ha cumplido el requisito del mantenimiento del incremento de los fondos propios.

En el caso concreto analizado por la DGT, el contribuyente, que había aplicado la reserva de capitalización en los ejercicios 2015, 2016 y 2017, en el ejercicio 2020 acordó la distribución de un dividendo con cargo a reservas procedentes de ejercicios anteriores a 2015.

En base a idénticos argumentos, la propia DGT, en su consulta DGT V2099-22 de 30-09-2022, considera que, a efectos de cumplir con el requisito de mantenimiento del incremento de los fondos propios se deben tener en cuenta las reservas correspondientes a ejercicios anteriores a aquel o aquellos en que se aplicó la reducción por reserva de capitalización. Por tanto, si dentro del plazo de mantenimiento de 3 años se produce una disminución de reservas voluntarias como consecuencia de la distribución de dividendos, aun cuando el dividendo repartido lo haya sido con cargo a reservas anteriores a la aplicación de la reducción por reserva de capitalización, se producirá un incumplimiento del mantenimiento de los fondos propios y, en consecuencia, la pérdida del beneficio fiscal.

No obstante, a efectos de determinar el incremento de fondos propios, **no se tendrán en cuenta como fondos propios** al inicio y al final del período impositivo:

- a) Las aportaciones de los socios.
- b) Las ampliaciones de capital o fondos propios por compensación de créditos⁽⁴⁾.
- c) Las ampliaciones de fondos propios por operaciones con acciones propias o de reestructuración⁽⁵⁾.
- d) Las reservas de carácter legal o estatutario. Dentro de las reservas de carácter legal la DGT V2357-16 de 27-5-2016, incluye la reserva por inversión de beneficios dotada en aplicación del artículo 37 del TRLIS –derogado– en el que se recogía la aplicación de una deducción en cuota para las entidades de reducida dimensión que cumplieran diversos requisitos, entre ellos, la dotación de una reserva indisponible. Según el criterio manifestado por la DGT, la reserva por inversión de beneficios no se computará en los fondos propios a tener en cuenta en relación con la reserva de capitalización.

Con la consulta DGT V4962-16 de 15-11-2016 se suscitaron dudas sobre la delimitación del concepto de reservas de carácter legal, al incluir dentro de éste todas aquellas reservas cuya dotación venga impuesta por algún precepto legal, y no exclusivamente la reserva legal regulada en el artículo 274 del Real Decreto Legislativo 1/2010, de 2 de julio, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley de Sociedades de Capital (en adelante TRLSC). Ello nos llevó a plantearnos si la propia reserva de capitalización debía o no excluirse en el cómputo del incremento de los fondos propios. Ha sido el Manual del Impuesto sobre Sociedades del ejercicio 2018 editado por la AEAT el que ha terminado aclarando la cuestión al señalar en su página 190 que “La reserva de capitalización dotada se tendrá en cuenta a los efectos de determinar el incremento de los fondos propios y el mantenimiento del tal incremento, de acuerdo con lo señalado en el artículo 25.2 de la LIS. Por lo tanto, la reserva de capitalización dotada formará parte de los fondos propios existentes al inicio y al final del ejercicio de la misma forma que el resto de partidas integrantes de tales fondos no excluidas a efectos de determinar su incremento y posterior mantenimiento del mismo”. También lo ha admitido expresamente la DGT en su consultas vinculantes V1765-19 de 10-07-2019 y V1957-21 de 21-06-2021 al afirmar que “una interpretación razonable de la norma lleva a considerar que la propia reserva de capitalización no debería tener el carácter de reserva cuya dotación venga impuesta por algún precepto legal a estos efectos, lo que le lleva a concluir que la reserva de capitalización dotada según lo dispuesto en el artículo 25 de la LIS se considerará que forma parte de los fondos propios existentes al cierre o al inicio del ejercicio, de la misma forma que el resto de partidas integrantes de los fondos propios no excluidas del cómputo del mencionado incremento y del mantenimiento del mismo”.

(4) La única explicación para que no se tengan en cuenta las ampliaciones de capital por compensación de créditos es que no se realiza a través de la cuenta de resultados, sino mediante la conversión de un pasivo con terceros en capital.

(5) El no incluir los resultados del ejercicio anterior y del actual es totalmente necesario, pues si no, en el ejercicio del cierre se distorsionarían los fondos propios, al figurar como reservas una vez efectuado el reparto.

La consulta DGT V1836-18 de 22-06-2018 aclara una cuestión importante como es si la conversión de reservas legales en reservas voluntarias representa o no un incremento de los fondos propios. Según la citada consulta, como consecuencia de la aplicación del régimen transitorio contemplado en la disposición transitoria única del Real Decreto 602/2016, de 2 de diciembre, por el que se modifican el Plan General de Contabilidad, se produce la anulación de la reserva indisponible por fondo de comercio que obligaba a dotar al legislador, y su conversión en reservas voluntarias supondrá un mayor importe de los fondos propios al cierre del ejercicio a tener en cuenta en relación con la reserva de capitalización.

Según la misma consulta, el cargo a reservas motivado por la amortización retroactiva del fondo de comercio determinaría un menor importe de los fondos propios al cierre del ejercicio correspondiente.

e) Las reservas indisponibles que se doten por aplicación de lo dispuesto en el artículo 105 de la LIS y en el artículo 27 de la Ley 19/1994, de 6 de julio, de modificación del Régimen Económico y Fiscal de Canarias.

f) Los fondos propios que correspondan a una emisión de instrumentos financieros compuestos.

g) Los fondos propios que se correspondan con variaciones en activos por impuesto diferido derivadas de una disminución o aumento del tipo de gravamen del Impuesto sobre Sociedades.

Estas partidas tampoco se tendrán en cuenta para determinar si se mantiene el incremento de los fondos propios en cada periodo impositivo en que resulte exigible.

Todo lo anterior nos conduce a identificar el incremento de los fondos propios, en la mayoría de los casos, con los beneficios del año anterior llevados a reservas voluntarias, es decir, los beneficios del año anterior sin computar lo que se lleva a reserva legal ni lo que se reparte en dividendos, y ello siempre que no se hubieran repartido reservas procedentes de otros ejercicios.

La aplicación de la reducción de la base imponible, en cuanto se trata de un incentivo fiscal, es voluntaria (tendrán derecho dice la LIS), no obligatoria. Las sociedades constituidas en el ejercicio de que se trate no pueden "disfrutar" de este incentivo porque no han podido tener un incremento de fondos procedentes de beneficios en el ejercicio anterior.

No especifica la norma si la reducción por reserva de capitalización se aplica con carácter previo o con posterioridad a la compensación de base imponibles negativas y a la integración de las dotaciones generadoras de activos fiscales diferidos. El modelo de declaración del Impuesto contempla la aplicación en primer lugar de la integración de las dotaciones generadoras de activos fiscales diferidos y, a continuación, la aplicación de la reducción por reserva de capitalización y de la compensación de bases imponibles negativas, pero sin establecer orden de prelación entre ambas, por lo que el contribuyente podrá optar entre aplicar en primer lugar la reserva de capitalización o la compensación de bases imponibles negativas. Entendemos que, además, ni la reserva de capitalización ni la compensación de bases imponibles negativas inciden en los límites máximos que operan sobre ambas partidas. Es decir, para determinar el límite máximo de la reducción a practicar por reserva de capitalización, no se tendrá en cuenta la posible compensación de bases imponibles negativas que se aplique en el propio ejercicio. A su vez, para determinar el límite máximo de compensación de bases imponibles negativas previsto en el artículo 26 de la LIS, no se tendrá en cuenta la reducción aplicada en el propio ejercicio por reserva de capitalización.

Una vez aplicada la reserva de capitalización y/o la compensación de bases imponibles negativas, el contribuyente que tenga la consideración de empresa de reducida dimensión podrá, en su caso, aplicar la reducción por reserva de nivelación que se contempla en el artículo 106 de la LIS (Ver apartado 1.6 del capítulo XLI).

El esquema según el modelo de declaración del Impuesto sería el siguiente:

Resultado contable

+ - Diferencias permanentes

+ - Diferencias temporarias

Base imponible previa

- Integración dotaciones artículo 11.12 de la LIS

Nueva base imponible previa

COLECCIÓN

TODO

Fiscal
Renta
Sociedades
IVA
Transmisiones
Sucesiones
Procedimiento Tributario
Cierre Fiscal y Contable
Supuestos Prácticos de Ajustes Fiscales
Convenios Fiscales Internacionales
Social
Contratación Laboral
Contabilidad
Auditoría
Sociedades Mercantiles
Contratos para la Empresa

ISBN: 978-84-9954-885-2



III CISS