

COLECCIÓN

TODO

TODO

Cierre Fiscal y Contable

Ejercicio 2025



IIICISS

AUTOR ORIGINAL:

Ignacio Becerra Guibert

© ARANZADI LA LEY, S.A.U.

ARANZADI LA LEY, S.A.U.

C/ Collado Mediano, 9

28231 Las Rozas (Madrid)

www.aranzadilaley.es

Atención al cliente: <https://areacliente.aranzadilaley.es/>

Más información sobre la publicación en: <https://www.aranzadilaley.es/tienda/todo-cierre-fiscal-y-contable-suscripcion>

Edición: Septiembre 2025

Depósito Legal: M-43576-2007

ISBN versión impresa: 978-84-9954-912-5

ISSN versión impresa: 2386-2548

ISSN versión electrónica: 2386-3099

Diseño, Preimpresión e Impresión: ARANZADI LA LEY, S.A.U.

Printed in Spain

© ARANZADI LA LEY, S.A.U. 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, ARANZADI LA LEY, S.A.U., 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.

ARANZADI LA LEY 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, ARANZADI LA LEY se exime de las posibles vulneraciones de derechos de propiedad intelectual y que sean imputables a dichos autores.

ARANZADI LA LEY 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.

ARANZADI LA LEY 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 ARANZADI LA LEY, S.A.U., 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.	55
3.7.	Las adaptaciones sectoriales y las Resoluciones del ICAC.	71
3.8.	Cuadro general de aplicación de los planes contables.	72
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.	77
2.	LAS CUENTAS ANUALES Y LOS CAMBIOS EN CRITERIOS CONTABLES, ERRORES Y ESTIMACIONES CONTABLES. HECHOS POSTERIORES AL CIERRE.	95
3.	PERÍODO DE IMPOSICIÓN.	98
4.	INTERRELACIÓN DEL RESULTADO CONTABLE CON LA BASE IMPONIBLE DEL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES.	99
5.	DETERMINACIÓN DE LA BASE IMPONIBLE A PARTIR DEL RESULTADO CONTABLE.	101
6.	DIFERENCIAS ENTRE LAS NORMAS DE VALORACIÓN DE LOS PLANES CONTABLES Y DEL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES.	106
7.	ALCANCE DEL VALOR PROBATORIO DE LA CONTABILIDAD EN EL DERECHO TRIBUTARIO Y CONSECUENCIAS DEL INCUMPLIMIENTO DE LAS OBLIGACIONES CONTABLES.	107
II*	SE DEBE COMPROBAR AL CIERRE DEL EJERCICIO.	109
II**	SE DEBE RECORDAR ASIMISMO.	110
CAPÍTULO III.	VALORACIÓN DEL INMOVILIZADO MATERIAL, DE LAS INVERSIONES INMOBILIARIAS Y DEL INMOVILIZADO INTANGIBLE. ACTUALIZACIÓN DE BALANCES	
1.	ACTIVO NO CORRIENTE.	113
2.	INMOVILIZADO MATERIAL.	115
2.1.	Valoración.	116
2.1.1.	Valoración inicial del inmovilizado material.	116
2.1.2.	Valoración posterior contable del inmovilizado material y correcciones de valor.	128

2.1.3.	Normas particulares de valoración contenidas en la normativa contable	128
2.1.3.1.	Solares sin edificar.....	128
2.1.3.2.	Construcciones	130
2.1.3.3.	Instalaciones técnicas	131
2.1.3.4.	Maquinaria	131
2.1.3.5.	Utillaje	131
2.1.3.6.	Mobiliario	132
2.1.3.7.	Equipos para procesos de información	132
2.1.3.8.	Elementos de transporte.....	132
2.1.3.9.	Otro inmovilizado material	132
2.1.3.10.	Mejora de los bienes del inmovilizado	132
2.1.3.11.	Costes relacionados con grandes reparaciones (Ver epígrafe 3.8.2. Capítulo XII)	133
2.1.3.12.	Inversiones sobre activos arrendados o cedidos en uso cuando no sean leasing.....	133
2.1.3.13.	Activos de naturaleza medioambiental	134
2.1.3.14.	Normas específicas de valoración: permutas y aportaciones de capital no dinerarias	135
2.1.3.15.	Baja en cuentas del inmovilizado material	138
3.	INMOVILIZACIONES MATERIALES EN CURSO.....	140
4.	INVERSIONES INMOBILIARIAS	141
5.	INMOVILIZADO INTANGIBLE	142
5.1.	Reconocimiento inicial	142
5.2.	Valoración posterior	143
6.	ACTIVOS NO CORRIENTES Y GRUPOS ENAJENABLES DE ELEMENTOS MANTENIDOS PARA LA VENTA EN EL PGC.....	156
7.	ACTUALIZACIÓN DE BALANCES	158
7.1.	Entidades y personas pudieron efectuar la actualización. Elementos actualizables al amparo de la Ley 16/2012, de 27 de diciembre	159
7.2.	Obligaciones de información en la memoria de las cuentas anuales	160
7.3.	La amortización de los elementos actualizados y la deducción en la cuota del IS por las diferencias de tipo de gravamen.....	160
8.	GASTOS DE CONSTITUCIÓN, AMPLIACIÓN DE CAPITAL Y DE ESTABLECIMIENTO	160
III*	SE DEBE COMPROBAR AL CIERRE DEL EJERCICIO	162

CAPÍTULO IV. AMORTIZACIONES

1.	CONCEPTO	167
2.	ELEMENTOS AMORTIZABLES	167
2.1.	Inmovilizado material	167
2.2.	Inversiones inmobiliarias	168
2.3.	Inmovilizado intangible.....	168
2.4.	Activos no corrientes mantenidos para la venta.....	169
3.	CONTABILIZACIÓN DE LA AMORTIZACIÓN.....	169
4.	¿CUANDO ES GASTO FISCAL UNA AMORTIZACIÓN EN EL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES?	170
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.....	175
5.1.	Limitación de las amortizaciones fiscalmente deducibles en 2013 y 2014.....	175
5.2.	Reversión de la limitación de las amortizaciones.....	177
5.3.	Deducción en la cuota íntegra del Impuesto sobre Sociedades al efectuar la reversión de la limitación aplicada a las amortizaciones	183
6.	MÉTODOS DE AMORTIZACIÓN DEL INMOVILIZADO MATERIAL	183
6.1.	Amortización según la tabla de la LIS	184
6.1.1.	Criterios generales.....	184
6.1.2.	Amortización de elementos utilizados diariamente en más de un turno normal de trabajo	191
6.1.3.	Amortización de elementos usados.....	193

6.1.4.	Amortización de bienes revalorizados, regularizados o actualizados al amparo de leyes fiscales	194
6.1.5.	Amortización de bienes adquiridos mediante arrendamiento financiero	196
6.1.6.	Amortización de las ampliaciones o mejoras y de las grandes reparaciones	196
6.1.7.	Amortización de los envases	197
6.2.	Amortización depreciosa	197
6.2.1.	Consideración general	197
6.2.2.	Porcentaje constante sobre el valor pendiente de amortización	198
6.2.3.	Método de los números dígitos	200
6.2.4.	Conclusiones sobre el método deprecioso	203
6.3.	Amortización de acuerdo a un plan aprobado por la Administración tributaria . .	204
6.3.1.	Solicitud	204
6.4.	Amortización en la que el sujeto pasivo justifique la efectividad de la depreciación contabilizada	205
6.5.	Libertad de amortización	205
6.5.1.	Concepto	205
6.5.2.	Legislación	207
6.5.3.	Contabilización de las amortizaciones	209
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)	211
6.5.4.1.	Proceso histórico del incentivo hasta el 30 de marzo de 2012	211
6.5.4.2.	Derogación de la libertad de amortización sin mantenimiento de empleo	213
6.5.5.	Libertad de amortización para inversiones de escaso valor	213
6.5.6.	Libertad de amortización para inversiones en la cadena de valor de la movilidad eléctrica, sostenible o conectada	215
6.5.7.	Libertad de amortización para inversiones que utilicen energías procedentes de fuentes renovables	216
6.5.8.	Libertad de amortización de determinados vehículos. Entrada en funcionamiento en 2024 y 2025 (DA 18ª LIS)	221
6.5.9.	Libertad de amortización de infraestructuras de recarga de vehículos eléctricos. Entrada en funcionamiento en 2024 y 2025 (DA 18ª LIS) . . .	222
6.6.	Amortización acelerada de determinados vehículos eléctricos y de infraestructuras de recarga de vehículos eléctricos. Entrada en funcionamiento en 2023 (DA 18ª LIS)	223
7.	CÓMO PRACTICAR LAS AMORTIZACIONES DE ELEMENTOS DEL INMOVILIZADO ADQUIRIDOS ANTES DEL 1 DE ENERO DE 2015. RÉGIMEN TRANSITORIO	224
8.	AMORTIZACIÓN DEL INMOVILIZADO INTANGIBLE	229
8.1.	Consideraciones generales	229
8.2.	Gastos de investigación y desarrollo	232
8.3.	Fondo de comercio	232
8.4.	Derechos de traspaso	235
8.5.	Marcas	236
8.6.	Programas de ordenador	236
8.7.	Otros bienes del inmovilizado intangible	236
8.7.1.	Concesiones administrativas	236
8.7.2.	Derechos de emisión de gases de efecto invernadero	238
9.	CAMBIOS DE ESTIMACIONES Y DE CRITERIOS CONTABLES EN MATERIA DE AMORTIZACIONES	238
10.	IMPLICACIONES DEL COVID EN MATERIA DE AMORTIZACIONES	239
IV*	SE DEBE COMPROBAR AL CIERRE DEL EJERCICIO	240

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	247
----	--	-----

1.1.	Legislación mercantil-contable	247
1.2.	Contabilización.	249
1.3.	No deducibilidad fiscal de las pérdidas por deterioro del inmovilizado material	252
2.	DETERIORO DEL VALOR DEL INMOVILIZADO INTANGIBLE	254
2.1.	Legislación mercantil-contable	254
2.1.1.	Contabilización.	254
2.2.	Fiscalidad de las pérdidas por deterioro del inmovilizado intangible.	256
2.3.	Deducción del fondo de comercio financiero en entidades no residentes	257
2.3.1.	Antecedentes a la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades	257
2.3.2.	El fondo de comercio financiero y la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades	258
3.	DETERIORO DE VALOR DE LAS INVERSIONES INMOBILIARIAS	258
VI*	SE DEBE COMPROBAR AL CIERRE DEL EJERCICIO	260

CAPÍTULO VI. VALORACIÓN DE LOS ACTIVOS FINANCIEROS

1.	LA VALORACIÓN CONTABLE DE LOS ACTIVOS FINANCIEROS.	265
2.	LOS ACTIVOS FINANCIEROS EN EL PGC	268
2.1.	Clasificación de activos financieros.	271
2.1.1.	Activos financieros a valor razonable con cambios en pérdidas y ganancias	271
2.1.2.	Activos financieros a coste amortizado	276
2.1.3.	Activos financieros a valor razonable con cambios en el patrimonio neto	281
2.1.4.	Activos financieros a coste	284
2.2.	Reclasificación de los activos financieros en el PGC	289
3.	LOS ACTIVOS FINANCIEROS EN EL PGC DE LAS PYMES.	292
3.1.	Activos financieros a coste amortizado	292
3.2.	Activos financieros mantenidos para negociar.	293
3.3.	Activos financieros a coste	295
4.	REGLAS ESPECIALES A LA HORA DE CALCULAR EL VALOR NETO CONTABLE DE LOS VALORES O PARTICIPACIONES	296
4.1.	Activos financieros adquiridos con intereses devengados o dividendos acordados	296
4.2.	Valores en los que se hubieran enajenado derechos de suscripción	298
4.3.	Instrumentos de patrimonio propio. Acciones o participaciones propias en autocartera.	299
5.	LA FISCALIDAD DE LOS ACTIVOS FINANCIEROS	299
5.1.	Fiscalidad de los activos financieros contemplados en el PGC	300
5.1.1.	Fiscalidad de los activos financieros a valor razonable con cambios en el patrimonio neto.	302
5.1.2.	Fiscalidad de los activos financieros a valor razonable con cambios en la cuenta de pérdidas y ganancias.	306
5.2.	Fiscalidad de los activos financieros contemplados en el PGC PYMES	309
VI*	SE DEBE COMPROBAR AL CIERRE DEL EJERCICIO	310

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

1.	CONTABLEMENTE	315
1.1.	Plan General de Contabilidad	315
1.1.1.	Deterioro de valor de los activos financieros a valor razonable con cambios en la cuenta de pérdidas y ganancias	316
1.1.2.	Deterioro de valor de los activos financieros a coste amortizado	316
1.1.3.	Deterioro de valor de los activos financieros a valor razonable con cambios en el patrimonio neto	318
1.1.4.	Deterioro de valor de activos financieros a coste	320
1.2.	Plan General de Contabilidad de Pequeñas y Medianas Empresas.	323
1.2.1.	Deterioro de valor de los activos financieros a coste amortizado	323
1.2.2.	Activos financieros mantenidos para negociar.	324
1.2.3.	Activos financieros al coste.	324

2.	FISCALIDAD DE LA LIS	325
2.1.	Fiscalidad de las pérdidas por deterioro de valores representativos de la participación en el capital de entidades	326
2.2.	No deducibilidad fiscal de las pérdidas por deterioro de valores representativos de deuda	333
2.3.	Régimen transitorio	334
3.	INFORMACIÓN SOBRE EL DETERIORO DEL VALOR DE LOS ACTIVOS FINANCIEROS A INCLUIR EN LA MEMORIA DE LAS CUENTAS ANUALES	334
VII*	SE DEBE COMPROBAR AL CIERRE DEL EJERCICIO	335
CAPÍTULO VIII. DETERIORO DE CRÉDITOS POR INSOLVENCIAS DE LOS DEUDORES		
1.	INSOLVENCIAS DEFINITIVAS	339
2.	SALDOS DE DUDOSO COBRO	339
2.1.	PGC, PGC PYMES y LIS.	339
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	348
2.2.	El IVA de los saldos de dudoso cobro	352
2.3.	Intereses de los saldos de dudoso cobro	357
VIII*	SE DEBE COMPROBAR AL CIERRE DEL EJERCICIO	357
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	361
1.1.	Valoración de las existencias. Precio de adquisición y coste de producción	361
1.2.	Los efectos de las devoluciones, rappels y descuentos sobre compras por pronto pago en la valoración de existencias	375
1.3.	Existencias en repuestos. Repuestos del inmovilizado	377
1.4.	Existencias en embalajes y envases	377
1.5.	Métodos de valoración de las existencias	377
1.6.	Información sobre las existencias en la memoria de las cuentas anuales	381
1.7.	Cambio de criterio de valoración de las existencias.	382
2.	VALORACIÓN DE LAS EXISTENCIAS SEGÚN LA LEGISLACIÓN FISCAL	383
3.	CONTABILIZACIÓN DE LAS EXISTENCIAS AL CIERRE DEL EJERCICIO.	384
4.	VALORACIÓN POSTERIOR DE LAS EXISTENCIAS. LA RESOLUCIÓN DEL ICAC DE 18 DE SEPTIEMBRE DE 2013	385
4.1.	El PGC y el PGC PYMES	385
4.2.	Contabilización y fiscalidad del deterioro de valor de las existencias	387
IX*	SE DEBE COMPROBAR AL CIERRE DEL EJERCICIO	391
CAPÍTULO X. ARRENDAMIENTOS FINANCIEROS O LEASING (ACTIVO NO CORRIENTE) Y RENTING		
1.	ARRENDAMIENTO FINANCIERO	395
1.1.	Consideración general.	395
1.2.	El arrendamiento financiero en los PPGGCC.	395
1.3.	Contabilidad del arrendatario	397
1.4.	Contabilidad del arrendador	405
1.5.	La fiscalidad de los arrendamientos financieros (artículo 106 de la LIS).	407
1.6.	Ejercicio de la opción de compra y renuncia a su ejercicio.	421
1.7.	Subrogación en un contrato de arrendamiento financiero. Contabilización.	422
1.8.	Pérdida o inutilización del bien objeto del leasing	423
1.9.	Transmisión de activos adquiridos por leasing, no amortizados totalmente	423
1.10.	Ventas con arrendamiento financiero posterior	424
1.11.	Arrendamientos de terrenos y edificios	425
2.	EL ARRENDAMIENTO FINANCIERO Y LAS MICROEMPRESAS	426
3.	CONCEPTO Y CONTABILIZACIÓN DEL "RENTING"	427
X*	SE DEBE COMPROBAR AL CIERRE DEL EJERCICIO	430

CAPÍTULO XI. CONTABILIZACIÓN DEL IVA

1.	CONSIDERACIÓN GENERAL	435
2.	EL IVA DE LA FACTURACIÓN PENDIENTE DE RECIBIR AL CIERRE DEL EJERCICIO ...	435
3.	CONTABILIZACIÓN CUANDO SEA MAYOR EL IVA REPERCUTIDO QUE EL IVA SOPORTADO DEDUCIBLE	436
4.	CONTABILIZACIÓN CUANDO SEA MAYOR EL IVA SOPORTADO DEDUCIBLE QUE EL IVA REPERCUTIDO. SOLICITUD DE DEVOLUCIÓN	436
5.	TRATAMIENTO CONTABLE DEL IVA EN LOS SUPUESTOS DE INVERSIÓN DEL SUJETO PASIVO	439
6.	TRATAMIENTO CONTABLE DEL IVA EN ENTREGAS Y ADQUISICIONES INTRACOMUNITARIAS	440
7.	CUOTAS SOPORTADAS CON ANTERIORIDAD AL COMIENZO DE LAS ACTIVIDADES	440
8.	LIMITACIÓN DEL DERECHO A DEDUCIR LAS CUOTAS SOPORTADAS DEL IVA ...	442
9.	REGLA DE PRORRATA	446
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	447
9.1.1.	Las subvenciones vinculadas directamente al precio de las operaciones sujetas al IVA, que se integran en la base imponible del IVA.	448
9.1.2.	Las subvenciones y la sentencia del TJ de las Comunidades Europeas de 6 de octubre de 2005	454
9.1.3.	Procedimiento de la prorrata general	454
9.1.4.	Contabilización de la prorrata general	455
9.2.	Prorrata especial	456
9.3.	Regla de prorrata en bienes de inversión	457
XI*	SE DEBE COMPROBAR AL CIERRE DEL EJERCICIO	459

CAPÍTULO XII. PATRIMONIO NETO Y PASIVO. PROVISIONES

1.	PATRIMONIO NETO	465
2.	PASIVOS FINANCIEROS	469
2.1.	Clasificación de pasivos financieros	470
2.1.1.	Pasivos financieros a coste amortizado	470
2.1.2.	Pasivos financieros a valor razonable con cambios en la cuenta de pérdidas y ganancias	478
2.2.	Reclasificación de pasivos financieros	478
2.3.	Baja de pasivos financieros	478
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	480
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	480
3.	PROVISIONES	481
3.1.	Cuenta 140 del PGC 2007. Provisión para retribuciones a largo plazo al personal	485
3.2.	Cuenta 141 del PGC 2007 y del PGC PYMES. Provisión para impuestos	489
3.3.	Cuenta 142 del PGC 2007 y del PGC PYMES. Provisión para otras responsabilidades	492
3.4.	Cuenta 143 del PGC 2007 y del PGC PYMES. Provisión por desmantelamiento, retiro o rehabilitación del inmovilizado	494
3.5.	Cuenta 145 del PGC 2007 y del PGC PYMES. Provisión para actuaciones medioambientales	497
3.6.	Cuenta 146 del PGC 2007. Provisión para reestructuraciones	499
3.7.	Cuenta 147 del PGC 2007. Provisiones por transacciones con pagos basados en instrumentos de patrimonio	502
3.8.	Provisiones por riesgo derivadas de garantías de reparación y revisión o de devoluciones de ventas. Las grandes reparaciones	504
3.8.1.	Provisiones por garantías de reparación y revisión o de devoluciones de ventas	504

3.8.2.	Las grandes reparaciones	512
3.9.	Provisión por derechos de emisión de gases de efecto invernadero	513
3.10.	Provisión por exceder los costes de cumplimiento de un contrato los beneficios esperados	514
3.11.	Información a suministrar en la memoria de las cuentas anuales en relación a las provisiones	515
XII*	SE DEBE COMPROBAR AL CIERRE DEL EJERCICIO	515
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	519
1.1.	El Código de Comercio y la imputación de los gastos	519
1.2.	La LIS y la imputación de los gastos.	520
2.	PERIODIFICACIÓN DE LOS GASTOS	531
2.1.	Gastos anticipados	532
2.2.	Intereses pagados por anticipado.	533
3.	JUSTIFICACIÓN FISCAL DEL GASTO	534
3.1.	Facturas ordinarias y simplificadas	537
3.1.1.	Requisitos deberán contener las facturas ordinarias.	537
3.2.	Las facturas simplificadas	540
3.3.	Expedición de facturas duplicadas y rectificativas	541
3.4.	Quienes pueden expedir y entregar las facturas.	543
3.5.	Medios de expedición de las facturas en papel y electrónicas	545
3.6.	Conservación de las facturas	547
3.7.	Los requisitos de las facturas y el carácter de documento justificativo del gasto efectos del Impuesto sobre Sociedades	549
4.	GASTOS DEDUCIBLES Y NO DEDUCIBLES FISCALMENTE	552
5.	ASIMETRÍAS HÍBRIDAS	566
6.	OTRAS PARTIDAS DEDUCIBLES FISCALMENTE	569
6.1.	Indemnizaciones debidas sobre operaciones y valores de explotación	569
6.2.	Pérdidas sufridas en valores de explotación.	569
6.3.	Diferencias negativas de cambio de moneda extranjera	570
6.4.	Cantidades que las Cajas Generales de Ahorro Popular destinen a la financiación de obras benéfico-sociales.	570
6.5.	Cantidades que las Cooperativas inviertan en el Fondo de Reserva Obligatorio y en el Fondo de Educación y Promoción	571
6.6.	Retribuciones de los Administradores de la sociedad.	571
6.7.	Donativos a Sociedades de Desarrollo Industrial Regional.	574
6.8.	Donativos a entidades beneficiarias del mecenazgo	574
XIII*	SE DEBE COMPROBAR AL CIERRE DEL EJERCICIO	575
CAPÍTULO XIV. COMPRAS		
1.	CONCEPTO	579
2.	GASTOS ACCESORIOS DE LAS COMPRAS	580
3.	CONTABILIZACIÓN DE LAS COMPRAS	580
4.	DEVOLUCIONES DE COMPRAS Y OPERACIONES SIMILARES.	582
5.	DESCUENTOS, BONIFICACIONES Y "RAPPELS" POR COMPRAS.	582
5.1.	Descuentos en factura.	582
5.2.	"Rappels" por compras.	582
6.	DESCUENTOS SOBRE COMPRAS POR PRONTO PAGO	583
XIV*	SE DEBE COMPROBAR AL CIERRE DEL EJERCICIO	584
CAPÍTULO XV. GASTOS DE PERSONAL		
1.	SUELDOS Y SALARIOS	587
1.1.	Sueldos y salarios satisfechos en dinero.	587
1.2.	Retribuciones no dinerarias	601
1.2.1.	Retribuciones en especie.	601

1.2.2.	Acuerdos con la Administración para la valoración de las retribuciones en especie.	611
1.2.3.	Retribuciones que no tienen la consideración de en especie.	611
1.2.4.	Rendimientos del trabajo en especie que están exentos	612
1.2.5.	Ingresos a cuenta por las retribuciones en especie	615
2.	OTROS GASTOS DE PERSONAL: GASTOS DE LOCOMOCIÓN, MANUTENCIÓN Y ESTANCIA	615
3.	LAS RETRIBUCIONES EN METÁLICO Y EN ESPECIE Y LA COTIZACIÓN A LA SEGURIDAD SOCIAL	618
4.	SEGURIDAD SOCIAL A CARGO DE LA EMPRESA	619
5.	INDEMNIZACIONES SATISFECHAS POR LA SUSPENSIÓN O RESCISIÓN DE RELACIONES LABORALES	621
6.	RETRIBUCIONES A LARGO PLAZO MEDIANTE SISTEMAS COMPLEMENTARIOS DE PENSIONES DE APORTACIÓN O PRESTACIÓN DEFINIDA	625
7.	TRANSACCIONES CON PAGOS BASADOS EN INSTRUMENTOS DE PATRIMONIO	629
8.	OTROS GASTOS SOCIALES.	631
9.	OBLIGACIONES DE LA EMPRESA RETENEDORA Y DEL TRABAJADOR. ACTAS POR RETENCIONES NO PRACTICADAS	631
XV*	SE DEBE COMPROBAR AL CIERRE DEL EJERCICIO	634
XV**	MODELOS RELACIONADOS CON ESTE TÍTULO	637

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.	641
2.	TRIBUTOS QUE NO TIENEN LA CONSIDERACIÓN DE GASTO DEDUCIBLE DE LOS INGRESOS.	643
3.	LA CUOTA CAMERAL Y LA PERTENENCIA VOLUNTARIA A LAS CÁMARAS DE COMERCIO E INDUSTRIA	650
XVI*	SE DEBE COMPROBAR AL CIERRE DEL EJERCICIO	650
XVI**	LEY GENERAL TRIBUTARIA 58/2003.	651
XVI***	LEY GENERAL TRIBUTARIA (58/2003). CLASIFICACIÓN DE LAS INFRACCIONES Y SANCIONES TRIBUTARIAS	656

CAPÍTULO XVII. SERVICIOS EXTERIORES

1.	GASTOS EN INVESTIGACIÓN Y DESARROLLO DEL EJERCICIO.	667
2.	ARRENDAMIENTOS OPERATIVOS Y CÁNONES	668
3.	CANTIDADES DESTINADAS A LA CONSERVACIÓN Y REPARACIÓN DEL ACTIVO FIJO MATERIAL UTILIZADO POR LA EMPRESA.	676
3.1.	Gastos de conservación y reparación	676
3.2.	Renovación del inmovilizado material	678
3.3.	Ampliaciones y mejoras del inmovilizado	678
4.	CANTIDADES DEVENGADAS POR TERCEROS EN CONTRAPRESTACIÓN DE SERVICIOS RELACIONADOS CON LA ACTIVIDAD O EL PATRIMONIO DE LA EMPRESA	682
5.	TRANSPORTES Y FLETES	684
6.	PRIMAS DE SEGUROS.	684
7.	SERVICIOS BANCARIOS Y SIMILARES.	684
8.	MATERIAL DE OFICINA, COMUNICACIONES, RELACIONES PÚBLICAS, PUBLICIDAD Y PROPAGANDA Y GESTIÓN DE ASUNTOS JURÍDICOS Y CONTENCIOSOS	684
9.	COMPENSACIÓN DE GASTOS DERIVADOS DEL TRABAJO A DISTANCIA	686
10.	SUMINISTROS DE AGUA, GAS Y ELECTRICIDAD	686
XVII*	SE DEBE COMPROBAR AL CIERRE DEL EJERCICIO	686

CAPÍTULO XVIII. GASTOS FINANCIEROS. LIMITACIÓN A LA DEDUCIBILIDAD DE LOS GASTOS FINANCIEROS

1.	PPGGCC Y LIS	691
1.1.	Los préstamos participativos	697
1.2.	Los préstamos de valores.	699
2.	GASTOS FINANCIEROS DEVENGADOS Y NO VENCIDOS	702

3.	LIMITACIÓN A LA DEDUCIBILIDAD DE LOS GASTOS FINANCIEROS.	702
3.1.	Antecedentes de la limitación a la deducibilidad de los gastos financieros	702
3.2.	La LIS y el alcance de la limitación a la deducibilidad de los gastos financieros	703
3.3.	Entidades a las que no afecta la limitación	709
3.4.	Especialidad para las entidades que tributen por el régimen de consolidación fiscal.	710
4.	GASTOS FINANCIEROS NO DEDUCIBLES FISCALMENTE DERIVADOS DE DEUDAS CON ENTIDADES DEL GRUPO.	711
XVIII*	SE DEBE COMPROBAR AL CIERRE DEL EJERCICIO.	711

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.	715
1.1.	Ingresos por ventas y prestación de servicios en el PGC 2007	716
1.1.1.	Condiciones para el reconocimiento contable de los ingresos por ventas y prestación de servicios en el PGC 2007	717
1.1.1.1.	Cumplimiento de la obligación a lo largo del tiempo	718
1.1.1.2.	Indicadores de cumplimiento de la obligación en un momento del tiempo	719
1.1.2.	Valoración de los ingresos por ventas y prestación de servicios en el PGC 2007.	719
1.2.	Ingresos por ventas y prestación de servicios en el PGC PYMES	723
1.2.1.	Condiciones para el reconocimiento contable de los ingresos por ventas y prestación de servicios en el PGC PYMES.	724
1.3.	Tratamiento de los ingresos por ventas y prestación de servicios durante la pandemia	725
1.4.	Grupo 7. Ventas e Ingresos	726
2.	REGLAS ESPECIALES	728
2.1.	Costes incrementales de la obtención de un contrato	728
2.2.	Costes derivados del cumplimiento de un contrato	729
2.3.	Ventas con derecho a devolución	730
2.4.	Garantías entregadas por la empresa a sus clientes	732
2.5.	Tratamiento de las cantidades recibidas por cuenta de terceros.	734
2.6.	Opciones del cliente sobre bienes y servicios adicionales.	735
2.7.	Acuerdos de cesión de licencias	737
3.	IMPUTACIÓN DE LOS INGRESOS	739
3.1.	El Código de Comercio y la imputación de los ingresos.	739
3.2.	La LIS y la imputación de los ingresos	740
4.	CONTABILIZACIÓN DE LOS INGRESOS: IVA REPERCUTIDO	754
5.	INGRESOS DEL SUBGRUPO 70 DE LOS PPGGCC	755
6.	INGRESOS ACCESORIOS A LA EXPLOTACIÓN	757
7.	ECOTASA O PUNTO VERDE.	758
8.	TRABAJOS REALIZADOS PARA EL INMOVILIZADO.	760
9.	INDEMNIZACIONES DEVENGADAS SOBRE OPERACIONES Y VALORES DE EXPLOTACIÓN.	763
10.	PERIODIFICACIÓN DE LOS INGRESOS	764
10.1.	Ingresos anticipados	764
10.2.	Intereses cobrados por anticipado	765
11.	INFORMACIÓN A INCLUIR EN LA MEMORIA SOBRE INGRESOS	766
XIX*	SE DEBE COMPROBAR AL CIERRE DEL EJERCICIO.	766
XIX**	ASIMISMO DEBEMOS RECORDAR.	767

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

1.	INGRESOS FINANCIEROS. CONCEPTO	771
2.	INTEGRACIÓN EN LA BASE IMPONIBLE DE LOS INGRESOS FINANCIEROS.	771
3.	EL SUBGRUPO 76. INGRESOS FINANCIEROS	773
4.	INGRESOS FINANCIEROS POR PARTICIPACIONES EN CAPITAL, VALORES NEGOCIABLES, PRÉSTAMOS Y OTROS CRÉDITOS.	774

4.1.	Dividendos	774
4.2.	Rendimientos explícitos	775
4.2.1.	Intereses y demás rendimientos pactados expresamente	775
4.2.2.	Contabilización de los rendimientos explícitos	776
4.3.	Rendimientos implícitos	778
4.4.	Rendimientos mixtos	779
4.5.	Préstamos de valores	780
5.	NORMAS SOBRE RETENCIÓN, TRANSMISIÓN Y OBLIGACIONES FORMALES RELATIVAS A ACTIVOS FINANCIEROS Y A OTROS VALORES MOBILIARIOS CON RENDIMIENTO IMPLÍCITO	781
5.1.	Rentas sujetas a retención o ingreso a cuenta	781
5.2.	Excepciones a la obligación de retener y de ingresar a cuenta	782
5.3.	Sujetos obligados a retener o efectuar un ingreso a cuenta	787
5.4.	Requisitos fiscales para la transmisión, reembolso y amortización de activos financieros	788
5.5.	Base de retención sobre los rendimientos del capital mobiliario	789
5.5.1.	Regla general	789
5.5.2.	Reglas especiales	789
5.6.	Porcentaje de retención e ingreso a cuenta	790
5.7.	Nacimiento de la obligación de retener y de ingresar a cuenta	791
5.7.1.	Regla general	791
5.7.2.	Reglas especiales	791
5.8.	Obligaciones del retenedor y del obligado a ingresar a cuenta	791
6.	NO SON INGRESOS FINANCIEROS	792
XX*	SE DEBE COMPROBAR AL CIERRE DEL EJERCICIO	792
XX**	ASIMISMO DEBEMOS RECORDAR	793

CAPÍTULO XXI. SUBVENCIONES

1.	SUBVENCIONES DE CAPITAL OTORGADAS POR TERCERAS PERSONAS NO SOCIOS	798
1.1.	El PGC y las subvenciones de capital	798
1.2.	El PGC PYMES y las subvenciones de capital	810
1.3.	Ley del Impuesto sobre Sociedades (LIS)	815
2.	SUBVENCIONES A LA EXPLOTACIÓN	816
2.1.	PGC 2007 y PGC PYMES	816
2.2.	LIS	817
3.	SUBVENCIONES/APORTACIONES OTORGADAS POR LOS SOCIOS	819
4.	SUBVENCIONES QUE NO SE INTEGRAN EN LA BASE IMPONIBLE DEL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES	820
5.	OBLIGACIONES DE INFORMACIÓN EN LA MEMORIA DE LAS CUENTAS ANUALES	822
XXI*	SE DEBE COMPROBAR AL CIERRE DEL EJERCICIO	823

CAPÍTULO XXII. DIFERENCIAS DE CAMBIO EN MONEDA EXTRANJERA

1.	CONSIDERACIONES GENERALES. MONEDA DISTINTA DE LA FUNCIONAL. PARTIDAS MONETARIAS Y NO MONETARIAS	827
2.	VALORACIÓN INICIAL DE LAS TRANSACCIONES EN MONEDA EXTRANJERA	828
3.	VALORACIÓN POSTERIOR: AL CIERRE DEL EJERCICIO Y A LA LIQUIDACIÓN DE LOS ELEMENTOS PATRIMONIALES	829
3.1.	Partidas monetarias	830
3.2.	Partidas no monetarias	833
3.2.1.	Partidas no monetarias valoradas a coste histórico	833
3.2.2.	Partidas no monetarias valoradas a valor razonable	835
4.	CONVERSIÓN DE LAS CUENTAS ANUALES A LA MONEDA DE PRESENTACIÓN	838
5.	INFORMACIÓN A INCLUIR EN LA MEMORIA	840
XXII*	SE DEBE COMPROBAR AL CIERRE DEL EJERCICIO	841

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 845
1.1.	Impuesto sobre Sociedades 845
1.2.	Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. 847
2.	TRANSMISIONES. LEGISLACIÓN CONTABLE Y FISCAL 848
2.1.	Inversiones en el patrimonio de empresas del grupo, multigrupo y asociadas 848
2.2.	Acciones liberadas 852
2.3.	Venta de derechos de suscripción preferente coticen o no en Bolsa 854
2.4.	Incremento en el usufructuario por cancelación del usufructo de acciones 855
2.5.	Traspaso de local de negocio 858
2.6.	Indemnizaciones percibidas por seguros de pérdidas o siniestros en elementos patrimoniales. 859
3.	TRANSMISIONES U OPERACIONES SOCIETARIAS QUE DEBEN VALORARSE A VALOR DE MERCADO. 861
3.1.	Supuestos 861
3.2.	Integración en la base imponible. 863
3.3.	Efectos para el adquirente de la sustitución del valor contable por el valor de mercado 863
3.4.	Incremento de patrimonio a título lucrativo. 864
3.4.1.	Donaciones otorgadas por terceros distintos a los socios. 864
3.4.2.	Donaciones otorgadas por socios 871
3.5.	Aportaciones no dinerarias a sociedades y valores recibidos en contraprestación 871
3.6.	Disolución de sociedades y separación de socios 878
3.7.	Reducción de capital con devolución de aportaciones 886
3.8.	Reparto de la prima de emisión. 893
3.8.1.	Por la aportación de la prima de emisión 893
3.8.2.	Por la distribución de la prima de emisión 894
3.9.	Distribución de beneficios mediante la entrega de elementos no dinerarios 898
3.10.	Fusión, absorción y escisión total o parcial 901
3.10.1.	Fusiones, escisiones y aportaciones de activos acogidas al régimen especial del título VII, capítulo VII de la LIS 902
3.10.2.	Fusiones, escisiones y aportaciones a las que no se aplica el régimen fiscal especial de la LIS 914
3.11.	Permuta. 915
3.12.	Canje. 922
4.	TRANSMISIÓN DE TÍTULOS DE SOCIEDADES QUE HAYAN TENIDO LA CONSIDERACIÓN DE TRANSPARENTES. RÉGIMEN TRANSITORIO 924
5.	RENTAS OBTENIDAS EN LA TRANSMISIÓN DE LA PARTICIPACIÓN EN SOCIEDADES QUE TENGAN RESERVAS QUE HAYAN TRIBUTADO EN EL RÉGIMEN SOCIEDADES PATRIMONIALES 927
6.	ADQUISICIÓN DE ACCIONES O PARTICIPACIONES PROPIAS. ENAJENACIÓN Y REDUCCIÓN DE CAPITAL PARA SU AMORTIZACIÓN 928
XXIII*	SE DEBE COMPROBAR AL CIERRE DEL EJERCICIO. 934
CAPÍTULO XXIV. VALORACIÓN DE LAS OPERACIONES VINCULADAS	
1.	¿QUIENES SON PERSONAS O ENTIDADES VINCULADAS? 939
2.	VALORACIÓN DE LAS OPERACIONES VINCULADAS A VALOR DE MERCADO 945
3.	MÉTODOS DE DETERMINACIÓN DEL VALOR DE MERCADO EN LAS OPERACIONES VINCULADAS. ANÁLISIS DE COMPARABILIDAD. 949
3.1.	Métodos de determinación de valor de mercado en operaciones vinculadas. 949
3.2.	Análisis de comparabilidad y el método de valoración más adecuado 953
3.3.	Incidencia del COVID-19 en la determinación del precio de mercado 959
4.	COMPROBACIÓN FISCAL DEL VALOR DE MERCADO 960
5.	AJUSTES DE PRIMER NIVEL Y AJUSTES SECUNDARIOS 963
5.1.	Ajustes primarios. 963
5.2.	Ajustes secundarios 965

5.3.	No aplicación de los ajustes secundarios en el caso de restitución patrimonial . . .	970
5.4.	Consideración especial para las operaciones entre empresas del mismo grupo . .	971
5.5.	Ajustes en la Propuesta de Directiva del Consejo de la UE	977
6.	PRESTACIÓN DE SERVICIOS Y REPARTO DE COSTES ENTRE VINCULADAS.	978
6.1.	Prestaciones de servicios entre vinculadas.	978
6.2.	El valor de mercado, el convenio y los servicios profesionales	979
6.3.	Acuerdos de reparto de costes de bienes o servicios entre vinculadas	983
6.4.	Contribuyentes que posean un establecimiento permanente en el extranjero . . .	984
7.	OBLIGACIONES DE DOCUMENTACIÓN DE LAS OPERACIONES VINCULADAS	988
7.1.	Excepciones a la obligación de documentación	989
7.2.	Documentación específica del grupo al que pertenezca el contribuyente (artículo 15 del RIS).	989
7.3.	Documentación específica del contribuyente (artículo 16 del RIS)	991
7.4.	Los grupos y la información país por país (artículos 13 y 14 del RIS)	992
8.	OBLIGACIONES DE DECLARACIÓN. MODELO 232	994
9.	SOLICITUD A LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA PARA LA VALORACIÓN PREVIA DE LAS OPERACIONES VINCULADAS	996
10.	INFRACCIONES TRIBUTARIAS EN QUE PUEDEN INCURRIR LAS PERSONAS O ENTIDADES VINCULADAS.	999
XXIV*	SE DEBE COMPROBAR AL CIERRE DEL EJERCICIO.	1002

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.	1007
2.	ELEMENTOS REVALORIZADOS VOLUNTARIAMENTE.	1011
2.1.	Antecedentes.	1011
2.2.	La LIS	1011
3.	DESTINO DE LA REGULARIZACIÓN ESPECIAL DE BIENES O DERECHOS DEL REAL DECRETO-LEY 12/2012	1014
XXV*	SE DEBE COMPROBAR AL CIERRE DEL EJERCICIO.	1015

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	1019
2.	EXENCIÓN DE LOS DIVIDENDOS O PARTICIPACIONES EN BENEFICIOS DE ENTIDADES.	1020
3.	EXENCIÓN DE LA RENTA POSITIVA OBTENIDA EN LA TRANSMISIÓN DE LA PARTICIPACIÓN EN UNA ENTIDAD	1027
3.1.	Reglas especiales para participaciones valoradas con arreglo al régimen especial de reestructuración	1030
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	1030
4.	RENTAS NEGATIVAS OBTENIDAS EN LA TRANSMISIÓN DE LA PARTICIPACIÓN EN UNA ENTIDAD	1031
5.	NO APLICACIÓN DE LAS EXENCIONES PREVISTAS EN EL ARTÍCULO 21 DE LA LIS PARA ELIMINAR LA DOBLE IMPOSICIÓN	1035
6.	RÉGIMEN TRANSITORIO DE LAS RENTAS DERIVADAS DE LA TRANSMISIÓN DE PARTICIPACIONES	1035
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.	1036
7.1.	Régimen general	1036
7.2.	Rentas positivas ordinarias del establecimiento permanente	1036

7.3.	Rentas negativas ordinarias del establecimiento permanente	1038
7.4.	Rentas positivas y negativas derivadas de la transmisión del establecimiento permanente	1039
7.5.	Rentas negativas derivadas del cese del establecimiento permanente	1039
7.6.	No aplicación del régimen de exención de las rentas obtenidas en el extranjero a través de un establecimiento permanente	1040
XXVI*	SE DEBE COMPROBAR AL CIERRE DEL EJERCICIO	1041

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	1045
2.	REDUCCIÓN EN LA BASE IMPONIBLE DE LAS RENTAS PROCEDENTES DE LA CESIÓN DE PATENTES Y OTROS ACTIVOS INTANGIBLES	1045
2.1.	Reducción de rentas netas procedentes de determinados activos intangibles. Régimen artículo 23 de la LIS redacción LPGE 2018	1046
2.2.	Acuerdos previos	1048
3.	RESERVA DE CAPITALIZACIÓN	1053
3.1.	Reducción de la base imponible por reserva de capitalización	1053
3.2.	Determinación del incremento de los fondos propios	1057
3.3.	Incumplimiento de los requisitos	1061
4.	EXENCIÓN DE RENTAS DERIVADAS DE LA TRANSMISIÓN DE DETERMINADOS INMUEBLES	1062
4.1.	Beneficio fiscal	1062
4.2.	Renta de la transmisión no amparada	1062
XXVII*	SE DEBE COMPROBAR AL CIERRE DEL EJERCICIO	1063

CAPÍTULO XXVIII. COMPENSACIÓN DE BASES IMPONIBLES NEGATIVAS

1.	OBJETO DE LA COMPENSACIÓN	1067
1.1.	Base imponible compensable	1067
1.2.	Período de compensación de las bases imponibles negativas	1067
1.3.	Carácter voluntario de la compensación y momento en que puede ser aplicada (rectificaciones posteriores y comprobaciones administrativas)	1068
2.	LÍMITE DE LA COMPENSACIÓN	1069
3.	MOMENTO DE REGISTRAR CONTABLEMENTE EL CRÉDITO POR COMPENSACIÓN	1071
4.	COMPROBACIÓN INSPECTORA	1072
5.	INCUMPLIMIENTO DE LOS REQUISITOS	1074
6.	CONTABILIZACIÓN	1074
6.1.	Asientos a realizar en el ejercicio en que se produce la base imponible negativa	1074
6.2.	Asientos a realizar en el ejercicio en que la base imponible negativa se compensa con la base imponible previa positiva	1077
6.3.	Asientos a realizar en los casos de aumento, reducción o pérdida del derecho a compensar o modificación de los tipos de gravamen	1081
7.	BASES IMPONIBLES NEGATIVAS NO SUSCEPTIBLES DE COMPENSACIÓN POR ADQUISICIÓN DE SOCIEDADES INACTIVAS O PATRIMONIALES	1083
8.	RÉGIMEN TRANSITORIO DE COMPENSACIÓN DE PÉRDIDAS EN SOCIEDADES TRANSPARENTES	1084
9.	COMPENSACIÓN DE PÉRDIDAS EN SOCIEDADES PATRIMONIALES	1085
10.	COMPENSACIÓN DE PÉRDIDAS EN GRUPOS EN CONSOLIDACIÓN FISCAL	1085
11.	COMPENSACIÓN EN FUSIONES, ESCISIONES Y APORTACIONES DE ACTIVO	1086
12.	COMPENSACIÓN EN COOPERATIVAS	1087
13.	COMPENSACIÓN EN LAS AGRUPACIONES DE INTERÉS ECONÓMICO ESPAÑOLAS	1088
14.	COMPENSACIÓN EN LAS UNIONES TEMPORALES DE EMPRESAS	1089
15.	COMPENSACIÓN EN SOCIEDADES DE HIDROCARBUROS	1089
XXVIII*	SE DEBE COMPROBAR AL CIERRE DEL EJERCICIO	1089

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.	1093
1.1.	La cuenta de pérdidas y ganancias	1093
1.2.	El estado de cambios en el patrimonio neto.	1094
2.	CONTABILIZACIÓN DEL IMPUESTO SOBRE BENEFICIOS Y DE LA CUOTA POR EL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES	1099
2.1.	Consideración como gasto o ingreso	1099
2.2.	El impuesto corriente.	1100
2.3.	Diferencias permanentes	1103
2.3.1.	Concepto y supuestos	1103
2.4.	Impuesto diferido. Diferencias temporarias	1107
2.4.1.	Diferencias temporarias deducibles. Contabilización en la cuenta 4740. Activos por diferencias temporarias deducibles.	1110
2.4.2.	Diferencias temporarias imponibles. Contabilización en la cuenta 479. Pasivos por diferencias temporarias imponibles	1115
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.	1120
2.4.4.	Diferencias temporarias producidas en una combinación de negocios	1124
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	1125
2.5.	Contabilización del crédito fiscal por deducciones y bonificaciones pendientes de aplicar	1126
2.6.	Menciones en la memoria de las cuentas anuales	1131
2.6.1.	Contabilización del crédito fiscal por deducciones en las sociedades que tributan en el Régimen de Consolidación Fiscal	1134
2.7.	Contabilización del Impuesto sobre beneficios en las microempresas	1134
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).	1135
2.9.	Ajustes negativos y positivos en la imposición sobre beneficios. Variación de los activos y pasivos por impuesto diferido	1136
3.	DISTRIBUCIÓN DE RESULTADOS	1138
3.1.	Dividendo a cuenta.	1144
3.2.	Perceptor del dividendo	1145
3.3.	Aplicaciones obligatorias del resultado positivo	1146
XXIX*	SE DEBE COMPROBAR AL CIERRE DEL EJERCICIO.	1147

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

1.	CUOTA ÍNTEGRA	1153
2.	TIPOS DE GRAVAMEN VIGENTES PARA LOS PERÍODOS IMPOSITIVOS QUE SE INICIAN DENTRO DE 2025 Y 2026	1153
3.	TIPOS DE GRAVAMEN REDUCIDO PARA ENTIDADES CON IMPORTE NETO DE LA CIFRA DE NEGOCIOS INFERIOR A UN MILLÓN DE EUROS	1155
4.	TIPOS DE GRAVAMEN REDUCIDO PARA ENTIDADES REDUCIDA DIMENSIÓN	1156
5.	TIPO DE GRAVAMEN PARA LAS ENTIDADES DE NUEVA CREACIÓN.	1157
6.	TIPO DE GRAVAMEN PARA LAS EMPRESAS EMERGENTES	1160
7.	DEDUCCIONES DE LA CUOTA.	1161
8.	CUOTA LÍQUIDA	1161
9.	TRIBUTACIÓN MÍNIMA	1161
XXX*	SE DEBE COMPROBAR AL CIERRE DEL EJERCICIO.	1165

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	1169
1.1.	Consideración general de la deducción para evitar la doble imposición interna, eliminada por la LIS.	1169
1.1.1.	Eliminación de la deducción en la cuota por dividendos y participaciones en beneficios	1169
1.1.2.	Eliminación de la deducción para evitar la doble imposición interna en el caso de transmisión de participaciones	1170
1.1.3.	Régimen transitorio.	1170
2.	DEDUCCIÓN EN LA CUOTA PARA EVITAR LA DOBLE IMPOSICIÓN INTERNACIONAL	1171
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	1171
3.1.	Requisitos de la deducción para evitar la doble imposición jurídica internacional a través del método de imputación	1172
3.2.	Base de la deducción	1172
3.3.	Cálculo de la deducción	1173
3.4.	Comprobaciones de las deducciones para evitar la doble imposición	1175
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)	1176
4.1.	Requisitos de la deducción, para evitar la doble imposición internacional de dividendos y participaciones en beneficios por el método de imputación	1176
4.2.	Base imponible a incorporar por el dividendo y base de la deducción	1177
4.3.	Cálculo de la deducción y límite conjunto con la deducción por doble imposición jurídica internacional del artículo 32 de la LIS.	1178
4.4.	Régimen transitorio	1181
4.5.	Comprobación por la Administración de la deducción para evitar la doble imposición económica internacional.	1181
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.	1182
6.	LIMITES DE LAS DEDUCCIONES PARA EVITAR LA DOBLE IMPOSICIÓN PARA GRANDES EMPRESAS	1182
7.	CONTABILIZACIÓN DE LOS IMPUESTOS EXTRANJEROS DE NATURALEZA SIMILAR AL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES Y OBLIGACIONES DE INFORMACIÓN.	1183
8.	PROCEDIMIENTOS AMISTOSOS EN MATERIA DE IMPOSICIÓN ENTRE ESTADOS PARA EVITAR LA DOBLE IMPOSICIÓN.	1184
XXXI*	SE DEBE COMPROBAR AL CIERRE DEL EJERCICIO.	1185

CAPÍTULO XXXII.	BONIFICACIONES	
1.	BONIFICACIÓN POR RENTAS OBTENIDAS EN CEUTA Y MELILLA	1189
1.1.	Cuantía de la bonificación.	1189
1.2.	Entidades que pueden acogerse a la bonificación	1190
1.3.	Rentas que se entienden obtenidas en Ceuta y Melilla.	1190
2.	BONIFICACIONES EN LA CUOTA POR PRESTACIÓN DE SERVICIOS PÚBLICOS LOCALES	1191
2.1.	Cuantía de la bonificación.	1192
2.2.	¿Qué entidades pueden acogerse a la bonificación?	1192
2.3.	Requisitos para disfrutar de la bonificación	1192
3.	BONIFICACIÓN POR COOPERATIVA ESPECIALMENTE PROTEGIDA FISCALMENTE	1192
3.1.	Cuantía de la bonificación.	1192
3.2.	¿Qué entidades pueden acogerse a la bonificación?	1192
3.3.	Características	1192

4. OTRAS BONIFICACIONES.	1193
XXXII* SE DEBE COMPROBAR AL CIERRE DEL EJERCICIO.	1194
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.	1197
1.1. Deduciones permanentes en la cuota íntegra del Impuesto sobre Sociedades ..	1197
1.1.1. Deduciones transitorias en la cuota íntegra del Impuesto sobre Sociedades por reversión de medidas temporales	1197
2. DEDUCCIONES POR ACTIVIDADES DE INVESTIGACIÓN Y DESARROLLO E INNOVACIÓN TECNOLÓGICA	1197
2.1. Dedución por investigación y desarrollo (I+D).	1197
2.1.1. Concepto de investigación y desarrollo.	1198
2.1.2. Base de la deducción por investigación y desarrollo	1202
2.1.3. Porcentaje de deducción por los gastos en investigación y desarrollo ..	1204
2.1.4. Porcentaje de deducción por las inversiones en investigación y desarrollo.	1204
2.2. Dedución por innovación tecnológica (IT).	1205
2.2.1. Concepto de innovación tecnológica	1205
2.2.2. Base de la deducción por innovación tecnológica y porcentajes de deducción.	1206
2.3. Actividades no se consideran de I+D+IT	1208
2.4. Consideraciones generales a las deducciones por I+D+IT	1209
2.5. Bonificación en la cotización a la Seguridad Social correspondiente al personal investigador.	1214
2.6. Aplicación e interpretación de la deducción por I+D+IT.	1217
2.6.1. Valoración previa por la Administración tributaria de los gastos correspondientes a proyectos de investigación científica o de innovación tecnológica	1217
2.6.2. Informes motivados vinculantes del Ministerio competente.	1218
2.7. Contabilización de la inversión afecta a I+D+IT	1221
3. DEDUCCIÓN POR INVERSIONES EN PRODUCCIONES CINEMATOGRAFICAS, SERIES AUDIOVISUALES Y ESPECTÁCULOS EN VIVO DE ARTES ESCÉNICAS Y MUSICALES	1221
4. DEDUCCIONES POR CREACIÓN DE EMPLEO POR CONTRATO DE TRABAJO POR TIEMPO INDEFINIDO DE APOYO A LOS EMPRENDEDORES	1228
5. DEDUCCIÓN POR CREACIÓN DE EMPLEO PARA TRABAJADORES CON DISCAPACIDAD.	1229
6. DEDUCCIÓN POR INVERSIONES REALIZADAS POR LAS AUTORIDADES PORTUARIAS.	1231
7. DEDUCCIÓN POR CONTRIBUCIONES EMPRESARIALES A SISTEMAS DE PREVISIÓN SOCIAL EMPRESARIAL	1233
8. DEDUCCIONES TRANSITORIAS EN LA CUOTA ÍNTEGRA DEL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES POR REVERSIÓN DE MEDIDAS TEMPORALES	1234
8.1. Dedución transitoria en la cuota íntegra del Impuesto sobre Sociedades por reversión de la limitación aplicada a las amortizaciones en los períodos impositivos iniciados en 2013 y 2014	1234
8.2. Dedución 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 ..	1237
9. DEDUCCIONES ELIMINADAS POR LA LIS Y QUE ESTABAN VIGENTES EN PERIODOS IMPOSITIVOS ANTERIORES A 2015 PARA LAS QUE SE PREVÉ UN RÉGIMEN TRANSITORIO.	1238
10. RÉGIMEN TRANSITORIO DE LAS DEDUCCIONES PARA INCENTIVAR LA REALIZACIÓN DE DETERMINADAS ACTIVIDADES PENDIENTES DE APLICAR EN EL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES.	1239
11. RÉGIMENES ESPECIALES DE DEDUCCIÓN POR INVERSIONES	1239
11.1. Programas de apoyo a acontecimientos de excepcional interés público	1239
12. FORMA DE APLICAR LAS DEDUCCIONES	1240

13. COMPROBACIÓN DE LAS DEDUCCIONES	1246
XXXIII* SE DEBE COMPROBAR AL CIERRE DEL EJERCICIO	1247
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	1251
2. DEDUCCIÓN DE LOS PAGOS FRACCIONADOS DEL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES	1253
2.1. Plazos para efectuar los pagos fraccionados	1254
2.2. ¿Quiénes están obligados a efectuar el pago fraccionado?	1254
2.3. Cálculo del pago fraccionado	1254
2.3.1. Sistema normal de pago fraccionado basado en la cuota íntegra de ejercicios anteriores (art. 40.2 de la LIS)	1254
2.3.2. Sistema de pago fraccionado en base a los resultados del ejercicio 2025 (art. 40.3 de la LIS)	1257
2.4. Consideración de deuda tributaria de los pagos fraccionados	1262
2.5. Pagos fraccionados en las operaciones de fusión y escisión	1262
2.6. Pagos fraccionados en el régimen de consolidación fiscal	1262
2.7. Pagos fraccionados en las uniones temporales de empresas y en las agrupaciones de interés económico	1263
2.8. Pagos fraccionados en el régimen de Entidades Navieras en función del tonelaje	1263
3. CUOTA A INGRESAR O A DEVOLVER. PRESENTACIÓN DE LA DECLARACIÓN DEL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES	1263
XXXIV* SE DEBE COMPROBAR AL CIERRE DEL EJERCICIO	1267
CAPÍTULO XXXV. RÉGIMEN FISCAL DE ENTIDADES DEDICADAS AL ARRENDAMIENTO DE VIVIENDAS	
1. ENTIDADES QUE PUEDEN ACOGERSE AL RÉGIMEN DE ARRENDAMIENTO DE VIVIENDAS	1273
1.1. Incompatibilidades	1274
1.2. Requisitos para la aplicación del régimen	1275
2. BONIFICACIONES EN EL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES	1276
3. DISTRIBUCIÓN DE RESULTADOS A LOS SOCIOS CON CARGO A LAS RENTAS BONIFICADAS	1276
4. TRANSMISIÓN DE PARTICIPACIONES DE LA SOCIEDAD ACOGIDA AL RÉGIMEN FISCAL DE ARRENDAMIENTO DE VIVIENDAS	1279
5. CONTABILIZACIÓN	1281
6. OPCIÓN POR EL RÉGIMEN	1281
XXXV* SE DEBE COMPROBAR AL CIERRE DEL EJERCICIO	1281
CAPÍTULO XXXVI. CONSOLIDACIÓN DEL GRUPO FISCAL	
1. "EMPRESAS DEL GRUPO" Y "EMPRESAS ASOCIADAS"	1285
2. DEFINICIÓN MERCANTIL DEL GRUPO	1286
3. CONSOLIDACIÓN CONTABLE	1289
4. CONSOLIDACIÓN FISCAL	1303
4.1. Definición del grupo fiscal	1303
4.2. Requisitos	1304
4.2.1. Requisitos para ser entidad dominante	1304
4.2.2. Requisitos para ser entidad dependiente	1306
4.3. Diferencias entre la legislación mercantil-contable y la fiscal, para constituir un "grupo de sociedades"	1308
4.4. Opción	1308
4.5. Inclusión o exclusión de sociedades en el grupo fiscal después de constituido	1310
4.6. Duración del régimen tributario de la consolidación	1310
4.7. Base imponible consolidada del grupo fiscal	1311
4.7.1. Reglas especiales para la determinación de las bases imponibles individuales que integren la base consolidada	1314
4.7.2. Criterios para efectuar las eliminaciones y las incorporaciones por operaciones intergrupo	1316
4.7.2.1. Eliminaciones	1317

4.7.2.2.	Incorporaciones.	1321
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	1324
4.8.	Compensación de bases imponibles negativas.	1326
4.9.	Cuota. Bonificaciones, deducciones y retenciones	1329
4.10.	Obligaciones de información	1331
4.11.	Período impositivo	1332
4.12.	Declaración y autoliquidación del grupo fiscal	1332
5.	RESPONSABILIDAD DE LAS SOCIEDADES DEL GRUPO DEL PAGO DE LA DEUDA CONSOLIDADA	1333
6.	EXTINCIÓN Y PÉRDIDA DEL RÉGIMEN DE CONSOLIDACIÓN FISCAL.	1334
6.1.	Extinción del grupo fiscal	1334
6.2.	Pérdida del régimen de grupo consolidado	1334
7.	EFECTOS DE LA PÉRDIDA DEL RÉGIMEN DE CONSOLIDACIÓN O DE LA EXTINCIÓN DEL GRUPO FISCAL	1334
XXXVI*	SE DEBE COMPROBAR AL CIERRE DEL EJERCICIO.	1336
XXXVI**	ASIMISMO DEBEMOS RECORDAR.	1337

CAPÍTULO XXXVII. RÉGIMEN DE TRANSPARENCIA FISCAL INTERNACIONAL, RÉGIMEN TRANSITORIO DE TRANSPARENCIA FISCAL. RÉGIMEN TRANSITORIO DE SOCIEDADES PATRIMONIALES

1.	TRANSPARENCIA FISCAL INTERNACIONAL.	1341
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.	1341
1.2.	Rentas positivas de la entidad no residente o del establecimiento permanente que se imputan en la base imponible del Impuesto sobre Sociedades	1342
1.3.	Rentas que no se integran en la base imponible de la entidad residente	1344
1.4.	Cálculo del importe de la renta positiva a integrar en la base imponible	1346
1.5.	Período en que se incluyen las rentas en la base imponible.	1347
1.6.	Deducción de la cuota en los supuestos de imputación de base imponible por rentas internacionales	1347
1.7.	Obligaciones de información	1348
1.8.	Transmisión de la participación en transparencia fiscal internacional	1349
2.	REGIMEN TRANSITORIO DEL DEROGADO RÉGIMEN DE TRANSPARENCIA FISCAL	1349
3.	EL DEROGADO RÉGIMEN DE LAS SOCIEDADES PATRIMONIALES Y SU RÉGIMEN FISCAL TRANSITORIO.	1350
3.1.	Régimen fiscal transitorio de las participaciones en entidades hayan aplicado el régimen especial de sociedades patrimoniales establecidos en el TRLIS (derogado).	1350
3.2.	Distribución de beneficios obtenidos en ejercicios en los que la sociedad tributó por el régimen especial de las sociedades patrimoniales	1351
3.3.	Rentas obtenidas en la transmisión de la participación	1352
3.4.	Identificación de los partícipes y obligaciones de incorporar información.	1354
XXXVII*	SE DEBE COMPROBAR AL CIERRE DEL EJERCICIO.	1355

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

1.	AGRUPACIONES DE INTERÉS ECONÓMICO (AIE) Y UNIONES TEMPORALES DE EMPRESAS (UTE).	1359
1.1.	Agrupaciones de interés económico	1359
1.1.1.	Agrupaciones españolas de interés económico (AIE)	1359
1.1.2.	Agrupaciones europeas de interés económico.	1363
1.2.	Uniones temporales de empresas (UTE).	1364
1.2.1.	Tributación de las uniones temporales de empresas	1364
1.2.2.	Integración en la contabilidad de los partícipes de las operaciones realizadas por la UTE.	1366

1.3.	Criterios generales de imputación e identificación de partícipes en las agrupaciones de interés económico y en las uniones temporales de empresas (UTE) . . .	1367
1.4.	Tratamiento contable del efecto impositivo en las agrupaciones de interés económico y en las uniones temporales de empresas	1370
2.	SOCIEDADES Y FONDOS DE CAPITAL-RIESGO Y SOCIEDADES DE DESARROLLO INDUSTRIAL REGIONAL	1373
2.1.	Sociedades y Fondos de Capital-Riesgo	1373
2.2.	Sociedades de desarrollo industrial regional (SODI)	1377
3.	INSTITUCIONES DE INVERSIÓN COLECTIVA (IIC)	1377
3.1.	Forma jurídica de las instituciones de inversión colectiva	1379
3.2.	Clases de instituciones de inversión colectiva	1380
3.3.	Sociedades gestoras de instituciones de inversión colectiva.	1382
3.4.	Depositario de las IIC	1382
3.5.	Tributación de las instituciones de inversión colectiva	1383
3.6.	Tributación de los socios - personas jurídicas de las instituciones de inversión colectiva	1386
4.	RÉGIMEN FISCAL DE LA MINERÍA	1387
4.1.	¿Qué compañías se entienden acogidas a este régimen?	1387
4.2.	Incentivos fiscales de las sociedades acogidas al régimen especial de la minería.	1388
4.2.1.	Libertad de amortización	1388
4.2.2.	Reducción de la base imponible del Impuesto sobre Sociedades en concepto de factor de agotamiento	1388
4.2.3.	Incompatibilidad de las inversiones	1389
4.2.4.	Obligaciones formales	1389
4.2.5.	Disminución de las reservas constituidas al amparo de este régimen	1390
4.2.6.	Consecuencias de la no inversión, de la liquidación de la sociedad o de la enajenación de la compañía minera.	1390
5.	RÉGIMEN FISCAL DE LA INVESTIGACIÓN Y EXPLOTACIÓN DE HIDROCARBUROS	1390
5.1.	¿Qué entidades se entienden acogidas a dicho régimen?.	1390
5.2.	Incentivo fiscal de las sociedades acogidas al régimen de investigación y explotación de hidrocarburos.	1390
5.2.1.	Reducción de la base imponible en concepto de factor de agotamiento	1390
5.2.2.	Incompatibilidad de las inversiones	1392
5.2.3.	Obligaciones formales	1392
5.2.4.	Consecuencias de la no inversión, de la liquidación o de la enajenación de la sociedad de hidrocarburos	1393
5.2.5.	Tipo del gravamen y tributación mínima.	1393
5.3.	Amortización de inversiones intangibles y gastos de investigación	1393
5.4.	Compensación de bases imponibles negativas.	1393
5.5.	Régimen Transitorio	1394
6.	SOCIEDADES ANÓNIMAS COTIZADAS DE INVERSIÓN EN EL MERCADO INMOBILIARIO (SOCIMI)	1394
6.1.	Objeto social.	1395
6.2.	Requisitos de las SOCIMI y de sus inversiones.	1396
6.3.	Régimen fiscal especial de las SOCIMI en el Impuesto sobre Sociedades	1396
6.3.1.	Opción por el régimen fiscal.	1396
6.3.2.	Tributación de las SOCIMI	1397
6.3.3.	Tributación de los socios.	1400
6.3.3.1.	Tributación de los dividendos percibidos	1400
6.3.3.2.	Tributación de la transmisión de la participación en la SOCIMI	1401
6.4.	Obligaciones de información de las SOCIMI.	1401
6.5.	Pérdida del régimen fiscal especial de las SOCIMI	1402
XXXVIII*	SE DEBE COMPROBAR AL CIERRE DEL EJERCICIO	1403

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

1.	¿QUÉ SOCIEDADES SE CONSIDERAN DE TENENCIA DE VALORES EXTRANJEROS?	1407
----	---	------

2.	REGULACIÓN FISCAL DE LAS RENTAS DERIVADAS DE LA TENENCIA POR LA ETVE DE VALORES REPRESENTATIVOS DEL CAPITAL O LOS FONDOS PROPIOS DE ENTIDADES NO RESIDENTES	1409
2.1.	Con el TRLIS -derogado-	1409
2.2.	Con la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, LIS	1409
3.	DISTRIBUCIÓN DE BENEFICIOS -POR LA ETVE- CON CARGO A LAS RENTAS EXENTAS	1410
4.	CONTABILIZACIÓN DURANTE EL AÑO Y AL CIERRE DEL EJERCICIO POR LA RESIDENTE ESPAÑOLA	1412
5.	TRANSMISIÓN DE LA PARTICIPACIÓN EN LA ETVE	1413
6.	APLICACIÓN DEL RÉGIMEN DE LAS ETVE	1413
7.	RÉGIMEN TRANSITORIO	1414
XXXIX*	SE DEBE COMPROBAR AL CIERRE DEL EJERCICIO	1414

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

1.	APROBACIÓN DEL RÉGIMEN	1417
2.	SOCIEDADES QUE PUEDEN ACOGERSE AL RÉGIMEN	1417
3.	DETERMINACIÓN DE LA BASE IMPONIBLE EN RÉGIMEN DE ESTIMACIÓN OBJETIVA	1418
3.1.	Determinación por escala basada en las toneladas de registro neto	1418
3.2.	Compensación de las bases imponibles negativas pendientes	1421
3.3.	Transmisión de un buque afecto al régimen	1422
4.	TIPO DE GRAVAMEN Y CUOTA	1424
5.	PAGOS FRACCIONADOS	1424
6.	APLICACIÓN DEL RÉGIMEN	1425
6.1.	Solicitud y concesión	1425
6.2.	Renuncia e incumplimiento de las condiciones del régimen	1427
6.3.	Incompatibilidad del régimen de entidades navieras	1427
XL*	SE DEBE COMPROBAR AL CIERRE DEL EJERCICIO	1428

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	1431
1.1.	¿Qué entidades se consideran de reducida dimensión?	1431
1.2.	Incentivos fiscales a que tienen derecho las entidades de reducida dimensión. Pérdida de los mismos	1438
1.3.	Libertad de amortización para las inversiones en elementos nuevos del inmovilizado material y de las inversiones inmobiliarias, generadores de empleo	1438
1.3.1.	Requisitos	1438
1.3.2.	Aplicación de la libertad de amortización	1440
1.3.3.	Contabilización	1441
1.3.4.	Incompatibilidades	1443
1.3.5.	Incumplimiento del aumento de plantilla	1443
1.4.	Amortización acelerada de los elementos nuevos del inmovilizado material y de las inversiones inmobiliarias, así como de los elementos del inmovilizado intangible	1445
1.5.	Pérdidas por deterioro de los créditos por posibles insolvencias de los deudores	1449
1.6.	Reserva de nivelación de bases imponibles	1451
1.6.1.	La reserva de nivelación y su indisponibilidad	1452
1.6.2.	Contabilización de la reserva de nivelación	1453
1.7.	Amortización acelerada de elementos patrimoniales objeto de reinversión (eliminada por la LIS)	1456
1.8.	Eliminación de la deducción para evitar la doble imposición interna por dividendos percibidos por la entidad de reducida dimensión	1457
1.9.	Pagos fraccionados en las empresas de reducida dimensión	1457
XLI*	SE DEBE COMPROBAR AL CIERRE DEL EJERCICIO	1458

CAPÍTULO XLII. SOCIEDADES COOPERATIVAS

1. NORMATIVA MERCANTIL	1463
2. APORTACIONES AL CAPITAL SOCIAL	1466
2.1. Aportaciones	1466
2.2. Aportaciones voluntarias	1467
3. FONDOS DE RESERVA EN LAS COOPERATIVAS	1469
4. FONDO DE EDUCACIÓN, FORMACIÓN Y PROMOCIÓN	1470
5. NORMATIVA FISCAL	1470
6. CLASES DE COOPERATIVAS A EFECTOS FISCALES	1471
6.1. Cooperativas protegidas	1472
6.2. Cooperativas especialmente protegidas	1472
7. CAUSAS QUE PROVOCAN LA PÉRDIDA DE LA CONDICIÓN DE COOPERATIVA FISCALMENTE PROTEGIDA	1475
8. DETERMINACIÓN DE LA BASE IMPONIBLE DEL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES	1476
8.1. Resultados cooperativos	1477
8.1.1. Ingresos cooperativos	1477
8.1.2. Gastos cooperativos	1479
8.2. Resultados extracooperativos	1481
8.2.1. Son rendimientos extracooperativos	1481
8.2.2. Son incrementos y disminuciones de patrimonio	1482
8.2.3. Resultado de la cooperativa o excedente	1483
9. TIPO DE GRAVAMEN Y CUOTA	1490
10. DIVIDENDOS PERCIBIDOS POR LA COOPERATIVA	1491
11. APLICACIÓN DE LOS EXCEDENTES	1492
11.1. Resultados positivos	1492
11.2. Resultados negativos	1493
12. DIVIDENDOS PERCIBIDOS POR LOS SOCIOS COOPERATIVISTAS. RETORNOS COOPERATIVOS	1494
13. COMPENSACIÓN DE CUOTAS NEGATIVAS EN COOPERATIVAS	1496
13.1. Compensación de cuota	1496
13.2. Comprobación de las cuotas negativas pendientes de compensación	1498
14. COMPATIBILIDAD CON OTROS RÉGIMENES FISCALES	1498
15. LIBROS SOCIALES Y CONTABILIDAD	1498
XLII* SE DEBE COMPROBAR AL CIERRE DEL EJERCICIO	1500

CAPÍTULO XLIII. RÉGIMEN FISCAL DE LAS ENTIDADES SIN FINES LUCRATIVOS. INCENTIVOS FISCALES AL MECENAZGO

1. RÉGIMEN FISCAL DE LAS ENTIDADES SIN FINES LUCRATIVOS	1503
1.1. Entidades que se consideran sin ánimo de lucro	1504
1.2. Requisitos para disfrutar del régimen fiscal especial	1504
1.3. Domicilio fiscal	1508
1.4. Tributación por el Impuesto sobre Sociedades de las entidades sin fines lucrativos	1508
1.4.1. Rentas exentas	1508
1.4.2. Explotaciones económicas exentas	1509
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	1510
1.4.4. Determinación de la base imponible y del tipo de gravamen en las entidades sin fines lucrativos	1511
1.4.5. Contabilidad de las entidades sin fines lucrativos	1512
1.4.6. Acogimiento al régimen fiscal de entidades sin fines lucrativos	1517
1.4.7. Disolución	1518
2. INCENTIVOS FISCALES AL MECENAZGO. RÉGIMEN FISCAL DE LAS DONACIONES Y APORTACIONES	1518
2.1. Entidades beneficiarias del mecenazgo	1519
2.2. Régimen fiscal para el donante de las donaciones y aportaciones a entidades beneficiarias	1521
2.2.1. Donativos, donaciones y aportaciones dan derecho a la deducción	1521

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.	1522
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	1523
2.2.4.	Contabilidad del donante persona jurídica y deducción en la cuota del Impuesto sobre Sociedades	1523
2.2.5.	Justificación de los donativos, donaciones y aportaciones deducibles.	1528
3.	RÉGIMEN FISCAL DE OTRAS FORMAS DE MECENAZGO	1529
3.1.	Convenios de colaboración empresarial en actividades de interés general	1529
3.2.	Gastos en actividades de interés general	1531
3.3.	Programas de apoyo a acontecimientos de excepcional interés público	1531
XLIII*	SE DEBE COMPROBAR AL CIERRE DEL EJERCICIO	1539
ÍNDICE ANALÍTICO		1541

2. VALORACIÓN DE LAS EXISTENCIAS SEGÚN LA LEGISLACIÓN FISCAL

La Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades (LIS) no contiene entre sus normas de valoración ninguna referente a las existencias⁽¹⁰⁾, por lo que las normas contables y mercantiles que hemos estudiado en el apartado anterior son totalmente válidas y aplicables en materia fiscal sin variación alguna, de acuerdo con el artículo 10.3 de la LIS 2014, al igual que ocurría con el TRLIS, aprobado por el Real Decreto-legislativo 4/2004, de 5 de marzo, derogado.

Las empresas podrán, en consecuencia, **valorar sus existencias** sin necesidad de practicar ningún ajuste ni contable ni extracontable:

- **Por el precio de adquisición o coste de producción**, cuando se trate de bienes no intercambiables entre sí o bienes producidos y segregados para un proyecto específico, identificando el precio o los costes específicamente imputables a cada bien.

- **Por el método del precio medio o coste medio ponderado** cuando se trate de bienes que forman parte de un inventario de bienes intercambiables entre sí, aceptándose y **puediendo adoptarse el método FIFO** si la empresa lo considerase más conveniente para su gestión.

Sólo podrá utilizarse un único método de asignación de valor para todas las existencias que tengan una naturaleza y uso similares.

Aunque el texto dado tanto por el PGC 2007 como por el PGC PYMES a sus normas relativas a la valoración de existencias en una primera lectura pudiera originar dudas sobre si el FIFO solo es válido en la imposibilidad de aplicar el método del precio medio o el del coste medio ponderado en los bienes intercambiables entre sí, la rotundidad con la que afirman las normas de registro y valoración que: "El método FIFO es aceptable y puede adoptarse si la empresa lo considerase más conveniente para su gestión", hace pensar que se puede optar por él aunque el precio medio o el coste medio ponderado fuesen posibles para valorar bienes intercambiables entre sí.

¿Quiere ello decir que cualquier otro sistema de valoración es aceptable fiscalmente? Creemos que no, dado que las normas de registro y valoración para los bienes intercambiables entre sí hablan del FIFO y no mencionan ningún otro que se pueda elegir. Por esta causa, métodos como el **HIFO** ("**high in, first out**", entrada más alta, primera salida) u otros métodos basados en el coste de reposición como el **NIFO** ("**next in, first out**", próxima entrada, primera salida), por ser claramente contrarios al principio de prudencia como **tampoco** puede aplicarse el método **LIFO** en lo sucesivo. El hecho de que la Resolución del ICAC de 14 de abril de 2015 haya aceptado contablemente para determinar el coste estándar y el de minoristas, nos permite afirmar que con la limitación de la Resolución, también tendrán carácter fiscal.

Dado que las normas de valoración de los planes contables son de aplicación obligatoria para las empresas, **no debería tener que practicarse nunca un ajuste extracontable para ajustar la valoración contable a la fiscal**, puesto que la fiscalidad no contiene normas de valoración que modifiquen las mercantiles o contables.

En consecuencia, si una sociedad emplea un sistema no autorizado contablemente **lo que procede es un ajuste contable**, aumentando el valor de las existencias o reduciéndolas de acuerdo al sistema general del método del precio medio o coste medio ponderado, que es el fijado en las normas de registro y valoración cuando se trate de bienes concretos que formen parte de un inventario de bienes intercambiables o el de identificación del precio para los no intercambiables. Dicho ajuste, se hará **al cierre del ejercicio** mediante los asientos siguientes:

a) Mayor valor existencias

3	EXISTENCIAS	
	a VARIACIÓN DE EXISTENCIAS	61/71

(10) Sin perjuicio de la declaración general contenida en el artículo 17.1 de la LIS de que "los elementos patrimoniales se valorarán de acuerdo con los criterios previstos en el Código de Comercio de 1885, corregidos por la aplicación de los preceptos establecidos en esta Ley", que sustituye a la expresión del TRLIS -derogado- de que "se valorarán al precio de adquisición o coste de producción".

b) Menor valor de existencias

61/71	VARIACIÓN DE EXISTENCIAS		
	a EXISTENCIAS		3

3. CONTABILIZACIÓN DE LAS EXISTENCIAS AL CIERRE DEL EJERCICIO

Los PPGGCC han previsto dos cuentas dedicadas a registrar, al cierre del ejercicio, las variaciones entre las existencias finales y las iniciales, ambas con la misma denominación.

GRUPO 61. VARIACIÓN DE EXISTENCIAS
610. Variación de existencias de mercaderías
611. Variación de existencias de materias primas
612. Variación de existencias de otros aprovisionamientos

GRUPO 71. VARIACIÓN DE EXISTENCIAS
710. Variación de existencias de productos en curso
711. Variación de existencias de productos semiterminados
712. Variación de existencias de productos terminados
713. Variación de existencias de subproductos, residuos y recuperados

El movimiento de estas cuentas es el siguiente: se cargan por el importe de las existencias iniciales y se abonan por el de las existencias finales. El saldo que resulte en estas cuentas se cargará o abonará para dejarlas a "cero", según los casos, a la cuenta **129. Resultado del ejercicio**.

Ejemplo:

La sociedad A tiene:

	Existencias iniciales	Existencias finales
Subgrupo 30. Comerciales	1.183.000 €	1.051.100 €
Subgrupo 31. Materias primas	879.000 €	1.482.140 €
Subgrupo 33. Productos en curso	265.000 €	229.000 €
Subgrupo 35. Productos terminados	2.092.000 €	1.854.000 €

Contabilización al cierre del ejercicio:

		Por las existencias iniciales			
2.062.000,00	61	VARIACIÓN DE EXISTENCIAS			
		a COMERCIALES	30		1.183.000,00
		a MATERIAS PRIMAS	31		879.000,00
		Por las existencias finales			
1.051.100,00	30	COMERCIALES			
1.482.140,00	31	MATERIAS PRIMAS			
		a VARIACIÓN DE EXISTENCIAS	61		2.533.240,00
		Por las existencias iniciales			
2.357.000,00	71	VARIACIÓN DE EXISTENCIAS			
		a PRODUCTOS EN CURSO	33		265.000,00
		a PRODUCTOS TERMINADOS	35		2.092.000,00

Por las existencias finales				
229.000,00	33	PRODUCTOS EN CURSO		
1.854.000,00	35	PRODUCTOS TERMINADOS		
		a VARIACIÓN DE EXISTENCIAS	71	2.083.000,00
471.240,00	61	VARIACIÓN DE EXISTENCIAS		
		a RESULTADO DEL EJERCICIO	129	471.240,00
		<i>Por el saldo acreedor del subgrupo 61</i>		
		<i>Más existencias finales que iniciales</i>		
274.000,00	129	RESULTADO DEL EJERCICIO		
		a VARIACIÓN DE EXISTENCIAS	71	274.000,00
		<i>Por el saldo deudor del subgrupo 71</i>		
		<i>Menores existencias finales que iniciales</i>		

4. VALORACIÓN POSTERIOR DE LAS EXISTENCIAS. LA RESOLUCIÓN DEL ICAC DE 18 DE SEPTIEMBRE DE 2013

4.1. EL PGC y el PGC PYMES

En la NRV 10ª.2 del PGC 2007 y en la NRV 12ª.2 del PGCPYMES, ambas redactadas con el mismo texto, por lo que en materia de deterioro de existencias no existe diferencia entre un plan y otro, determinan que **"cuando el valor neto realizable de las existencias sea inferior a su precio de adquisición o a su coste de producción"**, se efectuarán las oportunas correcciones valorativas reconociéndolas como un gasto en la cuenta de pérdidas y ganancias".

Por **valor neto realizable de las existencias**, de acuerdo al Marco Conceptual de ambos planes contables, debemos entender el importe que la empresa puede obtener por su enajenación en el mercado, en el curso normal del negocio, deduciendo los costes estimados necesarios para llevarla a cabo, así como, en el caso de materias primas y de los productos en curso, los costes estimados necesarios para terminar su producción, construcción o fabricación.

Los PPGGCC no distinguen, como hacía el PGC de 1990, entre depreciaciones de carácter reversible e irreversible⁽¹¹⁾, lo cual, a nuestro juicio, no quiere decir que no se puedan producir ambas situaciones, máxime cuando se recogen el concepto al definir el subgrupo 39 el deterioro de valor de las existencias como la "expresión contable de pérdidas reversibles que se ponen de manifiesto con motivo del inventario de existencias de cierre de ejercicio".

El deterioro de valor es reversible⁽¹²⁾ cuando el valor neto realizable de las existencias sea inferior a su precio de adquisición o a su coste de producción, en cuyo caso se efectuarán las oportunas correcciones valorativas reconociéndolas como un gasto en la cuenta de pérdidas y ganancias.

*"En el caso de las **materias primas** y otras materias consumibles en el proceso de producción, no se realizará corrección valorativa, siempre que se espere que los productos terminados a los que se incorporen sean vendidos por encima del coste*⁽¹³⁾.

Cuando proceda realizar corrección valorativa, el precio de reposición de las materias primas⁽¹⁴⁾ *y otras materias consumibles puede ser la mejor medida disponible de su valor neto realizable".*

(11) La NIC 2 no distingue entre pérdidas reversibles e irreversibles.

(12) Que puede revertir, disminuir o desaparecer el deterioro.

(13) Y de los correspondientes gastos de comercialización, subraya la Resolución del ICAC, de 18 de septiembre de 2013.

(14) "Salvo prueba en contrario" puntualiza la Resolución del ICAC, de 18 de septiembre de 2013.

No obstante, continúan regulando las normas de registro y valoración de ambos PPGCC:

"Adicionalmente, los bienes o servicios que hubiesen sido objeto de un contrato de venta o de prestación de servicios en firme cuyo cumplimiento deba tener lugar posteriormente, no serán objeto de la corrección valorativa, a condición de que el precio de venta estipulado en dicho contrato cubra, como mínimo, el coste de tales bienes o servicios, más todos los costes pendientes de realizar que sean necesarios para la ejecución del contrato.

Si las circunstancias que causaron la corrección del valor de las existencias hubiesen dejado de existir, el importe de la corrección será objeto de reversión reconociéndolo como un ingreso en la cuenta de pérdidas y ganancias".

El Real Decreto 1/2021, de 12 de enero, por el que se modifican el Plan General de Contabilidad aprobado por el Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre; el Plan General de Contabilidad de Pequeñas y Medianas Empresas aprobado por el Real Decreto 1515/2007, de 16 de noviembre; las Normas para la Formulación de Cuentas Anuales Consolidadas aprobadas por el Real Decreto 1159/2010, de 17 de septiembre; y las normas de adaptación del Plan General de Contabilidad a las entidades sin fines lucrativos aprobadas por el Real Decreto 1491/2011, de 24 de octubre, añade un apartado 3 a la NRV 10ª, donde establece que *"como excepción a la regla general, los intermediarios que comercialicen materias primas cotizadas podrán valorar sus existencias al valor razonable menos los costes de venta siempre y cuando con ello se elimine o reduzca de forma significativa una "asimetría contable" que surgirá en otro caso por no reconocer estos activos a valor razonable. En tal caso, la variación de valor se reconocerá en la cuenta de pérdidas y ganancias".*

La redacción de la normativa contable, a efectos de la corrección valorativa de las existencias, creemos es compatible con la Resolución del ICAC de 9 de mayo de 2000, en cuanto entiende por:

Precio de reposición de las materias primas: el importe necesario para adquirir o producir las materias primas que sustituirán a las que se están utilizando.

Valor neto de realización de las materias primas: el importe que se puede obtener por la enajenación de las materias primas en el mercado, deduciendo los costes estimados de venta necesarios para llevarla a cabo (gastos de comercialización).

Para efectuar las **correcciones valorativas y contabilizar la pérdida por deterioro cuando la depreciación sea reversible**, se ha previsto registrar la pérdida en la cuenta **693. Pérdidas por deterioro de existencias** y asentar en el subgrupo **39. Deterioro de valor de las existencias**, las ya efectuadas con desglose en las siguientes cuentas:

- | | |
|------|--|
| 390. | Deterioro de valor de las mercaderías. |
| 391. | Deterioro de valor de las materias primas. |
| 392. | Deterioro de valor de otros aprovisionamientos. |
| 393. | Deterioro de valor de los productos en curso. |
| 394. | Deterioro de valor de los productos semiterminados. |
| 395. | Deterioro de valor de los productos terminados. |
| 396. | Deterioro de valor de los subproductos, residuos y materiales recuperados. |

En todo caso, se trata de reflejar contablemente "las **pérdidas reversibles** que se ponen de manifiesto con motivo del inventario de existencias de cierre de ejercicio" (definición del subgrupo 39. Deterioro de valor de las existencias), no la destrucción o desaparición física de las existencias, pues en este caso lo que procedería sería la baja en el inventario sin contabilizar pérdida alguna en el subgrupo 39.

En el activo del balance de situación, las existencias se presentan dentro del activo corriente por su valor neto, deducida la corrección de su valor contabilizada en el subgrupo 39.

Si el deterioro fuera irreversible como ya hemos dicho, ni el PGC actual ni el PGC PYMES contemplan dentro de las normas de registro y valoración la depreciación irreversible de las existencias, pero al referirse a las reversibles al definir el subgrupo 39, cabe presumir también existen unas irrever-

sibles que no se reflejan contablemente en ese subgrupo. En anteriores ediciones se ha defendido que, si nos encontramos ante una pérdida irreversible, las existencias de que se trate no debieran inventariarse o hacerse a precio "cero". La Resolución del ICAC de 9 de mayo de 2000, señala que, si la depreciación fuese irreversible, esto es, cuando se produzcan en las existencias deterioros sin posibilidad de recuperación, **se dará de baja el valor** de las mismas en el inventario. Quizás sería conveniente hacer referencia en la memoria de las cuentas anuales a las existencias que al haber perdido su valor definitivamente no han sido relacionadas en el inventario, sin perjuicio de que siempre existe la posibilidad de probarlo. A nuestro juicio, las existencias con un valor nulo e irreversible lo mejor es que no sigan ocupando un sitio en el almacén y deben ser retiradas de la empresa extendiendo factura la agencia autorizada que las recoge por los portes de su retirada, con mención expresa de las mismas.

La **Resolución del ICAC de 18 de septiembre de 2013**, por la que se dictan normas de registro y valoración e información a incluir en la memoria de las cuentas anuales sobre el deterioro del valor de los activos, en su norma quinta trata sobre el deterioro del valor de las existencias, repitiendo prácticamente el contenido de las NRV 10ª del PGC 2007 y 12ª del PGC PYMES, aunque como novedad incluye un párrafo sobre la forma de calcular el deterioro, al regular que las hipótesis empleadas para calcular la posible pérdida por deterioro deben ser razonables, realistas y basadas en criterios que tengan una base empírica contrastada, debiéndose, en particular, prestar especial atención a verificar que el plan de negocios empleado por la empresa para realizar sus estimaciones es acorde con la realidad del mercado y las especificidades de la empresa.

Asimismo, la Resolución del ICAC de 18 de septiembre de 2013 establece que en la memoria de las cuentas anuales individuales y consolidadas se precisarán los criterios de valoración seguidos sobre correcciones valorativas por deterioro de las existencias, así como el importe de dichas correcciones y, en su caso, de la reversión que se hubiere contabilizado, desglosándose las circunstancias o eventos que hayan producido cada pérdida por deterioro o su reversión.

4.2. Contabilización y fiscalidad del deterioro de valor de las existencias

La Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades (en adelante, LIS) no contiene ninguna norma relativa a la corrección valorativa de las existencias. Al establecer las no deducibles, las pérdidas por deterioro del inmovilizado material, inversiones inmobiliarias, intangible, las pérdidas por deterioro de los valores representativos de la participación en el capital y las pérdidas por deterioro de los valores representativos de deuda, no menciona la pérdida por deterioro de las existencias. En la parte expositiva de la LIS se dice textualmente que "se establece como novedad la no deducibilidad de cualquier tipo de deterioro... con la excepción de las existencias y de los créditos y partidas a cobrar", por lo que el deterioro de las existencias podrá seguir efectuándose de acuerdo con la normativa de los PPGGCC y seguirá surtiendo efectos legalmente, de tal forma que en esta materia, de conformidad al artículo 10.3 LIS, rige la legislación mercantil-contable que hemos estudiado en el apartado anterior.

En la práctica se tendrá siempre en cuenta que la corrección valorativa será independiente para cada grupo homogéneo de existencias, entendiendo por tal el constituido por las de igual naturaleza, antigüedad y utilización o destino.

Debemos tener muy presente que lo que **no puede** hacer la empresa es **disminuir directamente el valor de sus existencias** porque su precio de adquisición o su coste de producción tengan un valor inferior al de su valor neto realizable; **lo único que autoriza la ley es a contabilizar la pérdida por corrección de valor** a través de un procedimiento más controlable por Hacienda. La contabilización de la corrección valorativa se realizará reconociendo un gasto en la cuenta de pérdidas y ganancias a través de la cuenta **693. Pérdidas por deterioro de existencias**, por el deterioro de las existencias de carácter reversible⁽¹⁵⁾.

693	PÉRDIDAS POR DETERIORO DE EXISTENCIAS	39
	a DETERIORO DE VALOR DE LAS EXISTENCIAS	

(15) En las pérdidas de valor irreversible, como es lógico, no se práctica asiento contable alguno; basta con no inventariarlas al cierre del ejercicio, sin perjuicio de las precauciones que hemos comentado en el apartado anterior.

Con lo cual, la cuenta de existencias reflejará su coste, pero su valor quedará reducido por el saldo de la cuenta 39.

Al cerrar el ejercicio siguiente se debe dejar sin efecto la estimación del deterioro del ejercicio anterior mediante este asiento:

39	DETERIORO DE VALOR DE LAS EXISTENCIAS		
	a REVERSIÓN DEL DETERIORO DE EXISTENCIAS	793	

Para nuevamente realizar la contabilización de las pérdidas por deterioro que se estime correspondan al ejercicio que se cierra, sobre las existencias que tengan un valor inferior al de valor neto realizable en el momento del cierre, lográndose así reflejar la pérdida de las existencias inventariadas, no de las vendidas durante el ejercicio.

Ejemplo:

La sociedad comercial A en el año 2025 adquiere 8.000 plumas estilográficas a 90,20 euros cada una. Durante el mismo año vende 2.000 plumas a 70,20 euros cada una. Al cierre del ejercicio 2025, decide dotar el deterioro por depreciación, dado que el valor de mercado de acuerdo con las ventas realizadas está en 70,20 euros cada estilográfica.

Al cierre del ejercicio 2026, la comercial dispone de 4.000 estilográficas, habiendo vendido las demás en los últimos días del año a 62,40 euros cada una, que se estima valor del mercado.

Contabilización:

31 diciembre 2025				
120.000,00	693	PÉRDIDAS POR DETERIORO DE EXISTENCIAS		
		a DETERIORO DE VALOR DE LAS MERCADERÍAS	390	120.000,00
		6.000 un. (unidades no vendidas durante el ejercicio) x deterioro de 20 € la pieza		
31 diciembre 2026				
120.000,00	390	DETERIORO DE VALOR DE LAS MERCADERÍAS		
		a REVERSIÓN DEL DETERIORO DE EXISTENCIAS	793	120.000,00
		Deterioro del año anterior, se deja sin efecto		
31 diciembre 2026				
112.200,00	693	PÉRDIDAS POR DETERIORO DE EXISTENCIAS		
		a DETERIORO DE VALOR DE LAS MERCADERÍAS	390	112.200,00
		Depreciación de existencias restantes		
		4.000 un. x (90,20 – 62,40 depreciación unid.)		

Esta contabilización es la establecida por los PPGGCC, y consiste en **anular la corrección por deterioro del año anterior y contabilizar la pérdida por deterioro del año actual.**

De conformidad al artículo 11.3.1ª de la LIS y de acuerdo al criterio de inscripción contable, **las pérdidas por deterioro de valor de las existencias, como gasto que son, deben estar contabilizadas para ser deducibles fiscalmente**, no pudiendo ser sustituida la contabilización por un ajuste extracontable diferencia temporal imponible (negativa) que disminuya el resultado contable para hallar la base imponible del Impuesto sobre Sociedades.

Las pérdidas por deterioro, como regla general, serán gasto deducible en el ejercicio en que proceda su imputación temporal con arreglo al criterio del devengo, es decir, en el ejercicio en que se produce el deterioro del valor de las existencias por debajo del valor de mercado. A pesar de ello, en aquellos casos en que contabilice el gasto en un periodo posterior al que proceda su imputación posterior, el

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: 978-84-9654-912-5



IIICISS