

Es una obra realizada, a iniciativa y bajo la coordinación de **Francis Lefebvre**,
sobre la base de un estudio técnico
cedido a la Editorial por su Autor,

HERNÁNDEZ DEL CANTO, Marceliano



Nota.- Esta obra es fruto de las reflexiones estrictamente personales del autor sobre el régimen fiscal -régimen general y algunos regímenes especiales- del Impuesto sobre Sociedades y la normativa contable vigente.

El enfoque de la obra se ha pretendido eminentemente práctico, ilustrando la explicación de las normas legales con ejemplos que contribuyan a una mejor comprensión del proceso de cierre del ejercicio en el Impuesto sobre Sociedades.

Los comentarios que se efectúan en la misma constituyen la opinión personal del autor, derivada del estudio de la normativa reguladora del Impuesto sobre Sociedades y la normativa contable; por tanto, no pueden ser considerados doctrina oficial de la Administración tributaria. Incluso, las contestaciones a consultas administrativas que complementan la obra -cuya fuente es la página web de la Dirección General de Tributos y del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas- no son una réplica de tales consultas, sino un resumen que trata de sintetizar el contenido de las mismas. Por tanto, ni el autor ni la Editorial aceptarán responsabilidades por las consecuencias ocasionadas a las personas o entidades que actúen o dejen de actuar como consecuencia de las opiniones, interpretaciones e informaciones contenidas en esta obra.

Cualquier decisión o actuación basada en su contenido deberá ser objeto del adecuado asesoramiento profesional.

© FRANCIS LEFEBVRE
LEFEBVRE-EL DERECHO, S.A.
C. Monasterios de Suso y Yuso, 34. 28049 Madrid
clientes@lefebvre.es
www.efl.es
Precio: 171,60 € (IVA incluido)

ISBN: 978-84-10128-77-4
Depósito legal: M-23924-2024

Impreso en España

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.

Cierre Fiscal-Contable

Ejercicio 2024

Fecha de edición: 15 de octubre de 2024



Plan general

Número
marginal

PARTE PRIMERA		
Capítulo 1.	Financiación básica	100
Capítulo 2.	Activo no corriente	1000
Capítulo 3.	Existencias	4000
Capítulo 4.	Acreedores y deudores por operaciones comerciales	5000
Capítulo 5.	Cuentas financieras	6400
Capítulo 6.	Compras y gastos	6600
Capítulo 7.	Ventas e ingresos	7200
Capítulo 8.	Gastos imputados al patrimonio neto	7600
Capítulo 9.	Ingresos imputados al patrimonio neto	7700
PARTE SEGUNDA		
Capítulo 10.	Período impositivo y devengo	7780
Capítulo 11.	Bases imponibles negativas	7830
Capítulo 12.	Tipos de gravamen, cuota íntegra y tributación mínima	7900
Capítulo 13.	Deducciones por doble imposición interna e internacional	7950
Capítulo 14.	Bonificaciones en la cuota	8200
Capítulo 15.	Deducciones para incentivar la realización de determinadas actividades	8500
PARTE TERCERA		
Capítulo 16.	Regímenes especiales: empresas de reducida dimensión, consolidación y reorganizaciones empresariales	9700
ANEXOS		12000
TABLA ALFABÉTICA		

Abreviaturas

AEAT	Agencia Estatal de Administración Tributaria
AECA	Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas
AN	Audiencia Nacional
BOICAC	Boletín Oficial del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas
CC	Código Civil (RD 24-7-1889)
CCom	Código de Comercio (RD 22-8-1885)
CV	Consulta vinculante
DGT	Dirección General de Tributos
Dir	Directiva
EDJ	El Derecho Jurisprudencia
I+D	Investigación y desarrollo
ICAC	Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas
IT	Innovación tecnológica
L	Ley
LIRPF	Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (L 35/2006)
LIS	Ley del Impuesto sobre Sociedades (L 27/2014)
LIS/04	Ley del Impuesto sobre Sociedades (RDLeg 4/2004)
LITP	Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (RDLeg 1/1993)
LIVA	Ley del Impuesto sobre Valor Añadido (L 37/1992)
LSC	Ley de Sociedades de Capital (RDLeg 1/2010)
MC	Marco conceptual (PGC)
NECA	Normas de Elaboración de las Cuentas Anuales (PGC)
NIC	Norma Internacional de Contabilidad
NIIF	Norma Internacional de Información Financiera
NOFCAC	Normas para la Formulación de Cuentas Anuales Consolidadas (RD 1159/2010)
NRV	Norma de registro y valoración (PGC)
OM	Orden Ministerial
PGC	Plan General de Contabilidad (RD 1514/2007)
PGC/90	Plan General de Contabilidad (RD 1643/1990)
PGC PYMES	Plan General de Contabilidad de Pequeñas y Medianas Empresas (RD 1515/2007)
RD	Real Decreto
RDL	Real Decreto Ley
RDLeg	Real Decreto Legislativo
Resol	Resolución
RIRPF	Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (RD 439/2007)
RIS	Reglamento del Impuesto sobre Sociedades (RD 634/2015)
TEAC	Tribunal Económico-Administrativo Central
TJUE	Tribunal de Justicia de la Unión Europea
TS	Tribunal Supremo
TSJ	Tribunal Superior de Justicia
UE	Unión Europea



Parte Primera

El **proceso de cierre del ejercicio** debe permitir a una entidad no solo determinar su resultado contable o el IS a pagar, sino también poner de manifiesto otros aspectos con incidencia directa tanto en el resto de tributos de los que es sujeto pasivo, como en la imposición personal de sus socios.

50

Con este objeto se van a ir analizando a lo largo de la primera parte de esta obra todas aquellas cuentas del balance y la cuenta de pérdidas y ganancias que puedan tener trascendencia en el mencionado proceso de cierre, poniendo de manifiesto, cuando proceda, la relación existente entre las diferentes partidas analizadas y los distintos beneficios fiscales (deducciones, bonificaciones, etc.) que se analizan en la segunda parte de esta obra.

CAPÍTULO 1

Financiación básica

(PGC Grupo 1)

A.	Fondos propios	110
B.	Subvenciones, donaciones y ajustes por cambios de valor.....	270
C.	Provisiones	400
D.	Pasivos financieros a largo plazo	790
E.	Situaciones transitorias de financiación	850
F.	Acciones propias.....	870

100

LISTA DE CONTROL

105

⇒ Fondos propios (nº 110 s.): ¿Existen modificaciones en las cuentas de capital social, prima de emisión o reservas? ✓ Verificar imposición indirecta (ITP y AJD). Si existe recepción o entrega de bienes inmuebles, verificar tributación por IVA o ITP y AJD e IIVTNU. ✓ Comprobar contrapartida: dinero en metálico, bienes o derechos. ✓ Verificar posible retención a cuenta del IRPF o del IS en el reparto de dividendos. ✓ Verificar la incidencia en la reserva de capitalización.
⇒ Subvenciones (nº 300 s.): ¿Ha tenido la empresa conocimiento de la concesión de subvenciones o de su reconocimiento? ✓ Verificar, en su caso, que se han registrado contablemente. ✓ Verificar imputación a resultados. ✓ Verificar tratamiento otorgado a las subvenciones a efectos de IVA.
⇒ Fondos para complementos de pensiones (nº 420 s.): ✓ Verificar dotaciones a fondos internos: posible ajuste positivo al resultado contable. ✓ Verificar dotaciones a fondos externos: imputación de las contribuciones a los partícipes.
⇒ Provisión para impuestos (nº 480 s.): Si existe saldo: ✓ Verificar dotaciones en el ejercicio. - Si los tributos provisionados no son deducibles, debe ajustarse el gasto contable positivamente. - Si los tributos provisionados son deducibles, debe verificarse si se han devengado o existe un litigio en curso. ✓ Si el saldo de la provisión es de ejercicios anteriores y se aplica en el ejercicio en curso, revisar el origen de la dotación y su tratamiento fiscal, y revertir en su caso el posible ajuste positivo.

105

[sigue]

⇒ Provisión para responsabilidades (nº 520 s.):
✓ Verificar si existen litigios en curso, indemnizaciones o pagos debidamente justificados: - Analizar el gasto subyacente y determinar su deducibilidad. - Si se produce la aplicación de provisiones dotadas en ejercicios anteriores, verificar su tratamiento fiscal y revertir el posible ajuste positivo. ✓ Comprobar provisiones para atender a gastos de personal o de despido: - En caso de devengo y rescisión del contrato, verificar que la cuantificación se ajusta a las estipulaciones contractuales o a las normas laborales al efecto (despidos). - Si se produce la aplicación de provisiones dotadas en ejercicios anteriores, verificar el tratamiento fiscal y revertir el posible ajuste positivo. ✓ ¿Existen provisiones para responsabilidades por algún otro concepto?: - Verificar los conceptos a que se refieren y su naturaleza a efectos de su deducibilidad. - Si se produce la aplicación de provisiones dotadas en ejercicios anteriores, verificar el tratamiento fiscal y revertir el posible ajuste positivo.
⇒ Desmantelamiento, retiro o rehabilitación del inmovilizado (nº 600 s.)
✓ Verificar si se ha activado como mayor valor del inmovilizado. ✓ Verificar si su amortización cumple los requisitos fiscales para su deducibilidad.
⇒ Provisión por actuaciones medioambientales (nº 620 s.):
✓ Si existe saldo, verificar que se ha formulado un plan a la Administración tributaria y que el mismo ha sido aprobado para su deducibilidad.
⇒ Provisión para reestructuraciones (nº 650 s.):
Si existe saldo: ✓ Verificar si se corresponde con obligaciones legales o contractuales, en cuyo caso es deducible. ✓ Verificar si se corresponde con obligaciones tácitas o implícitas, en cuyo caso no es deducible.
⇒ Provisión por transacciones con pagos basados en instrumentos de patrimonio (nº 670 s.):
✓ Verificar su correcta contabilización. ✓ Comprobar el origen de la misma, ya que si la transacción se ha realizado con empleados no es deducible.
⇒ Obligaciones implícitas o tácitas (nº 690):
✓ Verificar si en alguna cuenta de provisiones la dotación se corresponde con este tipo de obligaciones, ya que las mismas no son deducibles.
⇒ Grandes reparaciones (nº 730 s.):
✓ Verificar si se ha activado como mayor valor del inmovilizado. ✓ Verificar si su amortización cumple los requisitos fiscales para su deducibilidad.
⇒ Activos revertibles y fondo de reversión (nº 750 s.):
✓ Verificar su imputación al activo y su amortización. ✓ Si se produce la aplicación de dotaciones de ejercicios anteriores, verificar el tratamiento fiscal y revertir el posible ajuste positivo.
⇒ Desembolsos pendientes sobre acciones (nº 850 s.):
✓ Revisar la justificación societaria que ampara que los saldos estén pendientes de desembolso. ✓ Posible aplicación de las reglas de operaciones vinculadas y posible devengo de intereses.
⇒ Acciones propias (nº 870 s.):
✓ Verificar que contablemente no generan resultado y que se computan como menos fondos propios.

A. Fondos propios

1.	Capital social	115	110
2.	Prima de emisión o asunción.....	140	
3.	Reservas y otros instrumentos de patrimonio.....	180	
4.	Resultados pendientes de aplicación	240	

1. Capital social

(PGC cuenta 100)

A efectos de llevar a cabo una correcta revisión del cierre contable y fiscal es conveniente analizar si durante el ejercicio económico han existido movimientos en la cifra de capital social. En caso de existir, indicarían la realización de **operaciones societarias** con posibles implicaciones, tanto en los impuestos personales de los socios (IRPF o IS) como en los impuestos indirectos, y en ocasiones, en el cierre de la propia sociedad. Por tanto, es aconsejable en estos casos verificar los documentos mercantiles que justifican las anotaciones contables llevadas a cabo y analizar las implicaciones fiscales que, en general, esas operaciones pueden implicar. Esto permite, además, adaptar y actualizar la información que a este respecto ha de incluirse en la memoria de las cuentas anuales.

Precisiones El ICAC ha aprobado el **desarrollo reglamentario del PGC y del PGC PYMES** de los criterios de presentación de instrumentos financieros y de las implicaciones contables de la regulación mercantil en materia de aportaciones sociales, operaciones con acciones y participaciones propias, aplicación del resultado, aumento y reducción del capital, y otros aspectos contables relacionados con la regulación mercantil de las sociedades de capital (ICAC Resol 5-3-19).

Aumento del capital social (LITP art.19 y 45.I.B.11) Dentro de las tareas del proceso de revisión del **cierre del ejercicio** se han de identificar las operaciones de este tipo que se hayan efectuado en él y tener en cuenta sus posibles implicaciones fiscales.

Con carácter general, a efectos del **ITP y AJD**, estas operaciones suponen para la sociedad la realización del hecho imponible de la modalidad Operaciones Societarias, aunque se encuentra exenta (nº 11226 y nº 11586 Memento Fiscal 2024).

No obstante, cuando la ampliación de capital se ha suscrito mediante **aportaciones no dinerarias** y, entre los elementos aportados existe un inmueble, se puede haber devengado el IVA, que supondría un mayor importe de las cuotas de IVA soportadas en el ejercicio y que podrían ser, en caso de que la sociedad esté sujeta a la aplicación de la regla de prorrata, objeto de regularización (nº 9152 y nº 10435 s. Memento Fiscal 2024).

Desde el punto de vista de los **socios**, ya sean personas físicas o jurídicas, la suscripción de la ampliación de capital representa, con carácter general, un incremento del precio de adquisición de su participación en la sociedad, que va a influir en el cálculo de la variación patrimonial que genere una posible transmisión, incidiendo, a estos efectos, el hecho de que la operación se haya acogido al régimen especial de reorganizaciones empresariales (nº 10580 s.).

En el caso particular de **socio persona jurídica** y aportación no dineraria, en su base imponible se ha de integrar la diferencia entre el valor de mercado de los elementos transmitidos y su valor fiscal. Como excepción, las operaciones de ampliación de capital por **compensación de créditos** se valoran fiscalmente por el importe del aumento del capital desde el punto de vista mercantil, con independencia de cuál sea la valoración contable; en cuanto a la transmitente, debe integrar en su base imponible la diferencia entre el importe del aumento de capital, en la proporción que le corresponda, y el valor fiscal del crédito capitalizado (nº 2755 s.).

Precisiones 1) En relación con la **determinación del valor de mercado**, ver el nº 5200 s.

2) La exención de estas operaciones reduce el impacto fiscal derivado del mantenimiento de saldos en las **cuentas con socios y administradores**, al ser posible la transformación en fondos propios de los préstamos que los socios tengan frente a la sociedad, evitando tener que liquidar intereses en el futuro con el consecuente pago del IRPF o del IS del socio. A estos efectos, se debe respetar la proporcionalidad existente entre los socios, ya que en caso contrario, tiene consecuencias fiscales. Si las aportaciones de los socios se efectúan a la cuenta 118 «Aportaciones de socios o propietarios», y uno o varios socios renuncian a acudir a la ampliación de capital en la que se articulan, la jurisprudencia ha entendido que puede considerarse una donación, aunque la renuncia se produzca en cumplimiento de un acuerdo contractual (AN 28-3-19, EDJ 554594). No obstante, por una cuestión de prudencia es aconsejable que estas operaciones se lleven a cabo manteniendo la proporcionalidad si todos los socios acuden a la ampliación.

En una ampliación de capital con emisión de nuevas participaciones, para dos socios a la par y para otro por encima de la par, con el propósito de cubrir el valor de la emisión con un crédito previamente existente entre ambos, en la medida en que esta última aportación de uno de los socios se