

MEMENTO PRÁCTICO
FRANCIS LEFEBVRE

Cierre
Fiscal-Contable

Ejercicio
2009

ACTUALIZADO A OCTUBRE DE 2009

Esta obra ha sido realizada
sobre la base de un estudio técnico
cedido a **Ediciones Francis Lefebvre**
por su Autor,

D. Marceliano HERNÁNDEZ DEL CANTO
Abogado



Nota del Autor.– El contenido de este Memento está basado en la normativa contable y fiscal vigente, en los criterios administrativos puestos de manifiesto en las distintas contestaciones a consultas publicadas por la Dirección General de Tributos, y en la interpretación de todo ello efectuada por el Autor. Por tanto, cualquier decisión o actuación basada en su contenido deberá ser objeto del adecuado asesoramiento profesional.

© EDICIONES FRANCIS LEFEBVRE, S. A.
Santiago de Compostela, 100. 28035 Madrid. Teléfono: 91 210 80 00. Fax: 91 210 80 01
www.efl.es
Precio: 104,52 € (4% IVA incluido)
ISBN: 978-84-92612-36-9
ISSN: 1888-3265
Depósito legal: M-40475-2009
Impreso en España por Printing'94
Puerto Rico, 3. 28016 Madrid

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. Dirijase a CEDRO (Centro Español de Derechos Reprográficos, www.cedro.org) si necesita fotocopiar o escanear algún fragmento de esta obra.

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 y cuota íntegra	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	9700
Capítulo 17. Primera aplicación del PGC	10900

Número
marginal

ANEXOS

TABLA ALFABÉTICA

Principales 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)
CNMV	Comisión Nacional del Mercado de Valores
CV	Consulta vinculante
DGCF	Dirección General de Coordinación Financiera con las Comunidades Autónomas y las Entidades Locales
DGT	Dirección General de Tributos
Dir	Directiva
I+D+I	Investigación y desarrollo e innovación tecnológica
IAE	Impuesto sobre Actividades Económicas
ICAC	Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas
IRNR	Impuesto sobre la Renta de No Residentes
IRPF	Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas
IS	Impuesto sobre Sociedades
ITP y AJD	Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados
IVA	Impuesto sobre el Valor Añadido
L	Ley
LIRNR	Ley del Impuesto sobre la Renta de No Residentes (RDLeg 5/2004)
LIRPF	Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (L 35/2006)
LIS	Ley del Impuesto de Sociedades (RDLeg 4/2004)
LITP	Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (RDLeg 1/1993)
LIVA	Ley de Impuesto sobre Valor Añadido (L 37/1992)
LSA	Ley de Sociedades Anónimas (RDLeg 1564/1989)
LSRL	Ley de Sociedades de Responsabilidad Limitada (L 2/1995)
MC	Marco conceptual (PGC)
NECA	Normas de Elaboración de las Cuentas Anuales (PGC)
NIC	Normas Internacionales de Contabilidad
NIIF	Normas Internacionales de Información Financiera
NRV	Norma de registro y valoración
OM	Orden Ministerial
PGC/90	Plan General de Contabilidad (RD 1643/1990)
PGC	Plan General de Contabilidad (RD 1514/2007)
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
Rec	Recurso
Resol	Resolución
RIRNR	Reglamento del Impuesto sobre la Renta de No Residentes (RD 1776/2004)
RIRPF	Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (RD 439/2007)
RIS	Reglamento del Impuesto sobre Sociedades (RD 1777/2004)
RITP	Reglamento del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales (RD 828/1995)
RIVA	Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido (RD 1624/1992)
TEAC	Tribunal Económico-Administrativo Central
TS	Tribunal Supremo
TSJ	Tribunal Superior de Justicia
UE	Unión Europea
UTE	Unión Temporal de Empresas
ZEC	Zona Especial Canaria

PARTE PRIMERA

SUMARIO

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

CAPÍTULO 1

Financiación básica

(PGC Grupo 1)

SUMARIO

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

100

El **proceso de cierre del ejercicio** debe permitir a una sociedad no sólo determinar su resultado contable, o el Impuesto sobre Sociedades (en adelante 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.

102

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.

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.
 - ✓ Comprobar contrapartida: dinero en metálico, bienes o derechos.
 - ✓ Verificar posible retención a cuenta del IRPF o del IS en el reparto de dividendos.
- ⇒ **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.):
<ul style="list-style-type: none"> ✓ Verificar si existen litigios en curso, indemnizaciones o pagos debidamente justificados: <ul style="list-style-type: none"> – 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: <ul style="list-style-type: none"> – 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?: <ul style="list-style-type: none"> – 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.):
<ul style="list-style-type: none"> ✓ 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.):
<ul style="list-style-type: none"> ✓ 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.):
<p>Si existe saldo:</p> <ul style="list-style-type: none"> ✓ Verificar si se corresponde con obligaciones legales o contractuales, en cuyo caso sería deducible. ✓ Verificar si se corresponde con obligaciones tácitas o implícitas, en cuyo caso no sería deducible.
⇒ Provisión por transacciones con pagos basados en instrumentos de patrimonio (nº 670 s.):
<ul style="list-style-type: none"> ✓ 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):
<ul style="list-style-type: none"> ✓ 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.):
<ul style="list-style-type: none"> ✓ 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.):
<ul style="list-style-type: none"> ✓ Aplicar régimen transitorio para los anteriores a 1-1-2008. ✓ Si se produce la aplicación de dotaciones de ejercicios anteriores, verificar el tratamiento fiscal y revertir el posible ajuste positivo. ✓ Nuevos activos revertibles: verificar su imputación al activo y su amortización.
⇒ Desembolsos pendientes sobre acciones (nº 850 s.):
<ul style="list-style-type: none"> ✓ 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.):
<ul style="list-style-type: none"> ✓ Verificar que contablemente no generan resultado y que se computan como menos fondos propios.

A. Fondos propios

SUMARIO	
Capital social	115
Prima de emisión	140
Reservas y otros instrumentos de patrimonio	180
Resultados pendientes de aplicación	230

110

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. Si existen 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, dichas operaciones pueden conllevar. Ello permite, además, adaptar y actualizar la información que a este respecto ha de incluirse en la memoria de las cuentas anuales.

115

Aumento del capital social (LTP art.19 redacc L 4/2008) Un incremento de la cifra del capital social supone para la **sociedad** la realización del hecho imponible de la modalidad Operaciones Societarias del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (ITP y AJD en adelante), con la necesidad de efectuar el consiguiente pago (ver nº 7410 s. Memento Fiscal 2009), a menos que dicha ampliación de capital se efectúe exclusivamente mediante el traspaso de la prima de emisión al capital social o que proceda de una operación acogida al régimen especial de reorganizaciones empresariales.

120

Adicionalmente se debe tener en cuenta que si la ampliación de capital se ha suscrito mediante **aportaciones no dinerarias**, y entre los elementos aportados existe un inmueble, se puede haber devengado el Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA en adelante), 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 (ver nº 5724 y nº 6635 s. Memento Fiscal 2009). Por tanto, una de las tareas del proceso de revisión del **cierre del ejercicio** consiste en identificar las operaciones de este tipo que se hayan efectuado en el mismo, y tener en cuenta sus posibles implicaciones fiscales de acuerdo con lo indicado.

Por otro lado, para 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 se tiene en cuenta en un futuro a la hora de calcular la variación patrimonial que genere una posible transmisión. No obstante, en la determinación del precio de adquisición de la participación ha de considerarse la incidencia que supone el hecho de que la operación se haya acogido al régimen de especial de reorganizaciones empresariales (nº 10580 s.).

Por último, si el socio es **persona jurídica** y la aportación es no dineraria, debe integrar en su base imponible la diferencia entre el valor de mercado de los elementos transmitidos y su valor contable.

PRECISIONES En relación con la **determinación** del valor de mercado, ver nº 5200 s.

Reducción del capital social (LIS art.15 y 30 redacc L 4/2008; LIRPF art.33.3; LTP art.19, 23 y 25 redacc L 4/2008) Lo primero a tener en cuenta es la **finalidad** con la que se ha llevado a cabo la reducción de capital social, ya que las implicaciones fiscales varían en función de la misma. En el proceso de **cierre del ejercicio** debe analizarse si concurren alguna de estas implicaciones, y verificarse que las operaciones efectuadas han cumplido todas las obligaciones fiscales que les son propias.

125

1. Reducción de capital para la compensación de pérdidas o constitución de reservas. En estos supuestos no existe tributación por la modalidad Operaciones Societarias del ITP y AJD, ya que la base imponible en los supuestos de reducción de capital es el valor real de los bienes y derechos entregados a los socios (ver nº 7417 Memento Fiscal 2009).

Asimismo, para los **socios**, ya sean personas físicas o jurídicas, la reducción de capital para compensar pérdidas o constituir reservas no supone una modificación del precio de adquisición de su participación en la sociedad. Sin embargo, para los socios **personas jurídicas** estos supuestos de

reducción pueden tener trascendencia en la determinación de la deducción para evitar la doble imposición de dividendos interna (ver nº 8003 s.).

130

2. Reducción de capital con devolución de aportaciones. Existe tributación por la modalidad Operaciones Societarias del ITP y AJD, siendo la base imponible el valor real de los bienes y derechos entregados a los socios, si bien el sujeto pasivo no es la sociedad que reduce el capital, sino sus socios, ya sean personas físicas o jurídicas (ver nº 7416 Memento Fiscal 2009). No obstante, en la práctica es habitual que la sociedad que reduce capital retenga de la devolución a los socios el importe correspondiente al impuesto sobre Operaciones Societarias y efectúe su ingreso en nombre de los socios.

Si la devolución no es dineraria, los elementos transmitidos deben valorarse por su valor de mercado, debiendo la **sociedad** integrar en su base imponible la diferencia entre el valor de mercado de dichos elementos y el contable.

Asimismo, para los **socios**, la reducción de capital con devolución de aportaciones supone una modificación del precio de adquisición de su participación en la sociedad. Así, para los socios **personas físicas** el importe de la devolución o el valor normal de mercado de los bienes o derechos percibidos minora el valor de adquisición, y si existe un exceso, el mismo tributa como rendimiento del capital mobiliario (ver nº 480.1 Memento Fiscal 2009). Para los socios **personas jurídicas**, la devolución dineraria representa una disminución del coste de adquisición, debiendo tributar, en su caso, por la cantidad que exceda sobre dicho coste. Si la devolución es no dineraria, los elementos patrimoniales recibidos deben valorarse por su valor de mercado, por lo que puede existir una plusvalía cuando el valor de mercado de lo recibido excede del coste de adquisición de la participación (ver nº 2915 s.). Asimismo para los socios personas jurídicas este supuesto de reducción puede tener trascendencia en la determinación de la deducción para evitar la doble imposición de dividendos interna (ver nº 8003 s.).

140

Prima de emisión (PGC cuenta 110) Al igual que ocurre con la cifra del capital social en el proceso de **cierre fiscal y contable**, es conveniente analizar si durante el ejercicio económico han existido **movimientos** en la cuenta de prima de emisión, ya que de existir indicaría la realización de operaciones societarias con posibles implicaciones, tanto en los impuestos personales de los socios (IRPF o IS), como en los impuestos indirectos de la propia sociedad, siendo su problemática muy similar a la del capital social.

145

Aumento de la prima de emisión (LITP art.19 redacc L 4/2008) Un incremento del importe de la prima de emisión derivado de una ampliación de capital supone para la **sociedad** la realización del hecho imponible de la modalidad Operaciones Societarias del ITP y AJD, con la necesidad de efectuar el consiguiente pago (ver nº 7410 s. Memento Fiscal 2009), a menos que su incremento proceda de una operación de reorganización empresarial que la normativa contable obligue a registrar utilizando la cuenta de prima de emisión y que se haya acogido al régimen fiscal especial. Si el incremento de la prima de emisión se produce como consecuencia de un traspaso de reservas, no se produce ningún hecho imponible de la modalidad Operaciones Societarias del ITP y AJD. Debe verificarse, por tanto, si se han liquidado los impuestos correspondientes en el caso de que fueran procedentes.

Adicionalmente se debe tener en cuenta que si el incremento del importe de la prima de emisión procede de una ampliación de capital que se ha suscrito mediante **aportaciones no dinerarias**, y entre los elementos aportados existe un inmueble, se puede haber devengado el IVA, lo 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 (ver nº 5724 y nº 6635 s. Memento Fiscal 2009).

En cuanto a la posible incidencia en la **imposición directa**, al no contener la normativa del IS ninguna disposición específica al respecto, los criterios contables son los admitidos en el IS. Así, dado que la aportación de la prima de emisión no tiene efectos en el resultado contable de la sociedad que la recibe, tampoco los tiene a efectos fiscales.

Por otro lado, para los **socios**, ya sean personas físicas o jurídicas, si el incremento de la prima de emisión procede de una ampliación de capital suscrita por ellos, representa, con carácter general, un incremento del precio de adquisición de su participación en la sociedad, que se tiene en cuenta para el cálculo de la variación patrimonial que se genere cuando la misma se transmita. No obstante, en la determinación del precio de adquisición de la participación ha de considerarse la incidencia que supone el hecho de que la operación se haya acogido al régimen de especial de reorganizaciones empresariales (ver nº 10580 s.), extremo que, en consecuencia, debe verificarse.

Si el socio es **persona jurídica** y la aportación para cubrir la prima de emisión es no dineraria, debe integrar en su base imponible la diferencia entre el valor de mercado de los elementos

transmitidos y su valor contable, lo cual debe realizarse mediante el correspondiente ajuste extracontable positivo.

Por último, si el incremento de la prima de emisión se produce como consecuencia de un **traspaso de reservas**, la valoración por parte de los socios de su participación en la sociedad no se ve afectada.

DOCTRINA ADMINISTRATIVA 1) Una ampliación de capital en la que la prima de emisión no guarda proporción con la diferencia entre el capital y su patrimonio no tiene consecuencias en el IS si existe un interés económico y no hay desprendimiento de los fondos aportados. Para el **aportante** tiene el carácter de un mayor valor de su participación en la entidad perceptora de la misma, y en esta última, la consideración de fondos propios (DGT CV 9-1-08; CV 28-4-08; CV 14-11-08).

2) En una ampliación de capital con prima de emisión para dar entrada a **nuevos socios** inversores, en la que no existe ningún traspaso patrimonial indirecto entre los distintos accionistas a través de la emisión, si no existe ninguna limitación mercantil a la ampliación, fiscalmente la prima de emisión tiene para los aportantes el carácter de mayor valor de su participación en la entidad perceptora de la misma, y en esta última, la consideración de fondos propios, por lo que no tiene ninguna implicación en la base imponible del IS al no formar parte del resultado contable de la entidad, sin que pueda considerarse como una liberalidad ya que existe un interés económico en la operación (DGT CV 29-1-08).

150

JURISPRUDENCIA No hay renta en la **emisión de acciones** con prima de emisión superior al valor de los fondos propios de la sociedad (AN 24-7-08, Rec 164/05).

152

Reducción de la prima de emisión (LIS art.15 y 30 redacc L 4/2008; LIRPF art.33.3; LITP art.19 y 25 redacc L 4/2008) En la **imposición indirecta**, a diferencia de lo que ocurre en el supuesto de incremento de la prima de emisión, su disminución, con independencia de la finalidad con la que se realice, no tiene ninguna implicación en la modalidad Operaciones Societarias del ITP y AJD ni en sede de la sociedad ni en sede de los socios. Esta situación se produce porque el único hecho imponible previsto en la normativa del ITP y AJD es la disminución del capital social, sin que en la determinación de la base imponible se tenga en cuenta el importe de la prima de emisión devuelto, tal y como ocurre en el supuesto de ampliación de capital social.

155

En relación con la **imposición directa**, y al igual que ocurre con la reducción de capital social, para valorar las implicaciones de la reducción de la prima de emisión se debe tener en cuenta la **finalidad** con la que se realiza.

1. Reducción de la prima de emisión para la **compensación de pérdidas o constitución de reservas**. Para los **socios**, ya sean personas físicas o jurídicas, no supone una modificación del precio de adquisición de su participación en la sociedad. Sin embargo, para los socios **personas jurídicas** estos supuestos de reducción pueden tener trascendencia en la determinación de la deducción para evitar la doble imposición de dividendos interna, circunstancia que, por tanto, debe ser tenida en cuenta a efectos del **cierre del ejercicio** (ver nº 8003 s.).

2. Reducción de capital con **devolución de aportaciones**. Para la **sociedad**, si la devolución es no dineraria, los elementos transmitidos deben valorarse por su valor de mercado, debiendo integrar en su base imponible la diferencia entre el valor de mercado y el contable de dichos elementos, lo que obligaría a realizar el correspondiente ajuste extracontable positivo.

160

Para los **socios** supone una modificación del precio de adquisición de su participación en la sociedad. Así, para los socios **personas físicas** el importe de la devolución o el valor normal de mercado de los bienes o derechos percibidos minora el valor de adquisición, y si existe un exceso, el mismo tributa como rendimiento del capital mobiliario (ver nº 480.1 Memento Fiscal 2009). Para los socios **personas jurídicas**, si la devolución es dineraria representa una disminución del coste de adquisición, debiendo tributar, en su caso, por la cantidad que exceda sobre dicho coste. Si la devolución es no dineraria, los elementos patrimoniales recibidos deben valorarse por su valor de mercado, por lo que puede existir una plusvalía cuando el valor de mercado de lo recibido excede del coste de adquisición de la participación (ver nº 2950 s.). Asimismo para los socios personas jurídicas este supuesto de devolución de la prima de emisión puede tener trascendencia en la determinación de la deducción para evitar la doble imposición interna de dividendos (ver nº 8003 s.).

DOCTRINA ADMINISTRATIVA 1) El **ingreso** contable procedente de la distribución de la prima de emisión realizado por una sociedad participada reduce, a efectos fiscales, el valor de la participación. La distribución posterior a los socios de la entidad del beneficio procedente de dicho ingreso tiene el tratamiento de dividendo (DGT 14-9-04).

165

2) La devolución de la prima de emisión, **dineraria o en especie**, a efectos fiscales reduce el valor de la participación, aun cuando contablemente se registre como un ingreso. Si hay depreciación de la participación no es gasto si el valor fiscal sigue siendo inferior al contable (DGT CV 1-4-05).

3) Una sociedad traspasa prima de emisión a reservas y posteriormente reparte un dividendo. La distribución de dividendos hasta el importe del traspaso supone la **devolución indirecta** del importe de la prima de emisión objeto de previo traspaso y, por tanto, dicho importe reduce el valor a efectos fiscales de la participación, por lo que el mismo no se integra en la base imponible siempre que el valor de la participación exceda del importe percibido (DGT CV 16-1-08).

170

EJEMPLO En una sociedad se produce la **ampliación de capital**, entrando un nuevo socio (sociedad) que aporta capital conjuntamente con prima de emisión.

Situación anterior a la ampliación de capital

Socios		Fondos propios sociedad	
Socio 1. Precio adquisición participación	300,00	Capital	300,00
		Reservas	900,00

Situación posterior a la ampliación de capital

Socios		Fondos propios sociedad	
Socio 1. Precio adquisición participación	300,00	Capital	600,00
Socio 2. Precio adquisición participación	1.200,00	Reservas	900,00
		Prima emisión	900,00

Una vez efectuada la ampliación de capital en la relación una por una, suponemos que la prima de emisión es objeto de distribución a los socios.

- Distribución de la prima de emisión: 900,00.

Socio 1		Socio 2	
Base imponible	150,00	Base imponible	0,00
Valor fiscal de la participación: (300,00 – 450,00)	0,00	Valor fiscal de la participación: (1.200,00 – 450,00)	750,00

En esta operación, el importe de la prima de emisión recibida minora el valor fiscal de la participación que el socio tiene en la sociedad. Para el **socio 1**, como el importe que percibe por la prima de emisión es superior al precio de adquisición de la participación, el exceso debe integrarse en su base imponible. Adicionalmente el precio de adquisición de su participación tras el reparto de la prima de emisión es cero. Para el **socio 2**, como el importe que percibe por la prima de emisión es inferior al precio de adquisición de su participación, no debe integrar ninguna cantidad en su base imponible, pero debe disminuir el mencionado precio de adquisición, que queda fijado en 750,00.

180

Reservas y otros instrumentos de patrimonio (PGC cuenta 111 a cuenta 119) Similares indicaciones a las efectuadas para el capital social y la prima de emisión cabe realizar respecto de los **movimientos** que puedan haberse registrado en las cuentas de reservas. Con carácter general movimientos en estas cuentas son indicativos de liberaciones de fondos con cargo a resultados generados por la propia entidad, normalmente de la reserva voluntaria en forma de dividendos (ver nº 185 s.). Sin embargo, también pueden existir movimientos en sentido contrario de otras cuentas de reservas con trascendencia para la propia sociedad (ver nº 210 s.).

PRECISIONES La **adaptación de la contabilidad** de las empresas al vigente PGC con efectos 1-1-2008 ha supuesto que aquellas operaciones de reconocimiento o baja de elementos de activo o pasivo en los balances de las sociedades hayan generado el correspondiente cargo o abono a reservas, cuyo efecto fiscal se analiza en nº 10900 s.

185

Reservas voluntarias (PGC cuenta 113; LIS art.15 –redacc L 4/2008– y 140 –redacc L 35/2006–; RIS art.58 s.; LIRPF art.99 s.; RIRPF art.74 s.) En función de cómo se efectúe su reparto (dinero o no dinero) las consecuencias para la sociedad y sus socios son distintas.

1. Reparto dinerario. En sede de la sociedad no se genera ninguna implicación en su tributación directa e indirecta. No obstante, para los **socios** conlleva la tributación en su imposición directa, es decir, si el socio es persona física tributan los dividendos percibidos que superen los 1.500 euros, sin derecho a ningún tipo de deducción en cuota, mientras que si el socio es persona jurídica los dividendos se incluyen en su base imponible (excepto para sociedades que tributen por el régimen especial de los grupos fiscales y que los dividendos procedan de empresas pertenecientes al mismo, ver nº 10218), con derecho a aplicar la deducción para evitar la doble imposición interna (a menos que resulte aplicable alguna de las excepciones previstas en la normativa del IS, ver nº 8002 s.).

Asimismo el reparto de dividendos puede determinar, sobre todo en el caso de socios personas físicas, la necesidad de practicar e ingresar la correspondiente **retención a cuenta** de su imposición directa (ver nº 470 s. Memento Fiscal 2009), por lo que se hace necesario verificar en el pro-

ceso de **cierre del ejercicio** que dichas retenciones se han practicado correctamente, y se han ingresado en los plazos establecidos para ello, ya que la obligación de retener es autónoma del resto de obligaciones tributarias, siendo la sociedad que reparte el dividendo el sujeto pasivo de la misma. Si no hubiese que retener por resultar aplicable alguna de las excepciones previstas en la normativa, hay que verificar que se cumplen los requisitos para su aplicación, sobre todo aquellos requisitos formales cuyo incumplimiento pueda derivar en la comisión de una infracción tributaria.

2. Reparto en especie. En sede de la **sociedad** que reparte el dividendo hay que tener en cuenta que los elementos que se transmiten deben valorarse según el valor de mercado, por lo que la sociedad debe integrar en su base imponible la diferencia entre dicho valor de mercado y el valor contable de dichos elementos, mediante el correspondiente ajuste extracontable positivo. Para los **socios personas físicas** la tributación del reparto de dividendos en especie es la misma que en el supuesto de reparto dinerario (ver nº 185). Sin embargo, los socios **personas jurídicas** deben integrar en su base imponible el valor normal de mercado de los elementos recibidos, con derecho a aplicar la deducción para evitar la doble imposición interna (ver nº 7953 s.). En este supuesto el reparto de dividendos puede determinar, sobre todo en el caso de socios personas físicas, la necesidad de practicar e ingresar el correspondiente **ingreso a cuenta** de su imposición directa, por lo que se hace necesario verificar en el proceso de **cierre del ejercicio** que dichos ingresos se han practicado y valorado correctamente según las reglas específicas existentes, y que, en su caso, se han ingresado en los plazos establecidos para ello (ver nº 620 s. Memento Fiscal 2009). Asimismo, y al igual que ocurre con las retenciones, si no hubiese que ingresar a cuenta por resultar aplicable alguna de las excepciones previstas en la normativa, hay que verificar el cumplimiento de los requisitos establecidos para su aplicación, a los efectos de evitar incurrir en infracciones tributarias.

DOCTRINA ADMINISTRATIVA 1) El **traspaso de reservas voluntarias** a la cuenta de pérdidas y ganancias no supone la obtención de renta a efectos del IS dado que ese ingreso no deriva de la realización de operaciones económicas, sino de un simple traspaso contable entre diferentes partidas que componen los fondos propios de la sociedad (DGT 13-4-99).

2) Para las **entidades financieras**, las normas dictadas por el Banco de España que contengan disposiciones expresas sobre contabilización de gastos contra cuentas de reservas son válidas al objeto de la deducibilidad de esos gastos (DGT 10-1-97).

3) La **activación del mayor valor** de las aplicaciones informáticas contra reservas producida en las entidades de crédito por la primera implantación de la Circ BE 4/2004 no produce ningún ajuste para la determinación de la base imponible del IS (DGT CV 28-3-06).

EJEMPLO Sea una sociedad participada al 50% por dos socios personas jurídicas, siendo el precio de adquisición de las participaciones y los recursos propios de la sociedad los siguientes:

Socios		Fondos propios sociedad	
Socio 1. Precio adquisición participación	500,00	Capital	1.000,00
Socio 2. Precio adquisición participación	2.000,00	Reservas	4.000,00

En el caso de que la **sociedad** acuerde distribuir la mitad de la reserva y esa distribución se formalice entregando elementos patrimoniales a los socios cuyos valores contables son 1.200,00 y 800,00, respectivamente, y los valores de mercado de ambos elementos, de 1.500,00, con independencia de la forma de contabilización de la distribución de reservas, la renta a integrar en la base imponible de la sociedad es:

	Valor contable	Valor mercado	Renta generada
Elemento entregado a socio 1.....	1.200,00	1.500,00	300,00
Elemento entregado a socio 2.....	800,00	1.500,00	700,00

Por tanto, la sociedad que realiza el reparto no dinerario de la reserva debe integrar en su base imponible una renta por importe de 1.000,00 mediante un ajuste positivo a su resultado contable, suponiendo que contablemente la sociedad no ha registrado ningún ingreso por la distribución de la reserva.

En el caso de los **socios** el reparto de la reserva, al ser no dinerario, implica que los mismos deben integrar en su base imponible el valor de mercado de los elementos recibidos, es decir, 1.500,00 cada uno de los socios.

Reservas especiales (PGC cuenta 114) Se incluyen en esta cuenta las establecidas por cualquier **disposición legal** con carácter obligatorio, distintas de las incluidas en otras cuentas de este subgrupo. Su desarrollo incluye las siguientes cuentas de reservas:

a) Reservas para **acciones o participaciones de la sociedad dominante** (PGC cuenta 1140). Son las constituidas obligatoriamente en caso de adquisición de acciones o participaciones de la socie-

dad dominante y en tanto estas no sean enajenadas (LSA art.79.3 redacc L 3/2009; LSRL art.40 bis redacc L 16/2007). Esta cuenta también recoge, con el debido desglose en cuentas de cinco cifras, las reservas que deban ser constituidas en caso de aceptación de las acciones de la sociedad dominante en garantía (LSA art.80.1). Mientras duren estas situaciones dichas reservas son **indisponibles**.

b) Reservas **estatutarias**. Son las establecidas en los estatutos de la sociedad (PGC cuenta 1141).

c) Reserva por **capital amortizado** (PGC cuenta 1142). Se constituye por el nominal de las acciones o participaciones de la propia empresa adquiridas por esta y amortizadas con cargo a beneficios o a reservas disponibles. También por el nominal de las acciones o participaciones de la propia empresa amortizadas, si han sido adquiridas a título gratuito. La **disponibilidad** en el caso de acciones es con los mismos requisitos que los exigidos para la reducción del capital social, y en el caso de participaciones es indisponible hasta que transcurran cinco años desde la publicación de la reducción en el Boletín Oficial del Registro Mercantil, salvo que antes del vencimiento de dicho plazo se satisfagan todas las deudas sociales contraídas con anterioridad a la fecha en que la reducción fuera oponible a terceros.

211

d) Reserva por **fondo de comercio** (PGC cuenta 1143). Si existe un fondo de comercio en el activo del balance debe dotarse obligatoriamente una reserva **indisponible** equivalente al mismo, destinándose a tal efecto una cifra del beneficio que represente, al menos, un 5% del importe del fondo de comercio. Si no existe beneficio, o este es insuficiente, se deben emplear reservas de libre disposición (LSA art.213.4 redacc L 16/2007).

La **deducibilidad fiscal** del fondo de comercio está condicionada, entre otras cosas, a la dotación de una reserva indisponible por el importe fiscalmente deducible, en los mismos términos que los establecidos en la normativa mercantil. Ahora bien, la norma fiscal prevé que pudiera darse el caso de que la empresa careciera de beneficios o reservas suficientes para efectuar la correspondiente dotación. Adicionalmente debe tenerse en cuenta que la base que debe utilizarse a efectos del cálculo de la reserva desde un punto de vista fiscal no coincide normalmente con la utilizada a efectos mercantiles, pues fiscalmente ha de utilizarse el precio de adquisición satisfecho por el fondo de comercio, sin tener en cuenta posteriores deterioros de valor en el caso de que se hubieran producido (ver nº 1437).

e) Reservas por **acciones propias aceptadas en garantía** (PGC cuenta 1144). Se deben constituir en caso de aceptación de acciones propias en garantía. Mientras dure esta situación, estas reservas son **indisponibles**.

212

Además de las cuentas indicadas, es posible encontrar otras cuentas dentro de esta categoría tales como la reserva de revalorización, la reserva para inversiones en Canarias, la reserva para acciones propias o la reserva para dotación del factor de agotamiento, cuyos movimientos son indicativos de que durante el ejercicio se han llevado a cabo determinadas operaciones con trascendencia fiscal. Es importante por tanto que si esto sucede se deje constancia de ello a fin de evitar que esta circunstancia termine pasando inadvertida en el conjunto del proceso de revisión de **cierre del ejercicio**.

En este sentido conviene indicar que, para la aplicación de determinados beneficios fiscales, la normativa del IS, sobre todo cuando regula los regímenes especiales (ver nº 3500 s. Memento Fiscal 2009), establece como **requisito** la necesidad de crear una cuenta de reservas específica. Así ocurre, por ejemplo, con el factor de agotamiento en el régimen de minería y de hidrocarburos, o en el régimen de entidades navieras en función del tonelaje. Por tanto, es necesario verificar en el **cierre** de cada ejercicio que, tanto en el supuesto de creación o aumento de la reserva específica, como en el de su aplicación, se cumplen todos los requisitos establecidos en la normativa a los efectos de evitar la comisión de infracciones tributarias.

Por otro lado, aunque no haya habido movimientos en estas reservas durante el ejercicio, también es conveniente confirmar en la revisión del **cierre** fiscal que si por el tipo de **actividad** a la que se dedica la sociedad, le resultan de aplicación beneficios fiscales que requieren la creación de una reserva especial, la misma va a ser dotada.

213

DOCTRINA ADMINISTRATIVA 1) La **dotación** a la reserva debe efectuarse sobre el fondo de comercio contabilizado en el activo, por lo que si el mismo hubiera sufrido una pérdida por deterioro y se hubiera minorado su valor, se efectúa sobre el nuevo valor ya minorado (ICAC consulta núm 3, BOICAC núm 73).

2) Las **reservas** constituidas pasan a ser **disponibles** cuando desaparezca el fondo de comercio del activo del balance, y en el caso de reducciones de su valor, en la medida en que el importe de la reserva exceda el valor contable del fondo de comercio (ICAC consulta núm 3, BOICAC núm 73).

215

Reservas por pérdidas y ganancias actuariales y otros ajustes (PGC cuenta 115) En esta cuenta, que no se encuentra recogida en el PGC PYMES, se registra el componente del patrimonio

neto que surge del reconocimiento de pérdidas y ganancias actuariales y de los ajustes en el valor de los **activos por retribuciones postempleo** al personal de prestación definida, de acuerdo con lo dispuesto en las normas de registro y valoración correspondiente (ver nº 422 s.).

Aportaciones de socios o propietarios (PGC cuenta 118). En esta cuenta se registran los **elementos patrimoniales** entregados por los socios o propietarios de la empresa cuando actúen como tales, siempre que no constituyan contraprestación por la entrega de bienes o la prestación de servicios realizados por la empresa, ni tengan la naturaleza de pasivo. En particular, incluye las cantidades entregadas por los socios o propietarios para compensación de pérdidas.

Hasta el **1-1-2008** las normas contables no contemplaban de forma expresa la posibilidad de que los socios pudieran efectuar aportaciones dinerarias o en especie a las sociedades, sobre todo en aquellas situaciones en que estas carecían de los medios para hacer frente a sus obligaciones, salvo que se tratase de aportaciones para compensar pérdidas. De esta forma, los **efectos fiscales** de cualquier aportación que de una u otra forma pudiera considerarse como «a fondo perdido» no eran claros, no pudiéndose descartar que la Administración tributaria considerase la existencia de una donación, y aplicase el tratamiento fiscal de las mismas cuando son recibidas por personas jurídicas (integración de la donación en la base imponible del IS). El hecho de que el PGC contemple ahora esta posibilidad supone que siempre que se realicen con **carácter definitivo**, y que no constituyan contraprestación por la entrega de bienes o la prestación de servicios realizados por la empresa, ni tengan la naturaleza de pasivo, estas aportaciones no tienen ninguna consecuencia fiscal negativa para la sociedad que las recibe, convirtiéndose por tanto en un mecanismo interesante y flexible (no requiere modificación estatutaria como sucedería con una aplicación de capital) para dotar de recursos propios a las sociedades en coyunturas económicas desfavorables.

Además, debe tenerse en cuenta que las aportaciones de esta naturaleza que efectúen los socios, tanto si tienen como objetivo la compensación de pérdidas, como si lo que pretenden es otorgar a las sociedades participadas liquidez adicional, supone para la **sociedad** la realización del hecho imponible de la modalidad Operaciones Societarias del ITP y AJD, con la necesidad de efectuar el consiguiente pago (ver nº 7410 s. Memento Fiscal 2009).

Adicionalmente se debe tener en cuenta que si la aportación se ha efectuado mediante **aportaciones no dinerarias**, y entre los elementos aportados existe un inmueble, se puede haber devengado el Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA en adelante), 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 prorata, objeto de regularización (ver nº 5724 y nº 6635 s. Memento Fiscal 2009). Por tanto, una de las tareas del proceso de revisión del **cierre del ejercicio** consiste en identificar las operaciones de este tipo que se hayan efectuado en el mismo, y tener en cuenta sus posibles implicaciones fiscales de acuerdo con lo indicado.

Por otro lado, para los **socios**, ya sean personas físicas o jurídicas, la aportación para compensar pérdidas u otorgar mayor liquidez a la sociedad representa, con carácter general, un incremento del precio de adquisición de su participación en la misma, que se tiene en cuenta en un futuro a la hora de calcular la variación patrimonial que genere una posible transmisión.

Por último, si el socio es **persona jurídica**, el hecho de que la aportación se realice para reponer pérdidas puede tener trascendencia en la determinación de la deducción para evitar la doble imposición de dividendos interna (ver nº 8015 s.). Adicionalmente, si la aportación es no dineraria, debe integrar en su base imponible la diferencia entre el valor de mercado de los elementos transmitidos y su valor contable.

DOCTRINA ADMINISTRATIVA La **renuncia** de los socios **al cobro de un dividendo** y su aceptación por la sociedad participada una vez aprobadas las cuentas anuales y la distribución de resultados del ejercicio, tiene las siguientes consecuencias (DGT CV 16-3-09):

– **Sociedad participada.** Se trata de una aportación recibida al consistir en la entrega de un elemento patrimonial por parte del socio, que actúa como tal, sin que la renuncia constituya contraprestación por la entrega de bienes o la prestación de servicios realizados, con la finalidad de atender su falta de liquidez, por lo que debe dar de baja el dividendo a pagar, con abono a la cuenta de reservas «Aportaciones de socios o propietarios», sin generar ningún ingreso computable en la cuenta de resultados y, en la medida que la normativa del IS no establece ningún precepto particular al respecto, tampoco se genera renta alguna para determinar la base imponible del IS.

En todo caso, para considerar que las aportaciones forman parte de los **fondos propios** de la entidad, las mismas deben realizarse sin derecho a su devolución o sin que se pacte contraprestación.

– **Socio persona jurídica.** No tiene la consideración de gasto contable ni fiscal al tratarse de una aportación en su calidad de socio, produciéndose un aumento del valor de la participación en la misma medida que aumenta el valor de los fondos propios de la sociedad participada.

220

222

225

- **Socio persona física.** En relación con la renuncia al dividendo, se extiende el criterio mantenido por la DGT sobre la consideración de las aportaciones realizadas por los socios para la compensación de pérdidas, y por tanto se considera como mayor valor de adquisición de sus participaciones.

230 Resultados pendientes de aplicación (PGC cuenta 120) En circunstancias normales la contabilidad no debe registrar saldo en esta cuenta. Si existe es normalmente indicativo de que el resultado del ejercicio anterior se encuentra pendiente de distribuir. En estos casos, es conveniente verificar que la junta general correspondiente acordó el reparto del mismo y proceder, antes del **cierre** definitivo del ejercicio, a su contabilización.

B. Subvenciones, donaciones y ajustes por cambio de valor

(PGC Subgrupo 13)

270 Donde el PGC/90 regulaba genéricamente los denominados ingresos a distribuir en varios ejercicios, el actual PGC desarrolla el registro contable de algunas de las categorías ya reguladas anteriormente, tales como las subvenciones, donaciones y legados de capital, los ingresos fiscales a distribuir en varios ejercicios y las diferencias de conversión (las antiguas diferencias en moneda extranjera), y de otras completamente nuevas: los ajustes por valoración realizados en activos financieros disponibles para la venta, las operaciones de cobertura, los ajustes por valoración en activos no corrientes y grupos enajenables mantenidos para la venta.

Las cuentas de este subgrupo figuran en el **patrimonio neto**.

A continuación se van a analizar por separado los ajustes por cambio de valor y las subvenciones, donaciones y legados (ver nº 300 s.).

PRECISIONES En relación con los efectos de la **primera aplicación del PGC**, ver nº 11010.

1. Ajustes por cambios de valor

275

SUMARIO	
Ajustes por valoración en activos financieros disponibles para la venta	280
Operaciones de cobertura	285
Diferencias de conversión	288
Ajustes por valoración en elementos mantenidos para la venta	291
Ingresos fiscales a distribuir en varios ejercicios	295

280 Ajustes por valoración en activos financieros disponibles para la venta (PGC cuenta 133) Recoge los ajustes producidos por la valoración a **valor razonable** de los

activos financieros clasificados en la categoría de disponibles para la venta (ver nº 2472). Puesto que se refiere a operaciones con impacto en el patrimonio neto, las reglas de registro contable están en relación con las correspondientes cuentas del grupo 8. Gastos imputados al patrimonio neto (ver nº 7610 s.) y 9. Ingresos imputados al patrimonio neto (ver nº 7705 s.).

Esta cuenta no existe en el PCG PYMES.

Con carácter general, su **movimiento** es el siguiente:

a) Se carga en los siguientes supuestos:

- Al cierre del ejercicio, por las **variaciones negativas** en el valor razonable de los activos financieros disponibles para la venta, con abono a la cuenta 800 «Pérdidas en activos financieros disponibles para la venta».
- Al cierre del ejercicio, por la **transferencia de beneficios** en activos financieros disponibles para la venta, con abono a la cuenta 802 «Transferencia de beneficios en activos financieros disponibles para la venta».
- Al cierre del ejercicio, por el **deterioro** en inversiones en el patrimonio de empresas del grupo, multigrupo y asociadas que previamente hubieran ocasionado ajustes valorativos por aumento

de valor, con abono a las correspondientes cuentas del subgrupo 89. Gastos de participaciones en empresas del grupo o asociadas con ajustes valorativos positivos previos.

- Por el **gasto por impuesto sobre beneficios** originado por estos ajustes, con abono a las cuentas del subgrupo 83. Impuesto sobre beneficios.
- Por las **variaciones de valor positivas** imputadas directamente al patrimonio neto en activos financieros disponibles para la venta, cuando se haya producido una combinación de negocios por etapas, con abono a la cuenta en la que esté registrada la participación.

b) Se abona en las siguientes situaciones:

- Al cierre del ejercicio, por las **variaciones positivas** en el valor razonable de los activos financieros disponibles para la venta, con cargo a la cuenta 900 «Beneficios en activos financieros disponibles para la venta».
- Al cierre del ejercicio, por las **transferencias de pérdidas** de activos financieros disponibles para la venta, con cargo a la cuenta 902 «Transferencia de pérdidas de activos financieros disponibles para la venta».
- Al cierre del ejercicio, cuando se hayan realizado **inversiones previas** a la consideración de las participaciones como de empresas del grupo, multigrupo o asociadas, por la recuperación o la transferencia a la cuenta de pérdidas y ganancias por deterioro de los ajustes valorativos por reducciones de valor imputados directamente en el patrimonio neto, con cargo a las correspondientes cuentas del subgrupo 99. Ingresos de participaciones en empresas del grupo o asociadas con ajustes valorativos negativos previos.
- Por el **gasto por impuesto sobre beneficios** originado por estos ajustes, con cargo a las cuentas del subgrupo 83. Impuesto sobre beneficios.
- Por las **variaciones de valor negativas** imputadas directamente al patrimonio neto en activos financieros disponibles para la venta, cuando se haya producido una combinación de negocios por etapas, con cargo a la cuenta en la que esté registrada la participación.

281

EJEMPLO La sociedad Jazz en 2009 ha adquirido 500 acciones de una sociedad que cotiza en bolsa. Comparando el precio satisfecho con ocasión de la compra (1.000 €) y el valor de cotización a 31-12-2009 (1.230 €), se observa una revalorización de 230 €, al ser el valor de cotización al cierre del ejercicio superior al coste de adquisición. Jazz no tiene intención de vender esas acciones en el corto plazo.

Lo primero que debe determinar Jazz es en qué categoría de instrumentos financieros debe incluir las acciones adquiridas. Al tratarse de instrumentos de patrimonio adquiridos a largo plazo, podrían calificarse como disponibles para la venta, pues se trata de una categoría residual, y de haberse previsto su venta en el corto plazo deberían haberse calificado como mantenidos para negociar. Por tanto, contablemente se habrán registrado en una cuenta 250 «Inversiones financieras a largo plazo en instrumentos de patrimonio» por su coste de adquisición (1.000 €).

- Al cierre del ejercicio, la empresa debe reconocer el mayor valor de esas acciones (230 €), y el efecto impositivo de dicha revalorización ($30\% \times 230 = 69$):

283

Núm	Cuenta	Debe	Haber
250	Inversiones financieras a largo plazo en instrumentos de patrimonio	230,00	
900	Beneficios en activos financieros disponibles para la venta		230,00

Núm	Cuenta	Debe	Haber
8301	Impuesto diferido	69,00	
479	Pasivos por diferencias temporarias imponibles		69,00

Por último debe trasladarse a la cuenta 133 «Ajustes por valoración en activos financieros disponibles para la venta» el ajuste de valor razonable realizado:

Núm	Cuenta	Debe	Haber
900	Beneficios en activos financieros disponibles para la venta	230,00	
8301	Impuesto diferido		69,00
133	Ajustes por valoración en activos financieros disponibles para la venta		161,00

Si en el año 2010 Jazz vende las acciones por el valor en balance (1.000 + 230 = 1.230 €), además de dar de baja la inversión abonando la cuenta 250 «Inversiones financieras a largo plazo en instrumentos de patrimonio», sería preciso:

284

- Transferir la plusvalía desde el patrimonio neto hasta la cuenta de resultados:

Núm	Cuenta	Debe	Haber
802	Transferencia de beneficios en activos financieros disponibles para la venta	230,00	
7632	Beneficios de disponibles para la venta		230,00

- Revertir el efecto impositivo registrado en 2009:

Núm	Cuenta	Debe	Haber
479	Pasivos por diferencias temporarias imponibles	69,00	
8301	Impuesto diferido		69,00

- Determinar el saldo de la cuenta 133 «Ajustes por valoración en activos financieros disponibles para la venta»:

Núm	Cuenta	Debe	Haber
133	Ajustes por valoración en activos financieros disponibles para la venta	161,00	
8301	Impuesto diferido	69,00	
802	Transferencia de beneficios en activos financieros disponibles para la venta		230,00

285

Operaciones de cobertura (PGC cuenta 134) Se trata de operaciones en las que se pretende cubrir un determinado **riesgo** que puede surgir por variaciones en el valor razonable o en los flujos de efectivo de determinadas partidas (que se denominan partidas cubiertas), y que tendrían impacto en la cuenta de pérdidas y ganancias. Para cubrir dicho riesgo, se utilizan determinados instrumentos financieros, que normalmente se denominan instrumentos de cobertura (PGC NRV 9ª.6).

En esta cuenta 134 «Operaciones de cobertura» se registra el importe de la pérdida o ganancia del instrumento de cobertura que se haya determinado como **cobertura eficaz**, en el caso de coberturas de flujos de efectivo o de **cobertura de una inversión neta** en un negocio en el extranjero. Puesto que se refiere a operaciones con impacto en el patrimonio neto, las reglas de registro contable están en relación con las correspondientes cuentas del grupo 8. Gastos imputados al patrimonio neto (ver nº 7620 s.) y 9. Ingresos imputados al patrimonio neto (ver nº 7720 s.). Esta cuenta no existe en el PCG PYMES.

A su vez se divide en las siguientes subcuentas:

- 1340 «Cobertura de flujos de efectivo»; y
- 1341 «Cobertura de una inversión neta en un negocio en el extranjero».

Su **movimiento**, con carácter general, el siguiente:

a) Se abona en los siguientes supuestos:

- Al cierre del ejercicio, por los **beneficios** por coberturas de flujos de efectivo o por coberturas de una inversión neta en un negocio en el extranjero, con cargo a la cuenta 910 «Beneficios por coberturas de flujos de efectivo» o 911 «Beneficios por coberturas de inversiones netas en un negocio en el extranjero».

- Al cierre del ejercicio, por las **pérdidas transferidas** en coberturas de flujos de efectivo o por coberturas de una inversión neta en un negocio en el extranjero con cargo a la cuenta 912 «Transferencia de pérdidas por coberturas de flujos de efectivo» o 913 «Transferencia de pérdidas por coberturas de inversiones netas en un negocio en el extranjero».

- Por el gasto por **impuesto sobre beneficios** que surja en estas operaciones, con cargo a las cuentas del subgrupo 83. Impuesto sobre beneficios.

b) Se carga en los siguientes supuestos:

- Al cierre del ejercicio, por las **pérdidas** por coberturas de flujos de efectivo o por coberturas de una inversión neta en un negocio en el extranjero, con abono a la cuenta 810 «Pérdidas por coberturas de flujos de efectivo» o 811 «Pérdidas por coberturas de inversiones netas en un negocio en el extranjero».

- Al cierre del ejercicio, por los **beneficios transferidos** en coberturas de flujos de efectivo o por coberturas de una inversión neta en un negocio en el extranjero, con abono a la cuenta 812 «Transferencia de beneficios por coberturas de flujos de efectivo» o 813 «Transferencia de beneficios por coberturas de inversiones netas en un negocio en el extranjero».

- Por el gasto por **impuesto sobre beneficios** que surja en estas operaciones, con abono a las cuentas del subgrupo 83. Impuesto sobre beneficios.

EJEMPLO La sociedad Jazz tiene previsto realizar una determinada venta en dólares que se encuentra pendiente de determinadas modificaciones legales que la hagan jurídicamente viable. Los responsables de la sociedad no tienen ninguna duda razonable sobre la viabilidad de la operación, por lo que deciden cubrir las posibles fluctuaciones en el tipo de cambio del dólar con contratos de futuro, de tal forma que dejarían a cubierto la posible diferencia entre el valor actual de tipo de cambio (1 dólar = 1 euro) y una posible bajada del mismo hasta 0,7 (1 dólar = 0,7 euros) en la fecha en que finalmente se realice la venta, que probablemente será en el ejercicio siguiente.

Puesto que se pretende cubrir el riesgo asociado a un activo reconocido, y la operación de venta es altamente probable, se cumplirían los requisitos para considerar que se trata de una cobertura de flujos de efectivo, y por tanto también de valor razonable.

Al formalizar los contratos de futuro, normalmente el intermediario financiero exige una determinada garantía que se registra contablemente como una fianza (cuenta 565 «Fianzas constituidas a corto plazo») por el importe entregado por la empresa por este concepto, importe que podría variar a lo largo de la vida de la cobertura en función de las revisiones que pudieran efectuarse de la garantía. En estos casos, la entidad financiera procede a realizar liquidaciones periódicas, que se van registrando en la misma cuenta de fianzas.

En el caso de coberturas de flujos de efectivo, como ocurre en el ejemplo, los cambios de valor de la partida de cobertura atribuibles al riesgo cubierto se reconocen generalmente en el patrimonio neto hasta que la operación cubierta se realice efectivamente y afecte al resultado. Por tanto, si al cierre del ejercicio la operación está pendiente, y se ha producido una variación positiva del derivado, ese beneficio se registraría en el patrimonio neto como sigue:

Núm	Cuenta	Debe	Haber
5593	Activos por derivados financieros a corto plazo, instrumentos de cobertura	XX	
910	Beneficios por coberturas de flujos de efectivo		XX

También hay que determinar el saldo de la cuenta 1340 «Cobertura de flujos de efectivo»:

Núm	Cuenta	Debe	Haber
910	Beneficios por coberturas de flujos de efectivo	XX	
1340	Cobertura de flujos de efectivo		XX

Diferencias de conversión (PGC cuenta 135) En esta cuenta se debe registrar la diferencia que surge al convertir a la **moneda de presentación**, euro, las partidas del balance y de la cuenta de pérdidas y ganancias en el caso de que la moneda funcional sea distinta de la moneda de presentación. Puesto que se refiere a operaciones con impacto en el patrimonio neto, las reglas de registro contable están en relación con las correspondientes cuentas del grupo 8. Gastos imputados al patrimonio neto (ver n° 7635 s.) y 9. Ingresos imputados al patrimonio neto (ver n° 7730 s.).

Con carácter general, su **movimiento** es el siguiente:

a) Se abona en los siguientes supuestos:

- Al cierre del ejercicio, por los **ingresos** por diferencias de conversión, con cargo a la cuenta 920 «Diferencias de conversión positivas».
- Al cierre del ejercicio, por la **transferencia** de diferencias de conversión negativas, con cargo a la cuenta 921 «Transferencia de diferencias de conversión negativas».
- Por el gasto por **impuesto sobre beneficios** vinculado a la diferencia de conversión, con cargo a las cuentas del subgrupo 83. Impuesto sobre beneficios.

b) Se carga en los siguientes supuestos:

- Al cierre del ejercicio, por los **gastos** por diferencias de conversión, con abono a la cuenta 820 «Diferencias de conversión negativas».
- Al cierre del ejercicio, por la **transferencia** de diferencias de conversión positivas, con abono a la cuenta 821 «Transferencia de diferencias de conversión positivas».
- Por el gasto por **impuesto sobre beneficios** vinculado a la diferencia de conversión, con abono a las cuentas del subgrupo 83. Impuesto sobre beneficios.

Ajustes por valoración en activos no corrientes y grupos enajenables de elementos, mantenidos para la venta (PGC cuenta 136) Se recogen en esta cuenta los ajustes por **valor razonable** de activos no corrientes clasificados como mantenidos para la venta, y de activos y pasivos directamente asociados, clasificados como grupos enajenables de elementos mantenidos para la venta, cuyas **variaciones de valor**, previamente a su clasificación en esta categoría, ya se imputaban a otra cuenta del subgrupo 13. Subvenciones, donaciones y ajustes por cambios de valor.