

Cierre contable y fiscal

Registro de determinadas operaciones en patrimonio neto.



En este artículo analizamos, en resumen, la aplicación de determinadas operaciones de registro contable que durante el ejercicio o, a su cierre, afectan a las principales cuentas que integran el Patrimonio Neto, cuyo objetivo es mejorar la situación económico-financiera de la empresa y su ajuste fiscal.

El PGC Pymes define que: “el patrimonio neto constituye la parte residual de los activos de la empresa, una vez deducidos todos sus pasivos. Incluye las aportaciones realizadas, ya sea en el momento de su constitución o en otros posteriores, por sus socios o propietarios, que no tengan la consideración de pasivos, así como los resultados acumulados u otras variaciones que le afecten.”

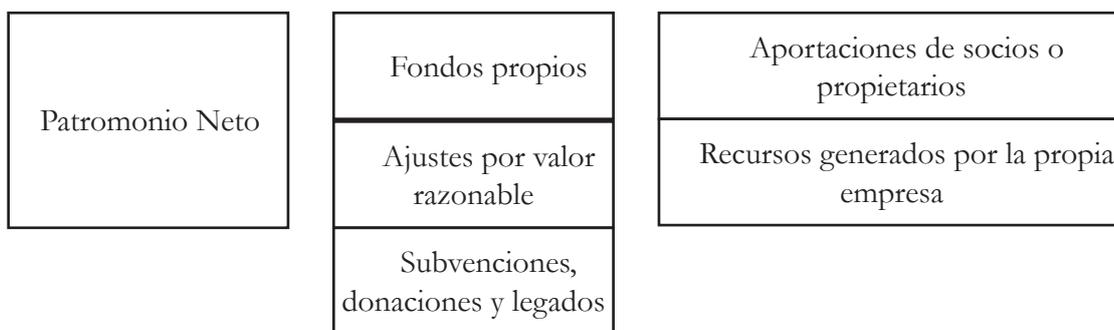
Autores:

Juan Carlos Berrocal Rangel

Presidente de la aece
Abogado especialista mercantil y fiscal

María Emperatriz Berrocal Acosta

Economista
Abogada



OPERACIONES DE CAPITALIZACIÓN PARA LA MEJORA DEL PATRIMONIO NETO

Cuentas del PGC que registran el Capital, dentro del Patrimonio neto:

- 10 Capital
 - 100. Capital social.
 - 101. Fondo social.
 - 102. Capital.
 - 103. Socios por desembolsos no exigidos.
 - 1030. Socios por desembolsos o exigidos, capital social.
 - 104. Socios por aportaciones no dinerarias pendientes.
 - 1040. Socios por aportaciones no dinerarias pendientes, capital social.
 - 108. Acciones o participaciones propias en situaciones especiales.
 - 109. Acciones o participaciones propias para reducción de capital.

Ampliaciones de capital dinerarias o no dinerarias.

Si durante el ejercicio se ha acordado un aumento de capital dinerario, o bien se estableció el aumento de capital condicionado a la evolución de la Sociedad, como puede ser el cumplimiento de objetivos en la evolución del EBITDA, o bien como una operación de conveniencia al cierre del ejercicio.

Tendremos en cuenta lo establecido en el artículo 189 del Reglamento del Registro Mercantil, que dispone que:

1. *“Cuando la aportación fuese dineraria, en la escritura de constitución o de aumento del capital, el Notario dará fe de que se le ha exhibido y entregado la certificación del depósito de las correspondientes cantidades a nombre de la sociedad en una entidad de crédito, certificación que el Notario incorporará a la escritura. A estos efectos la fecha del depósito no podrá ser anterior en más de dos meses a la de la escritura de constitución o a la del acuerdo de aumento de capital.*

2. *Lo anterior no será necesario en el caso de que se haya entregado el dinero al Notario autorizante para que éste constituya el depósito a nombre de la sociedad. La solicitud de constitución del depósito se consignará en la escritura.*

En el plazo de 5 días hábiles el Notario constituirá el depósito en una entidad de crédito, haciéndolo constar así en la escritura matriz por medio de diligencia separada.”

Contabilización de ampliación de capital de los socios dineraria	Debe	Haber
(572) Banco e instituciones de crédito c/c vista, euros	100.000	
(100) Capital Social		100.000

Contabilización de ampliación de capital con cargo a reservas	Debe	Haber
(11x) Reservas	100.000	
(100) Capital Social		100.000

Cuando la aportación no fuese dineraria, se estará a lo dispuesto en el artículo 190 de del mismo texto legal, que establece:

1. *“Cuando la aportación fuese no dineraria, se describirán en la escritura los bienes o derechos objeto de la aportación, con sus datos registrales si existieran, el título o concepto de la aportación, la valoración en pesetas que se le atribuya, así como la numeración de las participaciones asignadas en pago.*

Si se tratase de la aportación de una empresa o establecimiento comercial, industrial o de servicios, se describirán en la escritura los bienes y derechos registrables y se indicará el valor del conjunto o unidad económica objeto de aportación. Los restantes bienes podrán relacionarse en inventario, que se incorporará a la escritura.

2. *En el supuesto de que existan aportaciones no dinerarias que se hayan sometido a valoración pericial conforme al artículo 38 de la Ley de Sociedades Anónimas, será de aplicación lo dispuesto en los apartados 2 y 3 del artículo 133.”*

Contabilización de ampliación de capital de los socios no dineraria	Debe	Haber
(2xx) Inmovilizado; o (3xx) Existencias; o (4xx) Clientes	100.000	
(100) Capital Social		100.000

Capitalización de deuda.

Si la ampliación de capital se ha realizado mediante compensación de créditos se estará a los requerimientos establecidos en el Art. 301.1,2 y 3 de la Ley de Sociedades de Capital y en el Art. 199.3 del Reglamento del Registro Mercantil. La conversión de los pasivos en ampliación de capital podría darse también como derivadas de la condonación de deudas, por lo que parte de la ampliación podría ser capital y otra parte, por ejemplo, ingresos.

Mediante esta operación de ampliación de capital, podemos descargar el pasivo

exigible, en ocasiones, los préstamos de los socios a la sociedad y aumentamos las posibilidades de financiación externa, convirtiendo de esta forma, los recursos ajenos en fondos propios¹.

Contabilización de ampliación de capital por compensación de deudas. Emisión:	Debe	Haber
(190) Acciones o participaciones emitidas	100.000	
(194) Capital emitido pendiente de inscripción		100.000

Suscripción de la compensación de crédito:	Debe	Haber
(1635) Otras deudas a largo plazo con otras partes vinculadas (socio)	100.000	
(190) Acciones o participaciones emitidas		100.000

Inscripción de la ampliación en el R.M.:	Debe	Haber
(194) Capital emitido pendiente de inscripción	100.000	
(100) Capital Social		100.000

Siendo en esta operación el contravalor del aumento de capital la compensación de créditos contra la sociedad, el derecho de asunción preferente queda automáticamente excluido sin necesidad de acuerdo expreso en este sentido, no obstante, los requisitos necesarios para la compensación de créditos mediante su transformación en capital social, son diferentes entre Sociedad Anónima o Limitada. Concretamente en una S.L. se exige²:

1. Liquidez: importe determinado.
2. Exigibilidad: créditos, vencidos.
3. Requisitos formales: Acuerdo en Junta General + informe elaborado por los administradores.
4. Información obligatoria a incluir a la Escritura de ampliación de capital por compensación de créditos establecida en el Artículo 199.3 del Reglamento del Registro Mercantil.

Operaciones acordeón.

Esta es una de las operaciones a tener en cuenta al cierre contable y fiscal, pues podemos reducir y aumentar el capital social de forma simultánea, como mínimo hasta que la cifra supere o iguale el mínimo legal³. Se persigue con esta operación compensar las pérdidas acumuladas por la sociedad. Es una forma de incentivar a nuevos inversores y que sus aportaciones no se vean perjudicadas por las pérdidas acumuladas en la sociedad, eliminando las mismas al disminuir el capital social⁴.

Serán nulas las operaciones acordeón cuyo objetivo no sea el saneamiento de pérdidas de la sociedad, así se ha pronunciado la jurisprudencia del Tribunal Supremo⁵.

Ejemplo: Al cierre del ejercicio una S.L. con un capital social de 100.000 € registra unas pérdidas en el ejercicio de 25.000 € y unos resultados negativos de ejercicios anteriores de 50.000 €, por tanto, estaríamos ante un patrimonio neto

$(100.000 - 25.000 - 50.000) = 25.000$ €, claramente inferior a 2/3 partes del capital social, por lo que tendremos que reducir las pérdidas reduciendo el capital social. Tenemos un inversor interesado en participar en el capital social con 50.000 €, nos encontramos con dos planteamientos:

Sin operación acordeón, al hacer la ampliación de capital sumaríamos 100.000 € + 50.000 € = 150.000 €, el nuevo socio tendría una participación de 50.000 € / 150.000 € = 33.33%.

Con la operación acordeón, disminuiríamos el capital social, restándole las pérdidas acumuladas que quedaría en 25.000 € y le sumaríamos la aportación del socio de 50.000 €, en total quedaría en 75.000 €, siendo la participación del nuevo socio de 50.000 € / 75.000 € = 67,00%.

Antes de la operación acordeón		Después de la operación acordeón	
(100) Capital social	100.000	(100) Capital social (100.000-75.000+50.000)	75.000
(121) Resultados negativos de ejercicios anteriores	- 50.000	(121) Resultados negativos de ejercicios anteriores	0
(129) Resultado del ejercicio	- 25.000		
Total Patrimonio Neto	25.000	Total Patrimonio Neto	75.000

Nota: Se restituye el equilibrio patrimonial de la sociedad quedando saneado con la eliminación de las pérdidas.

Reducción capital para compensar pérdidas	Debe	Haber
(100) Capital Social (100.000-50.000-25.000)	25.000	
(100) Capital Social		25.000

Emisión participaciones:	Debe	Haber
(190) Participaciones	50.000	
(194) Capital emitido pendiente de inscripción		50.000

Por la suscripción de los títulos	Debe	Haber
(1034) Socios por desembolsos no exigidos de capital pendiente de inscripción	50.000	
(190) Acciones o participaciones emitidas		50.000

Por el desembolso	Debe	Haber
(572) Banco e instituciones de crédito c/c vista, euros	50.000	
(1034) Socios por desembolsos no exigidos de capital pendiente de inscripción		50.000

Por la inscripción en el Registro Mercantil	Debe	Haber
(194) Capital pendiente de inscripción	50.000	
(100) Capital social		50.000
(1030) Socios por desembolsos no exigidos, capital social	50.000	
(1034) Socios por desembolsos no exigidos de capital pendiente de inscripción		50.000

OPERACIONES CON RESERVAS Y OTROS INSTRUMENTOS DE PN

11. Reservas y otros instrumentos de patrimonio neto

110. Prima de emisión o asunción.

111. Otros instrumentos de patrimonio neto.

1110. Patrimonio neto por emisión de instrumentos financieros compuestos.

1111. Resto de instrumentos de patrimonio neto.

112. Reserva legal.

113. Reservas voluntarias.

114. Reservas especiales.

1140. Reservas para acciones o participaciones de la sociedad dominante.

1141. Reservas estatutarias.

1142. Reservas por capital amortizado.

1143. Reservas por fondo de comercio.

1144. Reservas por acciones propias aceptadas en garantía.

115. Reservas por pérdidas y ganancias actuariales y otros ajustes.

118. Aportaciones de socios o propietarios.

119. Diferencias por ajuste del capital a euros.

110 Prima de emisión en la S.A. o asunción en la S.L. deberán estar desembolsadas íntegramente en el momento de la suscripción. Se define como la parte de la aportación que tenemos que realizar para suscribir una acción o participación, que es la diferencia entre su valor de emisión y su valor nominal.

Cuando el aumento del capital⁶ se haga con cargo a reservas, podrán utilizarse para tal fin las reservas disponibles, las reservas por prima de asunción de participaciones sociales o de emisión de acciones y la reserva legal en su totalidad, si la sociedad fuera de responsabilidad limitada o en la parte que exceda del diez por ciento del capital ya aumentado, si la sociedad fuera anónima.

Los aumentos de capital con cargo a reservas acordados por la Junta General, requieren de un balance formulado dentro de los seis meses anteriores al acuerdo de aumento de capital y que éste sea auditado.

Ejemplo: Los accionistas de una sociedad anónima acuerdan la ampliación de capital de 100.000€ con una prima de emisión del 25% con cargo a tesorería.

Ampliación de capital con prima de emisión con aportaciones dinerarias	Debe	Haber
(572) Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros	125.000	
(100) Capital social		100.000
(110) Prima de emisión o asunción		25.000

112. Reserva legal. La LSC⁷ establece la obligación de constituir una Reserva Legal por el valor del 10% del beneficio no distribuido y hasta que se alcance el 20% del capital social, su finalidad crear y mantener una garantía frente a los acreedores y satisfacer cualquier obligación futura.

Constituimos una reserva legal	Debe	Haber
(129) Resultado del ejercicio	125.000	
(112) Reserva legal		100.000

113. Reservas voluntarias. Una vez cubierta la reserva legal, la Junta General podrá acordar la dotación de reserva voluntaria. En caso de SA podrá distribuirse en dividendo o siendo SL en participación en beneficios.

Ampliación de capital en 25.000 € con reducción de reservas voluntarias	Debe	Haber
(113) Reservas Voluntarias	25.000	
(190) Acciones o participaciones emitidas		25.000

Desde 01/01/2016 se podrá optar por amortizar el fondo de comercio con cargo a reservas siguiendo un criterio lineal de recuperación y una vida útil de diez años a contar desde la fecha de adquisición. En su caso, el valor en libros del fondo de comercio que subsista se seguirá amortizando de manera lineal a partir de esa fecha en el período de tiempo que reste hasta completar el plazo de diez años. La reserva por fondo de comercio se reclasificará a las reservas voluntarias de la sociedad en el importe que supere el fondo de comercio contabilizado en el activo del balance⁸.

Reclasificación de la reserva por fondo de comercio (a partir de 01/01/2016)	Debe	Haber
(1143) Reserva por fondo de comercio	25.000	
(113) Reservas voluntarias		25.000

114. Reservas especiales.

1140. Reservas para acciones o participaciones de la sociedad dominante. Se constituyen obligatoriamente por la adquisición de acciones o participaciones de la sociedad dominante y en tanto éstas no sean enajenadas. Se encuentran reguladas en el Artículo 142 de la LSC, que establece el régimen de las participaciones propias y de las participaciones o acciones de la sociedad dominante:

1. *“Mientras permanezcan en poder de la sociedad adquirente, quedarán en suspenso todos los derechos correspondientes a las participaciones propias y a las participaciones o acciones de la sociedad dominante.*
2. *En el patrimonio neto del balance se establecerá una reserva equivalente al importe de las participaciones o acciones adquiri-*

das, computado en el activo, que deberá mantenerse en tanto no sean enajenadas.”

Cuando se compran las acciones de la sociedad dominante con cargo a Reservas voluntarias	Debe	Haber
(113) Reservas Voluntarias	25.000	
(1140) Reservas para acciones o participaciones de la sociedad dominante.		25.000

Cuando se vendan las acciones o cese la aceptación de las acciones de la sociedad dominante en garantía	Debe	Haber
(1140) Reservas para acciones o participaciones de la sociedad dominante.	25.000	
(113) Reservas Voluntarias		25.000

1141. Reservas estatutarias. Si se establecen estatutariamente son obligatorias pero siempre después de dotar la reserva legal.

1142. Reserva por capital amortizado⁹. Acciones o participaciones de la propia empresa adquiridas por ésta y amortizadas con cargo a beneficios o a reservas disponibles.

Cuando se constituye la reserva por capital amortizado desde reservas voluntarias.	Debe	Haber
(113) Reservas Voluntarias	25.000	
(1142) Reservas para acciones o participaciones de la sociedad dominante.		25.000

Cuando se reduzca la reserva por capital amortizado se cargará la 1142	Debe	Haber
(1142) Reservas para acciones o participaciones de la sociedad dominante.	25.000	
(100) Capital social		25.000

1146 Reserva de capitalización¹⁰. Su utilización establece una reducción del tipo de gravamen sobre los beneficios no distribuidos a los socios, concretamente la reducción de la base imponible del I.S. del 10% del importe del incremento de

sus fondos propios en el período impositivo, con el límite del 10% de la base imponible previa a esta reducción y a restarle la deducción de gastos que originaron activos por impuestos diferidos y las BINs. Para su constitución es necesario que el incremento de los fondos propios se mantenga indisponible cinco años desde la constitución de esta reserva por el importe de la reducción. Es aplicable a todas las entidades que tributen al tipo general, las entidades de crédito y de hidrocarburos, las ERD, las parcialmente exentas y las entidades patrimoniales¹¹¹².

Cuando se constituye la reserva al cierre del ejercicio	Debe	Haber
(129) Resultado del ejercicio	25.000	
(1146) Reservas de capitalización		25.000

Cuando sea disponible podrá dotarse a	Debe	Haber
(1146) Reserva de capitalización	25.000	
(113) Reservas Voluntarias ó (526) Dividendo activo a pagar ó (557) Dividendo activo a cuenta		25.000

(1146) Reserva de Nivelación¹³. Esta reserva fiscal pueden aplicarla las entidades cuyo importe neto de la cifra de negocios, habida en el período impositivo inmediato anterior, sea inferior a 10 millones de euros ERD¹⁴ y que tributen al tipo general del impuesto del 25 % permitiendo reducir este gravamen hasta el 22,5%.

La realidad práctica es un diferimiento del pago de impuestos, toda vez que los importes minorados de la base imponible tendrán que adicionarse a la base en los cinco años inmediatos y sucesivos hasta el importe de las bases negativas que se pongan de manifiesto en tales periodos y, en todo caso, la parte restante deberá adicionarse a la conclusión del mencionado plazo de cinco años.

Reconocimiento del pasivo por impuesto diferido	Debe	Haber
(6301) Impuesto diferido (25% s/25.000)	6.250	
(4790) Reservas por nivelación de bases imponibles pendientes de adición		6.250

Por la dotación de las reservas	Debe	Haber
(129) Resultados del ejercicio	25.000	
(1147) Reserva de nivelación del ejercicio 20x1		25.000

Transcurrido 5 años revertimos efecto impositivo	Debe	Haber
(4790) Reservas por nivelación de bases impositivas pendientes de adición 20x1	6.250	
(6301) Impuesto diferido		6.250

Disminuimos la reserva dotada y aumento BI	Debe	Haber
(1147) Reserva de nivelación del ejercicio 20x1	25.000	
(113) Reservas voluntarias		25.000

118. Aportaciones de socios o propietarios. Los socios pueden acordar aportar o subvencionar el importe necesario para compensar las pérdidas del ejercicio o, como ya vimos para ampliación de capital. Es una operación sujeta y exenta en Operaciones Societarias (ITPAJD), la devolución de las mismas a los socios no estaría sujeta a Operaciones Societarias¹⁵. Según la DGT esta aportación no reintegrable no generará ingreso en la cuenta de PyG ni renta a integrar en la BI del IS.

Por el desembolso monetario de las aportaciones	Debe	Haber
(572) Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros	25.000	
(118) Aportaciones de socios o propietarios		25.000

Por el desembolso no monetario	Debe	Haber
(2xx) Activo no corriente	25.000	
118) Aportaciones de socios o propietarios		25.000

Por la compensación de pérdidas con aportaciones	Debe	Haber
(118) Aportaciones de socios o propietarios	25.000	
(129) Resultados del ejercicio ó, (121) Resultados negativos de ejercicios anteriores		25.000

La NRV 18^a establece el tratamiento de estas aportaciones como de subvención otorgada por los socios o propietarios. “Las subvenciones, donaciones y legados NO reintegrables otorgados por socios o

propietarios NO constituyen ingresos y se contabilizan directamente en los fondos propios independientemente del tipo que sean”.

En ocasiones, los préstamos efectuados por los socios a la sociedad, no pueden ser devueltos o, simplemente interesa a los socios y a la sociedad su aplicación a otros fines, transformándolo en aportación a los fondos propios. Procedemos a regularizar el saldo acreedor de la cuenta 551 contra la 118.

Por el traspaso de las aportaciones	Debe	Haber
(551) Cuenta corriente con socios y administradores	25.000	
(118) Aportaciones de socios o propietarios		25.000

12. Resultados pendientes de aplicación.

120. Remanente. Los beneficios no repartidos o que no se destinan a ninguna finalidad tras la aprobación de las cuentas anuales y de la distribución de resultados

121. Resultados negativos de ejercicios anteriores. Registramos las pérdidas como crédito fiscal que se podrá compensar con el beneficio de futuros ejercicios o bien con cargo a reservas o remanentes.

Aplicación de resultado (pérdida) a resultados negativos de ejercicios anteriores	Debe	Haber
(121) Resultado negativo de ejercicios anteriores	25.000	
(129) Resultados del ejercicio (pérdidas)		25.000

129. Resultado del ejercicio. El beneficio será objeto de distribución, por ejemplo, a reservas o dividendos.

Distribución del beneficio a reservas y resultados pendientes de aplicación, remanentes	Debe	Haber
(129) Resultados del ejercicio	25.000	
(1141) Reservas estatutarias		5.000
(112) Reserva legal (10% s/25.000)		2.500
(113) Reservas voluntarias		5.000
(120) Remanentes		12.500

13. Subvenciones, donaciones y ajustes por cambios de valor.

130. Subvenciones oficiales de capital¹⁶. Deberemos comprobar que las nuevas subvenciones concedidas o percibidas durante el ejercicio cumplen las condiciones de no reintegrabilidad para su registro en la cuenta 130, y de ser de explotación, en la cuenta 740. Su regulación la encontramos en NRV 18ª del PGC. Subvenciones, donaciones y legados recibidos que dispone:

1. Reconocimiento. Las subvenciones, donaciones y legados no reintegrables (o sea, que no se pueden devolver) se contabilizan inicialmente y con carácter general, como ingresos directamente imputados al patrimonio neto y se reconocerán en la cuenta de resultados como ingresos sobre una base sistemática y racional de forma correlacionada con los gastos derivados de la subvención, donación o legado, de acuerdo con los criterios que se detallan en el apartado 3 de esta norma [.....]

Las subvenciones, donaciones y legados que tengan carácter de reintegrables (que se pueden devolver) se registran como pasivos de la entidad hasta que adquieran la condición de no reintegrables

[.....]

3. Criterios de imputación a resultados. La imputación a resultados de las subvenciones, donaciones y legados que tengan el carácter de no reintegrables se efectúa atendiendo a su finalidad. [.....]

A efectos de su imputación en la cuenta de resultados, hay que distinguir entre los siguientes tipos de subvenciones, donaciones y legados:

- a. Cuando se conceden para asegurar una rentabilidad mínima o compensar los déficits de explotación: se

imputan como ingresos del ejercicio en que se conceden, salvo si se destinan a financiar déficits de explotación de ejercicios futuros, caso en el que se imputarán en dichos ejercicios.

- b. Cuando se conceden para financiar gastos específicos: se imputarán como ingresos en el mismo ejercicio en que se devengan los gastos que estén financiando.
- c. Cuando se conceden para adquirir activos o cancelar pasivos, se pueden distinguir los siguientes casos:

Activos del inmovilizado intangible, material e inversiones inmobiliarias: se imputarán como ingresos del ejercicio en proporción a la dotación a la amortización efectuada en ese periodo para los citados elementos o, en su caso, cuando se produce su enajenación, corrección valorativa por deterioro o baja en balance

[.....]

- d. Los importes monetarios que se reciben sin asignación a una finalidad específica se imputarán como ingresos del ejercicio en que se reconocen [.....] “

Por la notificación de la Administración Públicas de la resolución de concesión de la subvención.	Debe	Haber
(4708) HP, deudor por subvenciones concedidas	25.000	
(130) Subvenciones oficiales de capital		25.000

Por el abono en banco del importe de la subvención	Debe	Haber
(572) Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros	25.000	
(4708) HP, deudor por subvenciones concedidas		25.000

Al cierre 31/12/20xx por imputación al resultado	Debe	Haber
(130) Subvenciones oficiales de capital	25.000	
(746) Subvenciones, donaciones y legados de capital transferidas al resultado del ejercicio		25.000

Por el impuesto sobre beneficios diferido	Debe	Haber
(130) Subvenciones oficiales de capital (25% s/25.000)	25.000	
(479) Pasivos por diferencias temporarias imponibles		25.000

132. Otras subvenciones, donaciones y legados. En caso de existir la posibilidad de reintegro deberemos contabilizarlas como una deuda en las cuentas 172/522.

De acuerdo con dicha Norma de Valoración, las subvenciones, donaciones y legados reintegrables se registran como pasivos de la entidad hasta que adquieran la condición de no reintegrables, para lo que se deben cumplir tres condiciones:

- Que haya un acuerdo individualizado de concesión de la subvención, donación o legado a favor de la Entidad.
- Que se hayan cumplido las condiciones establecidas para su concesión.
- Que no haya dudas razonables sobre su recepción.

Una vez la subvención tenga la consideración de no reintegrable se contabilizará como ingreso directamente imputado al patrimonio neto, reconociéndose en la cuenta de pérdidas y ganancias como un ingreso siguiendo un método sistemático y racional.

Contablemente las subvenciones tienen tres instantes o situaciones:

1. Cuando se recibe la resolución de concesión de la ayuda.
2. Cuando se cobra la ayuda.
3. Cuando se realiza el gasto.

Por la notificación de la resolución de la concesión de la subvención	Debe	Haber
(4708) Hacienda Pública, deudora per subv. Concedidas	30.000	
(522) Deudas c/p transformables en subvención, o (172) Deudas l/p transformables en subvención		30.000

133. Ajustes por valoración en acti-

Cuando se cobra la subvención	Debe	Haber
(572) Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros	30.000	
(4708) Hacienda Pública, deudora por subvenciones Concedidas		30.000

Cuando utilizamos la subvención, registramos el ingreso en función del gasto	Debe	Haber
(522) Deudas c/p transformables en subvención	30.000	
(72x) Subvenciones, donaciones y legados		30.000

Reintegro exigible por incumplimiento requisitos	Debe	Haber
(658) reintegro de subvenciones	30.000	
(4757) Hacienda Pública, acreedora por subvenciones recibidas		30.000

Por el reintegro del importe de la subvención	Debe	Haber
(4757) Hacienda Pública, acreedora por subvenciones recibidas.	30.000	
(572) Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros		30.000

vos financieros a valor razonable con cambios en el patrimonio neto disponibles para la venta. Hay determinadas partidas cuya valoración al cierre del ejercicio suponen pérdidas y ganancias latentes y que no debe ser reconocidas en la cuenta de PYG del ejercicio sino directamente en el patrimonio neto.

Remitimos al lector al artículo “Modificación de la NRV 9ª. Instrumentos financieros. Nuevas clasificaciones. Contabilidad del valor inicial, posterior y, en su caso deterioro de los activos financieros” publicado en el mes de abril de 2021. Número 40 de la revista Técnica Contable y Financiera, donde desarrollamos todas las modificaciones que entraron en vigor el 1 de enero de 2021 sobre instrumentos financieros.

Por ejemplo, acciones y obligaciones cuya utilidad no es clara en la empresa y, hasta que no se vendan, sus diferencias de cotización se reflejan en el patrimonio neto (ya sea plusvalía o pérdida).

134. Operaciones de cobertura. Registramos los importes de operaciones o instrumentos de cobertura que, siendo coberturas de flujos de efectivo o coberturas de inversiones netas en negocios en el extranjero, hayan recibido la designación de “coberturas eficaces”.

Un instrumento financiero de cobertura muy utilizado son los SWAP (permutas financiera), un derivado financiero que intercambia flujos monetarios entre dos partes, sujeto a la evolución de los tipos de interés, divisas, materias primas y otros activos financieros. Se registra la estimación del valor de las pérdidas o ganancias futuras a lo largo del contrato de SWAP y que, hasta no ser liquidadas, deben ser registradas en el patrimonio neto.

Ejemplo: La entidad Transportes, S.L. contrata una operación financiera a interés variable por un periodo de amortización de 5 años. Ante la previsible subida del tipo de interés variable, contrata un instrumento de cobertura (SWAP) a tipo fijo para cubrir el riesgo de subida de interés.

El beneficio de la contratación del SWAP para dicho ejercicio conforme al tipo de interés de mercado en el momento de la operación financiera es de 3.000 euros.

Al 31/12/2022 por la regularización del patrimonio	Debe	Haber
(910) Beneficios por coberturas de flujos de efectivos	30.000	
(1340) Cobertura de flujos de efectivo		30.000

Por la pérdida adición por la contratación del swap para dicho ejercicio conforme al tipo de interés de mercado (3.000 euros)	Debe	Haber
(1340) Cobertura de flujos de efectivo	30.000	
(912) Transferencia de pérdidas por coberturas de flujos de efectivo		30.000

OTRAS OPERACIONES QUE AL CIERRE CONTABLE Y FISCAL DEBEREMOS COMPROBAR Y REGISTRAR.

CORRECCIÓN DE ERRORES REGISTRADA EN EL PATRIMONIO NETO¹⁷

Los errores, y los cambios de criterio contable se aplicarán en las cuentas anuales de forma retroactiva: ello significa que debemos modificar las cifras comparativas de las cuentas anuales y su efecto se calculará desde el ejercicio más antiguo para el que se disponga de información. Así pues, si el error proviene del ejercicio 2018 y afecta a las cuentas anuales actuales, tendremos que calcular su efecto desde ese ejercicio.

El efecto contable por el recálculo se reflejará en el saldo inicial de patrimonio neto del ejercicio más antiguo presentado (por ejemplo, para las cuentas anuales de 2021, se reflejará en los saldos iniciales de 1 de enero de 2020, que es la fecha inicial del ejercicio comparativo), en reservas voluntarias (cuenta 113), salvo que afectara a un gasto o un ingreso que se imputó en los ejercicios previos directamente al patrimonio neto.

El efecto fiscal de un cambio de criterio contable se establece en el artículo 11.3.2º de la LIS: “Los cargos o abonos a partidas de reservas consecuencia de cambios de criterios contables, se integrarán en la BI del período impositivo en que los mismos se realicen.”

Excepciones:

“No se integrarán en la BI tales apuntes que estén relacionados con ingresos o gastos, respectivamente, devengados y contabilizados de acuerdo con los criterios contables existentes en los períodos impositivos anteriores, siempre que se

hubiesen integrado en la base imponible de dichos periodos.

Tampoco se integrarán en la BI gastos e ingresos contabilizados de nuevo con ocasión de su devengo. de acuerdo con el cambio de criterio contable.”

Ejemplo: La entidad Transportes, S.L. adquiere el día 01.01.2021 un autobús con el fin de utilizarlo para el desarrollo de su actividad productiva. El importe del vehículo es de 248.000 euros, que se desembolsan en su totalidad con cargo a la tesorería de la entidad. Los autocares para transporte de viajeros están comprendidos en los “elementos de transportes externo” de la tabla de amortización de la letra a) del apartado 1 del artículo 12 de la LIS, con un coeficiente lineal máximo del 16% y un periodo de años máximo de 14 años¹⁸.

Al cierre del ejercicio 2022 la entidad detecta un error contable consistente en haber aplicado una amortización lineal del 20% que es la dispuesta en la tabla para la amortización de Autocamiones, por lo que acuerda corregir el error del exceso de amortización.

01/01/2021 Adquisición del inmovilizado	Debe	Haber
(218) Elementos de transporte	248.000	
(472) H.P., IVA soportado (21% s/240.000)	52.080	
(572) Banco e instituciones de crédito c/c vista, euros		300.080

31/12/2021 Amortización del ejercicio	Debe	Haber
(681) Amortización del inmovilizado material (248.000x20%)	49.600	
(281) Amortización acumulada del inmovilizado material		49.600

31/12/2022 Subsanción del error 2021 con ajuste imputado al patrimonio neto 248.000x16%=39.680-49.600=9.920	Debe	Haber
(281) Amortización acumulada del inmovilizado material	9.920	
(113) Reservas voluntarias		9.920

31/12/2022 Dotación amortización del ejercicio 2022 248.000x16%=39.680	Debe	Haber
(681) Amortización del inmovilizado material (248.000x16%)	39.680	
(281) Amortización acumulada del inmovilizado material		39.680

COMPENSACIÓN DE BASES IMPONIBLES NEGATIVAS¹⁹

Al cierre fiscal de 2021 comprobaremos el arrastre correcto de las BINs, recordando que la DT 21^a de la LIS, eliminó el plazo de 18 años, pasando desde el ejercicio 2015 a no tener límite en el tiempo la compensación de las BINs generadas desde el ejercicio 1997. El derecho de la Administración Tributaria para comprobar e investigar las BINs compensada o pendientes de compensación es de 10 años. Tras este plazo, se debe acreditar que las BINs resultan procedentes, así como su cuantía, mediante la exhibición de la liquidación o autoliquidación y de la contabilidad, con acreditación de su depósito durante el citado plazo en el Registro Mercantil.

Límite de compensación general: Las bases imponibles negativas que hayan sido objeto de liquidación o autoliquidación podrán ser compensadas con las rentas positivas de los períodos impositivos siguientes con el límite del 70 por ciento de la base imponible previa a la aplicación de la reserva de capitalización y a su compensación.

Según se establece en la DA 15^a de la LIS, para los contribuyentes cuyo importe neto de la cifra de negocios sea al menos de 20 millones de euros durante los 12 meses anteriores a la fecha en que se inicie el período impositivo, el límite del 70 por ciento se sustituirá por los siguientes:

- El 50 por ciento, cuando en los referidos 12 meses el importe neto de la cifra de negocios sea, al menos, de 20 millones de euros, pero inferior a 60 millones de euros.

- El 25 por ciento, cuando en los referidos 12 meses el importe neto de la cifra de negocios sea, al menos, de 60 millones de euros.

Excepción: En todo caso, se podrán compensar en el periodo impositivo bases imponibles negativas hasta el importe de 1 millón de euros.

Esta limitación a la compensación no se aplicará en los siguientes supuestos:

- Rentas correspondientes a quitas o esperas
- En el ejercicio en el que se produzca la extinción de la entidad.

- En los 3 primeros periodos impositivos de entidades de nueva creación.

- Rentas por reversión de pérdidas por deterioro, con ciertos requisitos.

El “crédito” fiscal por BINs se contabilizará cuando se prevea la generación de beneficios suficientes en los ejercicios posteriores:

Ejemplo: Una sociedad ha tenido unas pérdidas en el año 1 de 20.000 € y en el año 2 un beneficio de 80.000 €.

Año 1 Calculo impuesto I.S. (4752)		Año 2 Calculo impuesto I.S. (4752)	
Bº antes de impuestos	-20.000	Bº antes de impuestos	80.000
+ Diferencia permanentes		+ Diferencia permanentes	
- Diferencias temporales		- Diferencias temporales	
- BINs de ejercicios anteriores		- BINs de ejercicios anteriores	-20.000
Base imponible	-20.000	Base imponible	60.000
X Tipo de gravamen	25%	X Tipo de gravamen	25%
Cuota íntegra	-5.000	Cuota íntegra	15.000
Año 1: Tendremos un crédito fiscal = 5.000 €		Año 2: Ajustamos el impuesto diferido de 5.000 €	

Año 1 contabilizamos el crédito	Debe	Haber
(4745) créditos por pérdidas a compensar	5.000	
(6301) Impuesto diferido		5.000

Año 2 contabilizamos el impuesto IS	Debe	Haber
(6300) Impuesto corriente	15.000	
(4752) Hacienda Pública Acreedora I.S.		15.000

Damos de baja el crédito ya compensado a través de la BINs	Debe	Haber
(6301) Impuesto diferido	5.000	
(4745) Créditos por pérdidas a compensar		5.000

aece

a tu lado

desde 1982



Asociación
 Profesional
 de Expertos
 Contables
 y Tributarios
 de España

WWW.aece.es
932 924 948

Siguiendo con el mismo ejemplo anterior y ante la incertidumbre sobre la obtención de beneficios en el siguiente ejercicio, optamos por no contabilizar el crédito impositivo en el año 1, pero finalmente en el año 2 obtenemos un beneficio de 80.000 €. Procederemos a registrar las operaciones mediante su contabilización en el año 2.

Año 2 reconocemos el crédito del Año 1	Debe	Haber
(4745) créditos por pérdidas a compensar (B.I. 20.000x Tipo 25.00%)	5.000	
(638) Ajustes positivos en la imposición sobre beneficios		5.000

Registramos la cuota por I.S.	Debe	Haber
(6300) Impuesto corriente	15.000	
(4752) Hacienda Pública Acreedora I.S.		15.000

Damos de baja el crédito ya compensado a través de la BINs	Debe	Haber
(6301) Impuesto diferido	5.000	
(4745) Créditos por pérdidas a compensar		5.000

PRÉSTAMOS PARTICIPATIVOS: TIPOS Y TRATAMIENTO

Los préstamos participativos²⁰ son un instrumento de financiación ajena, si bien su regulación se asemeja a la financiación propia, tendremos en cuenta su utilidad en empresas en fase de expansión o para el saneamiento de problemas patrimoniales. Por su naturaleza pueden ser:

- Préstamos participativos de capital público, como los concedidos por ENISA (entidad pública dedicada a la concesión de préstamos participativos dirigidos a pymes españolas).
- Préstamos participativos de capital privado, como los concedidos por las Sociedades de Capital Riesgo, combinados con instrumentos de capital riesgo (como financiación adicional).
- Préstamos participativos en opera-

ciones vinculadas, es el más utilizado, aunque el tipo de interés aplicado es más alto.

Los préstamos participativos se diferencian de los demás préstamos principalmente por los requisitos que tienen que cumplir, fundamentalmente los siguientes:

- La entidad prestamista recibirá un beneficio o interés variable dependiendo de la actividad que lleve a cabo la empresa prestataria. Podrán acordar un interés fijo, pero normalmente se basa, en el beneficio neto, el volumen de negocio o el patrimonio total.
- En el contrato, ambas partes podrán determinar una cláusula penalizadora para el momento en que se dé una amortización anticipada.
- En orden a la prelación de créditos, contabilizar un préstamo participativo se situará después de los acreedores comunes.
- Estos son considerados como “patrimonio neto” de la empresa, a los efectos de reducción de capital y liquidación de sociedades.

Ejemplo: La sociedad A presta a la sociedad vinculada B el importe de 100.000 euros el Año 1/1/X1, a devolver en el año 1/1/X5, con un tipo de interés fijo del 5%, siempre que el resultado de explotación al cierre del ejercicio sea positivo.

Los préstamos participativos se incluyen en la 4ª categoría de valoración como Activos financieros a coste²¹, cuando sus intereses tengan carácter contingente, bien porque se pacte un tipo de interés fijo o variable condicionado al cumplimiento de un hito en la empresa prestataria (por ejemplo, la obtención de beneficios), o bien porque se calculen exclusivamente por referencia a la evolu-

ción de la actividad de la citada empresa. Si además de un interés contingente se acuerda un interés fijo irrevocable, este último se contabilizará como un ingreso financiero en función de su devengo. Los costes de transacción se imputarán a la cuenta de pérdidas y ganancias de forma lineal a lo largo de la vida del préstamo participativo.

Año 1.1.X1 reconocemos el préstamo	Debe	Haber
(572) Banco e instituciones de crédito c/c vista, euros	100.000	
(1635) Otras deudas a largo plazo, con otras partes vinculadas.		100.000

Año 1.5.X2 reconocimiento participación en beneficios	Debe	Haber
(6622) Intereses de deudas, otras partes vinculadas (100.000x5%)	5.000	
(572) Banco e instituciones de crédito c/c vista, euros		3.950
(4751) H.P. acreedora por retenciones practicadas (21% s/5000)		1.050

Nota: Fiscalmente los Intereses pagados por la empresa prestataria a la prestamista, cuando formen parte del mismo grupo de sociedades, según los criterios

establecidos en el artículo 42 del Código de Comercio, se consideran retribución de los fondos propios y, por lo tanto, gasto no deducible .

Para el tratamiento de los Intereses devengados por la empresa prestamista, tendremos en cuenta que:

- a. Si su porcentaje de participación es de más del 5% sobre el capital de la empresa prestataria quedarán exentos por evitar la doble imposición (art. 21 LIS).
- b. En el caso contrario, los intereses recibidos tributarán como ingresos por cesión a terceros de capitales propios.

Así mismo, los posibles deterioros de valor de créditos con partes vinculadas no serán fiscalmente deducibles en virtud del artículo 13.1. 2º de la Ley 27/2014.

Notas al final

- 1 Ver consulta núm. 1 del BOICAC 127septiembre de 2021, publicado el 18/10/2. Artículo 33 de la RICAC de 5 de marzo de 2019 y las Consultas 5 del BOICAC 79 y 4 del BOICAC 89.
- 2 Art. 301 del Real Decreto Legislativo 1/2010, de 2 de julio, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley de Sociedades de Capital.
- 3 Artículo 4 de la LSC (3.000 euros para la SL y 60.000 euros para la SA).
- 4 Artículo 343 a 345 de la LSC. 1/2010
- 5 SSTS 4147/2011, de 30 de mayo; 1720/2012, de 15 de marzo.
- 6 Artículo 303. Aumento con cargo a reservas. LSC 1/2010
- 7 Artículo 274 LSC 1/2010.
- 8 Real Decreto 602/2016, de 2 de diciembre por el que se modificó el PGC aprobado por el Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre; el PGC de Pymes, que establece las normas para la amortización del fondo de comercio.
- 9 Artículo 335 LSC 1/2010
- 10 Artículo 25 de la LIS 27/2014
- 11 Consulta Vinculante V1839-18
- 12 Consulta Vinculante V4127-15
- 13 Artículo 105 de la LIS 27/2014
- 14 Artículo 101 de la LIS 27/2014
- 15 V1887-15 de la DGT
- 16 Consulta núm. 2 del BOICAC núm. 117/2019
- 17 NRV 22ª para PGC y NRV 21ª PGC Pymes.
- 18 Consulta Vinculante V0171-17
- 19 Artículo 26 de la LIS, de 27/2014
- 20 Artículo 20 Real Decreto Ley 7/1996, de 7 de junio, sobre medidas urgentes de carácter fiscal y de fomento y liberalización de la actividad económica.
- 21 Modificada por Real Decreto 1/2021, de 12 de enero de 2021, que afecta a la NRV 9ª del PGC sobre los instrumentos financieros.