

Esta obra ha sido realizada  
sobre la base de un estudio técnico  
cedido a **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.

© FRANCIS LEFEBVRE  
LEFEBVRE-EL DERECHO, S.A.  
C. Monasterios de Suso y Yuso, 34. 28049 Madrid  
[www.evl.es](http://www.evl.es)  
Precio: 142,48 € (IVA incluido)

ISBN: 978-84-18190-94-0  
Depósito legal: M-28207-2020

Impreso en España  
por Printing '94  
C/ Orense, nº 4 - 2º. 28020 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. Diríjase a CEDRO (Centro Español de Derechos Reprográficos, [www.cedro.org](http://www.cedro.org)) si necesita fotocopiar o escanear algún fragmento de esta obra.

**MEMENTO** **PRÁCTICO**  
FRANCIS LEFEBVRE

**Cierre  
Fiscal-Contable**

**Ejercicio 2020**

Fecha de edición: 23 de octubre de 2020



# Plan general

	<b>Número marginal</b>
<b>PARTE PRIMERA</b>	
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
<b>PARTE SEGUNDA</b>	
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
<b>PARTE TERCERA</b>	
Capítulo 16. Regímenes especiales: empresas de reducida dimensión, consolidación y reorganizaciones empresariales.....	9700
<b>ANEXOS</b>	
	12000
<b>TABLA ALFABÉTICA</b>	

# Abreviaturas

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



# 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

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

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

## CAPÍTULO 1

## Financiación básica

(PGC Grupo 1)

A.	Fondos propios .....	110
B.	Subvenciones, donaciones y ajustes por 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

## LISTA DE CONTROL

105

⇒ <b>Fondos propios</b> (nº 110 s.): ¿Existen modificaciones en las cuentas de capital social, prima de emisión o reservas? ✓ Verificar imposición indirecta (ITP y AJD). Si existe recepción o entrega de bienes inmuebles, verificar tributación por IVA o ITP y AJD. ✓ Comprobar contrapartida: dinero en metálico, bienes o derechos. ✓ Verificar posible retención a cuenta del IRPF o del IS en el reparto de dividendos.
⇒ <b>Subvenciones</b> (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.
⇒ <b>Fondos para complementos de pensiones</b> (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.
⇒ <b>Provisión para impuestos</b> (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.
⇒ <b>Provisión para responsabilidades</b> (nº 520 s.): ✓ Verificar si existen litigios en curso, indemnizaciones o pagos debidamente justificados: - Analizar el gasto subyacente y determinar su deducibilidad. - Si se produce la aplicación de provisiones dotadas en ejercicios anteriores, verificar su tratamiento fiscal y revertir el posible ajuste positivo. ✓ Comprobar provisiones para atender a gastos de personal o de despido: - En caso de devengo y rescisión del contrato, verificar que la cuantificación se ajusta a las estipulaciones contractuales o a las normas laborales al efecto (despidos). - Si se produce la aplicación de provisiones dotadas en ejercicios anteriores, verificar el tratamiento fiscal y revertir el posible ajuste positivo. ✓ ¿Existen provisiones para responsabilidades por algún otro concepto?: - Verificar los conceptos a que se refieren y su naturaleza a efectos de su deducibilidad. - Si se produce la aplicación de provisiones dotadas en ejercicios anteriores, verificar el tratamiento fiscal y revertir el posible ajuste positivo.

⇒ <b>Desmantelamiento, retiro o rehabilitación del inmovilizado</b> (nº 600 s.)
<ul style="list-style-type: none"> <li>✓ Verificar si se ha activado como mayor valor del inmovilizado.</li> <li>✓ Verificar si su amortización cumple los requisitos fiscales para su deducibilidad.</li> </ul>
⇒ <b>Provisión por actuaciones medioambientales</b> (nº 620 s.):
<ul style="list-style-type: none"> <li>✓ Si existe saldo verificar que se ha formulado un plan a la Administración tributaria y que el mismo ha sido aprobado para su deducibilidad.</li> </ul>
⇒ <b>Provisión para reestructuraciones</b> (nº 650 s.):
Si existe saldo:
<ul style="list-style-type: none"> <li>✓ Verificar si se corresponde con obligaciones legales o contractuales, en cuyo caso es deducible.</li> <li>✓ Verificar si se corresponde con obligaciones tácitas o implícitas, en cuyo caso no es deducible.</li> </ul>
⇒ <b>Provisión por transacciones con pagos basados en instrumentos de patrimonio</b> (nº 670 s.):
<ul style="list-style-type: none"> <li>✓ Verificar su correcta contabilización.</li> <li>✓ Comprobar el origen de la misma, ya que si la transacción se ha realizado con empleados no es deducible.</li> </ul>
⇒ <b>Obligaciones implícitas o tácitas</b> (nº 690):
<ul style="list-style-type: none"> <li>✓ Verificar si en alguna cuenta de provisiones la dotación se corresponde con este tipo de obligaciones, ya que las mismas no son deducibles.</li> </ul>
⇒ <b>Grandes reparaciones</b> (nº 730 s.):
<ul style="list-style-type: none"> <li>✓ Verificar si se ha activado como mayor valor del inmovilizado.</li> <li>✓ Verificar si su amortización cumple los requisitos fiscales para su deducibilidad.</li> </ul>
⇒ <b>Activos revertibles y fondo de reversión</b> (nº 750 s.):
<ul style="list-style-type: none"> <li>✓ Verificar su imputación al activo y su amortización.</li> <li>✓ Si se produce la aplicación de dotaciones de ejercicios anteriores, verificar el tratamiento fiscal y revertir el posible ajuste positivo.</li> </ul>
⇒ <b>Desembolsos pendientes sobre acciones</b> (nº 850 s.):
<ul style="list-style-type: none"> <li>✓ Revisar la justificación societaria que ampara que los saldos estén pendientes de desembolso.</li> <li>✓ Posible aplicación de las reglas de operaciones vinculadas y posible devengo de intereses.</li> </ul>
⇒ <b>Acciones propias</b> (nº 870 s.):
<ul style="list-style-type: none"> <li>✓ Verificar que contablemente no generan resultado y que se computan como menos fondos propios.</li> </ul>

## A. Fondos propios

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

### 1. Capital social

[PGC cuenta 100]

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

**Precisiones** Con efectos aplicables a las cuentas anuales de los ejercicios iniciados **a partir del 1-1-2020**, se aprueba un desarrollo reglamentario del PGC y del PGC PYMES en materia de presentación de instrumentos financieros y de las implicaciones contables de la regulación mercantil sobre las aportaciones sociales, las operaciones con acciones y participaciones propias, la aplicación del resultado, el aumento y reducción del capital y, en general, otros aspectos contables relacionados con la regulación mercantil de las sociedades de capital (ICAC Resol 5-3-19).

**Aumento del capital social** (LITP art.19 y 45.1.B.11) Dentro de las tareas del proceso de revisión del **cierre del ejercicio** se han de identificar las operaciones de este tipo que se hayan efectuado en el mismo y tener en cuenta sus posibles implicaciones fiscales.

Con carácter general, a efectos del **ITP y AJD**, estas operaciones suponen para la sociedad la realización del hecho imponible de la modalidad Operaciones Societarias, aunque se encuentre exenta (nº 11629 Memento Fiscal 2020).

No obstante, cuando la ampliación de capital se ha suscrito mediante **aportaciones no dinerarias** y, entre los elementos aportados existe un inmueble, se puede haber devengado el **IVA**, que supondría un mayor importe de las cuotas de IVA soportadas en el ejercicio y que podrían ser, en caso de que la sociedad esté sujeta a la aplicación de la regla de prorrateo, objeto de regularización (nº 9152 y nº 10435 s. Memento Fiscal 2020).

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

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

120

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

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

En una ampliación de capital con emisión de nuevas participaciones, para dos socios a la par y para otro por encima de la par, con el propósito de cubrir el valor de la emisión con un crédito previamente existente entre ambos, en la medida en que esta última aportación de uno de los socios se materializa en una **proporción superior** a la que le correspondería por su participación efectiva, dicho exceso se contabiliza como un aumento del patrimonio para la sociedad beneficiaria (una donación) y no como mayor valor de la prima de emisión o asunción, que formará parte de la base imponible del IS de la sociedad.

Por el socio, una aportación superior a la que le hubiera correspondido con arreglo a su participación efectiva en el capital de la sociedad se considera gasto contable, el cual no resulta fiscalmente deducible a efectos de determinar la base imponible del IS (DGT CV 27-7-10; ICAC consulta núm 7, BOICAC núm 75).

3) El aumento de capital, además del impuesto, tiene como únicos **costes** los gastos de notaría y Registro Mercantil. No obstante, en caso de simple aportación a fondos propios (en proporción al capital de cada socio), no existe coste alguno, pues basta con un acuerdo de la junta general y su presentación a liquidación (como exento) en el Servicio Territorial de la Comunidad Autónoma correspondiente.

4) En una ampliación de capital por **compensación de créditos**, desde la perspectiva de la sociedad prestamista y prestataria, contablemente (ICAC consulta núm 4, BOICAC núm 89):

- La **prestamista** debe reclasificar a inversiones financieras el valor razonable del préstamo concedido, registrando con cargo a la cuenta de pérdidas y ganancias cualquier diferencia que pudiera existir entre el coste amortizado a la fecha de ampliación de capital y su valor de mercado. Dicha

122

123



diferencia, dada las condiciones de la operación, va a ser negativa, salvo que ya se haya reconocido deterioro de valor en el importe del anterior crédito.

- La **prestataria** ha de contabilizar la baja del pasivo financiero y reconocer el correspondiente aumento de los fondos propios por un importe equivalente al valor razonable de la aportación efectiva que se ha realizado, es decir, el precio de adquisición del crédito satisfecho a la entidad financiera, registrando el exceso como prima de emisión o asunción, y reconociendo el mismo como un ingreso en la cuenta de pérdidas y ganancias (ICAC consulta núm 5, BOICAC núm 79).

Asimismo, la diferencia entre el importe por el que se encontraba contabilizado el pasivo dado de baja y el incremento de fondos propios, se ha de reconocer como un ingreso en la cuenta de pérdidas y ganancias (presuponiendo igualmente que el valor razonable del pasivo sea inferior a su valor contable, es decir, su coste amortizado).

El mismo criterio se aplica en caso de que la deuda capitalizada fuese un **préstamo** y cuando las sociedades prestamista y prestataria perteneciesen al mismo **grupo**. En el caso de los **socios** personas jurídicas de una sociedad de responsabilidad limitada que, ante las dificultades financieras que atraviesa su participada, adquieren a una entidad financiera el crédito que esta otorgó en su día a la mercantil con un **descuento** respecto al principal adeudado, con el propósito de proceder a la cancelación de la deuda mediante la condonación, una ampliación de capital por compensación de créditos, o una combinación de ambas, los socios han de dar de baja el crédito por su valor en libros y contabilizar con carácter general un mayor valor de su participación, salvo que no sea probable que la empresa obtenga beneficios económicos futuros derivados de dicha aportación, en cuyo caso debería registrarse como un gasto (ICAC consulta núm 7, BOICAC núm 75).

## 124

5) Constituye un caso especial de **quita** la capitalización de créditos cuyo valor de mercado es inferior a su nominal, en cuyo caso el ingreso que resulta no se integra en la base imponible del deudor; en cuanto a la base imponible de la entidad acreedora, se genera una renta positiva por la diferencia entre el importe del aumento de capital y el valor fiscal del crédito aportado. Por el contrario, en las quitas resultantes de un proceso concursal, el ingreso se integra en la base imponible del deudor, aunque sea de una forma diferida (nº 6270 s.).

En estos términos, cuando una entidad A tiene un crédito frente a la entidad B de la que tiene el 100% de su capital, tras el deterioro del crédito en la entidad A, sin haber sido deducible, con la **capitalización o condonación del crédito** en la entidad B no se genera un ingreso a efectos fiscales en el prestatario, pues la deuda que tiene frente al prestamista se corresponde con el importe del mismo capitalizado o condonado (DGT CV 5-7-13; CV 28-1-14; en el mismo sentido en el caso de participaciones indirectas, DGT CV 28-1-14).

6) La ampliación de capital **con cargo a reservas** debe registrarse en el ejercicio de su inscripción en el Registro Mercantil, a menos que la ampliación proceda del ejercicio anterior y en el momento de inscripción todavía no se hubieran formulado las cuentas anuales, en cuyo caso la ampliación de capital se incorpora en el balance cerrado del ejercicio anterior (ICAC consulta núm 4, BOICAC núm 82).

Cuando la escritura en que se documenta una ampliación de capital se haya otorgado en un **año distinto** a aquel en que se produce su inscripción en el Registro Mercantil, como fecha de la ampliación ha de prevalecer la de la escritura (TEAC 6-11-18).

7) Con efectos para los ejercicios iniciados **a partir del 1-1-2020**, el ICAC aclara el tratamiento contable de todas las aportaciones sociales, es decir, de las aportaciones de los socios al capital (acciones comunes, sin voto, con privilegio y rescatables), así como de otras posibles aportaciones de los socios a los fondos propios y de las aportaciones de los mismos socios realizadas a cuenta de futuras ampliaciones de capital, y, en particular, la fecha en que estas operaciones surten efectos contables. Asimismo aclara otras cuestiones de diversa índole, como las prestaciones accesorias, el usufructo de acciones y las cuentas en participación. También aclara los aumentos y reducciones de capital, debiendo destacarse el registro contable de los aumentos de capital por compensación de deudas, que, sin perjuicio del cumplimiento de los requisitos previstos en la LSC, se contabiliza por el valor razonable de la deuda que se cancela, de acuerdo con la interpretación del ICAC acerca del tratamiento contable de estas operaciones -ICAC consulta núm 5, BOICAC núm 79; ICAC consulta núm 4, BOICAC núm 89- (ICAC Resol 5-3-19 art.8 a 19 y 32 a 35).

## 125

**Reducción del capital social** (LIS art.17; LIRPF art.33.3; LITP art.19, 23 y 25) En el proceso de **cierre del ejercicio** debe analizarse si concurren alguna de las siguientes implicaciones, y verificarse que las operaciones efectuadas han cumplido todas las obligaciones fiscales que les son propias.

Las implicaciones fiscales varían en función de la **finalidad** con la que se ha llevado a cabo la reducción de capital social.

a) 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 (nº 11596 s. Memento Fiscal 2020).

Asimismo, para los **socios**, ya sean personas físicas o jurídicas, no supone una modificación del precio de adquisición de su participación en la sociedad.

**b)** 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 (nº 11596 s. Memento Fiscal 2020). No obstante, en la práctica es habitual que la sociedad que reduce capital retenga de la devolución a los socios el importe correspondiente a la modalidad Operaciones Societarias y efectúe su ingreso en nombre de los socios.

Si la devolución es **no 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 fiscal (nº 2915 s.).

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:

- para los socios personas físicas: el importe de la devolución o el valor normal de mercado de los bienes o derechos percibidos minorará el valor de adquisición; si existe un exceso, el mismo tributa como rendimiento del capital mobiliario (nº 1002 Memento Fiscal 2020).

- para los socios personas jurídicas: la devolución dineraria o no dineraria supone que deban integrar en sus bases imponibles el exceso del valor de mercado de los elementos recibidos sobre el valor fiscal de la participación (nº 2915 s.).

**[Precisiones]** 1) En las **SICAV**, reguladas en la L 35/2003 y no sometidas al tipo general de gravamen, se ha de integrar en la base imponible del socio el importe total percibido en la reducción de capital con el límite del aumento del valor liquidativo de las acciones desde su adquisición o suscripción hasta el momento de la reducción de capital social, sin posibilidad de deducción alguna en la cuota íntegra.

También se aplica esta regla a **organismos de inversión colectiva equivalentes** a las SICAV que estén registrados en otro Estado, con independencia de cualquier limitación que tuvieran respecto de grupos restringidos de inversores, en la adquisición, cesión o rescate de sus acciones; en todo caso resulta aplicable a las sociedades amparadas por la normativa comunitaria por la que se coordinan las disposiciones legales, reglamentarias y administrativas sobre determinados organismos de inversión colectiva en valores mobiliarios (Dir 2009/65/CE).

2) Si una sociedad con ejercicio económico coincidente con el año natural decide realizar una **reducción de capital para compensar las pérdidas** de los nueve primeros meses de un año, la reducción de capital debe aparecer reflejada en el balance de cierre de ese ejercicio siempre que la fecha de inscripción en el Registro Mercantil de la escritura de reducción sea anterior a la fecha de formulación de las cuentas anuales.

Si se refleja en el **balance** de ese ejercicio cerrado, el resultado de la cuenta de pérdidas y ganancias, en la que se reflejan todos los ingresos y gastos, no coincide con el epígrafe del patrimonio neto en que lucen los resultados del ejercicio, debido a la compensación de las pérdidas producidas en los nueve primeros meses del ejercicio.

La **información** sobre esta operación debe recogerse en la memoria y en el estado total de cambios en el patrimonio neto correspondiente al ejercicio, circunstancia que va a motivar el reconocimiento de un ajuste positivo, por el importe de las pérdidas que se compensan, en la columna correspondiente al resultado del ejercicio, que debe mostrarse como una operación con socios o propietarios en la partida 2. Reducciones de capital (ICAC consulta núm 4, BOICAC núm 81).

Este criterio se recoge con efectos para los ejercicios que se inicien **a partir de 1-1-2020** mediante resolución del ICAC, que también aclara aspectos contables sobre las reducciones de capital por pérdidas, la operada para dotar la reserva legal o reservas disponibles, y las que tienen por objeto la devolución de aportaciones o la adquisición de participaciones propias para su amortización (ICAC Resol 5-3-19 art.36 a 40).

3) La **amortización** por una sociedad de la totalidad de las acciones de una entidad para la compensación de pérdidas acumuladas, implica que la entidad inversora reconozca la baja de las mismas y aplicar la cuenta correctora de valor, o reconocer la correspondiente pérdida por baja, en el caso de que no se hubiese reconocido previamente un deterioro de valor (ICAC consulta núm 3, BOICAC núm 120).

130

## 2. Prima de emisión o asunción

[PGC cuenta 110]

En el proceso de **cierre fiscal y contable** también es conveniente analizar si durante el ejercicio económico han existido **movimientos** en la cuenta de prima de emisión o asunción, lo cual puede indicar 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.

**[Precisiones]** Las **referencias** a la prima de emisión deben entenderse efectuadas en su caso a la prima de asunción.

140

**145 Aumento de la prima de emisión** (LITP art.19) 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 (nº 11586 s. Memento Fiscal 2020), 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 del IS.

Adicionalmente, debe tenerse 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 prorata, objeto de regularización (nº 9152 y nº 10435 s. Memento Fiscal 2020).

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, por tanto, como 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 especial de reorganizaciones empresariales (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 fiscal, lo cual debe realizarse mediante el correspondiente ajuste extracontable positivo (nº 2755 s.).

Por último, 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. En cuanto a la valoración por parte de los socios de su participación en la sociedad en estos casos, no se va a ver afectada.

**150**

**Precisiones** **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 mayor valor de su participación en la entidad perceptora de la misma; en cuanto a la esta última, tiene la consideración de fondos propios (DGT CV 9-1-08; CV 28-4-08; CV 14-11-08). En estos casos, no se produce un incremento patrimonial lucrativo gravable en el IS cuando una sociedad que amplía su capital recibe de uno de sus socios una prima de emisión injustificadamente elevada (TS 5-3-12, EDJ 31210).

**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. A efectos del **IS**, no tiene ninguna implicación en la base imponible 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).

**3)** El mismo criterio se aplica en el caso de un **socio único** que realiza una ampliación de capital con aportación de una prima de emisión que supera el importe de reservas y plusvalías tácitas de la sociedad, no existiendo limitaciones desde el punto de vista mercantil. También en este caso un interés económico en la operación, consistente en reforzar la situación patrimonial de la entidad participada, sin que haya un desprendimiento de los fondos aportados, ya que sobre los mismos se sigue teniendo un derecho económico a través de la condición de socio del aportante (DGT CV 23-5-07).

**155 Reducción de la prima de emisión** (LIS art.17; LIRPF art.33.3; LITP art.19 y 25) 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.

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

**a)** 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.

**b)** Reducción 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 fiscal de dichos elementos, lo que obligaría a realizar el correspondiente ajuste extracontable positivo (nº 2965).

Para los **socios** supone una modificación del precio de adquisición de su participación en la sociedad, diferenciándose:

- para los socios **personas físicas**: como regla general, el importe de la devolución o el valor normal de mercado de los bienes o derechos percibidos minorará el valor de adquisición; si existe un exceso, el mismo tributa como rendimiento del capital mobiliario (nº 1002 Memento Fiscal 2020). No obstante, ver el nº 160;

- para los socios **personas jurídicas**: la devolución dineraria o no dineraria supone que, en ambos casos, deben integrar en sus bases imponibles el exceso del valor de mercado de los elementos recibidos sobre el valor fiscal de la participación (nº 2950 s.).

160

**[Precisiones]** 1) Para los **socios personas físicas**, si la distribución de la prima de emisión es de valores no admitidos a negociación en alguno de los mercados regulados de valores definidos en la normativa comunitaria relativa a los mercados de instrumentos financieros (actualmente Dir 2014/65/UE), y representativos de la participación en fondos propios de sociedades o entidades, cuando la diferencia entre el valor de los fondos propios de las acciones o participaciones correspondiente al último ejercicio cerrado con anterioridad a la fecha de la distribución de la prima y su valor de adquisición sea positiva, el importe obtenido o el valor normal de mercado de los bienes o derechos recibidos se considera rendimiento del capital mobiliario con el límite de la citada diferencia positiva.

A estos efectos, el valor de los fondos propios se minorará en el importe de los beneficios repartidos con anterioridad a la fecha de la distribución de la prima de emisión, procedentes de reservas incluidas en los citados fondos propios, así como en el importe de las reservas legalmente indisponibles incluidas en dichos fondos propios que se hubieran generado con posterioridad a la adquisición de las acciones o participaciones. El exceso sobre el citado límite minorará el valor de adquisición de las acciones o participaciones.

Cuando con posterioridad el contribuyente obtenga **dividendos o participaciones en beneficios** procedentes de la misma entidad en relación con acciones o participaciones que hubieran permanecido en su patrimonio desde la distribución de la prima de emisión, el importe obtenido de los dividendos o participaciones en beneficios minorará, con el límite de los rendimientos del capital mobiliario previamente computados que correspondan a las citadas acciones o participaciones, su valor de adquisición (nº 1002 Memento Fiscal 2020).

2) En el caso de las **SICAV**, reguladas en la L 35/2003 y no sometidas al tipo general de gravamen, cualquiera que sea la cuantía que se perciba en concepto de distribución de la prima de emisión, se integra en la base imponible del socio sin derecho a deducción alguna en la cuota íntegra.

En relación con los **organismos de inversión colectiva equivalentes** a las SICAV que estén registrados en otro Estado, ver nº 130.

161

3) La distribución de la prima de emisión, **dineraria o en especie**, realizado por una sociedad participada reduce, a efectos fiscales, el valor de la participación; a efectos contables, se registra como un ingreso (DGT CV 1-4-05). La distribución posterior a los socios de la entidad del beneficio procedente de dicho ingreso tiene el tratamiento de dividendo (DGT 14-9-04).

4) Cuando el importe dinerario recibido como consecuencia del reparto de la prima es inferior al valor de la participación, dado que no resulta renta a integrar en la base imponible, debe practicarse la correspondiente corrección al resultado contable (DGT CV 16-3-07).

5) Si la 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. Dicho importe, al reducir el valor a efectos fiscales de la participación, no se integra en la base imponible siempre que el valor de la participación exceda del importe percibido (DGT CV 16-1-08).

6) Desde el punto de vista contable, con efectos aplicables a las cuentas anuales de los ejercicios iniciados **a partir del 1-1-2020**, la prima de emisión o la de asunción son patrimonio aportado y no renta generada por la sociedad -a diferencia de otras reservas procedentes de beneficios-, pero el estatuto mercantil de estas partidas es el que rige para las ganancias acumuladas. Es decir, pueden ser objeto de distribución o reparto entre los socios previo cumplimiento de las restricciones establecidas en la LSC para la aplicación del resultado o las reservas de libre disposición, entendiéndose por tanto que se incluyen en la definición de beneficio distribuible (ICAC Resol 5-3-19 art.3 y 9.5).

170

**Ejemplo** En una sociedad se produce una 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 de adquisición de la participación .....	300,00	Capital .....	300,00
		Reservas .....	900,00

#### Situación posterior a la ampliación de capital

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

### 3. Reservas y otros instrumentos de patrimonio

(PGC cuenta 111 a cuenta 119)

180

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 (nº 185 s.). Sin embargo, también pueden existir movimientos en sentido contrario de otras cuentas de reservas con trascendencia para la propia entidad (nº 202 s.).

185

**Reservas voluntarias** (PGC cuenta 113; LIS art.17 y 128; RIS art.60s.; LIRPF art.99s.; RIRPF art.74 s.) En función de cómo se efectúe su reparto (dinero o no dinero) las consecuencias para la entidad y sus socios son distintas:

**a) Reparto dinerario.** En sede de la **entidad** no se genera ninguna implicación en su tributación directa e indirecta. No obstante, para los **socios** conlleva la tributación en su imposición directa, debiéndose distinguir:

- socio persona jurídica: los dividendos se incluyen en su base imponible (excepto para entidades que tributen por el régimen especial de los grupos fiscales, cuando los dividendos procedan de empresas pertenecientes al mismo; ver nº 10218), con derecho a aplicar la exención para evitar la doble imposición (nº 7400 s.);

- socio persona física: no tiene derecho a ningún tipo de deducción en cuota.

**b) Reparto en especie.** En sede de la **entidad** 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 entidad debe integrar en su base imponible la diferencia entre el valor de mercado y el valor fiscal 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 (nº 185). Sin embargo, los socios **personas jurídicas** deben integrar en su base imponible el valor de mercado de los elementos recibidos, con derecho a aplicar la exención para evitar la doble imposición (nº 7400 s.).

En ambos casos, 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** (nº 1190 s. Memento Fiscal 2020) o **ingreso a cuenta** (nº 1277 s. Memento Fiscal 2020), según se trate de reparto dinerario o no dinerario, respectivamente, teniendo que ser verificado en el proceso de **cierre del ejercicio** que dichas retenciones o ingresos se han practicado y valorado correctamente y que, en su caso, se han ingresado en los plazos establecidos, ya que constituyen obligaciones autónomas del resto de obligaciones tributarias. 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.

190

**Precisiones** 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).

195

2) Desde el punto de vista contable, con efectos aplicables a las cuentas anuales de los ejercicios iniciados **a partir del 1-1-2020**, el desarrollo reglamentario del PGC aclara que la naturaleza obligatoria del dividendo preferente o mínimo justifica que su registro contable se asimile a los gastos financieros devengados en contraprestación por los recursos financieros que obtiene la empresa de sus acreedores. Por otra parte, con el objetivo de preservar la autonomía de la regulación mercantil, se ha introducido una definición de **beneficio distribuible** que permitirá conciliar las magnitudes contables con las que se utilizan a efectos mercantiles para determinar la base de reparto a los socios, y poder evaluar si después del acuerdo de distribución el patrimonio neto es inferior al capital social.

Además, se aclara que si coexiste en el balance el resultado positivo del ejercicio junto con reservas disponibles, reservas indisponibles, y la reserva legal, los **resultados negativos de ejercicios anteriores** se compensan materialmente y en primer lugar con las ganancias acumuladas de ejercicios anteriores en el orden indicado, antes de que se produzca la compensación material con el resultado positivo del ejercicio, a pesar de que desde un punto de vista económico no exista diferencia entre las reservas disponibles y el resultado positivo del ejercicio, una vez reducido este, en su caso, por la dotación de la reserva legal y las restantes atenciones obligatorias establecidas por las leyes o los estatutos. La compensación material implica minorar las reservas, incluida la reserva legal, en las pérdidas acumuladas para así cuantificar la reserva legal o indisponible efectiva, pero sin que ello requiera la compensación formal o saneamiento contable de las citadas pérdidas (ICAC Resol 5-3-19 art.3.5 y 28).

**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:

200

Socios		Fondos propios sociedad	
Socio 1. Precio de adquisición de la participación .....	500,00	Capital .....	1.000,00
Socio 2. Precio de adquisición de la 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 y fiscales 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 y fiscal	Valor de 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 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 las reservas, 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, y en su caso aplicar la exención para evitar la doble imposición.

- 202 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 sociedad dominante y en tanto no sean enajenadas (LSC art.142.2 y 148.c). 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 (LSC art.149.1). 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. En cuanto a la disponibilidad en el caso de acciones, se exigen los mismos requisitos que los exigidos para la reducción del capital social, siendo indisponible en el caso de las participaciones 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 sea oponible a terceros (LSC art.332.2 y 335.c).
- 203** **d)** Reserva por **fondo de comercio** (PGC cuenta 1143). En los ejercicios iniciados a partir del 1-1-2016, el fondo de comercio puede ser amortizado contablemente (CCom art.39.4), no resultando necesaria la dotación de la reserva indisponible exigida en los ejercicios iniciados antes del 1-1-2016 (LSC art.273.4 derog L 22/2015). A este respecto se ha establecido un **régimen transitorio** por el cual el saldo de esta reserva ha de ser reclasificado a reservas voluntarias de la sociedad, siendo disponible a partir de esa fecha en el importe que supere el fondo de comercio contabilizado en el activo del balance (L 22/2015 disp.final 13ª y 14ª.4).
- 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.
- 204** 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, la reserva para dotación del factor de agotamiento, la reserva de nivelación de bases imponibles negativas (nº 9930 s.) o la reserva de capitalización (nº 212 s.), 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 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 (nº 5850 s. Memento Fiscal 2020), 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.
- 205** **Precisiones** **1)** 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).
- 2)** En relación con las aclaraciones sobre la contabilidad realizadas por el ICAC con efectos aplicables a las cuentas anuales de los ejercicios iniciados **a partir del 1-1-2020**, ver el nº 195.

**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 correspondientes (nº 422 s.). **207**

**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. **208**

El hecho de que el PGC contemple esta posibilidad supone que, siempre que se realicen con **carácter definitivo** y 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 ampliación de capital) para dotar de recursos propios a las sociedades en coyunturas económicas desfavorables.

**Precisiones** En la donación por uno de los socios a la propia sociedad de la totalidad de las participaciones que posee de la misma, únicamente cuando la citada aportación sea en un **porcentaje superior a su participación**, el exceso se ha de registrar como una donación realizada por terceros distintos a socios o propietarios (ICAC consulta núm 5, BOICAC núm 120).

Las aportaciones de esta naturaleza efectuadas por los socios, tanto si son realizadas para la compensación de pérdidas como para otorgar a las sociedades participadas liquidez adicional, van a suponer 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 (nº 11586 s. Memento Fiscal 2020). **209**

Adicionalmente, si la aportación se ha efectuado mediante **aportaciones no dinerarias**, y entre los elementos aportados existe un inmueble, se puede haber devengado el IVA, que supondría un mayor importe de las cuotas de IVA soportadas en el ejercicio, y que podrían ser, en caso de que la sociedad esté sujeta a la aplicación de la regla de prorrata, objeto de regularización (nº 9152 y nº 10435 s. Memento Fiscal 2020).

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. 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 fiscal (nº 2755 s.).

**Precisiones** 1) La **renuncia al cobro de un dividendo** por los socios 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): **210**

– **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 en 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.

– **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.