



ALERTA CONTABLE

1. Consultas publicadas en el BOICAC N° 94
2. Directiva 2013/34/UE del Parlamento Europeo y del Consejo

Julio de 2013

Alerta Contable

Julio 2013

1. CONTESTACIONES A CONSULTAS PUBLICADAS EN EL BOICAC N° 94

Consulta 1

Sobre el tratamiento contable del Impuesto sobre el Valor de la Producción de la Energía Eléctrica regulado en la Ley 15/2012, de 27 de diciembre, de medidas fiscales para la sostenibilidad energética y, en particular, si la empresa debe contabilizar este Impuesto como “otros gastos de explotación – otros tributos” o como un menor “importe neto de la cifra de negocios”.

El criterio del ICAC es que el impuesto aludido no reducirá la cifra de negocios. Deberá registrarse como un gasto en la cuenta de pérdidas y ganancias.

Consulta 2

Sobre el tratamiento contable de la venta de activos sobre los que se había constituido una garantía hipotecaria, con el objetivo de cancelar la deuda garantizada.

La contestación a la consulta distingue dos casos:

- Cuando los activos que se transmiten formasen parte del inmovilizado material o de las inversiones inmobiliarias, los ingresos obtenidos no se mostrarían en la cifra de negocios, sino como un resultado procedente de la baja del inmovilizado. *“A tal efecto, la diferencia entre el valor razonable del inmovilizado y su valor en libros se calificará como un resultado de la explotación, y la diferencia entre el valor del pasivo que se cancela y el valor razonable del bien como un resultado financiero”.*
- Cuando los activos que se transmiten formasen parte de las existencias de la empresa: debería contabilizar en el importe neto de la cifra de negocios el valor razonable de los activos que se dan de baja.

Consulta 3

Sobre la compensación de bases imponibles negativas de ejercicios anteriores cuando no se hubiera registrado contablemente un crédito por pérdidas a compensar.

La contestación a la consulta establece dos efectos en la compensación:

- Efecto en el gasto por impuesto corriente. La compensación de las bases imponibles negativas respecto de las que no se ha registrado el correspondiente activo fiscal, originará un menor gasto por impuesto corriente.
- Efecto en el gasto por impuesto diferido. Adicionalmente, en el supuesto de que quedasen cuantías pendientes de compensar en ejercicios futuros, se reconocerá el correspondiente activo siempre que resulte probable que la empresa disponga de “ganancias fiscales futuras” en cuantía suficiente que permitan su aplicación. El registro de este crédito fiscal como activo por impuesto diferido, reducirá el gasto por impuesto diferido.

Consulta 4

Sobre el carácter obligatorio de las normas de adaptación del PGC a las Entidades sin Fines Lucrativos.

El criterio es que las mencionadas normas son de aplicación obligatoria a todas las fundaciones de competencia estatal y asociaciones declaradas de utilidad pública.

En relación a las restantes entidades no lucrativas, aunque formalmente no se encuentren obligadas a seguir estas normas, la obligación que tienen de presentar contablemente la imagen fiel del patrimonio, de la situación financiera y de los resultados de la entidad, así como su carácter no lucrativo llevan a considerar que parece lógico, aunque no obligatorio, que apliquen igualmente las mencionadas normas de adaptación. En la medida en que una entidad no lucrativa aplique voluntariamente dichas normas, deberá hacerlo de

Alerta Contable

Julio 2013

acuerdo con los principios y criterios de valoración contenidos en ellas, como un todo coherente, sin que la falta de obligación habilite la excepción o incumplimiento parcial de las mismas.

Consulta 5

Sobre el reflejo contable de los desembolsos incurridos por cursos de formación de los trabajadores de una empresa que disfrutan de una bonificación en las cotizaciones de la seguridad social.

Se ordena el siguiente tratamiento contable:

Los gastos incurridos en la formación del personal de la empresa tienen la naturaleza contable de gastos de personal y figurarán en la cuenta de pérdidas y ganancias formando parte integrante de los resultados de explotación.

Las bonificaciones en las cotizaciones a la Seguridad Social se registrarán de acuerdo a lo indicado para las subvenciones, donaciones y legados recibidos. No obstante, en la medida que dichas bonificaciones se hacen efectivas a través de una reducción en las cuotas a la Seguridad Social a cargo de la empresa, puede admitirse que dicho importe minore el gasto ocasionado por este concepto, siempre y cuando de acuerdo con el principio de importancia relativa la variación que ocasione este registro contable sea poco significativa.

Consulta 6

Sobre la consideración como patrimonio neto o pasivo financiero de determinadas aportaciones al capital social de una cooperativa.

Se aborda el tratamiento contable aplicable a las aportaciones al capital social de una sociedad cooperativa en cuyos estatutos se dispone que, cuando el importe de la devolución de las aportaciones supere el cinco por ciento del capital social que hubiere el primer día del ejercicio económico, los nuevos reembolsos estarán condicionados al acuerdo favorable del Consejo Rector.

La contestación señala que solo cuando el porcentaje se vincule a una cifra fija del capital social o al capital social máximo que haya tenido la cooperativa a lo largo de su historia, el importe que supere dicho porcentaje se mostrará en los fondos propios siempre y cuando, a su vez, la remuneración y el retorno sean discrecionales.

Por el contrario, la simple referencia al capital social existente al inicio del ejercicio pondría de manifiesto que todas las aportaciones son exigibles de forma diferida en el tiempo y, en consecuencia, que la totalidad del capital social debe contabilizarse como un pasivo. En tal caso, no podría afirmarse que la cooperativa tiene un derecho incondicional a rehusar el reembolso de las aportaciones y, en consecuencia, la totalidad del capital cumpliría con la definición de pasivo.

Con independencia del tratamiento contable, tal y como regula la disposición adicional única de la Orden EHA/3360/2010, la citada calificación no afecta a la consideración como capital a los efectos regulados en la ley de cooperativas que resulte de aplicación, los estatutos sociales y la legislación mercantil aplicable.

Es decir, de acuerdo con la citada disposición, el capital de la sociedad cooperativa será el emitido como tal ajustándose a los requisitos previstos en dicha legislación, independientemente de que haya sido clasificado como fondos propios o como pasivo de acuerdo con lo dispuesto en la normativa contable de las sociedades cooperativas.

Consulta 7

Sobre el tratamiento contable que la entidad concedente de una concesión administrativa tiene que dar a las infraestructuras construidas por la empresa concesionaria, cuando dicha entidad concedente es una empresa pública a la que resulta de aplicación el PGC.

La consulta se refiere al tratamiento contable a aplicar por una empresa pública ("entidad concedente") que ha adjudicado varios contratos de obras para la realización de un determinado proyecto, que consiste en la construcción de una

Alerta Contable

Julio 2013

infraestructura y el otorgamiento de la concesión administrativa para su explotación.

En la medida en que la Orden EHA/3362/2010 solo regula el tratamiento contable de la empresa concesionaria y no el de la entidad concedente, la contestación a la consulta ahora publicada por el ICAC establece para la concedente un tratamiento contable, que es una integración analógica, recogido en la Orden para la entidad concesionaria.

En este sentido la contestación a la consulta diferencia tres casos:

- Modelo de activo financiero: Resulta aplicable cuando la concesionaria tiene un derecho incondicional a recibir efectivo u otro activo financiero, o bien porque la entidad concedente garantiza la recuperación del déficit, entre los importes recibidos de los usuarios del servicio público y los citados importes y la entidad concedente no tiene capacidad de evitar el pago de dicha retribución. En este caso, la entidad concedente registrará la infraestructura construida por la empresa concesionaria por el valor razonable del activo, reconociendo simultáneamente un pasivo financiero por dicho importe.
- Modelo del inmovilizado intangible: Resulta aplicable cuando la empresa concesionaria tiene el derecho a cobrar las correspondientes tarifas en función del grado de utilización del servicio público. En este caso la entidad concedente, registrará la infraestructura construida por la empresa concesionaria por el valor razonable del activo y, simultáneamente registrará un ingreso diferido. Este importe se dará de baja a medida que la empresa concesionaria reconozca el correspondiente ingreso durante el período establecido en el acuerdo de concesión, en función del principio de devengo. En este caso, el ingreso solo se devenga cuando la concedente cumple, de forma sistemática y a lo largo de todo el plazo concesional, con la obligación de cesión del derecho de acceso a la infraestructura que asume en el acuerdo. Hasta ese momento, la contrapartida del inmovilizado tiene la naturaleza de ingreso diferido cuya presentación en el balance, en sintonía con la norma internacional de referencia, debe realizarse en el pasivo.
- Modelo mixto: Resulta aplicable cuando la contraprestación recibida por la empresa concesionaria consiste parte en un activo financiero y parte en un inmovilizado intangible, la entidad concedente registrará la operación en términos de proporción de acuerdo con lo previsto en los dos casos anteriores.

Consulta 8

Sobre el tratamiento contable de la regularización tributaria especial aprobada por el Real Decreto-ley 12/2012.

Se plantea el caso de una sociedad mercantil que, al amparo de la Disposición Adicional Primera del citado Real Decreto-ley, ha regularizado dos operaciones que no se contabilizaron en su día:

- Un importe que se califica como mayor precio de adquisición de un inmueble que la empresa tenía registrado en su balance desde el 31/12/2008.
- Un ingreso del ejercicio 2008, que se corresponde con la concesión de un préstamo a una empresa vinculada.
- Para estas operaciones, el tratamiento contable a seguir por la sociedad sería:
- Subsanan los errores cometidos de tal forma que en el ejercicio en el que se efectúa la corrección, el importe por el que aparezcan registrados los activos, pasivos y cuentas de patrimonio neto fuese el mismo que resultaría de haber realizado el registro contable de la operación correctamente. El ajuste por el efecto acumulado de las variaciones de los activos y pasivos, se contabilizará en una partida de reservas.
- Reconocer en la cuenta de pérdidas y ganancias del ejercicio como un gasto por

Alerta Contable

Julio 2013

impuesto corriente, la cantidad resultante de la autoliquidación practicada.

Consulta 9

Sobre la interpretación de la Disposición transitoria única del Real Decreto 1491/2011.

Se refiere a la opción recogida en la Disposición Transitoria Única de las normas de adaptación del PGC a las entidades sin fines lucrativos, al señalar que:

“2. Las cuentas anuales correspondientes al primer ejercicio que se inicie a partir de 1 de enero de 2012, podrán ser presentadas:

- a) Incluyendo información comparativa sin adaptar a los nuevos criterios (...)
- b) Incluyendo información comparativa adaptada a los nuevos criterios.”

La consulta plantea cómo interpretar la opción a), en concreto, sobre el modo de registrar, en las cuentas anuales del ejercicio 2012, la información de la cuenta de resultados del ejercicio 2011 con objeto de poder realizar la información comparativa.

El ICAC señala que en la medida que las cuentas anuales del ejercicio 2011 fueron presentadas sin incluir información sobre los ingresos y gastos que en su caso hubieran sido imputados al patrimonio neto, la cuenta de resultados del ejercicio 2012 no presentará información comparativa en el epígrafe B) Ingresos y gastos imputados al patrimonio neto.

Además, la nota 16, estado de flujos de efectivo, de la memoria normal, no debería incluir de forma obligatoria la información del ejercicio 2011 por no resultar una información exigida durante el citado ejercicio.

2. DIRECTIVA 2013/34/UE DEL PARLAMENTO EUROPEO Y DEL CONSEJO

2.1. Antecedentes

Las correcciones que se han realizado en las Directivas Contables en los últimos años han añadido numerosos requerimientos de información a las empresas. Estos requerimientos ni eran proporcionados para las pequeñas empresas, ni resultaban siempre útiles a las necesidades de los usuarios de sus estados financieros. Al no captar financiación directamente en los mercados, no tienen las mismas necesidades de transparencia de su actividad y posición financiera, que las empresas que captan recursos directamente en los mercados.

En este sentido, el Parlamento Europeo había manifestado en diversas ocasiones, que las obligaciones derivan de las directivas contables son a menudo muy gravosas para este tipo de empresas. Por lo que instó a la Comisión a que las revisase.

Con estos antecedentes, el Parlamento y Consejo Europeo aprobó, el 26 de junio, una nueva Directiva Contable, la Directiva 2013/34/UE, que sustituirá a las actuales IV Directiva (78/660/EEC) y VII Directiva (83/649/EEC).

La nueva Directiva que es una evolución de las directivas ahora derogadas, tiene como principal objetivo reducir las cargas administrativas y mejorar el entorno empresarial, particularmente en el caso de las empresas más pequeñas, buscando lograr un equilibrio adecuado entre los intereses de los destinatarios de los estados financieros y el interés de las empresas en no soportar una carga indebida por cumplir los requisitos de información.

Su ámbito de aplicación son: las sociedades anónimas, sociedades comanditarias por acciones y sociedades de responsabilidad limitada. También será aplicable, en ocasiones, a las sociedades colectivas y a las sociedades en comandita.

El Diario Oficial de la Unión Europea publicó esta Directiva el 29 de junio de 2013, que entró en vigor pasados veinte días desde esta fecha. Los

Alerta Contable

Julio 2013

Estados Miembros tendrán que trasponer la misma antes del 20 de julio de 2015.

✓ Número medio de empleados durante el ejercicio: 250.

2.2 Clasificación de empresas establecida en la Directiva.

Límites numéricos

- i.** Microempresa: Si no rebasa por lo menos dos de los tres criterios siguientes:
 - ✓ Total balance: 350.000 €
 - ✓ Volumen de negocio neto: 700.000 €.
 - ✓ Número medio de empleados durante el ejercicio: 10
- ii.** Pequeña empresa: Si no rebasa por lo menos dos de los tres criterios siguientes:
 - ✓ Total del balance: 4.000.000 €
 - ✓ Volumen de negocio neto: 8.000.000 €.
 - ✓ Número medio de empleados durante el ejercicio: 50.
- iii.** Mediana empresa: Si no rebasa por lo menos dos de los tres criterios siguientes:
 - ✓ Total balance: 20.000.000 €.
 - ✓ Volumen de negocio neto: 40.000.000 €
 - ✓ Número medio de empleados durante el ejercicio: 250.
- iv.** Grupos pequeños: Si no rebasa de manera consolidada por lo menos dos de los tres criterios siguientes:
 - ✓ Total balance: 4.000.000 €
 - ✓ Volumen de negocio neto: 8.000.000 €.
 - ✓ Número medio de empleados durante el ejercicio: 50.
- v.** Grupos medianos: Si no se rebasa de manera consolidada por lo menos dos de los tres criterios siguientes:
 - ✓ Total balance: 20.000.000 €
 - ✓ Volumen de negocio neto: 40.000.000 €.

2.3. Principales reducciones de obligaciones recogidas en la Nueva Circular

2.3.1 Simplificación de los estados financieros

La nueva directiva simplifica la elaboración de los estados financieros de las empresas más pequeñas, pretendiendo así reducir sus cargas administrativas, por considerar que actualmente tienen unos costes administrativos desproporcionados e innecesarios, que dificultan su actividad económica.

Las empresas que sean calificadas como pequeñas empresas:

- Sólo estarán obligadas a presentar un balance, una cuenta de resultados y unas notas explicativas de los estados financieros. Sólo se podrá exigir más información si la exigencia de publicación está prevista en la legislación tributaria nacional estrictamente a efectos de recaudación de impuestos. Los Estados Miembros podrán decidir que los modelos de balance a presentar sean abreviados.
- Presentarán una cantidad de información muy limitada en sus notas o memoria.

Los Estados miembros podrán eximir a las pequeñas empresas de la obligación de elaborar informes de gestión.

Los Estados miembros podrán eximir a las pequeñas empresas de la obligación de publicar sus cuentas de pérdidas y ganancias y sus informes de gestión.

Además de lo anterior, si la empresa se califica como microempresa, los Estados miembros podrán eximir las total o parcialmente de las obligaciones siguientes:

- Obligación de elaborar notas explicativas a los estados financieros.
- Obligación de publicar estados financieros anuales.

Alerta Contable

Julio 2013

2.3.2 Exención de consolidación

Los grupos pequeños estarán exentos de la obligación de elaborar estados financieros consolidados y un informe de gestión consolidado, salvo en los casos en que una empresa filial sea una entidad de interés público.

Los Estados miembros podrán eximir a los grupos medianos de la obligación de elaborar estados financieros consolidados y un informe de gestión consolidado, salvo en los casos en que las empresas filiales sean entidades de interés público.

2.3.3 Exención de auditoría

Los Estados miembros sólo tienen obligación de exigir la auditoría de cuentas a las entidades de interés público, y a las empresas medianas y grandes.

2.4. Efectos de la nueva Directiva

Parece razonable pensar que la nueva Directiva reducirá las obligaciones contables de las empresas más pequeñas. El impacto de la reducción dependerá de los cambios que finalmente decida introducir el legislador español con motivo de la trasposición de la Directiva.

Alerta Contable

Julio 2013

ABREVIATURAS

PGC: Plan General de Contabilidad, aprobado por el Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre.

BOICAC: Boletín Oficial del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas.

ICAC: Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas.

Orden EHA/3360/2010: Orden EHA/3360/2010, de 21 de diciembre, por la que se aprueban las normas sobre los aspectos contables de las sociedades cooperativas.

Orden EHA/3362/2010: Orden EHA/3362/2010, de 23 de diciembre, por la que se aprueban las normas de adaptación del Plan General de Contabilidad a las empresas concesionarias de infraestructuras públicas.

Real Decreto 1491/2011: Real Decreto 1491/2011, de 24 de octubre, por el que se aprueban las normas de adaptación del Plan General de Contabilidad a las entidades sin fines lucrativos y el modelo de plan de actuación de las entidades sin fines lucrativos.

Ley 15/2012: Ley 15/2012 de 27 de diciembre, de medidas fiscales para la sostenibilidad energética.

Real Decreto-ley 12/2012: Real Decreto-ley 12/2012, de 30 de marzo, por el que se introducen diversas medidas tributarias y administrativas dirigidas a la reducción del déficit público, se aprueban cuantas medidas resultan necesarias para su cumplimiento, así como el modelo 750, de declaración tributaria especial, y se regulan las condiciones generales y el procedimiento para su presentación.

GTA VILLAMAGNA
ABOGADOS

C/ Marqués de Villamagna
núm. 3, 5º Madrid 28001
www.gtavillamagna.com