

ALERTA CONTABLE

ALERTA CONTABLE - AGOSTO 2013

ÍNDICE

1. Consultas Publicadas en BOIAC Nº 94
 2. Directiva 2013/34/UE del Parlamento Europeo y del Consejo
-

1. Consultas Publicadas en BOIAC Nº 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"

Antecedentes

La Ley 15/2012, de 27 de diciembre, regula el impuesto sobre el valor de la producción de la energía eléctrica.

Cuestión

¿Se debe contabilizar este impuesto como un menor "importe neto de la cifra de negocios"?

Respuesta del ICAC

Este impuesto no reducirá la cifra de negocios, debiendo 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

Antecedentes

Se produce la venta de activos sobre los que se había constituido una garantía hipotecaria, con el

objetivo de cancelar la deuda garantizada.

Cuestión

¿Cómo registrar los resultados de la operación?

Respuesta del ICAC

Se diferenciarán dos casos:

- Cuando los activos que se transmiten formen parte del inmovilizado material o de las inversiones inmobiliarias, los ingresos obtenidos no se mostrarán en la cifra de negocios, sino como un resultado procedente de la baja del inmovilizado.
- Cuando que los activos que se transmiten formen parte de las existencias de la empresa, se deberá 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 impositivas negativas de ejercicios anteriores cuando no se hubiera registrado contablemente un crédito por pérdidas a compensar

Antecedentes

Una entidad no registró en ejercicios anteriores un crédito fiscal por pérdidas a compensar, pretendiendo en el ejercicio actual la compensación de esas bases impositivas negativas

Cuestión

¿Efectos de la compensación?

Respuesta del ICAC

La compensación origina efectos en:

- El gasto por impuesto corriente. La compensación de las pérdidas fiscales no registradas, originará un menor gasto por impuesto corriente.
- El gasto por impuestos diferidos. Si tras el efecto anterior quedan cuantías pendientes de compensar en ejercicios futuros, se reconocerá el correspondiente activo por impuestos diferidos siempre que resulte probable que la empresa disponga de ganancias fiscales futuras en cuantía suficiente que permitan su aplicación, reduciéndose el gasto por impuesto diferido.

Consulta 4

Sobre el carácter obligatorio de las normas de adaptación del Plan General de Contabilidad a las Entidades sin Fines Lucrativos

Antecedentes

La adaptación del Plan General de Contabilidad a las Entidades sin Fines Lucrativos, no son obligatorias para a todas las entidades de este tipo.

Cuestión

¿Cuándo resultan aplicables?

Respuesta del ICAC

La adaptación señalada es de aplicación obligatoria a todas las fundaciones de competencia estatal y asociaciones declaradas de utilidad pública.

Por lo que se refiere a las restantes entidades no lucrativas, aunque formalmente no se encuentren obligadas a seguir estas normas, parece lógico, aunque no obligado, que apliquen igualmente las mencionadas normas de adaptación. En la medida en que una entidad no lucrativa aplique voluntariamente dichas normas, deberá hacerlo de 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 disfrutaron de una bonificación en las cotizaciones de la seguridad social

Antecedentes

En ocasiones los desembolsos incurridos por cursos de formación de los trabajadores disfrutaron de bonificaciones en las cotizaciones de la seguridad social.

Cuestión

¿Tratamiento contable de estos desembolsos y de las bonificaciones?

Respuesta del ICAC

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. Ahora bien, 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 de patrimonio neto o pasivo financiero de determinadas aportaciones al capital social de una cooperativa

Antecedentes

Los estatutos de una sociedad cooperativa disponen que cuando el importe de la devolución de las aportaciones al capital social de los cooperativistas, 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.

Cuestión

¿Clasificación de las aportaciones de capital como pasivo o patrimonio neto a efectos contables?

Respuesta del ICAC y comentarios

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. No puede afirmarse que la Cooperativa tenga un derecho incondicional a rehusar el reembolso y, en consecuencia, la totalidad del capital cumple la definición de pasivo.

De esta forma la calificación como patrimonio neto o pasivo de las aportaciones no debe realizarse al cierre de cada ejercicio, clasificando como patrimonio neto el importe del capital social que supere el porcentaje reembolsable al cierre.

Esta respuesta está en sintonía con la normativa internacional, CINIIF 2. Aportaciones de socios de Entidades cooperativas e instrumentos similares, que precisa que todo el capital se mostrará en el

pasivo si la "modalidad del porcentaje" lleva tendencialmente al consumo de todo el capital.

Con independencia del tratamiento contable, tal y como regula la disposición adicional única de la Orden EHA/3360/2010, de 21 de diciembre, por la que se aprueban las normas sobre los aspectos contables de las sociedades cooperativas, la citada calificación no afecta a la calificación del capital a los efectos regulados en la ley de cooperativas que resulte de aplicación, los estatutos sociales y la legislación mercantil en general.

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 la entidad concedente es una empresa pública que aplica el Plan General de Contabilidad (PGC) aprobado por el Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre

Antecedentes

Una empresa pública (entidad concedente) ha adjudicado varios contratos de obras para la realización de un determinado proyecto, que consiste en la construcción de una infraestructura y el otorgamiento de la concesión administrativa para su explotación.

Cuestión

Como la Orden EHA/3362/2010, sólo regula el tratamiento contable de la empresa concesionaria y no el de la entidad concedente, ¿cuál sería el tratamiento contable de la concedente?

3. Respuesta del ICAC y comentarios

Se diferenciarán dos casos:

- La entidad concesionaria recoge en su balance un activo financiero. Esto ocurre cuando la concesionaria tenga 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.
- La entidad concesionaria recoge en su balance un activo intangible. Esto sucede 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. Se evita así reconocer todo el ingreso por el otorgamiento de la licencia en el momento inicial, sino que se reconoce de forma diferida a medida que se produzca la corriente real de servicios.

Consulta 8

Sobre el tratamiento contable de la regularización tributaria especial aprobada por el 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

Antecedentes

Una sociedad mercantil, 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.

Cuestión

¿Tratamiento contable de esta regularización tributaria especial?

Respuesta del ICAC

La entidad mercantil deberá:

- 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 impuesto corriente, la cantidad resultante de la autoliquidación practicada.

Consulta 9

Sobre la interpretación de la Disposición transitoria única del 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

Antecedentes

La Disposición transitoria única de las normas de adaptación del Plan General de Contabilidad a las entidades sin fines lucrativos, señala que las cuentas anuales correspondientes al primer ejercicio que se inicie a partir de 1 de enero de 2012, podrán ser presentadas:

- Incluyendo información comparativa sin adaptar a los nuevos criterios.
- Incluyendo información comparativa adaptada a los nuevos criterios.

Cuestión

¿Cómo interpretar la opción a), en concreto, cómo 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?

Respuesta del ICAC

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.

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

2.1 Objetivo de la nueva Directiva

El Parlamento y Consejo Europeo aprobó, el 26 de junio, una nueva Directiva Contable, la Directiva 2013/34/UE¹, que sustituirá a las actuales IV Directiva (78/660/EEC) y VII Directiva (83/649/EEC).

La nueva directiva tiene como principal objetivo reducir las cargas administrativas y mejorar el entorno empresarial, en particular 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.

Parece razonable pensar que la nueva directiva reducirá las obligaciones contables de las empresas más pequeñas. La cuantía de la reducción dependerá de los cambios que finalmente se decidan introducir en las normas españolas cuando se transponga esta directiva al Código de Comercio y sus normas de desarrollo.

2.2 Justificación de la nueva Directiva

Las correcciones que se han realizado en las Directivas Contables en los últimos años, han añadido numerosos requerimientos informativos a las empresas. Estos requerimientos ni eran proporcionales al tamaño de las empresas, ni resultaban siempre útiles a las necesidades de los usuarios de los estados financieros de las pequeñas empresas. Estas últimas, 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 directivas contables son a menudo muy gravosas para las empresas más pequeñas, instando a la Comisión a que revisase las mismas.

2.3 Ámbito de aplicación

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 colectiva y a las sociedades en comandita simple.

2.4 Entrada en vigor

El Diario Oficial de la Unión Europea publicó ésta el 29 de junio de 2013, entrando en vigor pasados veinte días desde esta fecha. Los Estados Miembros tendrán que trasponer la misma antes del 20 de julio de 2015.

2.5. Principales reducciones de obligaciones recogidas en la Nueva Circular

2.5.1 Simplificación de los estados financieros

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

2.5.2 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 público².

2.5.3 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.

Anexo. Clasificación de empresas establecida en la Directiva.

	Límites numéricos
Pequeña empresa	Si no rebasa por lo menos dos de los tres criterios siguientes: a) total del balance: 4.000.000 € b) volumen de negocio neto: 8.000.000 €. c) Número medio de empleados durante el ejercicio: 50

Mediana empresa	Si no rebasa por lo menos dos de los tres criterios siguientes: a) total balance: 20.000.000 €. b) volumen de negocio neto: 40.000.000 € c) Número medio de empleados durante el ejercicio: 250
Grupos pequeños	Si no rebasa de manera consolidada por lo menos dos de los tres criterios siguientes: a) total balance: 4.000.000 € b) volumen de negocio neto: 8.000.000 €. d) número medio de empleados durante el ejercicio: 50
Grupos medianos	Si no rebasa de manera consolidada por lo menos dos de los tres criterios siguientes: a) total balance: 20.000.000 € b) volumen de negocio neto: 40.000.000 €. d) número medio de empleados durante el ejercicio: 250

¹ Directiva 2013/34/UE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 26 de junio de 2013, sobre los estados financieros anuales, sobre los estados financieros consolidados y otros informes afines de ciertos tipos de empresas, por la que se modifica la Directiva 2006/43/CE del Parlamento Europeo y del Consejo y se derogan las Directivas 78/660/CEE y 83/349/CEE del Consejo.

² Una entidad es de interés público si sus valores mobiliarios son admitidos a negociación en un mercado regulado de cualquier Estado miembro, sea una entidad de crédito, sea una empresa de seguros, o hayan sido señaladas por los Estados miembros como entidades de interés público, por ejemplo por la naturaleza de su actividad, tamaño o número de empleados.

Si usted tiene alguna idea o sugerencia, por favor póngase en **contacto** con nosotros.

Víctor Hernán, Socio victor.hernan@cms-asl.com

Javier Lorite, Socio javier.lorite@cms-asl.com

Raúl Bañó, Asociado Principal raul.bano@cms-asl.com

María Gonzalez, Asociado Principal maria.gonzalez@cms-asl.com

Álvaro Ledesma, Asociado Principal alvaro.ledesma@cms-asl.com

Diego de Miguel, Asociado Principal diego.demiguel@cms-asl.com

Gonzalo Oliete, Asociado Principal gonzalo.oliete@cms-asl.com

Si no quiere recibir información vía correo electrónico, por favor pinche en el [link](#).

CMS Albiñana & Suárez de Lezo

Génova, 27

28004 Madrid

España

T: (34) 91 451 93 00

F: (34) 91 442 60 45

www.cms-asl.com [Aviso legal](#) [Declaración de privacidad](#)