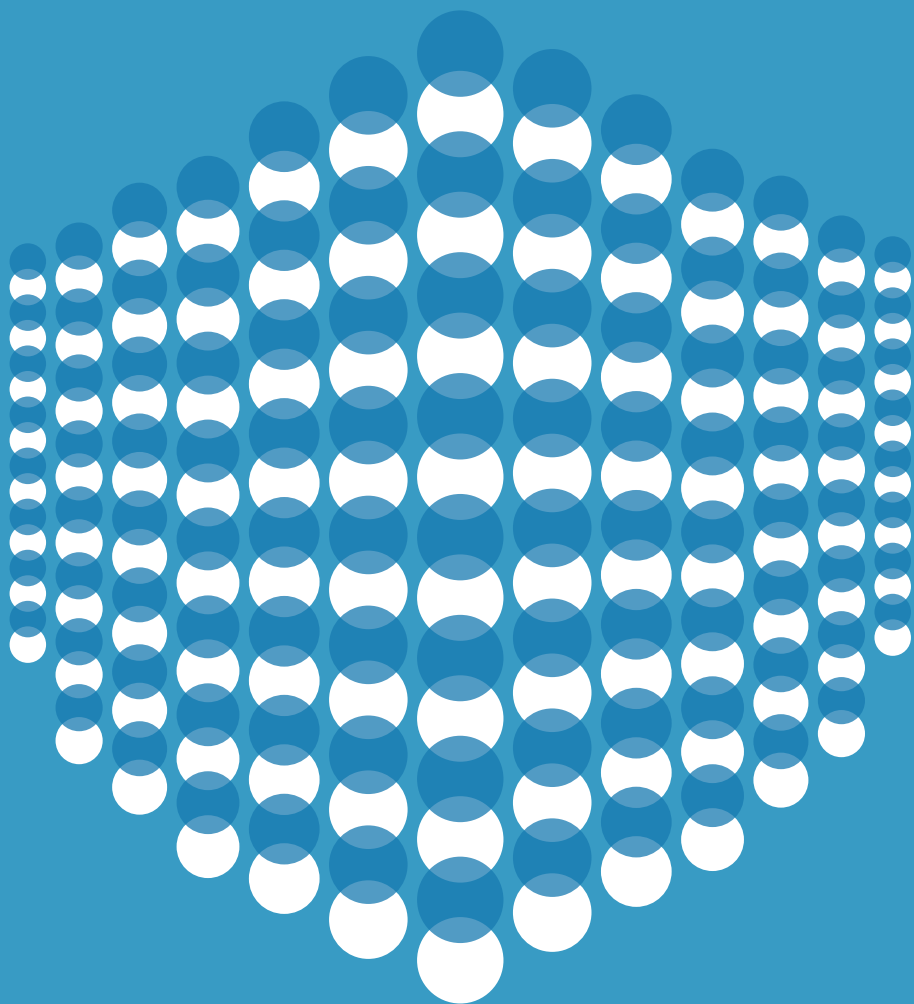


# CUADERNO DE NOVEDADES CONTABLES

Redacción  
Fiscal-Contable  
Lefebvre-El Derecho



GRUPO FRANCIS LEFEBVRE

# Contenido

<b>Contabilización de impuestos</b>	<b>3</b>
1. Compensación de bases imponibles negativas no registradas en contabilidad	3
2. Régimen especial del criterio de caja del IVA	10
3. Libros registro de facturas expedidas y recibidas	15
4. Anotaciones registrales en relación al IVA	16
<b>Instrumentos financieros</b>	<b>16</b>
5. Condonación de un préstamo por una sociedad dependiente a su dominante	16
<b>Contratos de cooperación empresarial</b>	<b>19</b>
6. Novedades en el régimen especial de reorganizaciones empresariales	19
<b>Contabilidad específica por razón del objeto</b>	<b>21</b>
7. Plan de Contabilidad Adaptado a las Formaciones Políticas	21
<b>Auditoría independiente de cuentas anuales</b>	<b>25</b>
8. Formulación de cuentas anuales abreviadas y obligación de auditoría	25
9. Imposibilidad de realizar el trabajo de auditoría por causas no imputables al auditor	26
10. Norma de Control de Calidad Interno de los auditores de cuentas y sociedades de auditoría	29

## Contabilización de impuestos

### 1. Compensación de bases imponibles negativas no registradas en contabilidad

ICAC consulta núm 3, BOICAC núm 94

#### Resumen

El gasto por el Impuesto sobre Sociedades se determina sobre el **resultado contable ajustado**, incluyendo como uno de los ajustes la compensación de pérdidas fiscales no registradas, minorando el importe del impuesto corriente.

#### Desarrollo

La consulta se refiere a la forma de contabilizar el **efecto impositivo** en el caso de compensar bases imponibles negativas de ejercicios anteriores, si previamente, en el ejercicio en el que se obtuvieron las citadas pérdidas fiscales, no se registró el correspondiente crédito por pérdidas a compensar.

#### Contabilización:

Para responder a esta cuestión, es preciso aclarar en primer lugar, la **diferencia** entre la compensación de pérdidas contables, que están reflejadas en el patrimonio de la sociedad y por tanto en su balance contable, y la compensación de pérdidas fiscales, determinadas según la legislación fiscal.

**a) Compensación de pérdidas contables.** Las pérdidas contables a las que nos referimos son las obtenidas en **ejercicios previos** cuya cuantía se determina por la correlación entre ingresos y gastos devengados en los mismos, y que siguiendo normas contables quedan reflejadas en el balance de la sociedad en el patrimonio neto con signo negativo. En el ejercicio en que se generan figuran en la cuenta 129. «Resultado del ejercicio», pasando al inicio del ejercicio siguiente a la cuenta 121. «Resultados negativos de ejercicios anteriores», y pudiendo ser posteriormente compensadas o saneadas.

Su **compensación**, así como la forma en la que se realiza es decisión de la Junta General de accionistas, la cual, una vez cumplidos los requisitos fijados en la normativa mercantil (LSC art.273 y 274), debe aprobar la aplicación del resultado y, en particular, la compensación de los resultados negativos de ejercicios anteriores. Así, de acuerdo con el balance aprobado la Junta decide sobre la aplicación del resultado, fijándose unos criterios a seguir, así como unas limitaciones al reparto de dividendos, que pueden resumirse como sigue:

**1. Relación patrimonio neto-capital social.** En primer lugar se deben cubrir las atenciones previstas por la Ley o los Estatutos, no pudiéndose repartir dividendos si el valor del patrimonio neto es (o como resultado del reparto no resulta) inferior al capital social. Si existen pérdidas de ejercicios anteriores que hicieran que el valor

del patrimonio neto de la sociedad sea inferior al capital social, el beneficio obtenido se destina a la compensación de dichas pérdidas.

**2. Reservas disponibles.** No se permite la distribución de beneficios si el importe de las reservas disponibles es inferior al importe de los gastos de investigación y desarrollo que figuran en el balance (valor contable).

**3. Reservas especiales.** En cualquier caso, debe dotarse una reserva indisponible equivalente al fondo de comercio que figure en el balance, destinándose del beneficio obtenido una cuantía de al menos el 5% del importe de dicho fondo de comercio (debiéndose emplear, en el caso de no existir beneficio, reservas de libre disposición).

**4. Reserva legal.** En todo caso, se debe destinar un 10% del beneficio obtenido en el ejercicio a la reserva legal, hasta que su saldo alcance al menos el 20% de la cifra de capital social. Mientras no supere este límite, la reserva legal únicamente se puede destinar a la compensación de pérdidas, en el caso de que no existan suficientes reservas de libre disposición para ello.

Dicho acuerdo, adoptado por el órgano competente conforme a lo dispuesto en la legislación mercantil, se contabiliza:

- ♦ con **cargo** a las partidas que conforman la base del reparto: pérdidas y ganancias (resultado del ejercicio actual), remanente, reservas voluntarias, etc.; y
- ♦ con **abono** a las partidas receptoras, entre las que se encuentra la cuenta 121. «Resultados negativos de ejercicios anteriores» y que recoge las pérdidas acumuladas de ejercicios previos.

Núm	Cuenta	Debe	Haber
129	Resultado del ejercicio	XXX	
113	Reservas voluntarias	XXX	
120	Remanente	XXX	
11X	Reservas disponibles	XXX	
121	Resultados negativos de ejercicios anteriores		XXX

**Notas:**

1) La reserva legal puede ser utilizada para compensar pérdidas (si no llega al límite del 20% mencionado anteriormente), únicamente si no existen otras reservas de libre disposición para ello.

2) En el caso de ser el patrimonio neto de la sociedad, como consecuencia de las pérdidas acumuladas, inferior a dos terceras partes del capital, y haber transcurrido un ejercicio social sin haberse recuperado el patrimonio neto, es obligatorio reducir el capital para reestablecer el equilibrio.

**b) Compensación de pérdidas fiscales.** Las pérdidas fiscales representan la base imponible negativa obtenida en un ejercicio, y determinada según la normativa

fiscal, por lo que dicho importe no tiene por qué coincidir con las pérdidas contables. La compensación de pérdidas fiscales se contabiliza siguiendo el PGC NRV 13<sup>a</sup>, Impuestos sobre beneficios. Así, se establece que el gasto a registrar por **impuesto corriente**, es la cantidad a satisfacer por la empresa por la liquidación del impuesto sobre beneficios correspondiente a un ejercicio. Las deducciones y otras ventajas fiscales en la cuota del impuesto (excluidas las retenciones, pagos a cuenta y pérdidas fiscales compensables de ejercicios previos y que se han aplicado efectivamente a este ejercicio), minoran la cuantía del impuesto corriente. Para su **determinación** se parte del resultado contable antes del impuesto, sobre el que se realizan los ajustes que procedan derivados de las diferencias que puedan existir entre la base imponible y el resultado contable, y que se denominan ajustes extracontables y también correcciones al resultado contable.

Así, la sociedad que realiza la consulta debe, al **cierre del ejercicio**, contabilizar el gasto por el Impuesto sobre Sociedades, determinado sobre el resultado contable ajustado (base imponible) incluyendo como uno de los ajustes la compensación de pérdidas fiscales que no registró, lo que dará lugar a un menor impuesto corriente, y que queda reflejado en la partida 6300. «Impuesto sobre beneficios corriente».

Núm	Cuenta	Debe	Haber
6300	Impuesto sobre beneficios corriente*	XXX	
4752	Hacienda Pública, acreedora por conceptos fiscales. Impuesto sobre Sociedades		XXX
473	Hacienda Pública, retenciones y pagos a cuenta		XXX

\* Gasto minorado por la compensación de pérdidas no registradas contablemente y que no tiene reflejo en el impuesto diferido.

Además, la consulta añade que si quedasen **cuantías pendientes de compensar** en ejercicios futuros, y siempre que se cumplan las condiciones para su registro (según lo recogido en el PGC NRV 13<sup>a</sup>.2.3), siendo primordial disponer de ganancias fiscales futuras suficiente que permitan la compensación, la empresa debe reconocer el correspondiente crédito fiscal en la partida de activo 4745. «Créditos por pérdidas a compensar», con abono al impuesto diferido en la partida contable de gastos 6301. «Impuesto sobre beneficios diferido».

El ICAC, en su interpretación publicada de la ICAC consulta núm 10, BOICAC núm 80, añade que para su reconocimiento es necesario informar sobre las evidencias que existen para que pueda realizarse la compensación (en el caso de tener la empresa un historial pasado de pérdidas continuadas, se considera que existen dudas razonables sobre sus posibilidades de compensación futuras), o evidenciar que posee posibles pasivos por impuestos diferidos con los que pueda compensar en un futuro.

El asiento contable sería:

Núm	Cuenta	Debe	Haber
4745	Crédito por pérdidas a compensar*	XXX	
6301	Impuesto sobre beneficios diferido		XXX

\* Parte pendiente de compensar.

Por último, hay que remarcar, que en todo caso, prevalece el **criterio contable de devengo** frente al de caja, por lo que en aplicación del mismo, el impuesto sobre beneficios (tanto el corriente –cuenta 6300–, como el impuesto diferido –cuenta 6301–), se registran contablemente en el propio ejercicio al que se refiere, independientemente de la fecha en la que se haga efectivo el pago de la deuda tributaria, que se realizará en los 25 días naturales posteriores a los seis meses siguientes a la fecha de cierre.

### **Aplicación práctica:**

La empresa SERVISA ha obtenido en el ejercicio 2013 un resultado contable antes de impuestos negativo de 6.000 u.m. (unidades monetarias). En la aprobación de las cuentas del 2013, la Junta decide únicamente su traspaso a resultados negativos de ejercicios anteriores.

Siguiendo normas fiscales la pérdida se cuantifica en 5.000 u.m. (la divergencia entre el resultado contable y la base imponible se debe a una sanción que originó una diferencia permanente positiva). La empresa en este ejercicio no reflejó el crédito fiscal por Impuesto sobre Sociedades. En este año no ha habido pagos a cuenta, retenciones ni deducciones o bonificaciones a favor de la empresa.

En el ejercicio 2014, el resultado contable antes de impuestos ha sido un beneficio de 11.000 u.m. En la aprobación de las cuentas, la Junta General, acuerda destinar del resultado final del ejercicio un 10% a reserva legal, compensar las pérdidas del ejercicio 2013 y el resto a incrementar las reservas voluntarias.

A efectos fiscales la base imponible en 2014 asciende a 12.000 u.m, consecuencia de un ingreso no reconocido contablemente y que da lugar a una diferencia permanente positiva de 4.000 u.m., y una diferencia temporaria negativa de 3.000 u.m. con origen en este ejercicio y producida por una diferencia de criterios de amortización contable y fiscal. La empresa decide este ejercicio compensar la base imponible negativa del ejercicio anterior, a pesar no haber sido registrado el correspondiente crédito fiscal. En este ejercicio la empresa no ha realizado pagos a cuenta, no tiene derecho a deducciones o bonificaciones, si bien se le ha retenido por ingresos financieros una cuantía de 600 u.m.

Se pide:

- a) Reflejar la operativa y registros contables relativos al resultado y efecto impositivo del ejercicio 2014, sabiendo que el tipo aplicable del Impuesto sobre Sociedades es del 30%.

- b) El reflejo contable del destino aprobado para el resultado del ejercicio 2014.
- c) Indicar cómo afectaría en lo relativo a la compensación de pérdidas fiscales el hecho de que la empresa en 2014 hubiera obtenido un resultado contable antes de impuestos de 3.000 u.m.

### Solución:

- a) Operativa y **registros contables** del ejercicio 2014.

En el ejercicio 2013, al haber obtenido pérdidas tanto contables como fiscales, y no haber reflejado el crédito por impuesto, ni haber diferencias temporarias ni retenciones ni pagos a cuenta, no se ha registrado gasto por impuesto.

### Ejercicio 2014

Contablemente, al inicio del ejercicio, las pérdidas generadas en 2013 se reclasifican y pasan a quedar reflejadas en la partida 121. «Resultados negativos de ejercicios anteriores», hasta que la Junta General decida qué hacer con ellas.

Núm	Cuenta	Debe	Haber
121	Resultados negativos de ejercicios anteriores	6.000,00	
129	Resultado del ejercicio		6.000,00

Al cierre del ejercicio, y desde el punto de vista fiscal, los cálculos para determinar el gasto por impuesto en 2014, así como la cuota diferencial (equivalente al importe a pagar a/devolver por Hacienda) serían:

Concepto	2014 (u.m.)
Resultado contable antes de impuestos	11.000,00
Diferencias permanentes	+4.000,00
Diferencias temporarias	-3.000,00
<b>Base imponible previa</b>	<b>12.000,00</b>
Bases imposables negativas de ejercicios anteriores	-5.000,00
<b>Base imponible</b>	<b>7.000,00</b>
Tipo impositivo	30%
<b>Cuota íntegra</b>	<b>2.100,00</b>
Deducciones/bonificaciones	0,00
<b>Cuota líquida</b>	<b>2.100,00</b>
Retenciones y pagos a cuenta	-600,00
<b>Cuota diferencial</b>	<b>1.500,00</b>

Al haber obtenido beneficios fiscales suficientes, la empresa decide compensar en su totalidad las bases imponibles negativas del ejercicio 2013, resultando una base imponible final de 7.000 u.m. y una deuda tributaria de 1.500 u.m.

La empresa registrará un impuesto corriente equivalente al importe de la cuota líquida, es decir, 2.100 u.m., incluyendo como ajuste para su determinación el crédito a compensar bases imponibles negativas.

Núm	Cuenta	Debe	Haber
6300	Impuesto sobre beneficios corriente	2.100,00	
4752	Hacienda Pública, acreedora por conceptos fiscales. Impuesto sobre Sociedades		1.500,00
473	Hacienda Pública, retenciones y pagos a cuenta		600,00

Además reflejará un gasto por impuesto diferido, consecuencia de la diferencia temporaria negativa que origina un pasivo por impuesto diferido (y que dará lugar en un futuro a un mayor pago/menor devolución del impuesto).

Núm	Cuenta	Debe	Haber
6301	Impuesto sobre beneficios diferido	900,00	
479	Pasivo por diferencias temporarias imponibles		900,00

Consecuentemente el resultado final del ejercicio es de 8.000 u.m., cuantía cuyo destino es el que aprueba la Junta General de la empresa.

Concepto	Importe (u.m.)
Resultado contable antes de impuestos	11.000,00
Gasto por impuesto sobre beneficios	-3.000,00
- Corriente	-2.100,00
- Diferido	-900,00
<b>Resultado a distribuir</b>	<b>8.000,00</b>

#### b) Reflejo contable del **destino aprobado para el resultado del 2014.**

En el ejercicio 2015, la empresa contabilizará la distribución del resultado final, 8.000 u.m., siguiendo las indicaciones de la Junta General. Así, su destino, según lo expuesto en el enunciado es:

Concepto	Importe (u.m.)
129. Resultado del ejercicio	8.000,00
- Reserva legal (10% del resultado)	800,00
- Resultados negativos de ejercicios anteriores (compensación)	6.000,00
- Reservas voluntarias (parte restante)	1.200,00



El asiento contable, que incluye la compensación de pérdidas contables, es:

Núm	Cuenta	Debe	Haber
129	Resultado del ejercicio	8.000,00	
112	Reserva legal		800,00
113	Reservas voluntarias		1.200,00
121	Resultados negativos de ejercicios anteriores		6.000,00

**c) Ejercicio 2014 suponiendo un resultado contable antes de impuestos de 3.000 u.m.**

Al cierre del ejercicio, y desde el punto de vista fiscal, los cálculos para determinar el gasto por impuesto en 2014, así como la cuota diferencial, serían:

Concepto	Importe (u.m.)
Resultado contable antes de impuestos	3.000,00
Diferencias permanentes	+4.000,00
Diferencias temporarias	-3.000,00
<b>Base imponible previa</b>	<b>4.000,00</b>
Bases imponibles negativas de ejercicios anteriores	-5.000,00
<b>Base imponible</b>	<b>0,00</b>
Tipo impositivo	30%
<b>Cuota íntegra</b>	<b>0,00</b>
Deducciones/bonificaciones	0,00
<b>Cuota líquida</b>	<b>0,00</b>
Retenciones y pagos a cuenta	-600,00
<b>Cuota diferencial</b>	<b>-600,00</b>

En el caso de tener una base imponible positiva en el ejercicio 2014 inferior al importe de las pérdidas fiscales de 2013, como es este caso, por haber obtenido un resultado contable antes de impuestos de 3.000 u.m. (se mantienen el resto de datos), y no haber podido compensar la totalidad de las pérdidas, la empresa podrá reconocer el crédito fiscal, siempre que se espere obtener ganancias fiscales en el futuro que permitan su compensación o bien tener pasivos por impuestos diferidos de igual o superior cuantía. Esto último se produce en este ejemplo, pues SERVISA ha registrado por la diferencia temporaria imponible de 3.000 u.m. un pasivo por impuesto diferido de 900 u.m. (siendo la parte pendiente de compensar de las bases imponibles de 1.000 u.m.).

El registro contable sería:

- ♦ Por el derecho a la devolución de las retenciones practicadas:

Núm	Cuenta	Debe	Haber
4709	Hacienda Pública, deudora por devolución de impuestos	600,00	
473	Hacienda Pública, retenciones y pagos a cuenta		600,00

- ♦ Adicionalmente, se registra el derecho a compensar las bases impositivas pendientes, que podrá ser compensado en ejercicios siguientes, siempre que se obtengan ganancias fiscales dentro del período permitido por la legislación fiscal.

Núm	Cuenta	Debe	Haber
4745	Crédito por pérdidas a compensar (1.000 × 30%)	300,00	
6301	Impuesto sobre beneficios diferido		300,00

Consulta comentada por Nohemí Boal Velasco (Departamento de Economía y Contabilidad. Universidad San Pablo-CEU).

## 2. Régimen especial del criterio de caja del IVA

*ICAC consulta núm 5, BOICAC núm 96*

### Resumen

Análisis del tratamiento contable del **Régimen especial del criterio de caja** en el Impuesto sobre el Valor Añadido.

### Desarrollo

La L 14/2013, de apoyo a los Emprendedores y su Internacionalización, introduce con efectos desde el 1-1-2014, a través de su L14/2013art.23, un nuevo Capítulo X en el Título IX (art.163 decias a 163 sexiesdecias) de la L 37/1992 del Impuesto sobre Valor Añadido (LIVA), que desarrolla un régimen especial de criterio de caja. Dentro de su exposición de motivos se puede apreciar cómo el propósito ha sido buscar las reformas necesarias para **favorecer el crecimiento y la reactivación económica**. En concreto en lo que se refiere al régimen especial del IVA, se establece la posibilidad de que el reintegro de dicho impuesto a la Hacienda Pública por parte del empresario no se produzca hasta que el IVA no haya sido cobrado.

El régimen especial del criterio de caja era una de las medidas más demandadas en los últimos años por autónomos y PYMES. En esencia, dicho criterio trata de que las empresas no adelanten el IVA repercutido en las facturas a sus clientes a la Hacienda Pública hasta que no hayan sido cobradas.

No son todas las empresas las afectadas por este criterio de caja, ya que no es de aplicación indiscriminada. **Podrán aplicar** el régimen especial del criterio de caja los sujetos pasivos del impuesto cuyo volumen de operaciones durante el año natural anterior no haya superado los 2.000.000 de euros, siempre que así lo soliciten. Esto no quiere decir que afecte solamente a estas empresas, ya que este nuevo criterio afecta directamente a las empresas que cumplan las condiciones y lo apliquen, pero también, de forma indirecta, a todas las empresas que aun no habiéndose acogido a la aplicación de este criterio (que es voluntaria) reciban facturas de proveedores que sí estén suscritos.

Las empresas o autónomos que decidan acogerse a este criterio **no deberán adelantar a Hacienda el IVA** (o en su caso el Impuesto General Indirecto Canario, IGIC) de las facturas no cobradas. Esta norma también afectará a las facturas de gasto que no hayan pagado, cuyo IVA no podrá deducirse hasta que no se produzca la corriente monetaria, es decir, hasta que no se hayan pagado.

Las empresas o autónomos **devengarán el impuesto** (devengo fiscal) en el momento del cobro del importe percibido. Si no se ha producido el cobro, el devengo fiscal se producirá el 31 de diciembre del año posterior a aquel en el que se haya realizado la operación. Por tanto es importante aclarar que el aplazamiento del pago a Hacienda es solo temporal.

Desde el punto de vista contable, la **normativa** a tener en cuenta es la siguiente:

- ♦ Dentro de la Segunda Parte del PGC 2007 «Normas de registro y valoración», afecta a la norma 12<sup>a</sup> «Impuesto sobre el Valor Añadido, Impuesto General Indirecto Canario y otros Impuestos Indirectos» y a la norma 14<sup>a</sup> «Ingresos por ventas y prestación de servicios».
- ♦ También afecta a la Quinta Parte del PGC 2007 «Definiciones y Relaciones Contables», en referencia a las cuentas utilizadas y su contenido.

En lo referente a la **contabilización del IVA devengado** (desde un punto de vista contable) en la venta se anotará en la cuenta (477) «Hacienda Pública, IVA repercutido» en el momento de expedir y entregar la factura, pero no se entiende como producida hasta el momento del devengo fiscal del impuesto que se producirá cuando se cobre dicha factura.

En el caso del **IVA soportado deducible** en la adquisición, los sujetos pasivos verán a su vez retardada su deducción hasta el momento en que efectúen el pago total o parcial a proveedores y para ello el PGC nos propone la cuenta (472) «Hacienda Pública IVA soportado». Al igual que ocurría en la venta, si este pago no se ha producido, tendrá como fecha máxima el 31 de diciembre del año inmediato posterior al que se haya realizado la operación.

La empresa, cuando recibe el bien o el servicio, debe contabilizar el devengo contable de la operación y la obligación de pago y la entidad que presta el servicio o vende el bien la operación contraria, es decir, el derecho de cobro.

Como consecuencia de ello, puede observarse que el registro de la operación en el momento que nace el derecho o la obligación no cambia. Ahora bien, con motivo de la nueva aplicación que exponemos y para que la realidad jurídico-fiscal y económica se reflejen, hasta que no se produzca el devengo fiscal las empresas podrán establecer nuevas cuentas que desglosan las anteriormente expuestas, para **contabilizar el débito y crédito frente a Hacienda** diferenciando:

- ♦ «IVA facturado» (en el momento en el que se produce la operación y se produce el «devengo contable»).
- ♦ «IVA facturado y devengado» (en el momento en el que se produce el cobro o pago que sería cuando se produce el «devengo fiscal»).

En todo caso, respecto al desglose de las cuentas es necesario señalar que el PGC especifica que los movimientos recogidos en su 5ª Parte no son vinculantes ni los aspectos relativos a la denominación y numeración de las cuentas incluidos en la 4ª Parte, excepto en aquellos aspectos que contengan criterios de registro o valoración.

#### *Aplicación práctica:*

La empresa SUENA BIEN S.A. dedicada a la compra-venta de teléfonos móviles, que se ha acogido al régimen especial del criterio de caja del IVA, ha realizado las siguientes operaciones durante los años 2014 y 2015 (IVA aplicado del 21%):

- a) Con fecha de 15 de octubre de 2014 vende 50 terminales a la empresa EMPRENDER S.L. por importe de 100 euros/unidad, haciéndose cargo de los gastos de envío que ascienden a 200 euros. Dado el volumen adquirido se les hace un descuento del 10% por unidad sobre el precio de venta, que figura en la factura. Se pacta el cobro a cuatro meses.
- b) Con fecha de 20 de noviembre de 2014 ha adquirido a su proveedor 80 terminales al precio medio de 60 euros/unidad, aplazando el pago de los mismos tres meses. El 1 de diciembre de 2014 cuando recibe el pedido hay 10 terminales que no cumplen las características fijadas y decide quedárselos pero con un descuento de 20 euros/unidad (únicamente de aquellos que no cumplían con lo pactado).
- c) Las existencias iniciales del 2014 estaban valoradas en 30.000 euros, mientras que las existencias finales al cierre de ese mismo año se valoran en 25.000 euros.
- d) En el mes de enero de 2015 la empresa realiza la liquidación del IVA a la Hacienda Pública, teniendo en cuenta que las operaciones antes reflejadas son las únicas sujetas al IVA.
- e) En el mes de febrero de 2015 cobra la factura de la empresa EMPRENDER S.L. y paga a sus proveedores en las fechas pactadas.
- f) En abril de 2015 realiza la liquidación del IVA a la Hacienda Pública, suponiendo que durante el primer trimestre de 2015 no ha hecho ninguna operación sujeta a IVA.

**Se pide:** Registro contable de las operaciones descritas durante los años 2014 y 2015

**Solución:**

a) 15 octubre 2014. Por la **venta de los móviles** a la empresa EMPREDER:

Núm	Cuenta	Debe	Haber
(430)	Clientes (Vencimiento a 15 de febrero 2015)	5.687	
(700)	Venta de mercaderías (50 terminales $\times$ (100 – 10) euros) + 200 euros		4.700
(4771)	Hacienda Publica IVA repercutido facturado (1) (4.700 euros $\times$ 0,21)		987

(1) Dicha cuenta recoge el IVA repercutido que ya se ha devengado contablemente y que figura en la factura, aunque aun no se ha producido el devengo fiscal al no haberse cobrado.

b) 20 noviembre 2014. Por la **compra de los móviles** al proveedor:

Núm	Cuenta	Debe	Haber
(600)	Compra de mercaderías (80 terminales $\times$ 60 euros)	4.800	
(4721)	Hacienda Pública IVA soportado facturado (2) (4.800 euros $\times$ 0,21)	1.008	
(400)	Proveedores (Vencimiento a 20 de febrero 2015)		5.808

(2) Dicha cuenta recoge el IVA soportado que ya se ha devengado contablemente y que figura en la factura, aunque aun no se ha producido el devengo fiscal al no haberse pagado.

♦ 1 diciembre 2014. **Por la rebaja** concedida al quedarse parte del pedido a un precio inferior:

Núm	Cuenta	Debe	Haber
(400)	Proveedores	242	
(608)	Devoluciones de compras y obligaciones similares (10 terminales $\times$ 20 euros)		200
(400)	Hacienda Pública IVA soportado facturado (200 euros $\times$ 0,21)		42

c) 31 diciembre 2014. Por el registro de la **variación de existencias** al cierre de ejercicio:

Núm	Cuenta	Debe	Haber
(610)	Variación de existencias de mercaderías	30.000	
(300)	Mercaderías		30.000
(300)	Mercaderías	25.000	
(610)	Variación de existencias de mercaderías		25.000

**d) Enero 2015. Por liquidación del IVA con la Hacienda Pública:**

Dado que la empresa está sujeta al régimen especial de caja del IVA y no ha cobrado ni pagado el IVA correspondiente a las facturas del último trimestre del ejercicio anterior, no debe liquidar el IVA correspondiente a las ventas y compras facturadas en dicho trimestre.

**e) Por el cobro y pago de las facturas correspondientes a la empresa EMPRENDER y a sus proveedores:**♦ 15 febrero 2015. Por el **cobro** a la empresa EMPRENDER:

Núm	Cuenta	Debe	Haber
(4771)	Hacienda Publica IVA repercutido facturado	987	
(572)	Bancos	5.687	
(430)	Clientes		5.687
(4772)	Hacienda Pública IVA repercutido facturado y devengado (3)		987

(3) Dicha cuenta recoge el IVA repercutido que ya se ha devengado fiscalmente.

♦ 20 febrero 2015. Por el **pago** a sus proveedores:

Núm	Cuenta	Debe	Haber
(400)	Proveedores	5.566	
(4722)	Hacienda Pública IVA soportado facturado y devengado (4)	966	
(4721)	Hacienda Pública IVA soportado facturado		966
(572)	Bancos		5.566

(4) Dicha cuenta recoge el IVA soportado que ya se ha devengado fiscalmente.

**f) 15 abril 2015. Por la liquidación correspondiente a la Hacienda Publica por IVA:**

Núm	Cuenta	Debe	Haber
(4772)	Hacienda Pública IVA repercutido facturado y devengado	987	
(4772)	Hacienda Pública IVA soportado facturado y devengado		966
(4750)	Hacienda Pública, acreedor por IVA		21

♦ 15 abril 2015. Por el **pago del IVA** a la Hacienda Pública:

Núm	Cuenta	Debe	Haber
(4750)	Hacienda Pública, acreedor por IVA	21	
(572)	Bancos		21

Consulta comentada por M. Mercedes Ruiz de Palacios Villaverde y Enrique Rua Alonso de Corrales (Departamento de Economía Financiera y Contabilidad. Universidad San Pablo-CEU).

### 3. Libros registro de facturas expedidas y recibidas

*RIVA art.63.3, 4 y 6 y 64.4 y 5 redacc RD 828/2013 art.1.veintidós y veintitrés, BOE 26-10-13; RD 828/2013 disp.final única, BOE 26-10-13*

#### Resumen

Se elimina la referencia a la inscripción en el libro registro de facturas de los **documentos sustitutivos expedidos** y se establece la obligatoriedad, en los casos que proceda, de hacer referencia al régimen especial del criterio de caja.

#### Desarrollo

Con efectos **desde el 1-1-2014**, en relación con el **Libro registro de facturas expedidas**, se elimina toda referencia a los documentos sustitutivos expedidos, dejando únicamente la referencia a las facturas emitidas. En relación con la anotación individualizada de las facturas en dicho Libro o, en su caso, en los asientos resúmenes que la sustituyan, se ha de consignar cuando proceda que la operación se ha efectuado conforme al **régimen especial del criterio de caja**, en cuyo caso, se han de incluir las menciones del RIVA art.61 decies.1 redacc RD 828/2013.

En relación con los **asientos resúmenes** en el Libro registro de facturas expedidas, se exige que simultáneamente concurren los siguientes **requisitos**:

- ♦ que en las facturas expedidas no sea preceptiva la identificación del destinatario;
- ♦ que el devengo de las operaciones documentadas se haya producido dentro de un mismo mes natural; y
- ♦ que a las operaciones documentadas en ellas les sea aplicable el mismo tipo impositivo.

Por lo que se refiere a la anotación de las **facturas rectificativas**, se exige que sea consignado el número, fecha de expedición, identificación del proveedor, base imponible, tipo impositivo y cuota.

Por su parte, en relación con el **Libro registro de facturas recibidas**, en cuanto a la anotación individualizada de las facturas en dicho Libro o, en su caso, en el asiento resumen global de las facturas recibidas en una misma fecha, se ha de consignar cuando así proceda que la operación se encuentra afectada por el **régimen especial del criterio de caja**, en cuyo caso, se han de incluir las menciones del RIVA art.61 decies.2 redacc RD 828/2013.

Asimismo, se elimina la posibilidad de realizar la anotación de una misma factura en varios asientos correlativos cuando incluya operaciones que tributen a **distintos tipos impositivos**.

#### 4. Anotaciones registrales en relación al IVA

*RIVA art.69.5 redacc RD 828/2013 art.1.veinticuatro, BOE 26-10-13; RD 828/2013 disp. final única, BOE 26-10-13*

##### Resumen

Se regulan las anotaciones que hacen referencia a las operaciones afectadas por el **régimen especial del criterio de caja**, las cuales no presentan particularidades en cuanto al plazo para practicar las mismas.

##### Desarrollo

Con efectos **desde el 1-1-2014**, se añade la regulación relativa a las anotaciones registrales que hacen referencia a las operaciones afectadas por el régimen especial del criterio de caja, en virtud de la cual cuando resulte de aplicación dicho régimen, los **asientos en los libros registros** correspondientes se han de realizar en los mismos plazos que los establecidos para el régimen general (RIVA art.69.1 a 4), sin perjuicio de los datos que es necesario que sean reflejados en el momento del cobro o pago, ya sea total o parcial, de las operaciones.

### Instrumentos financieros

#### 5. Condonación de un préstamo por una sociedad dependiente a su dominante

*ICAC consulta núm 2, BOICAC núm 96*

##### Resumen

La presente consulta analiza el tratamiento contable de la condonación en su totalidad de un crédito concedido por una sociedad dependiente a su dominante, y la calificación en esta última como ingreso o como recuperación de la inversión.

##### Desarrollo

Cabe señalar, en primer lugar, que la presente consulta analiza la situación enunciada desde un punto de vista estrictamente contable, no entrando a valorar otros aspectos. En este sentido, el reflejo contable de las operaciones debe realizarse atendiendo a su **fondo económico**, independientemente de la forma en que se han instrumentalizado, tal y como se señala en el CCom art.34.2 y enfatiza el PGC dentro de la primera parte «Marco conceptual» obligatoria para todas las empresas, que en el apartado 1º Cuentas Anuales. Imagen fiel, establece: «(...) en la contabilización de las operaciones se atenderá a su realidad económica y no sólo a su forma jurídica».



Para identificar dicho fondo económico, se deben analizar todos los antecedentes y circunstancias de las operaciones, cuya valoración y responsabilidad recae en los administradores de la empresa y, en su caso, en los auditores. En el caso de las operaciones realizadas entre **empresas del mismo grupo**, debe extremarse la cautela en su análisis y valoración, ya que se entiende que al no existir intereses contrapuestos entre las partes intervinientes, se puede producir una sucesión de negocios jurídicos (en forma) cuyo reflejo contable constituya el medio empleado para contravenir normas imperativas reguladoras de las sociedades de capital.

Centrándonos ya en la cuestión planteada y una vez hecha la precisión anterior, revisamos el tratamiento contable al que la consulta hace referencia: la condonación de un crédito concedido por una sociedad dependiente a la sociedad dominante, cuyo tratamiento ya fue recogido con anterioridad por el ICAC en consulta núm 4, BOICAC núm 79.

### Contabilización:

Se diferencia para cada entidad:

**A) Sociedad dependiente:** contabiliza la baja del derecho de crédito (cancelación) con cargo a una cuenta de reservas (si existen otros socios de la sociedad dominada y el reparto se realiza en una proporción superior a la que correspondería por su participación efectiva, el exceso se contabiliza de acuerdo con la regla general).

**B) Sociedad dominante:** cancela la deuda con abono a una cuenta que represente el fondo de naturaleza económica de la operación, que puede ser la distribución de un resultado o la recuperación de la inversión, en función de cuál haya sido la evolución de los fondos propios de la sociedad dependiente desde la fecha de adquisición (si existen otros socios y el reparto se realiza en una proporción superior a la que corresponde a la dominante por su participación efectiva, el exceso se contabiliza de acuerdo con los criterios generales).

La consulta enfoca la cuestión en las opciones del tratamiento contable para la dominante (bien como una distribución de resultados o bien como una recuperación de la inversión), en la siguiente **situación**:

- a) La **dominante** tiene el **control** al 100% de la dependiente.
- b) Sobre la **dependiente** se proporciona la siguiente información:
  - ♦ Surge como resultado de la **aportación de una rama de actividad** de la matriz consistente en un conjunto de edificios en alquiler, aportación no dineraria y sobre la par (es decir, con abono a una partida representativa de capital y otra de prima de emisión o asunción, realizándose dicha aportación a valor contable).
  - ♦ En función de su actividad, la dependiente está acogida en el IS al régimen fiscal especial de las entidades de **arrendamiento de viviendas**.
  - ♦ Desde su constitución, la dependiente ha venido repartiendo beneficios mediante **dividendos**, a la vez que ha constituido una **reserva voluntaria** «Reserva voluntaria procedente de beneficios bonificados».

Consecuentemente, en este caso particular, para determinar si la condonación del crédito a favor de la dominante tiene como fondo económico la distribución de resultados por parte de la dependiente o la recuperación de la inversión, se debe analizar y cuantificar las **reservas procedentes de beneficios no distribuidos**. Si en la fecha de la condonación su importe es superior al valor del crédito, nos encontraremos con una distribución de resultados (aunque la dependiente tenga a su vez una prima de emisión/o asunción con una cuantía como mínimo igual al crédito y pueda dar de baja el mismo, que a su vez es la situación esbozada en la consulta).

El ICAC señala además que a esta conclusión puede llegarse también, aunque razonando en sentido contrario, a través del tratamiento contable establecido en el PGC para los dividendos distribuidos procedentes de resultados generados en ejercicios anteriores a la fecha de adquisición. En el PGC NRV 9<sup>a</sup>.2.8 se establece que esta situación se produce cuando se han distribuido importes superiores a los beneficios generados por la filial desde su adquisición, y que no podrán reflejarse contablemente como ingresos sino como minoración del valor contable de la inversión en la participada.

En virtud de lo señalado, y a modo de conclusión, el ICAC remarca su opinión, fundamentada en la prioridad del fondo (jurídico y económico) frente a la forma, sobre el tratamiento de las operaciones consideradas como **reparto de reservas**, indicando que desde una perspectiva estrictamente contable, cualquier operación de este tipo será calificada como una distribución de dividendos, originando un resultado (positivo) en la contabilidad del socio (quien tiene la participación), si bien, esto solo será así considerado si la participada ha generado, desde la fecha de adquisición, beneficios por una cuantía superior a los fondos propios que distribuye (con independencia de cuál sea el origen de las reservas que la filial emplea para ello).

#### **Aplicación práctica:**

Las sociedades Antártida y Boubet pertenecen al mismo grupo financiero, siendo Antártida la dominante y Boubet la dependiente (poseída al 100% por la primera). El 1-3-2014 la sociedad Boubet presta dinero a la sociedad Artántida, por valor de 100.000 €, a devolver en 2 años, sin intereses. Pasados 6 meses, la sociedad dependiente decide condonar la deuda a la dominante. Desde su constitución, la empresa Boubet ha venido repartiendo beneficios mediante dividendos, y ha constituido reservas voluntarias por un importe superior a la cuantía del crédito concedido.

Se pide contabilizar las operaciones de concesión y condonación de ambas sociedades.

#### **Solución:**

**a) 1-3-2014.** Por la **concesión del préstamo** de la sociedad Boubet a la sociedad Artántida:

La contabilidad de la sociedad Boubet (dependiente y prestamista) refleja la salida de tesorería y un nuevo derecho de cobro frente a una empresa del mismo grupo, en este caso su dominante.

Núm	Cuenta	Debe	Haber
242	Créditos a largo plazo a partes vinculadas (empresa dominante Artántida)	100.000	
572	Bancos, c/c		100.000

La contabilidad de la sociedad Artántida (dominante y prestataria) registrará una entrada de fondos líquidos y en paralelo una obligación de pago con su filial por el préstamo recibido.

Núm	Cuenta	Debe	Haber
572	Bancos, c/c	100.000	
163	Deudas a largo plazo con partes vinculadas (empresa dependiente Boubet)		100.000

**b) 1-9-2014. Por la condonación del préstamo:**

En la contabilidad de la sociedad Boubet (dependiente y prestamista) se dará de baja el derecho de cobro (crédito) con cargo a una partida de fondos propios (reservas).

Núm	Cuenta	Debe	Haber
11X	Reservas	100.000	
242	Créditos a largo plazo a partes vinculadas (empresa dominante Artántida)		100.000

La sociedad Artántida (dominante y prestataria) anulará la obligación de pago por el préstamo recibido y ahora condonado, y lo registrará siguiendo el fondo económico de la operación como una distribución de resultados, reflejando un resultado positivo.

Núm	Cuenta	Debe	Haber
163	Deudas a largo plazo con partes vinculadas (empresa dependiente Boubet)	100.000	
7XX	Ingreso financiero		100.000

Consulta comentada por Nohemí Boal Velasco (Departamento de Economía Financiera y Contabilidad. Universidad San Pablo-CEU).

## Contratos de cooperación empresarial

### 6. Novedades en el régimen especial de reorganizaciones empresariales

*LIS art.87.4, 88.3, 89.3, 90.3, 92, 95.1 y disp.trans.41ª redacc L 16/2013 art.1.segundo.docce a dieciocho, BOE 30-10-13*

## Resumen

Para los períodos impositivos iniciados **a partir del 1-1-2013** se modifica el régimen para adaptarlo a la no deducibilidad de las pérdidas por deterioro en entidades y de las pérdidas obtenidas por establecimientos permanentes, y para limitar el importe deducible del fondo de fusión.

## Desarrollo

Con efectos para los períodos impositivos iniciados **desde el 1-1-2013**, se introducen las siguientes modificaciones:

a) Debido a la no deducibilidad de las pérdidas por deterioro de la participación en entidades (ver epígrafe núm 129 de esta Revista), se eliminan las referencias a dichas pérdidas. Así ocurre en los siguientes supuestos:

♦ **Pérdida de la cualidad de residente** de los socios en los canjes de valores, fusiones, absorción y escisión.

Como **régimen transitorio** se establece que el importe a integrar en su base imponible debe corregirse en el importe de las pérdidas por deterioro del valor que hayan sido fiscalmente deducibles en períodos impositivos iniciados antes del 1-1-2013.

♦ Compensación de las **bases imponibles negativas** de la entidad transmitente por la adquirente.

Como **régimen transitorio** se establece que no son compensables las bases imponibles negativas correspondientes a pérdidas sufridas por la transmitente que hayan motivado la depreciación de la participación de la adquirente en el capital de la transmitente, o la depreciación de la participación de otra entidad en esta última cuando todas formen parte de un grupo mercantil, cuando cualquiera de las referidas depreciaciones se haya producido en períodos impositivos iniciados antes del 1-1-2013.

♦ **Pérdidas de los establecimientos permanentes.** Así, se prevé que si en su transmisión se genera una renta positiva y resulta de aplicación el régimen de diferimiento, el importe de la misma que supere las rentas negativas netas obtenidas por el establecimiento permanente se integra en la base imponible de la entidad transmitente, sin perjuicio de que se pueda deducir de la cuota íntegra el impuesto que hubiera gravado esa misma renta integrada en la base imponible en el Estado miembro en que esté situado dicho establecimiento permanente, de no ser por las disposiciones de la normativa comunitaria (Dir 2009/133/CE), con el límite del importe de la cuota íntegra correspondiente a esa renta integrada en la base imponible.

Como **régimen transitorio** se establece que en este supuesto la base imponible de la entidad transmitente residente en territorio español se incrementa en el importe del exceso de las rentas negativas sobre las positivas imputadas por el

establecimiento permanente en períodos impositivos iniciados antes del 1-1-2013, con el límite de la renta positiva derivada de la transmisión del mismo.

♦ Las normas para evitar la **doblo imposición**.

b) En relación con la deducibilidad del **fondo de fusión** se establece que la misma debe minorarse en el importe de las bases imponibles negativas pendientes de compensación en la transmitente que puedan ser compensadas por la adquirente, en proporción a la participación, siempre que las mismas se hayan generado durante el período de tiempo en que la adquirente participe en la transmitente.

## Contabilidad específica por razón del objeto

### 7. Plan de Contabilidad Adaptado a las Formaciones Políticas

*Resol Tribunal de Cuentas 8-10-13, BOE 21-10-13*

#### Resumen

Con efectos para los ejercicios que comiencen a partir del 1-1-2014, ha sido aprobado el Plan de Contabilidad Adaptado a las Formaciones Políticas.

#### Desarrollo

Con entrada en vigor el 1-1-2014 y de aplicación para los ejercicios que se inicien a partir de dicha fecha, la Resolución del Tribunal de Cuentas 8-10-13 publica el Acuerdo del Pleno de 26-9-2013, de aprobación del Plan de Contabilidad Adaptado a las Formaciones Políticas.

El Plan será de **aplicación obligatoria** para los partidos políticos, federaciones, coaliciones o agrupaciones de electores incluidos en el ámbito de aplicación de la LO 8/2007 sobre financiación de los partidos políticos.

El **balance de apertura** correspondiente al **primer ejercicio** que se inicie a partir de la entrada en vigor del Plan se elaborará de acuerdo con las siguientes reglas:

- a) Se reclasificarán los elementos patrimoniales en sintonía con lo dispuesto en estas normas.
- b) Se valorarán estos elementos patrimoniales por su valor en libros.
- c) Se comprobará su deterioro de valor en esa fecha.

Sin perjuicio de lo anterior, la formación política ha de aplicar con **carácter retroactivo** las normas contenidas en esta adaptación a las operaciones producidas en el ámbito de ciertas materias, a fin de reflejar contablemente los correspondientes saldos en el balance de situación y permitir su posterior imputación a resultados de acuerdo con los criterios contenidos en la segunda parte de Plan. Tales materias son las siguientes:

- ◆ subvenciones de carácter finalista destinadas a la adquisición de activos y a la financiación de gastos específicos;
- ◆ donaciones y legados de carácter no monetario;
- ◆ bienes y derechos de contenido patrimonial y naturaleza no monetaria restituidos a la formación política al amparo de lo previsto en la L 43/1998;
- ◆ operaciones de endeudamiento.

Los **ajustes** que deban realizarse para dar cumplimiento a todo lo anterior tendrán como contrapartida una cuenta de excedentes de ejercicios anteriores.

Las **cuentas anuales** correspondientes al primer ejercicio que se inicie a partir de la entrada en vigor de este Plan se considerarán cuentas anuales iniciales, por lo que no se reflejarán cifras comparativas en las mismas. En la **Memoria** de las cuentas anuales iniciales:

- ◆ se reflejarán el balance y la cuenta de resultados correspondientes a las cuentas anuales del ejercicio anterior;
- ◆ se creará un apartado con la denominación de «Aspectos derivados de la transición a las nuevas normas contables», en el que se incluirá una explicación de las principales diferencias entre los criterios contables aplicados en el ejercicio anterior y los actuales, así como la cuantificación del impacto que produce esta variación de criterios contables en el patrimonio neto de la formación política. En particular, se incluirá una conciliación referida a la fecha del balance de apertura.

La formación política podrá presentar información comparativa del ejercicio anterior adaptada al nuevo Plan de Contabilidad, para lo cual preparará un balance de apertura de dicho ejercicio precedente con arreglo a los nuevos criterios.

En relación con las **cuentas anuales consolidadas**, el Plan pretende alcanzar la formulación de información consolidada a fin de conseguir el objetivo de imagen fiel de toda la organización implementada por la formación para llevar a cabo su actividad política. No obstante, en el plazo de dos años, esto es, en 2016 se producirá la implantación de la elaboración y formulación de las cuentas anuales consolidadas. A tal fin, las formaciones políticas procederán a integrar en sus cuentas anuales correspondientes a 2016, mediante consolidación, en los términos previstos en las Normas para la Formulación de Cuentas Anuales Consolidadas (NOFCAC, aprobadas por RD 1159/2010), la información relativa a las sociedades controladas por los partidos políticos. Igualmente, las formaciones políticas procederán a integrar en sus cuentas anuales correspondientes al ejercicio 2016, mediante agregación, la información relativa a las fundaciones vinculadas.

La decisión final para la entrada en vigor de la obligación de consolidación será adoptada por el Pleno del Tribunal de Cuentas. Hasta entonces, las formaciones políticas deberán informar sobre la actividad de las sociedades controladas por las mismas y de las fundaciones vinculadas en el apartado de la memoria relativo a «Otra información», indicando en particular el volumen de ingresos recibidos, así

como las aportaciones efectuadas por cualquier concepto a las formaciones políticas de las que dependan o a las que se encuentren vinculadas, respectivamente.

El Plan de Contabilidad de las formaciones políticas tiene la misma **estructura** que el Plan General de Contabilidad. De acuerdo con ello, se incluyen cinco partes:

- ◆ Marco Conceptual de la Contabilidad
- ◆ Normas de registro y valoración
- ◆ Cuentas anuales
- ◆ Cuadro de cuentas
- ◆ Definiciones y relaciones contables

1ª) El **Marco Conceptual de la Contabilidad** establece las premisas fundamentales para contabilizar las operaciones realizadas por las formaciones políticas, posteriormente desarrolladas en la segunda y tercera parte del Plan. Las cuentas anuales se componen del balance, la cuenta de resultados y una memoria explicativa de ambos documentos. Existen semejanzas entre el Marco Conceptual del nuevo Plan y el aplicable por las entidades sin fines lucrativos. Asimismo, hay que tener en cuenta que: en caso de conflicto se otorga prevalencia a la fiabilidad frente a la relevancia, el principio de empresa en funcionamiento se enuncia como principio de continuidad de la actividad económica, y en el de devengo se enfatiza el tratamiento contable de las subvenciones electorales.

2ª) En cuanto a las **normas de registro y valoración**, recogidas en la segunda parte del Plan, a diferencia del PGC y del Plan de Contabilidad para las entidades sin fines lucrativos, para las formaciones políticas no se introducen diferencias en el tratamiento contable de las operaciones en función de la dimensión económica de la entidad que informa.

Para contabilizar el **deterioro del inmovilizado material** se sigue el criterio de considerar como valor en uso del activo su coste de reposición depreciado. Este mismo criterio se aplica para las existencias que se entregan sin contraprestación o a cambio de una contraprestación simbólica o reducida. En ambos casos, este criterio especial se justifica en función de las especiales características de las formaciones políticas, cuyo objeto no es la obtención de un rendimiento económico y cuyos activos, en consecuencia, no tienen por finalidad generar flujos de efectivo.

En cuanto a las **permutas**, ante la ausencia de una generación de flujos de efectivo, se sigue el criterio establecido en el Plan de Contabilidad de las Administraciones Públicas, en el que el reconocimiento por el valor razonable del activo recibido se condiciona a que la permuta lo sea de activos con una diferente naturaleza y función y, en consecuencia, pueda concluirse que el activo entregado constituye un medio de pago.

En materia de **instrumentos financieros** se introducen criterios simplificados. Así, los créditos que se originan en el desarrollo de la actividad propia (frente a los afiliados, adheridos o simpatizantes), y los débitos relacionados con la citada actividad deben reconocerse y valorarse por su valor nominal, si su vencimiento no

supera los doce meses. Los préstamos concedidos a tipo de interés cero o por debajo del interés de mercado se contabilizan por el importe entregado, reconociendo, en su caso, los intereses de la operación por el importe acordado como un ingreso en la cuenta de resultados.

Para contabilizar los **ingresos y gastos** de la formación política, siguiendo el modelo de las normas aplicadas por las entidades sin fines lucrativos. En el registro contable del gasto por impuesto sobre beneficios, por su escasa relevancia se opta por establecer un criterio simplificado en cuya virtud el gasto a reconocer en cada ejercicio se corresponderá con el importe pagado o pendiente de pago, sin que proceda, en consecuencia, el registro de activos y pasivos por impuesto diferido. Con carácter general, todas las **subvenciones y donaciones** monetarias recibidas se reconocen directamente en la cuenta de resultados, constituyendo la excepción los supuestos en los que deben registrarse directamente en el patrimonio neto.

Con relación a la **cuenta de resultados**, dado que la mayor parte de los ingresos de las formaciones políticas corresponden a subvenciones públicas, cuyos importes están determinados en función de los resultados electorales alcanzados y se otorgan anualmente, el resultado contable presenta un significado diferente del que se da en el ámbito de las entidades con fines lucrativos. Esta circunstancia ocasiona que dicho saldo se explique como la diferencia entre los gastos incurridos para la realización de las actividades políticas y los ingresos obtenidos para financiarlos, estableciéndose así una singular correlación entre ingresos y gastos, representando dicho resultado el nivel de ahorro o desahorro producido durante el ejercicio en función del montante de fondos propios que el partido político ha decidido mantener en el tiempo al objeto de asegurar la permanencia de su actividad económica en cuanto instrumento para desarrollar su actividad política.

**3ª)** Se ha previsto la utilización de **modelos abreviados de cuentas anuales** para aquellas formaciones políticas con una menor implantación y, por tanto, con una reducida actividad, de acuerdo con los criterios definidos sobre las normas de elaboración de las cuentas anuales.

**4ª)** El **Cuadro de Cuentas** incluye los subgrupos y cuentas que se han considerado necesarias para poder reflejar contablemente las operaciones contenidas en la segunda parte del Plan, y las disposiciones generales en materia de registro y valoración, sin intentar agotar todas las situaciones que puedan producirse en la realidad. Se toma como base la codificación del Plan de empresas, habilitándose cuentas específicas, modificando o eliminando otras. En todo caso, el cuadro de cuentas no será obligatorio en cuanto a su numeración y denominación. Como principal novedad, se crean subgrupos específicos para contabilizar las operaciones relacionadas con la actividad electoral, con la finalidad de que el sistema de llevanza de la contabilidad permita identificar los elementos patrimoniales afectos a la citada actividad.



5ª) En las **definiciones y relaciones contables**, incluye las correspondientes definiciones, relaciones contables y los movimientos que darán origen a los motivos de cargo y abono. Esta quinta parte debe complementarse con los motivos de cargo y abono generales regulados en el Plan de empresas, sin que sea de aplicación obligatoria, excepto en aquello que aluda o contenga criterios de registro y valoración, o sirva para su interpretación, todo ello sin perjuicio del carácter explicativo de las diferentes partidas de las cuentas anuales.

## Auditoría independiente de cuentas anuales

### 8. Formulación de cuentas anuales abreviadas y obligación de auditoría

#### ICAC consulta auditoría núm 1, BOICAC núm 96

##### Resumen

A las sociedades de capital no les resulta de aplicación lo dispuesto en el RAC disp. adic.1ª (relativo a la obligación de auditar las cuentas anuales de las entidades por razón precisamente de su tamaño), y por tanto, los límites a los que remite serán los establecidos en la LSC art.257 que regulan la presentación del balance y estado de cambios en el patrimonio neto abreviados.

##### Desarrollo

Pueden formular balance y estado de cambios en el patrimonio neto abreviados las sociedades que durante dos ejercicios consecutivos reúnan, a la fecha de cierre de cada uno de ellos, al menos dos de las circunstancias siguientes (LSC art.257.1 redacc L 14/2013):

- ◆ que el total de las partidas del activo no supere los cuatro millones de euros;
- ◆ que el importe neto de su cifra anual de negocios no supere los ocho millones de euros;
- ◆ que el número medio de trabajadores empleados durante el ejercicio no sea superior a cincuenta.

Cuando pueda formularse balance, estado de cambios en el patrimonio neto y memoria en modelo abreviado, el estado de flujos de efectivo no será obligatorio.

Estos **límites** se han incrementado respecto a los que se exigían con anterioridad a la redacción dada por la L 14/2013 (Ley de apoyo a los emprendedores), por lo que se plantea si los límites a considerar, a tal efecto, en el primer ejercicio que se cierra a partir de la entrada en vigor de la L 14/2013, son los nuevos límites, o por el contrario a cada ejercicio se le deben aplicar sus respectivos límites.

La L 14/2013 entró en vigor el 29-9-2013, por lo tanto, en primer lugar cabe precisar que para las sociedades cuyo ejercicio económico coincida con el año natural, los ejercicios a considerar serán los cerrados a 31 de diciembre de 2013 y a 31 de

diciembre de 2012. En este punto es preciso traer a colación por analogía el criterio publicado por el ICAC consulta núm 2, BOICAC 73, por lo que de acuerdo con el mismo los **nuevos límites** se deben aplicar a todos los ejercicios a computar en el primero que se cierra con posterioridad al 29-9-2013.

Por otra parte, también se plantea si debe entenderse que aquellas entidades que carezcan de disposiciones legales en relación a la **obligación de auditoría** para determinar si por razón de tamaño están sujetos a auditoría deberán comprobar si superan los límites de la LSC art.257 (balance y estado de cambios en el patrimonio neto abreviados) y no la LSC art.263 redacc L 14/2013.

En relación con esta segunda cuestión, de acuerdo con el RAC disp.adic.1ª, la obligación de someter las cuentas a auditoría se vincula a los requisitos de tamaño contemplados en la LSC art.257, que facultan para formular balance abreviado, sin perjuicio de lo establecido en otras disposiciones legales.

De acuerdo con lo anterior, en primer lugar debe atenderse a la normativa legal que sea aplicable por razón de su naturaleza o actividad de la entidad en cuestión (por su ley personal). En este sentido, tratándose de **sociedades de capital**, éstas estarán sujetas a la obligación de someter sus cuentas anuales a auditoría, de acuerdo con la LSC art.263 redacc L 14/2013.

Por tanto, por las razones apuntadas de norma de rango legal y especial –y además posterior– aplicables (que regula la obligación de auditar sus cuentas anuales por razón precisamente de su tamaño), no le resultará de aplicación a las sociedades de capital lo dispuesto en el RAC disp.adic.1ª. Por el contrario, al resto de entidades, sí que le será de aplicación y, por tanto, sin perjuicio de lo establecido en otras disposiciones legales, los límites a los que se remite serán los establecidos en la LSC art.257 que regulan la presentación del balance y estado de cambios en el patrimonio neto abreviados.

## 9. Imposibilidad de realizar el trabajo de auditoría por causas no imputables al auditor

### *ICAC consulta auditoría núm 1, BOICAC núm 95*

#### Resumen

Hay que determinar en cada caso en qué tipo de situación se encuentra el auditor para actuar en consecuencia y conforme a lo dispuesto en la normativa vigente de auditoría de cuentas: si en la de emisión de un **informe con opinión denegada**, por la existencia de limitaciones al alcance de la auditoría o múltiples incertidumbres de importancia y magnitud muy significativas, que se produce en los supuestos en que no se facilita la documentación necesaria para realizar la auditoría; o en alguno de los supuestos de **imposibilidad absoluta de realizar el trabajo** de auditoría, por ejemplo porque ni siquiera se facilitan las cuentas anuales, en cuyo caso no cabe

emisión de informe alguno de auditoría por no darse la base para iniciarse ni siquiera la labor que se le ha encomendado al auditor designado y en el que se deberán emitir las comunicaciones previstas a estos efectos tanto a la entidad auditada como al Registro Mercantil y al ICAC.

### Desarrollo

Se plantea la actuación que deben seguir los auditores ante supuestos en los que la normativa les faculta para no emitir el informe de auditoría y/o renunciar al contrato de auditoría y, en particular, sobre la emisión del informe de auditoría por limitación absoluta en el alcance cuando no pudiese realizar el trabajo por causas no imputables al propio auditor (RRM art.361).

A este respecto debe indicarse lo siguiente:

La **finalidad de someter a auditoría unas cuentas anuales** reside en la de emitir un informe de auditoría en el que se refleje una opinión sobre la fiabilidad de la información que se audita, siendo así que se refuerza su debida observancia tipificando su incumplimiento como infracción grave (LAC art.34.a). Al objeto de preservar dicha finalidad, en la normativa reguladora de la actividad de auditoría de cuentas se precisa un marco concreto de actuación que debe seguir el auditor en aquellos casos en los que puede no emitir el informe.

En el contexto de la normativa reguladora de la actividad de auditoría de cuentas, conviene diferenciar los casos en los que se emite un informe de auditoría con opinión denegada, de conformidad con lo dispuesto en las Normas Técnicas de Auditoría (NTA), de aquellos otros supuestos en los que no es posible la emisión del informe de auditoría o de renuncia a continuar con el contrato de auditoría (LAC art.3.2):

**a)** De acuerdo con las NTA, la **opinión denegada** debe utilizarse por el auditor en los casos en los que éste no ha podido obtener la evidencia necesaria para formarse una opinión sobre las cuentas anuales tomadas en su conjunto, ya sea por la existencia de limitaciones al alcance de importancia y magnitud muy significativas o en casos extremos de múltiples incertidumbres cuyo efecto conjunto sobre las cuentas anuales pueda ser muy significativo.

**b)** La **posibilidad de no emitir el informe de auditoría o de renunciar** a continuar con el contrato de auditoría tan sólo puede producirse por la existencia de justa causa y en aquellos supuestos en los que concurra alguna de las siguientes circunstancias: existencia de amenazas que puedan comprometer de forma grave la independencia u objetividad del auditor de cuentas o de la sociedad de auditoría, o imposibilidad absoluta de realizar el trabajo encomendado al auditor de cuentas o sociedad de auditoría por circunstancias no imputables a éstos. Esto es, de acuerdo con lo señalado, hay determinadas situaciones en las que el auditor puede no emitir informe de auditoría de cuentas, entre las que se incluye la imposibilidad absoluta de realizar el trabajo encomendado al auditor de cuentas o sociedad de auditoría por circunstancias no imputables a éstos, estando obligado el auditor

a informar y comunicar tales circunstancias tanto al Registro Mercantil como al ICAC (cuando se trate de auditorías obligatorias).

En este sentido, se considera que existe **imposibilidad absoluta para la realización del trabajo de auditoría** (RAC art.7.2):

1º) Cuando la entidad no haga entrega al auditor de cuentas de las cuentas anuales formuladas, objeto de examen, previo requerimiento escrito efectuado a tal efecto. En todo caso, se entiende que no se ha producido tal entrega cuando haya transcurrido más de un año desde la fecha de referencia de las citadas cuentas anuales.

2º) Cuando, excepcionalmente, otras circunstancias no imputables al auditor de cuentas, y distintas de las de carácter técnico, impidan la realización del trabajo de auditoría en sus aspectos sustanciales. En particular, y a estos efectos, no se considera que existe imposibilidad absoluta en la realización del trabajo de auditoría cuando el auditor de cuentas no pueda aplicar aquellos procedimientos de auditoría que resulten necesarios para obtener evidencia de auditoría en relación con la información de las cuentas anuales, en cuyo caso el informe de auditoría se emitirá conforme a lo dispuesto en las normas de auditoría.

Por tanto, se distinguen dos tipos de situaciones:

**a) Situaciones que permiten no emitir el informe de auditoría o renunciar al contrato de auditoría:** estas situaciones coinciden, básicamente, con aquellas en las que no se han entregado las cuentas anuales al auditor, por lo que al no haber objeto de auditoría de cuentas, tampoco cabe emitir un informe con una opinión técnica, o bien cuando concurren otras circunstancias excepcionales, no imputables al auditor y distintas a las de carácter técnico, que impiden la realización del trabajo de auditoría en sus aspectos sustanciales, como podría ser el supuesto en el que los administradores de la entidad a auditar impiden al auditor el acceso a los edificios y a toda la documentación imprescindible y relevante de la entidad, necesarios para la realización de su trabajo. En estas situaciones, el auditor puede no emitir el informe de auditoría y/o renunciar al contrato de auditoría.

**b) Situaciones en las que el auditor está obligado a emitir un informe con opinión denegada:** este segundo grupo de situaciones se corresponden con aquellas en las que el auditor se encuentra ante la imposibilidad de aplicar los procedimientos de auditoría exigidos por las NTA o que considera necesarios para soportar su opinión, y que pueden venir impuestas por las circunstancias (como, por ejemplo, la imposibilidad de presenciar los recuentos físicos de existencias, la destrucción accidental de documentación o registros relevantes, etc.), en cuyo caso el auditor podría emitir su informe con opinión denegada, y debería hacerlo cuando la limitación o limitaciones al alcance son muy significativas.

Por tanto, al referirse el RRM art.361 a que si el auditor no pudiese realizar la auditoría por **causas no imputables al propio auditor**, emitirá informe con opinión denegada por limitación absoluta en el alcance de sus trabajos y entregará el original al solicitante remitiendo copia a la sociedad, el mismo se está refiriendo,

al contemplarse la existencia y entrega del informe, al supuesto en el que al auditor no se le facilita documentación necesaria para la realización de su labor, constituyendo limitaciones al alcance de carácter técnico, pero no al supuesto en el que ni siquiera se entregan las cuentas anuales y que conlleva la no emisión del informe de auditoría por no darse la base para iniciar la labor que fue encomendada y por cuanto todo informe ha de ir acompañado de las cuentas anuales, para su depósito en el Registro.

Lo anteriormente señalado lo es sin perjuicio de la valoración del informe de auditoría emitido en tales circunstancias que pudiera realizarse por el Registrador Mercantil, en base a sus competencias, a efectos de practicar **asientos registrales** en el Registro correspondiente.

## 10. Norma de Control de Calidad Interno de los auditores de cuentas y sociedades de auditoría

*ICAC Resol 26-10-11 redacc ICAC Resol 20-12-13, BOE 23-1-14*

### Resumen

Se ha modificado la norma de Control de Calidad Interno de los auditores de cuentas y sociedades de auditoría, que deberán tener implementadas las correspondientes modificaciones en sus sistemas de control de calidad antes del **1-1-2015**.

### Desarrollo

Se ha modificado la **Norma de Control de Calidad Interno** de los auditores de Cuentas y sociedades de auditoría, a fin de adaptarla a la normativa vigente y de incluir mejoras técnica aconsejadas por la experiencia en su aplicación práctica.

Destacan, entre otras, las siguientes modificaciones relativas a los **Criterios de interpretación** de la Norma internacional de control de calidad 1 para su aplicación en España:

- 1) Se suprime el criterio de interpretación relativo a los **auditores y sociedades de auditoría de pequeña dimensión**.
- 2) Se suprime el criterio según el cual se consideraba:
  - ♦ que el informe del encargo no se fechaba hasta la finalización de la revisión de control de calidad del mismo;
  - ♦ que la revisión de control de calidad había de realizarse en una fecha anterior a la fecha del informe de auditoría;
  - ♦ las referencias realizadas a la fecha del informe como fecha de entrega del informe;
  - ♦ que en el caso de no existir documentación acreditativa de la fecha de entrega, se consideraba que ésta era la fecha que constaba en el informe de auditoría.
- 3) Se extiende a las entidades que auditen todas las **entidades de interés público**

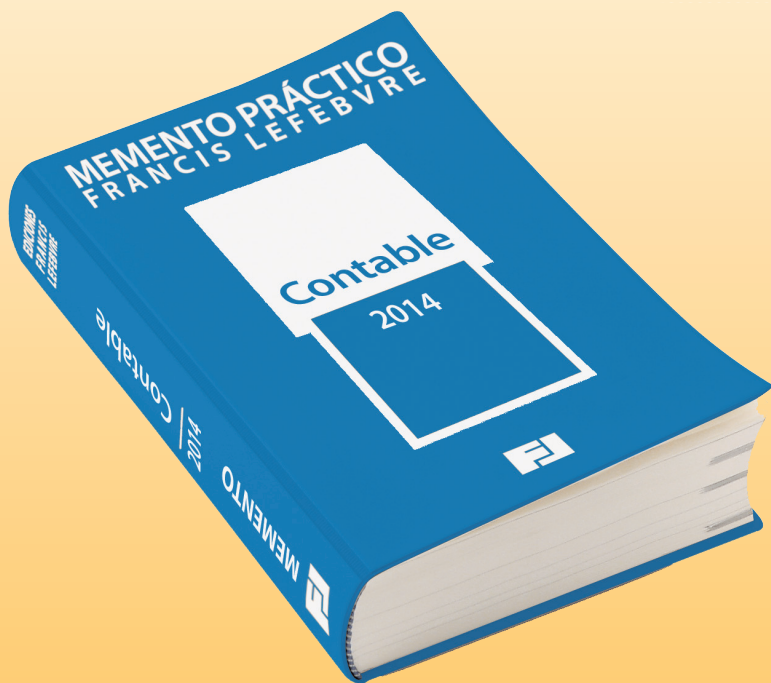
(LAC art.2.5), la aplicación de las actuaciones y los procedimientos establecidos para quienes auditen entidades emisoras de valores admitidos a negociación en mercados secundarios oficiales.

No obstante, cuando los encargos se refieren a ciertas entidades (instituciones de inversión colectiva, sociedades de garantía recíproca, entidades de pago, entidades de dinero electrónico, fondos de pensiones, entidades que superen el INCN o la plantilla media, consideradas de interés público, o los grupos de sociedades en los que dichas entidades se integren), podrá no cumplirse el requerimiento de realizar una revisión de control de calidad del encargo, siempre que se documenten expresamente los criterios de evaluación utilizados, que justifiquen la no realización de la citada revisión.

4) Cuando se ha considerado procedente, se han insertado **notas aclaratorias** que deben observarse para su adecuada aplicación, a los efectos de facilitar su adecuada comprensión o evitar las dudas que pudieran existir en su interpretación y aplicación.

Si quiere ampliar esta información le recomendamos

## Memento Contable 2014



O bien póngase en contacto con nosotros en  
[91 210 80 00](tel:912108000) | [clientes@efl.es](mailto:clientes@efl.es)  
[www.efl.es](http://www.efl.es)