



## **BOICAC Nº 94/2013 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”.

### **Respuesta:**

La norma de elaboración de las cuentas anuales 11ª *Cifra anual de negocios* de la Tercera Parte del Plan General de Contabilidad (PGC) aprobado por el Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre, establece que:

*“El importe neto de la cifra anual de negocios se determinará deduciendo del importe de las ventas de los productos y de las prestaciones de servicios u otros ingresos correspondientes a las actividades ordinarias de la empresa, el importe de cualquier descuento (bonificaciones y demás reducciones sobre las ventas) y el del impuesto sobre el valor añadido y otros impuestos directamente relacionados con las mismas, que deban ser objeto de repercusión.”*

El impuesto sobre el valor de la producción de la energía eléctrica es un tributo de carácter directo y naturaleza real que grava la realización de actividades de producción e incorporación al sistema eléctrico de energía eléctrica y cuyos contribuyentes son las personas que realizan la producción e incorporación al sistema eléctrico de la citada energía (artículos 1 y 5 de la Ley 15/2012).

De acuerdo con la información facilitada, la entidad consultante es el contribuyente del impuesto sin que exista la posibilidad de repercutirlo a terceros, ni de que tampoco el desembolso que se efectúa en tal concepto pueda calificarse como una transacción de naturaleza similar, pero de signo contrario, a aquéllas que representan la corriente de ingresos de la actividad ordinaria de la empresa, circunstancia que justificaría tratarlo como un menor importe de la cifra de negocios.

En consecuencia, el impuesto sobre el valor de la producción de energía eléctrica no reducirá la cifra de negocios, debiendo registrarse como un gasto en la cuenta de pérdidas y ganancias; a tal efecto podrá emplearse la cuenta 631 *Otros tributos*.

En este sentido, la norma de registro y valoración 12ª *Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA), Impuesto General Indirecto Canario (IGIC) y otros Impuestos indirectos* de la Segunda Parte del PGC, en su último párrafo, dispone:

*“(…) se contabilizarán como gastos y por tanto no reducirán la cifra de negocios, aquellos tributos que para determinar la cuota a ingresar tomen como referencia la cifra de negocios u*

# LAES NEXIA

---



*otra magnitud relacionada, pero cuyo hecho imponible no sea la operación por la que se transmiten los activos o se prestan los servicios.”*



## **BOICAC N° 94/2013 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.

### **Respuesta:**

El apartado 2.5. *Baja en ejecución de una garantía, y por la dación en pago o para pago de una deuda* de la Norma Cuarta. *Baja en cuentas* de la Resolución de 1 de marzo de 2013 del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas por la que se dictan normas de registro y valoración del inmovilizado material y de las inversiones inmobiliarias, expresa:

*“1. Los bienes del inmovilizado cedidos en ejecución de una garantía o la dación en pago o para pago de una deuda se darán de baja por su valor en libros, circunstancia que originará la cancelación total o parcial, según proceda, del correspondiente pasivo financiero y, en su caso, el reconocimiento de un resultado.*

*2. 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.”*

Por tanto, en el caso de que los activos sobre los que versa la consulta 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.

En cambio, en el caso de que los inmuebles que se transmiten formasen parte de las existencias de la empresa, al aplicarse por analogía el citado criterio, la empresa debería contabilizar en el importe neto de la cifra de negocios el valor razonable de los activos que se dan de baja.



## **BOICAC Nº 94/2013 Consulta 3**

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

### **Respuesta:**

En primer lugar es preciso diferenciar entre la compensación de pérdidas contables, reflejadas en el balance de la sociedad, y la compensación de pérdidas fiscales.

Así, respecto a la compensación de pérdidas de ejercicios anteriores reflejadas en el balance de la sociedad, será la Junta General, una vez cumplidos los requisitos señalados en los artículos 273 y 274 del texto refundido de la Ley de Sociedades de Capital, aprobado por el Real Decreto Legislativo 1/2010, de 2 de julio, la que deberá aprobar la aplicación del resultado y, en particular, la compensación de los resultados negativos de ejercicios anteriores.

Dicho acuerdo, adoptado por el órgano competente conforme a lo dispuesto en la legislación mercantil, se contabilizará cargando las partidas que conforman la base del reparto (pérdidas y ganancias, remanente, reservas voluntarias...) y abonando las partidas receptoras, entre las que se encontrará la cuenta 121. "Resultados negativos de ejercicios anteriores".

Por otra parte, la compensación de pérdidas fiscales se contabilizará siguiendo la norma de registro y valoración (NRV) 13ª. Impuestos sobre beneficios del Plan General de Contabilidad, aprobado por el Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre, donde se establece que:

*"El impuesto corriente es la cantidad que satisface la empresa como consecuencia de las liquidaciones fiscales del impuesto o impuestos sobre el beneficio relativas a un ejercicio.*

*Las deducciones y otras ventajas fiscales en la cuota del impuesto, excluidas las retenciones y pagos a cuenta, así como las pérdidas fiscales compensables de ejercicios anteriores y aplicadas efectivamente en éste, darán lugar a un menor importe del impuesto corriente..."*

De acuerdo con lo indicado, la empresa consultante al cierre del ejercicio deberá contabilizar el gasto por impuesto sobre sociedades, para lo que partirá del resultado contable antes de impuestos y realizará los ajustes que procedan, en su caso, derivados de las diferencias que pudieran existir entre el resultado contable y la base imponible, como por ejemplo, en el caso de que compense las pérdidas fiscales que no tiene registradas, lo que originará un menor impuesto corriente que se registrará en la cuenta 6300. Impuesto sobre beneficios corriente.

Adicionalmente, en el supuesto de quedar cuantías pendientes de compensar en ejercicios futuros, y de cumplirse las condiciones para su registro de acuerdo con lo señalado en el apartado 2.3 de la NRV 13ª, se reconocerá el correspondiente activo siempre que resulte probable que la empresa disponga de ganancias fiscales futuras en cuantía suficiente que permitan su aplicación en sintonía con la interpretación de este Instituto publicada en la consulta 10 del BOICAC nº 80, de diciembre de 2009.

# LAES NEXIA

---



El registro del crédito fiscal como activo por impuesto diferido se podrá realizar mediante un cargo en la cuenta 4745. Créditos por pérdidas a compensar, con abono a la cuenta 6301. Impuesto diferido.

En todo caso cabe recordar que, en aplicación del principio de devengo, el gasto por el impuesto sobre beneficios, tanto corriente como diferido, debe contabilizarse en el propio ejercicio al que se refiere con independencia del momento del pago de la deuda tributaria resultante.



## **BOICAC Nº 94/2013 Consulta 4**

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

### **Respuesta:**

El artículo 3.1 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 dispone:

*“1.Las normas de adaptación del Plan General de Contabilidad a las entidades sin fines lucrativos, serán de aplicación obligatoria para todas las fundaciones de competencia estatal y asociaciones declaradas de utilidad pública.”*

Adicionalmente, en el apartado I de la exposición de motivos del Real Decreto 1491/2011 se señala:

*“(…) Las normas de adaptación que ahora se aprueban son aplicables con carácter general a las entidades sin fines lucrativos, si bien la obligatoriedad de las mismas vendrá impuesta por las disposiciones específicas que se dicten al efecto (…)”*

De lo anterior se infiere que las mencionadas normas son 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, 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 obligado, que apliquen igualmente las mencionadas normas de adaptación.

En este sentido, debe resaltarse que 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.

Por otro lado, la disposición final primera, apartado 2 del Real Decreto 1491/2011 expresa lo siguiente:

*“2. Con objeto de facilitar la aplicación de las normas de adaptación del Plan General de Contabilidad a las entidades sin fines lucrativos, el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas aprobará, mediante Resolución, un texto que de forma refundida presente el Plan de Contabilidad de las Entidades sin Fines Lucrativos y el Plan de Contabilidad de las Pequeñas y Medianas Entidades sin Fines Lucrativos”.*

En ejecución de este mandato se han publicado en el BOE de 9 y 10 de abril de 2013, la Resolución de 26 de marzo de 2013, por la que se aprueba el Plan de Contabilidad de las

# LAES NEXIA



Entidades sin Fines Lucrativos y la Resolución de 26 de marzo de 2013, por la que se aprueba el Plan de Contabilidad de Pequeñas y Medianas Entidades sin Fines Lucrativos.

En relación con el ámbito de aplicación de este último texto, la norma segunda de la Resolución indica:

*“1. Podrán aplicar el Plan de Contabilidad de Pequeñas y Medianas Entidades sin Fines Lucrativos todas las entidades sin fines lucrativos, cualquiera que sea su forma jurídica, que durante dos ejercicios consecutivos reúnan, a la fecha de cierre de cada uno de ellos, al menos dos de las circunstancias siguientes:*

*a) Que el total de las partidas del activo no supere los dos millones ochocientos cincuenta mil euros.*

*b) Que el importe neto de su volumen anual de ingresos no supere los cinco millones setecientos mil euros. A estos efectos se entenderá por importe neto del volumen anual de ingresos la suma de las partidas 1. «Ingresos de la entidad por la actividad propia» y, en su caso, del importe neto de la cifra anual de negocios de la actividad mercantil.*

*c) Que el número medio de trabajadores empleados durante el ejercicio no sea superior a cincuenta”.*

Cuando una entidad que aplique el Plan de Contabilidad de las Pequeñas y Medianas Entidades sin Fines Lucrativos realice una operación cuyo tratamiento contable no esté contemplado en dicho texto habrá de remitirse a las correspondientes normas y apartados contenidos en el Plan de Contabilidad de las Entidades sin Fines Lucrativos con la excepción de los relativos a activos no corrientes y grupos enajenables de elementos mantenidos para la venta, que en ningún caso serán aplicables.

Del mismo modo, en la norma tercera de la citada Resolución se fijan los requisitos para poder aplicar los criterios específicos de microentidades en los siguientes términos:

*“1. Los criterios señalados en los apartados siguientes de esta norma, podrán ser aplicados por todas las entidades que habiendo optado por aplicar el Plan de Contabilidad de Pequeñas y Medianas Entidades sin Fines Lucrativos, durante dos ejercicios consecutivos reúnan, a la fecha de cierre de cada uno de ellos, al menos dos de las siguientes circunstancias:*

*a) Que el total de las partidas del activo no supere 150.000 euros.*

*b) Que el importe neto de su volumen anual de ingresos no supere los 150.000 euros. A estos efectos se entenderá por importe neto del volumen anual de ingresos la suma de las partidas 1. «Ingresos de la entidad por la actividad propia» y, en su caso, del importe neto de la cifra anual de negocios de la actividad mercantil.*

*c) Que el número medio de trabajadores empleados durante el ejercicio no sea superior a cinco”.*

# LAES NEXIA

---



## **BOICAC N° 94/2013 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.

### **Respuesta:**

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. A tal efecto, podrá utilizarse la cuenta 649. Otros gastos sociales.

Por otro lado, las bonificaciones en las cotizaciones a la Seguridad Social se registrarán de acuerdo a lo indicado en la norma de registro y valoración en materia de subvenciones, donaciones y legados recibidos del Plan General de Contabilidad, aprobado por el Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre, o en su caso del Plan General de Contabilidad de Pequeñas y Medianas Empresas, aprobado por el Real Decreto 1515/2007, de 16 de noviembre.

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.





## **BOICAC N° 94/2013 Consulta 6**

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

### **Respuesta:**

La consulta versa sobre el adecuado tratamiento contable de 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.

Las normas sobre los aspectos contables de las sociedades cooperativas, aprobadas por la Orden EHA/3360/2010, de 21 de diciembre, en su norma segunda, analiza la calificación del capital social cooperativo como patrimonio neto o pasivo financiero, en los siguientes términos:

*“Segunda. Capital social.*

*(...) 1.1.2 Calificación. El capital social de las cooperativas se calificará como patrimonio neto, en particular, como fondos propios, como un instrumento financiero compuesto, o como pasivo, en función de las características de las aportaciones de los socios o partícipes.*

*1.1.2.1 Fondos propios. Tendrán la consideración de fondos propios las aportaciones al capital social cuyo reembolso en caso de baja pueda ser rehusado incondicionalmente por el Consejo Rector o la Asamblea General, según establezcan la ley aplicable y los estatutos sociales de la cooperativa, siempre que no obliguen a la sociedad cooperativa a pagar una remuneración obligatoria al socio o partícipe y el retorno sea discrecional.*

*En particular, las aportaciones anteriores se clasifican como fondos propios a pesar de que los estatutos sociales prevean:*

- a) Que las aportaciones obligatorias iniciales de las nuevas personas socias deban efectuarse mediante la adquisición de las aportaciones cuyo reembolso hubiese sido rehusado por la cooperativa.*
- b) Limitaciones sobre la distribución del resultado en tanto en cuanto existan aportaciones cuyo reembolso ha sido rehusado.*
- c) Que cuando en un ejercicio el importe de la devolución de las aportaciones supere un determinado porcentaje del capital social, los nuevos reembolsos estarán condicionados al acuerdo favorable del*

*Consejo Rector o de la Asamblea General. En estos casos, se calificará como fondos propios el importe del capital social que supere el citado porcentaje.”*

# LAES NEXIA

---



De acuerdo con esta regulación y en sintonía con las definiciones de patrimonio neto y pasivo incluidas en el artículo 36 del Código de Comercio, y la previsión recogida en el artículo 34.2 del mismo texto (en el sentido de que en la contabilización de las operaciones se atenderá a la realidad económica y no solo a la forma jurídica), un instrumento financiero se contabilizará en el patrimonio neto cuando la empresa no tenga una obligación de entrega de flujos de efectivo.

En aplicación de este criterio, el capital social de las sociedades cooperativas tendrá la calificación de fondos propios cuando se cumplan las tres condiciones siguientes:

1. Que el reembolso de las aportaciones, en caso de baja del cooperativista, pueda ser rehusado incondicionalmente por el Consejo Rector.
2. Que no conlleve una remuneración obligatoria.
3. Que el retorno también sea discrecional.

Por el contrario, si en los estatutos se condiciona el reembolso de las aportaciones al acuerdo favorable del Consejo Rector, cuando se haya superado un determinado porcentaje del capital social existente el primer día de cada ejercicio económico, cada año, en todo caso, puede llegar a reembolsarse ese porcentaje, lo que tendencialmente originará que transcurrido un determinado número de ejercicios la práctica totalidad de las aportaciones al capital social se pueden haber reembolsado por la mera previsión estatutaria en tal sentido.

Es decir, 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.

Por ello, 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 discretionales.



## **BOICAC N° 94/2013 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.

### **Respuesta:**

El caso se refiere a una empresa pública (en adelante, entidad concedente) que 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.

Es preciso tener en cuenta que la Orden EHA/3362/2010, de 23 de diciembre, por la que se aprueba las normas de adaptación del Plan General de Contabilidad a las empresas concesionarias de infraestructuras públicas (en adelante, la Orden) es aplicable a las empresas concesionarias que formalicen acuerdos de concesión con una entidad concedente, sin que se incluya el criterio contable aplicable por esta última.

La consulta versa sobre el tratamiento contable de la operación desde la perspectiva de la entidad concedente.

La Orden en el Anexo de Normas de registro, valoración e información a incluir en la memoria sobre los acuerdos de concesión de infraestructuras públicas, en la Norma Primera define los acuerdos de concesión como sigue:

*“Se entiende por acuerdo de concesión aquel en cuya virtud la entidad concedente encomienda a una empresa concesionaria la construcción, incluida la mejora, y explotación, o solamente la explotación de infraestructuras que están destinadas a la prestación de servicios públicos de naturaleza económica durante el período de tiempo previsto en el acuerdo, obteniendo a cambio el derecho a percibir una retribución.*

*Todo acuerdo de concesión deberá cumplir los siguientes requisitos:*

- a) La entidad concedente controla o regula qué servicios públicos debe prestar la empresa concesionaria con la infraestructura, a quién debe prestarlos y a qué precio; y*
- b) La entidad concedente controla a través del derecho de propiedad, del de usufructo o de otra manera cualquier participación residual significativa en la infraestructura al final del plazo del acuerdo.*

*No obstante los acuerdos sobre infraestructuras utilizadas a lo largo de toda su vida económica también quedan dentro de la definición de acuerdo de concesión siempre que se cumpla el requisito incluido en la letra a)”.*

# LAES NEXIA

---



En esta misma norma Primera se definen las Infraestructuras en los siguientes términos:

*“Obras e instalaciones construidas por la empresa concesionaria, adquiridas a terceros o cedidas por la entidad concedente para prestar el servicio público objeto del acuerdo.*

*Las obras e instalaciones, cuyo uso ceda la entidad concedente a la empresa concesionaria, con o sin contraprestación, y que no se destinen a la prestación del servicio público objeto del acuerdo, quedan fuera del alcance de esta norma, salvo que se destinen a la prestación de servicios accesorios o complementarios recogidos en el acuerdo de concesión, en cuyo caso, y exclusivamente para estos activos, se exceptiona el cumplimiento del requisito enumerado en la letra a) de la definición de acuerdo de concesión”.*

Por otro lado, el punto 7 de la introducción del anexo de la Orden dice:

*“El hecho de que la entidad concedente controle el uso físico que se debe dar a la infraestructura, en la medida en que es ella quien decide a qué servicio público debe quedar afecta, a quién se debe prestar el servicio y a qué precio, conlleva que la empresa concesionaria no registre la infraestructura como un inmovilizado material sino como un inmovilizado intangible dado que lo que ésta realmente controla, es el derecho a explotar un servicio y a cobrar por ello (una licencia). Este aspecto resulta esencial, en la medida en que el tratamiento contable posterior del citado activo (en particular, su amortización) deberá ser coherente con la citada calificación contable, prescindiendo del activo subyacente objeto del acuerdo, esto es, las obras e instalaciones construidas o adquiridas.”*

El PGC en el apartado 4º de elementos de las cuentas anuales del Marco Conceptual de la Contabilidad (MCC), define el concepto de activo como los: *“bienes, derechos y otros recursos controlados económicamente por la empresa, resultantes de sucesos pasados, de los que se espera que la empresa obtenga beneficios o rendimientos económicos en el futuro.”*

A su vez el apartado 5º de Criterios de registro o reconocimiento contable de los elementos de las cuentas anuales del MCC indica que: *“El registro de los elementos procederá cuando, cumpliéndose la definición de los mismos incluida en el apartado anterior, se cumplan los criterios de probabilidad en la obtención o cesión de recursos que incorporen beneficios o rendimientos económicos y su valor pueda determinarse con un adecuado grado de fiabilidad. Cuando el valor debe estimarse, el uso de estimaciones razonables no menoscaba su fiabilidad.”*

Para añadir a continuación y en particular para los activos que: *“deben reconocerse en el balance cuando sea probable la obtención a partir de los mismos de beneficios o rendimientos económicos para la empresa en el futuro, y siempre que se puedan valorar con fiabilidad. El reconocimiento contable de un activo implica también el reconocimiento simultáneo de un pasivo, la disminución de otro activo o el reconocimiento de un ingreso u otros incrementos en el patrimonio neto.”*

# LAES NEXIA

---



Pues bien, en el supuesto planteado en la consulta existe un acuerdo de concesión entre la entidad concedente y la empresa concesionaria incluido en la definición de la Orden, así como una infraestructura construida por la empresa concesionaria para prestar el servicio público.

Aunque la Orden regula el tratamiento contable de la empresa concesionaria y no el de la entidad concedente, se puede realizar una aplicación analógica de lo recogido en la Orden a la entidad concedente. Por tanto, si se considera que la entidad concedente es la que controla o regula los servicios públicos que debe prestar la empresa concesionaria con la infraestructura, a quién debe prestarlos y a qué precio y controla cualquier participación residual significativa en la infraestructura al final del plazo del acuerdo y que lo que la empresa concesionaria controla es el derecho a explotar un servicio y a cobrar por ello, será la entidad concedente la que registre, como inmovilizado material, las infraestructuras construidas por la empresa concesionaria, al cumplir la definición de activo del PGC y al darse los requisitos de reconocimiento, siempre que sean necesarios para la prestación del servicio público y así se desprenda del contenido del acuerdo.

Por lo que afecta a la contraprestación recibida por la empresa concesionaria, de acuerdo con lo regulado en la Orden, tiene diversa naturaleza contable, en función de los términos del acuerdo de concesión, articulándose dos modelos de registro y valoración distintos: el modelo del activo financiero y el modelo del inmovilizado intangible, regulándose también la posibilidad de que exista un modelo mixto.

## a) Modelo del activo financiero.

La contraprestación recibida por la empresa concesionaria, de acuerdo con la Orden, dará lugar al reconocimiento de un activo financiero, cuando ésta 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.

El reconocimiento de los ingresos por la prestación de servicios de construcción o mejora que preste la empresa concesionaria seguirá los criterios incluidos en la norma de registro y valoración (NRV) 14ª Ingresos por ventas y prestación de servicios del PGC y se reconocerán por el valor razonable del servicio prestado.

En este modelo del activo financiero, realizando una aplicación analógica de lo regulado en la Orden a la entidad concedente, ésta registrará la infraestructura construida por la empresa concesionaria por el valor razonable del activo, reconociendo simultáneamente un pasivo financiero por dicho importe, aplicando la NRV 9ª en materia de instrumentos financieros del PGC.

## b) Modelo del inmovilizado intangible.

# LAES NEXIA

---



Si la contraprestación recibida por la empresa concesionaria consiste en el derecho a cobrar las correspondientes tarifas en función del grado de utilización del servicio público, de acuerdo con lo regulado en la Orden, la empresa concesionaria reconocerá un inmovilizado intangible.

El reconocimiento de los ingresos por la prestación de servicios de construcción o mejora seguirá los criterios incluidos en la NRV 14ª Ingresos por ventas y prestación de servicios del PGC y se reconocerán por el valor razonable del servicio prestado.

En este modelo del activo intangible, realizando una aplicación analógica de lo regulado en la Orden a la entidad concedente, ésta registrará la infraestructura construida por la empresa concesionaria por el valor razonable del activo en el momento en el que se cumplan los criterios para el registro o reconocimiento contable del activo y, simultáneamente registrará un ingreso diferido pudiendo emplear para ello la cuenta “181 Anticipos recibidos por ventas o prestaciones de servicios a largo plazo”. 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, de acuerdo con los criterios incluidos en la NRV 14ª ingresos por ventas y prestación de servicios del PGC.

c) Modelo mixto.

Si 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 las letras a) y b) anteriores.



## **BOICAC N° 94/2013 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.

### **Respuesta:**

Al amparo de la Disposición adicional primera del citado Real Decreto-ley, una sociedad mercantil ha regularizado dos operaciones:

- a) Un importe que se califica por el consultante como mayor precio de adquisición de un inmueble que la empresa tenía registrado en su balance desde el 31/12/2008.
- b) Un ingreso del ejercicio 2008, que se corresponde con la concesión de un préstamo a una empresa vinculada.

Según se desprende de la consulta ninguna de estas dos operaciones se contabilizaron en su día.

La Orden HAP/1182/2012, de 31 de mayo, por la que se desarrolla la Disposición adicional primera del Real Decreto-ley 12/2012, de 30 de marzo, establece:

*“Artículo 1. Naturaleza jurídica de la declaración tributaria especial*

*A efectos de lo dispuesto en el artículo 119 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, la declaración tributaria especial establecida en la disposición adicional primera del 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, constituye declaración tributaria, sin que su presentación tenga por finalidad la práctica de una liquidación tributaria de las reguladas en los artículos 101 y 128 y siguientes de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.*

*Dicha declaración participa de la naturaleza de las autoliquidaciones tributarias a las que se refiere el artículo 120 de la Ley General Tributaria sin que la misma pueda entenderse conducente a la autoliquidación de una obligación tributaria devengada con anterioridad.”*

A la vista de estos antecedentes, que encuadran la regularización fiscal de rentas no declaradas, cabe deducir que van a producirse dos efectos inmediatos: de una parte podrán surgir bienes, derechos, rentas o cantidades depositadas en cuentas corrientes que no habían sido declaradas fiscalmente con anterioridad, y de otra parte surgirá la obligación de ingreso en el Tesoro Público el importe resultante de la autoliquidación practicada para obtener la regularización de la situación tributaria sin que se considere una obligación fiscal devengada

# LAES NEXIA

---



en ejercicios anteriores, sino que el devengo de la obligación fiscal nace en el propio ejercicio en que se regulariza la situación tributaria.

Con el objeto de dar respuesta a la presente consulta se analizarán de forma separada ambos efectos.

De las operaciones descritas por la consultante se infiere que las cuentas anuales de la mercantil contienen omisiones o inexactitudes. Para subsanarlas, el Plan General de Contabilidad, aprobado por el Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre, en su norma de registro y valoración 22ª “Cambios de criterios contables, errores y estimaciones contables” establece que:

*“(...) Cuando se produzca un cambio de criterio contable, que sólo procederá de acuerdo con lo establecido en el principio de uniformidad, se aplicará de forma retroactiva y su efecto se calculará desde el ejercicio más antiguo para el que se disponga de información.*

*El ingreso o gasto correspondiente a ejercicios anteriores que se derive de dicha aplicación motivará, en el ejercicio en que se produce el cambio de criterio, el correspondiente ajuste por el efecto acumulado de las variaciones de los activos y pasivos, el cual se imputará directamente en el patrimonio neto, en concreto, en una partida de reservas salvo que afectara a un gasto o un ingreso que se imputó en los ejercicios previos directamente en otra partida del patrimonio neto. Asimismo se modificarán las cifras afectadas en la información comparativa de los ejercicios a los que le afecte el cambio de criterio contable.*

*En la subsanación de errores relativos a ejercicios anteriores serán de aplicación las mismas reglas que para los cambios de criterios contables.”*

Por lo tanto, la sociedad deberá subsanar 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.

Por otro lado, las operaciones de regularización se hacen efectivas con el pago en el Tesoro Público de la cantidad resultante de la autoliquidación practicada. A este respecto, la cantidad pagada tiene su fundamento económico en la regularización de la situación tributaria del obligado al pago sin que implique la extinción de una deuda tributaria devengada en ejercicios anteriores, tal y como se desprende de la citada Orden HAP/1182/2012, de 31 de mayo. Por ello, dicho importe se contabilizará en la cuenta de pérdidas y ganancias del ejercicio como un gasto por impuesto corriente.





## **BOICAC Nº 94/2013 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.

### **Respuesta:**

La Disposición transitoria única. Reglas de aplicación de las normas de adaptación del Plan General de Contabilidad a las entidades sin fines lucrativos en el primer ejercicio que se inicie a partir de 1 de enero de 2012, del citado real decreto, establece en su apartado segundo:

*“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, en cuyo caso, las cuentas anuales se calificarán como iniciales a los efectos derivados de la aplicación del principio de uniformidad y del requisito de comparabilidad.*

*b) Incluyendo información comparativa adaptada a los nuevos criterios. En este caso la fecha de primera aplicación es la fecha de comienzo del ejercicio anterior al que se inicie a partir de 1 de enero de 2012”.*

La consulta versa sobre la interpretación de la opción a) recogida en la citada Disposición transitoria única. En concreto, el consultante pregunta 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.

En primer lugar es necesario indicar que, tras la aprobación del Plan General de Contabilidad (PGC) mediante el Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre, y del Plan General de Contabilidad de Pequeñas y Medianas Empresas (PGC-PYMES) por el Real Decreto 1515/2007, de la misma fecha, las entidades sin fines lucrativos pudieron seguir aplicando las Normas de adaptación del PGC a las entidades sin fines lucrativos de 1998, en virtud del régimen transitorio previsto en los reales decretos que aprobaron el PGC y el PGC-PYMES.

No obstante, en la práctica, estas entidades se vieron afectadas por los nuevos contenidos del PGC o, en su caso, del PGC-PYMES, en la medida en que de acuerdo con sus respectivas normas de derecho transitorio, todos aquellos aspectos de la adaptación que se oponían a los citados textos habían quedado derogados.

En este contexto, el ICAC publicó en el BOICAC nº 73 su interpretación sobre los criterios a seguir por parte de una entidad no lucrativa, sujeta hasta el momento a las normas de adaptación de 1998.

# LAES NEXIA

---



En aplicación de la citada doctrina administrativa, hasta la entrada en vigor del real decreto 1491/2011 las cuentas anuales de una fundación estaban integradas exclusivamente por el balance, cuenta de resultados y memoria. El contenido de esta cuenta de resultados, a partir del 1 de enero de 2012, cambia y pasa a reflejar un estado que muestra los aumentos y disminuciones del patrimonio neto originados en el ejercicio, por diferencia entre las aportaciones y disminuciones de la dotación fundacional o fondo social, y de los ingresos y gastos, tanto de los contabilizados formando parte del excedente del ejercicio como de los incluidos directamente en el patrimonio neto a la espera de su posterior reclasificación al excedente del ejercicio.

En consecuencia, si bien las cuentas anuales correspondientes al primer ejercicio que se inicie a partir de 1 de enero de 2012 (primer ejercicio de aplicación de las nuevas normas) deberán ser presentadas incluyendo información comparativa, en el caso de la cuenta de resultados, en la medida que las cuentas anuales del ejercicio 2011 fueron presentadas conforme al modelo exigido en su disposición específica, es decir, 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.

Aplicando el mismo razonamiento, 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.