

El PGC actualizado

Anselm Constans

Indice

1. Introducción

2. Novedades contables

1. La actualización de balances
2. Modificaciones principales al PGC introducidas a través del RD 1159/2010 sobre cuentas consolidadas
3. Últimas Resoluciones del ICAC
4. Selección de consultas del ICAC más recientes
5. Modificaciones de la normativa sobre la memoria
6. PGC sectoriales

3. Perspectivas

1. Normativa europea
2. NIIF

Introducción

Objetivos de la publicación

- Objetivos de la publicación:
 - Presentar el PGC actualizado
RD 1514/2007, Edición 2013 RD 1514/2007, Edit Profit
- Característica de la edición: en cada sección del PGC se insertan referencias a:
 - Normativa contable básica (Código Comercio, Ley Sociedades de Capital)
 - Resoluciones y consultas del ICAC y de la DGRN
 - NIC/NIIF
 - Otras secciones del PGC
 - Aparte, CD de Sage con diversos textos legales

Objetivos de la sesión

- Revisar:
 - Cambios en el PGC
 - Desarrollos y consultas referidas al PGC
 - Evolución futura previsible vía normativa europea y NIIF

Fuentes de modificaciones normativas y de consultas

Fuente directa	Ejemplos
Ordenes ministeriales – RD – Decreto Conselleria	<ul style="list-style-type: none">• Modificación PGC• PGC sectorials
Resoluciones ICAC y DGR	<ul style="list-style-type: none">• DGRN 2010: efecto hibernadero• ICAC 2010: aplazamiento pagos a proveedores comerciales• ICAC 1/3/2013; Inmovilizado material• ICAC 15/2/2013: Intangibles (borrador)
Consultas ICAC	Ver cuadro, más adelante
Normativa no contable	Ley 16/2012, y otras

Fuente indirecta	
UE	Directivas contables
IASB	Nuevas NIIF/ proyectos en curso

Novedades contables

1. Actualización de balances según Ley 16/2012

Actualización de balances

- Aplicación optativa. Es una norma tributaria, con efectos contables (no al revés)
- Alcance
 - Inmovilizado material e inversiones inmobiliarias, independientemente de su ubicación. Excepto los inmuebles, debe aplicarse a la totalidad de partidas actualizables
 - Aplicable a:
 - Sociedades
 - Empresarios individuales (activos adscritos al negocio)
 - Activos de establecimientos permanentes de no residentes
 - De acuerdo con escalas de coeficientes, con coeficientes correctores -sociedades--según estructura financiera
 - A aplicar al balance a 31/12/2012 (o a declaración IRPF).

Aspectos fiscales y mercantiles

- Gravamen inicial único del 5% (en 1996, del 3%) a liquidar el 2013 junto con la liquidación de los impuestos de 2012
- Presentación de balance *ad hoc* para su aprobación (en Junta)
- Amortizaciones fiscales según las nuevas bases: desde 2015
- Inspección en tres años desde fecha presentación
- Después de la inspección (o del período inspeccionable), a compensación de pérdidas o capital. Distribuibles en 10 años si los activos están amortizados o vendidos
- Si no se cumplen requisitos de disposición, se anulan las ventajas fiscales de la actualización
- Si hay venta futura con pérdidas, ajuste a la base imponible, y disponibilidad parcial de la reserva

Aspectos contables - Consulta 5 BOICAC 92

- La actualización se mantiene dentro del criterio del coste; no se rompe uniformidad
- Se devenga en la fecha de aprobación con efectos contables retroactivos al inicio del ejercicio (1/1/2013 para ejercicios dentro de año natural). No hay, pues, reformulación de cuentas 2012
- Amortización contable sobre valores actualizados, desde 2013
- En consolidado se aplicarán los valores actualizados de la dependiente sólo si son superiores a los importes consolidados. Cada entidad decide si se acoge o no.

Coeficientes de actualización: un ejemplo

(Guia actualització balanços, ACCID)

	Valores originales	Coeficiente	Valores actualizados	
<i>Coste adquisición:</i>				
2006	100.000	1,1017	110.170	
<i>Amortizaciones:</i>				
2006	10.000	1,1017	11.017	
2007	10.000	1,0781	10.781	
2008	10.000	1,0446	10.446	
2009	10.000	1,0221	10.221	
2010	10.000	1,01	10.100	
2011	10.000	1,01	10.100	
2012	10.000	1	10.000	
	Total amortz.		72.665	
31-12 2012	Neto		37.505	01/01/2013

Coeficientes correctores (sólo para sociedades)

- Fórmula para el cálculo del coeficiente:

Patrimonio neto

PN + Pasivos – Activos monetarios corrientes

- Se calcula para cada año, aunque existe la opción de utilizar la media de los últimos 5 años.
- Se aplica a cada partida. No se aplica si $> 0,4$ (se entiende, en el año de adquisición o en 2008, aunque hay otras interpretaciones)
- El nuevo valor actualizado no podrá exceder del valor de mercado del elemento actualizado, considerando su estado de uso o de utilización

Asiento básico

- Sin coeficiente corrector, el asiento para el ejemplo anterior sería:

1/1/2013

Inmovilizado	7.505	
Impuesto a pagar		375
Reserva actualización		7.130

Ejemplo de amortización futura

(Guia actualització balanços, ACCID)

	<u>Contable</u>	<u>Fiscal</u>	<u>Difer</u>	<u>Impuest diferido</u>
-				
<i>Valor. 1-1-13:</i>	37.505	37.505	0	0
<i>Amortizaciones futuras:</i>				
2013	12.502	10.000	2.502	750
2014	12.502	10.000	2.502	750
2015	12.502	17.505	-5.003	-1.501
Total amortiz.	37.505	37.505		0
31-12-2015 Neto	0	0		0

Información en la memoria

- 2012:
 - “*Situación en la que se encuentra el proceso de actualización*”.
 - Aparte, presentación del balance *ad hoc* de actualización
- 2013 y ss:
 - Elementos más significativos objeto de actualización, con los importes correspondientes.
 - Efecto sobre la dotación a la amortización y sobre el resultado del ejercicio.
 - Cuantificación de la cuenta "Reserva de revalorización Ley 16/2012, de 27 de diciembre". Movimiento de la cuenta
 - Sanción fiscal si no se facilita la información

Factores de decisión sobre la actualización

FAVORABLES	DESFAVORABLES
<ul style="list-style-type: none"> • Amortización fiscal más elevada desde 2015. Menor beneficio fiscal en las ventas. • Pero: condicionado a que haya suficientes bases fiscales. 	<ul style="list-style-type: none"> • Pago inicial incondicional del 5% • No vale la pena para terrenos, inmuebles con fuerte componente de terrenos o para inmuebles en proceso de venta • Menos conveniente para entidades con menor tipo impositivo
Mayor beneficio para sociedades con mejor estructura financiera	Viceversa
	Coste elevado de preparación y mantenimiento de registros
Mejora en la solvencia aparente : posibilidad de costes financieros más favorables y de cumplir con capital mínimo	Resultados futuros desfavorables, por incremento amortización. Ratio de rendimiento más bajo
Valores contables más aproximados a los valores reales	Menor comparabilidad entre entidades

Cuantificación de ventajas y costes

Beneficio neto =

Valor presente del ahorro fiscal (ponderando riesgos de no utilización)

Menos: gravamen 5%

Menos: costes de preparación, declaración y mantenimiento de registros.

Ejemplo: ratio fondos propios (antes y después de actualización)

	31/12/2012	1/1/2013
Capital	100	100
Resultados acumulados + otras partidas de fondos propios	-55	-25
Otras partidas PN	0	0
Patrimonio neto	45	75
Pasivo total (neto de activos monetarios)	200	230
Ratio fondos propios: PN/Pasivo	22,5%	32,6%

Al 31/12/2012 la entidad se encontraba en situación de liquidación forzosa potencial (Artículo 233 (d) LSC)

Ejemplo: ROA 2013

	Sin actualización	Con actualización
Resultados explotación	100	90
Activos totales	1.000	1.100
ROA	10%	8,2%

Novedades contables

2. Modificaciones principales en el PGC básico introducidas a través del RD 1159/2010 sobre cuentas consolidadas

Modificaciones principales del RD 1159/2010

Origen: modificaciones a la NIIF 3 y la NIC 27 (1 de 2)

- **NRV 19: combinaciones de negocio:**
 - Se regulan adquisiciones de activos y pasivos que no son negocio
 - No activación de gastos de adquisición
 - Modificación en adquisiciones por etapas e inversas
 - Fecha de fusión/escisión: si no es pacta lo contrario, es la fecha de aprobación de la combinación por parte de los accionistas de la absorbida o escindida (adquirida). Cada entidad mantendrá registros individuales hasta la fecha de inscripción, en la cual se registrarán los asientos de forma retroactiva

Modificaciones principales del RD 1159/2010

(2 de 2)

- **NRV 13 (Impuesto sobre sociedades)**
 - Desaparece exención del reconocimiento de activos y pasivos por impuesto diferido por el hecho de que la entidad que las genera pertenezca al grupo
 - Después de 12 meses, los ajustes al valor de los impuestos diferidos activos del negocio adquirido, a PyG,
- **NRV 21 (transacciones entre entidades del grupo)**
 - Aportaciones no dinerarias: los activos y pasivos, siempre al valor correspondiente de consolidación en la dominante de nivel superior en España

Modificació PGC Pymes

- Se modifiquen els mateixos articles, excepte els referents a combinacions de negoci al no estar previstos en el Plan

Novedades contables

3. Últimas Resoluciones del ICAC

Resolución 1/3/2013 sobre inmovilizado material

- Explica, en línea con la NIC 16, de forma estructurada distintos aspectos tales como:
 - Pagos contingentes
 - Costes de desmantelamiento y rehabilitación
 - Piezas de recambio
 - Formas especiales de adquisición:
 - A título gratuito
 - Permutas
 - Aportaciones de capital no dinerarias
 - Bajas especiales:
 - A título gratuito
 - Expropiación o siniestro
 - Elementos arrendados temporalmente

Borrador Resol 15/2/2013 sobre inmovilizado intangible

- Explica, en línea con la NIC 38, de forma estructurada aspectos como:
 - Pagos contingentes
 - Identificabilidad
 - Partidas con vida útil indefinida
 - Derechos de uso: adquisición y amortización. Derechos de uso gratuito: ¿intangible o alquiler gratuito?
 - Vida útil de gastos desarrollo (5 años)
 - Obras audiovisuales
 - Activos afectados a concesiones administrativas
 - Derechos emisión de gases de efecto invernadero: ¿intangibles o existencias?
 - Derecho adquisición jugadores, etc

Novedades contables

4. Selección de consultas del ICAC

Número consultas sobre PGC actual

Ref	Año	Cantidad
BOICACs 72 a 76	2008	26
BOICACs 77 a 80	2009	32
BOICACs 81 a 84	2010	29
BOICACs 85 a 88	2011	47
BOICAC 89-91	2012	20
BOICAC 92	2013	5
Total		159

Análisis consultas por temas

Ref	Cantidad
PGC normal y Pymes	124
• <i>Régimen transitorio</i>	12
• <i>Resto (excepto entidades grupo)</i>	67
• <i>Entidades grupo</i>	45
PGC grupos	7
PGC sectoriales	28
Total	159

Consultas más recientes

- BOICAC 92, Consulta 1: límite del 30% a la deducción de gastos financieros, Ley 12/2012
- BOICAC 92, Consulta 5: Actualización balances Ley 12/2012

Consultas sobre la memoria:

- Información personal discapacitado (consulta 88/3)
- Régimen transitorio en la información sobre aplazamiento de pagos a acreedores comerciales (Consultas 85/7 y 88/7)

Consultas sobre instrumentos financieros en tiempos de crisis

- Disminución de capital por compensación de pérdidas (C. 81/4)
- Incremento de capital por capitalización de créditos (C. 89.4)
- Efectos contables de un convenio de acreedores (C. 76/1)
- Clasificación de deudas a largo plazo con vencimiento anticipado por incumplimiento (C. 81/6)

Consultas sobre otros temas

Efectos contables de una corrección de errores

Novedades contables

5. Normativa sobre la memoria

Modificaciones que afectan a la memoria

- Modificaciones derivadas de las que afectan a la NRV 19 (combinaciones de negocio) y 13 (impuesto sociedades) via RD 1159/2010
- Resolución de la DGRN de 6/4/2010 sobre *derechos de emisión de gases de efecto hibernadero*
- Resolución ICAC 29/12/2010, según Ley 15/2010 de lucha contra la morosidad: *Información sobre retrasos en el pago a proveedores*
- Ley 16/2016: *Actualización de balances*

Novedades contables

6. PGC sectoriales

PGC sectoriales

- *Decreto Conselleria Justícia 259/2008: PGC fundaciones y asociaciones*
- *Orden EHA/3360/2010: aspectos contables de las sociedades cooperativas*
- *Orden EHA/3362/2010: PGC empresas concesionarias de infraestructuras públicas*
- *Resolución de 26 de marzo de 2013, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se aprueba el Plan de Contabilidad de las entidades sin fines lucrativos (Texto refundido). Hay una versión separada para Pymes*

Perspectives

1. Normativa europea:

- Propuesta 2011/0308 de nueva Directiva contable
- Directiva 2012/6/UE : exenciones contables a microentidades

Propuesta EU2011/0308 de modificación de las directivas contables

- Unificará las directivas IV (cuentas individuales) y VII (cuentas consolidadas)
- Objetivos
 - Mayor armonización contable, entre otras, suprimiendo opciones: probablemente, con poco impacto para entidades españolas
 - Redefinición de Pymes
 - Simplificación de las obligaciones contables de las Pymes
- No se adoptan las NIIF para Pymes

Parámetros clasificatorios (versión octubre 2012)

(Entre paréntesis, parámetros españoles. 1 y 2: millones euros)

	1 - Activos	2 - Cifra negocio	3 - Empleados
Pequeña	4 (2,85)	8 (5,7)	50 (50)
Mediana	20 (11,4)	40 (22,8)	250 (250)
Grande	> 20	> 40	> 250

En el primer redactado -2011- los parámetros de activos y cifra de negocio para entidades pequeñas eran, respectivamente, 5M i 10M

Propuestas de simplificación de las obligaciones contables de las entidades pequeñas

- No será obligatoria la presentación de EFE (igual que en España) y del ECPN
- Una memoria mucho más breve
- Posibilidad de no publicar en el Registro Mercantil la cuenta de PyG ni el informe de gestión (este último, no obligatorio en España)
- Medianas: posibilidad de que los estados miembros simplifiquen el balance y la memoria
- Comentarios:
 - *Pendiente de aprobación por el Parlamento Europeo*
 - *Es posible que se trate también de normativo de máximos en algún aspecto*

Directiva 2012/6/UE: modificació de directives comptables en quant a microentitats

Directiva 2012/6/UE: exenciones contables a microentidades

- La adopción de la Directiva es potestativa para los distintos estados miembros, debido a la diferente tipología de entidades en cada uno
- Parámetros definitorios:
 - Balance: hasta 350.000 €
 - Cifra negocio: hasta 700.000 €
 - Hasta 10 empleados

Exenciones potenciales

- No registrar algunas cuentas de regularización (entonces, información en la memoria)
- Balance y PyG muy abreviados
- No elaborar memoria: notas a pie de balance
- No elaborar informe de gestión (algunos puntos, a pie de página)
- Publicar sólo balance...

Posición española sobre la propuesta de directiva

“La contabilidad es una herramienta que ha de contribuir a dar información financiera transparente y fiable, por esto no estamos de acuerdo con los aspectos de la propuesta comunitaria contrarios a este tipo de información, por ejemplo, reduciendo de forma muy significativa la información que se da en en la memoria”.

*Ana M^a Martínez-Pina, Presidenta de l'ICAC
(Revista ACCID, diciembre 2012)*

Perspectivas

2. NIIF: últimos textos aprobados y temas en curso

NIIFs aprobadas después de la aprobación del PGC

NIC/NIIF	Efecto potencial sobre PGC
Nuevas NIIF 3/NIC 27	Incorporado vía RD 1159/2010. Pendiente nueva NIC 27 (2013)
NIIF 8: Información por segmentos	Incorporado en PGC grupos
NIIF 10: Consolidación (entra en vigor el 2013)	Pendiente
NIIF 11: Operaciones conjuntas (entra en vigor el 2012)	Pendiente
Instrumentos financieros: - NIIF 7: Información memoria - NIIF 9: Instrumentos financieros (2015) - NIIF 12: Información inversiones en otras entidades (2013)	Pendiente
NIIF 13: valoración a V R	Pendiente

Posibles impactos

- Instrumentos financieros
 - Desaparición de activos disponibles venta (NIIF 9).
 - Ajustes en el valor de los pasivos (por problemas de liquidez) directamente al Estado de ingresos reconocidos
 - Mayor rigor en la información en la memoria (NIIF 7)
 - Desaparición de la consolidación proporcional (NIIF 11)
- Valor razonable: mayor rigor en técnicas de valoración (NIIF 13)
- Leasings operativos (2º borrador)
- Presentación de Ingresos y gastos reconocidos