



SUMARIO

fiscal

- I Reforma mercantil en materia contable
- II Procedimiento de presentación de las declaraciones del Impuesto sobre Sociedades

miscelánea

- III Calendario fiscal

Esta Circular Informativa no contiene una información exhaustiva y completa para la toma de ninguna decisión, asimismo tampoco constituye la prestación de un servicio de asesoramiento legal, fiscal o de cualquier otra clase. Por ello, no debe tomarse ninguna decisión sin la consulta previa, personal y directa, al profesional que corresponda. En otro caso, toda responsabilidad recaerá, única y exclusivamente, en quien hubiera tomado cualquier decisión en base a la mera información de esta Circular Informativa.





EDITORIAL

Durante el pasado mes de mayo, se han cumplido los últimos estadios de la tramitación parlamentaria del Proyecto de Ley de reforma y adaptación de la legislación mercantil en materia contable para su armonización internacional con base en la normativa de la Unión Europea. En concreto, hemos podido verificar su aprobación por el Pleno del Senado.

Durante su paso por el Senado, se han incorporado al texto importantes novedades en relación con las modificaciones a introducir en la normativa del Impuesto sobre Sociedades, a fin de adaptarla a las modificaciones introducidas por el texto normativo en el ámbito contable. A destacar la aceptación fiscal de la amortización de los fondos de comercio adquiridos, sin la exigencia del principio de inscripción contable, es decir, aún cuando dicha amortización no se vea reflejada en la contabilidad.

Presentamos en esta Circular Informativa, un resumen de los principales aspectos de la reforma mercantil en materia contable.

Por otra parte, también durante el mes de mayo, se ha publicado la tradicional Orden ministerial de aprobación de los modelos de declaración del Impuesto sobre Sociedades, incorporando en este caso una importante novedad en cuanto a su procedimiento de presentación. Siguiendo el camino emprendido en años anteriores, se extiende la obligatoriedad de presentación por vía telemática a las declaraciones simplificadas (modelo 201) correspondientes a sujetos pasivos que revistan la forma de sociedad anónima o sociedad de responsabilidad limitada.

Por su trascendencia, incluimos en la presente Circular un breve resumen del procedimiento para obtener el correspondiente Certificado de Usuario de Firma Digital, imprescindible para poder cumplimentar la presentación telemática de las declaraciones.



I. REFORMA MERCANTIL EN MATERIA CONTABLE

Introducción

El Pleno del Senado del pasado 29 de mayo aprobó la reforma mercantil, contable y tributaria contenida en el Proyecto de Ley de reforma y adaptación de la legislación mercantil en materia contable para su armonización internacional con base en la normativa de la UE. Una vez superado este trámite parlamentario, resta su aprobación definitiva por el Congreso con carácter previo a la sanción del texto definitivo y su publicación en el BOE.

La Ley entrará en vigor el día 1 de enero de 2008 y será de aplicación a los ejercicios que se inicien a partir de dicha fecha. [1]

En las siguientes notas pasamos a analizar las principales novedades contables, en particular:

1. los nuevos documentos que componen las cuentas anuales: Estado de Cambios en el Patrimonio Neto (ECPN), y el Estado de Flujos de Efectivo (EFE);
2. las definiciones de los elementos del balance, de la cuenta de pérdidas y ganancias y del ECPN: activos, pasivos, patrimonio neto, ingresos y gastos;
3. supresión del carácter preferente del principio de prudencia y relevancia del principio del fondo sobre la forma;
4. criterios de valoración (limitación del empleo del valor razonable a determinados instrumentos financieros);
5. tratamiento contable del fondo de comercio;
6. eliminación del concepto "unidad de decisión" como determinante de la obligación de consolidar.

Estado de Cambios en el Patrimonio Neto (ECPN), y el Estado de Flujos de Efectivo (EFE)

Los nuevos documentos que componen las cuentas anuales son

ECPN, que comprenderá dos partes:

- ☐ La primera que reflejará exclusivamente los ingresos y gastos generados por la actividad de la empresa durante el ejercicio (distinguiendo los recogidos en la cuenta de pérdidas y ganancias y los registrados en el patrimonio neto).
- ☐ La segunda que reflejará el resto de movimientos registrados en el patrimonio neto, incluidos los procedentes de transacciones realizadas con los socios o propietarios de la empresa. Se informará, asimismo de los ajustes al patrimonio neto debidos a cambios de criterios contables y corrección de errores.

Se prevé la posibilidad de que determinadas empresas puedan formular el ECPN en el modelo abreviado [2].

EFE, en el que se recogerán, de forma ordenada y agrupada por categorías o tipos de actividades, los cobros y los pagos realizados por la empresa. [3]

[1] No obstante, las normas relativas a la información en la memoria y a la consolidación de entidades públicas empresariales y otras entidades del sector público estatal, entrarán en vigor al día siguiente a su publicación en el BOE.

[2] En la nueva redacción del artículo 175.1. del TRLSA [correlativo con el vigente artículo 181 del TRLSA], se prevé que podrán formular balance y ECPN abreviados las sociedades que durante dos ejercicios consecutivos reúnan, a la fecha de cierre, de cada uno de ellos, al menos dos de las siguientes circunstancias:

Total de las partidas de activo	2.850.000 €
Importe neto de la cifra anual de negocios	5.700.000 €
Número medio de trabajadores empleados	250

[3] Dispone el artículo 34 del CCo. que el EFE no será obligatorio cuando así lo establezca una disposición legal. A tal efecto, en la nueva redacción del artículo 175.2. del TRLSA que el EFE no será obligatorio cuando la empresa pueda formular balance y ECPN en el modelo abreviado.





Definición de los elementos del balance

En el balance figurarán de forma separada el activo, el pasivo y el patrimonio neto. La reforma mantiene el criterio de adscripción a las partidas de balance teniendo en cuenta el carácter corriente o no corriente:

Activos

Define el artículo 36 del CCo los activos como bienes, derechos y otros recursos:

- ➔ controlados económicamente por la empresa;
- ➔ resultantes de sucesos pasados;
- ➔ de los que es probable que la empresa obtenga beneficios económicos en el futuro.

El **activo circulante o corriente** comprenderá:

- ☐ los elementos del patrimonio que se espera vender, consumir o realizar en el transcurso del ciclo normal de explotación;
- ☐ aquellas partidas cuyo vencimiento, enajenación o realización se espera que se produzca en un plazo máximo de un año – contado desde la fecha de cierre del ejercicio.

Los demás elementos del activo deberán clasificarse como **fijos o no corrientes**.

Pasivos

Define el artículo 36 del CCo los pasivos:

- ➔ obligaciones actuales;
- ➔ surgidas como consecuencia de sucesos pasados;
- ➔ cuya extinción es probable que dé lugar a una disminución de recursos que puedan producir beneficios económicos.

El **pasivo circulante o corriente** comprenderá:

- ☐ las obligaciones cuyo vencimiento o extinción se espera que se produzca durante el ciclo normal de explotación, o
- ☐ no exceda el plazo máximo de un año contado a partir de la fecha de cierre del ejercicio.

Los demás elementos del pasivo deberán clasificarse como **no corrientes**.

Patrimonio Neto

Define el artículo 36 del CCo el patrimonio neto como la parte residual de los activos de la empresa, una vez deducidos todos sus pasivos. En el mismo se incluyen las aportaciones realizadas por los socios – que no tengan la consideración de pasivos – así como los resultados acumulados y otras variaciones que le afecten.

- ☐ En el patrimonio neto se diferenciarán, al menos, los fondos propios de las restantes partidas que lo integran.

Definición de los elementos de la cuenta de pérdidas y ganancias y del ECPN

El artículo 35 del CCo dispone que en la cuenta de pérdidas y ganancias se recogerá el resultado del ejercicio, separando los ingresos y los gastos imputables al mismo, y distinguiendo los resultados de explotación de los que no sean.

En particular, figurarán de forma separada, al menos:

- ➔ el importe de la cifra de negocios,
- ➔ los consumos de existencias,
- ➔ los gastos de personal,
- ➔ las dotaciones a la amortización,
- ➔ las correcciones valorativas,
- ➔ las variaciones de valor derivadas de la aplicación del valor razonable,
- ➔ las pérdidas y ganancias originadas en la enajenación de activos fijos, y
- ➔ el gasto por impuesto sobre beneficios.



- ☐ Los ingresos y gastos del ejercicio se imputarán a la cuenta de pérdidas y ganancias formarán parte del resultado, excepto cuando proceda su imputación directa al patrimonio neto, en este supuesto, se presentarán en el ECPN.

Relevancia del principio del fondo sobre la forma

De forma expresa, el artículo 34.2. CCo recoge la obligación de contabilizar las operaciones atendiendo a su realidad económica y no sólo a su forma jurídica.

Aplicación del valor razonable

El artículo 38 CCo complementa el contenido de la redacción actual, matizando el alcance del principio de prudencia, en particular, se deberán tener en cuenta todos los riesgos con origen en el ejercicio o en otro anterior. De forma excepcional, si los riesgos se conocieran entre la formulación y antes de la aprobación de las cuentas y afectaran de forma significativa a la imagen fiel, las cuentas anuales deberán ser reformuladas.

Uno de los aspectos fundamentales de la reforma consiste en incorporar en el nuevo artículo 38. bis CCo, con carácter general, y junto a la regla valorativa del precio de adquisición, el criterio de valor razonable, aplicable con carácter limitado [4] a:

- ☐ los activos financieros que formen parte de una cartera de negociación, se califiquen como disponibles para la venta, o sean instrumentos financieros derivados.
- ☐ los pasivos financieros que formen parte de una cartera de negociación, o sean instrumentos financieros derivados.

Tratamiento contable del fondo de comercio

La NIIF 3 Combinaciones de negocios, adoptada por el Reglamento (CE) N° 2236/2004, de la Comisión, indica que el fondo de comercio no se amortiza, contabilizándose al cierre de cada ejercicio su valor de adquisición menos cualquier pérdida por deterioro del valor acumulada.

De acuerdo con el objetivo establecido para la reforma, en el artículo 39.4. CCo se incorpora un tratamiento del fondo de comercio de acuerdo con el criterio incluido en el Reglamento europeo, en sustitución del actualmente previsto de forma expresa, y en sentido contrario, en el artículo 194 del TRLSA. [5]

Tratamiento fiscal del fondo de comercio

El artículo 11.4 de la vigente Ley del Impuesto sobre Sociedades, recoge la deducibilidad fiscal de la amortización del fondo de comercio, limitándola al 5% de su importe, siempre que se cumplan determinados requisitos:

- que el fondo de comercio se haya puesto de manifiesto en virtud de una adquisición a título oneroso.
- que NO se haya adquirido a personas o entidades que se encuentren en alguno de los supuestos del artículo 42 del CCo, excepto que el transmitente, a su vez, lo hubiera adquirido a personas o entidades no vinculadas.

La deducibilidad fiscal de la amortización del fondo de comercio está condicionada, en estos momentos, a su contabilización.

La reforma del TRLIS aprobada por el Senado recoge la deducibilidad fiscal de una parte del coste de adquisición originario del Fondo de Comercio, limitándola al 5% de su importe, siempre que se cumplan determinados requisitos:

[4] En el artículo 38.bis.5. del CCo se prevé una remisión reglamentaria para poder extender la aplicación del criterio de valoración del valor razonable a nuevos elementos patrimoniales, siempre que dichos elementos se valoren con carácter único de acuerdo con este criterio en los Reglamentos de la UE por los que se adoptan las normas internacionales de contabilidad.

[5] La disposición derogatoria deja sin contenido el artículo 194 del TRLSA: Desaparece la limitación relativa a la prohibición de repartir beneficios o reservas en tanto el fondo de comercio no estuviera amortizado, a menos que se contara con reservas disponibles por igual importe.

Sin embargo, en la nueva redacción del artículo 213.4 se incorpora la obligación de "dotar una reserva indisponible equivalente al fondo de comercio que aparezca en el activo del balance, destinándose a tal efecto una cifra del beneficio que represente, al menos, un cinco por ciento del importe del citado fondo de comercio. Si no existiera beneficio, o éste fuera insuficiente, se emplearán reservas de libre disposición."



- a) que el fondo de comercio se haya puesto de manifiesto en virtud de una adquisición a título oneroso.
- b) que NO se haya adquirido a entidades que se encuentren en alguno de los supuestos del artículo 42 del CCo, excepto que el transmitente, a su vez, lo hubiera adquirido a personas o entidades no vinculadas.
- c) que se haya dotado una reserva indisponible, al menos, por el importe fiscalmente deducible, en los términos establecidos en la legislación fiscal. En caso de no poderse dotar dicha reserva, la deducción está condicionada a que se dote la misma con cargo a los primeros beneficios de los ejercicios siguientes.

La deducción fiscal no estará condicionada a su imputación contable en la cuenta de pérdidas y ganancias. Las cantidades deducidas minorarán, a efectos fiscales, el valor del fondo de comercio.

El concepto de grupo a efectos de la obligación [6] de formular cuentas anuales e informe de gestión consolidados se circunscribe a aquellas situaciones en las que una sociedad ostente o pueda ostentar, directa o indirectamente, el control sobre las demás.

Nueva redacción del artículo 42 del Cco.

La novedad es la eliminación de la referencia al concepto de unidad de decisión como determinante de la obligación de consolidar.

No obstante, la eliminación de este concepto del ámbito mercantil no es total, ya que se han incorporado en la indicación decimocuarta del artículo 200 del TRLSA [Contenido de la Memoria] la exigencia de incorporar en la memoria individual de la sociedad de mayor activo del conjunto de sociedades domiciliadas en España, sometidas a una misma unidad de decisión, que no estén obligadas a consolidar:

- ➔ la descripción de las sociedades,
- ➔ el motivo por el que se encuentran bajo una misma unidad de decisión,
- ➔ el importe agregado de los activos,
- ➔ el importe agregado de los pasivos,
- ➔ el importe agregado del patrimonio neto,
- ➔ el importe agregado de la cifra de negocios, y
- ➔ el resultado del conjunto de sociedades.

Esta exigencia coloca a la sociedad "dominante" del grupo de unidad de decisión que no consolida, en idéntica situación de la que tendría si tuviera que cumplir con los requisitos de la parte suprimida del artículo 42 del Código de Comercio, manteniendo por tanto, la misma confusión y complejidad en la elaboración de las cuentas anuales que existe en la actualidad.

Las restantes sociedades sometidas a unidad de decisión indicarán en la memoria de sus cuentas anuales la unidad de decisión a la que pertenecen y el Registro Mercantil donde estén depositadas las cuentas anuales de la sociedad de mayor activo del conjunto de sociedades sometidas a una misma unidad de decisión.

[6] La nueva redacción del artículo 43 CCo mantiene la exoneración de la obligación de consolidar, en el supuesto de que en la fecha de cierre del ejercicio de la sociedad obligada a consolidar, el conjunto de las sociedades no sobrepase, en sus últimas cuentas anuales, dos de los límites señalados en la LSA para la formulación de la cuenta de pérdidas y ganancias abreviada.

En la nueva redacción del artículo 176.1. del TRLSA [correlativo con el vigente artículo 190 del TRLSA], se prevé que podrán formular cuenta de pérdidas y ganancias abreviada las sociedades que durante dos ejercicios consecutivos reúnan, a la fecha de cierre, de cada uno de ellos, al menos dos de las siguientes circunstancias:

Total de las partidas de activo	11.400.000 €
Importe neto de la cifra anual de negocios	22.800.000 €
Número medio de trabajadores empleados	250





II. PROCEDIMIENTO DE PRESENTACIÓN DE LAS DECLARACIONES DEL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES

En el Boletín Oficial del Estado del pasado 25 de mayo, se publicó la ORDEN EHA/1433/2007, de 17 de mayo, por la que se aprueban los modelos de declaración del Impuesto sobre Sociedades y del Impuesto sobre la Renta de no residentes correspondiente a establecimientos permanentes y a entidades en régimen de atribución de rentas constituidas en el extranjero, para los periodos impositivos iniciados entre el 1 de enero y el 31 de diciembre de 2006, se dictan instrucciones relativas al procedimiento de declaración e ingreso y se establecen las condiciones generales y el procedimiento para su presentación telemática.

Merece especial atención, por la significativa incidencia de índole práctica que comporta, analizar las modificaciones introducidas en el procedimiento de presentación de la declaración, por lo que respecta a la obligación de su presentación por vía telemática.

La novedad de mayor trascendencia en esta materia es la ampliación de la obligatoriedad de presentación por vía telemática a las declaraciones del Impuesto sobre Sociedades que correspondan a los sujetos pasivos autorizados a presentar la declaración mediante el modelo 201 de declaración simplificada que revistan la forma de sociedad anónima o sociedad de responsabilidad limitada.

Se hace así casi universal la obligatoriedad de presentación por vía telemática de las declaraciones del Impuesto sobre Sociedades, en tanto que ya resultó obligatorio en 2005 este procedimiento para las declaraciones a presentar mediante el modelo 200.

Sin perjuicio de las reflexiones que podrían realizarse respecto del establecimiento obligatorio de este procedimiento, lo que obliga a la mayor parte de los sujetos pasivos del Impuesto sobre Sociedades a su adaptación a las nuevas tecnologías de la sociedad de la información – piénsese en la gran cantidad de sociedades de baja o nula actividad económica que no disponen, ni requieren, de grandes medios para su gestión administrativa – queremos centrar nuestra atención en su aspecto práctico de especial interés: la presentación de la declaración del Impuesto sobre Sociedades requerirá a cada sujeto pasivo estar en posesión del correspondiente CERTIFICADO DE USUARIO DE FIRMA DIGITAL, sin el cual no será posible la transmisión telemática de la declaración.

Procedimiento para la obtención del CERTIFICADO DE USUARIO

Son muchas las entidades emisoras de certificados de usuarios, si bien el más común de los utilizados es el emitido por la Fábrica Nacional de Moneda y Timbre.

Puede obtenerse información acerca del procedimiento de tramitación de su solicitud en el sitio web de dicha entidad, cuya dirección es la siguiente: <http://www.cert.fnmt.es>

De forma resumida, el procedimiento para su obtención es el siguiente:

1. Quien puede solicitarlo:

- Administradores únicos o solidarios de las compañías
- Consejeros delegados
- Apoderados especiales, en virtud de poder notarial con un texto específico.

2. Dónde debe solicitarse: en la sección de certificados de la administración de la AEAT correspondiente al domicilio de la sociedad o, en caso de grandes empresas, en la URGGE.

3. Pasos a seguir:

- 1º. Solicitud telemática del certificado a través de la página web de la Fábrica Nacional de Moneda y Timbre, mediante cumplimentación del formulario accesible a través del siguiente enlace:

http://www.cert.fnmt.es/index.php?cha=cit&sec=obtain_cert

- 2º. Validación y firma de contrato de utilización, en las dependencias de la agencia tributaria.





- 3º. Descarga telemática del certificado, disponible en plazo posterior a 24 horas tras la firma del contrato de utilización, mediante acceso al siguiente enlace:

http://www.cert.fnmt.es/index.php?cha=cit&sec=obtain_cert&fpage=28

4. Documentación a aportar en el trámite de validación y firma del contrato:

a) En caso de Administradores o consejeros delegados:

- Fotocopia del NIF del firmante
- Fotocopia del CIF de la sociedad solicitante
- Original y fotocopia de la escritura de nombramiento del cargo de firmante.
- Original de certificación emitida con menos de 10 días por el registro mercantil de la provincia, acreditativa de los siguientes extremos:
 - De que la sociedad consta inscrita en el registro mercantil
 - De la inscripción y vigencia del cargo del firmante
- Resguardo de la solicitud de certificado efectuada telemáticamente a través de la web de la Fábrica Nacional de Moneda y Timbre.

b) En caso de apoderados especiales.

- Fotocopia del NIF del firmante
- Fotocopia del CIF de la sociedad solicitante
- Original y fotocopia del poder notarial especial otorgado a favor del firmante.
- Original de certificación emitida con menos de 10 días por el registro mercantil de la provincia, acreditativa de los siguientes extremos:
 - De que la sociedad consta inscrita en el registro mercantil
 - De la inscripción y vigencia del cargo del cargo que otorgó poderes a favor del apoderado que comparece para la firma.
- Resguardo de la solicitud de certificado efectuada telemáticamente a través de la web de la Fábrica Nacional de Moneda y Timbre.





III. CALENDARIO FISCAL

			1	2	3
4	5	6	7	8	9
11	12	13	14	15	16
18	19	20	21	22	23
25	26	27	28	29	30

 Desde el 2 de mayo hasta el 2 de julio	MODELOS
El plazo de presentación de las declaraciones de Renta y Patrimonio 2006 es desde el 2 DE MAYO HASTA EL 2 DE JULIO DE 2007, ambos inclusive.	
DECLARACIÓN ANUAL 2006	D-100, D-101, D-714 ORDEN EHA/784/2007

 hasta el 7	MODELOS
IMPUESTOS ESPECIALES	
✓ Mayo 2007. Todas las empresas	511
✓ Abril 2007. Grandes Empresas	553, 554, 555, 556, 557, 558
✓ Abril 2007. Todas las empresas	570, 580
(*) Los Operadores registrados y no registrados, representantes fiscales y receptores autorizados (Grandes Empresas), utilizarán para todos los impuestos el Modelo	
	510

 hasta el 20	MODELOS
RENTA Y SOCIEDADES	
Retenciones e ingresos a cuenta de rendimientos del trabajo, actividades profesionales, agrícolas, ganaderas y forestales, premios y determinadas imputaciones de renta, ganancias de transmisiones o reembolsos de acciones y participaciones de las instituciones de inversión colectiva, y rentas de arrendamiento de inmuebles urbanos y capital mobiliario.	
✓ Mayo 2007. Grandes empresas	111, 115, 117, 123, 124, 126, 128
IVA:	
✓ Mayo 2007. Grandes empresas	320
✓ Mayo 2007. Exportadores y otros Operadores Económicos	330
✓ Mayo 2007. Grandes empresas inscritas en el Registro de Exportadores y otros Operadores Económicos	332
✓ Mayo 2007. Operadores asimiladas a las importaciones	380
IMPUESTO SOBRE LAS PRIMAS DE SEGUROS	
✓ Mayo 2007	430
IMPUESTOS ESPECIALES	
✓ Marzo 2007. Grandes Empresas	561, 562, 563
✓ Mayo 2007. Impuesto sobre la electricidad. Grandes empresas	560
✓ Mayo 2007. Todas las empresas	564, 566

 hasta el 25	
RENTA Y PATRIMONIO 2006	
Confirmación del borrador de declaración con resultado a ingresar con domiciliación en cuenta.	



Avda. Diagonal, 407 pral.
08008 BARCELONA
T. 93 202 24 39 F. 93 202 27 59
www.seneor.com

Esta Circular Informativa no contiene una información exhaustiva y completa para la toma de ninguna decisión, asimismo tampoco constituye la prestación de un servicio de asesoramiento legal, fiscal o de cualquier otra clase. Por ello, no debe tomarse ninguna decisión sin la consulta previa, personal y directa, al profesional que corresponda. En otro caso, toda responsabilidad recaerá, única y exclusivamente, en quien hubiera tomado cualquier decisión en base a la mera información de esta Circular Informativa.