



SUMARIO

fiscal

- I Las obligaciones de documentación de las operaciones vinculadas**
- II Comentarios a la Ley 16/2007, de reforma de la legislación mercantil en materia contable**

contable

- III Plan General de Contabilidad de Pequeñas y Medianas Empresas y Criterios contables específicos para microempresas**

miscelánea

- IV 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

Finalizado el periodo vacacional, reiniciamos el contacto con Uds. a través de nuestras Circulares Informativas.

Podemos ya aventurar un cuatrimestre "caliente" en cuanto a modificaciones normativas de significativa importancia en todos los ámbitos: fiscal, mercantil y contable.

Así, durante el mes de julio pasado se publicó en el BOE la Ley 16/2007, de 4 de julio, de reforma y adaptación de la legislación mercantil en materia contable para su armonización internacional con base en la normativa de la Unión Europea. El desarrollo normativo de esta Ley comportará una importante modificación de la normativa contable, en la que destaca el Nuevo Plan General de Contabilidad, tanto en su versión completa como en su adaptación a las PYMES. Ambos documentos, que actualmente están en fase de Proyecto, ya se han dado a conocer por el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas – ICAC-.

Por otra parte, igualmente durante el pasado mes de julio, el Ministerio de Economía y Hacienda dio publicidad, a través de su página web, al Proyecto de Real Decreto de desarrollo de la Ley contra el Fraude, en el que se incluye la esperada descripción del contenido de la documentación justificativa de los precios de transferencia aplicados en las operaciones vinculadas.

Incluimos en esta Circular tres artículos dedicados al comentario de aspectos específicos de la referida normativa, a la que deberemos continuar prestando atención en los próximos meses, hasta su definitiva publicación.





I. LAS OBLIGACIONES DE DOCUMENTACIÓN DE LAS OPERACIONES VINCULADAS

El pasado mes de julio, antes del inicio del periodo vacacional, el Ministerio de Economía y Hacienda hizo público el proyecto de Real Decreto por el que se desarrolla la Ley 36/2006, de 29 de noviembre, de medidas para la prevención del fraude fiscal, en el que se introducen importantes modificaciones en el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades.

A través de esta norma se desarrollan los aspectos de mayor calado de la ley contra el fraude: la nueva regulación de las operaciones vinculadas y los precios de transferencia, es decir, lo que se paga en los intercambios de bienes y servicios entre sociedades de un mismo grupo. La norma obligará a las empresas a tener documentadas y justificadas tales operaciones, que deberán estar realizadas siempre a valor de mercado, para tenerlas a disposición de la Inspección fiscal. Las operaciones intragrupo pagan impuestos (por IVA o por poder justificar ingresos o gastos), por lo que su valoración es decisiva.

La obligación de documentación no sólo afecta a los grupos, donde existe una unidad de dirección, sino también a las empresas entre las que exista alguna relación, de acuerdo con los requisitos fijados en la ley antifraude: por ejemplo, tener una participación del 5% del capital, o del 1%, si es una cotizada. Desde las empresas no se ha ocultado el temor a que este requisito se convierte en un motivo de fuerte incremento del volumen de trabajo de las compañías, con elevados costes, y con el riesgo añadido de que se abren más vías para la Inspección.

Bancos y cajas, muchas con significativas carteras industriales, pueden ser las sociedades más afectadas por esta normativa.

El nuevo reglamento va a obligar también a documentar igualmente las operaciones con personas o entidades residentes en paraísos fiscales. Ello persigue, según los técnicos del Ministerio, forzar a las empresas a trasladar a España las sociedades y rentas de estos territorios si no pueden demostrar al Fisco que tienen una justificación económica. La norma, además, prevé que las declaraciones del Impuesto sobre Sociedades, del IRPF y del Impuesto sobre la Renta de No Residentes tendrán que incluir las principales magnitudes de las operaciones vinculadas o de las realizadas en paraísos fiscales.

El reglamento pretende que la documentación esté formada, de un lado, por información relativa al grupo al que pertenezca la sociedad, y, de otro, por la referente a la propia sociedad.

Esta doble estructura persigue el objetivo de simplificación de la carga administrativa asociada a la necesaria justificación de los precios de transferencia, en la medida en que se pretende un único documento común para todas las sociedades del grupo y un documento individual para cada sociedad en el que se describan los aspectos específicos que la afecten.

La primera deberá comprender:

- ▶ descripción de la estructura organizativa, jurídica y operativa del grupo
- ▶ descripción del grupo de las entidades que realizan operaciones vinculadas
- ▶ descripción de la naturaleza, importe y flujos de estas operaciones
- ▶ descripción de las funciones ejercidas por cada sociedad del grupo y de los riesgos asumidos por cada una de ellas
- ▶ relación de la titularidad de las patentes, marcas y nombres comerciales que se utilicen, y de las contraprestaciones derivadas de su uso
- ▶ descripción de la política del grupo en materia de precios de transferencia que incluya el método o métodos de fijación de los precios adoptados por el grupo, que justifique su adecuación al principio de libre competencia
- ▶ relación de los acuerdos de reparto de costes y de prestación de servicios
- ▶ relación de los acuerdos previos de valoración o procedimientos amistosos celebrados o en curso
- ▶ La memoria del grupo o, en su defecto, el informe anual del grupo.

Por lo que respecta a la documentación específica de cada empresa deberá comprender:

- ▶ sus datos de identificación y una descripción detallada de la naturaleza e importe de sus operaciones vinculadas
- ▶ el análisis de comparabilidad, en los términos descritos por el propio reglamento
- ▶ una explicación del método elegido para la valoración de las operaciones, así como su forma de aplicación y la especificación del valor o intervalo de valores derivados del mismo, identificando los valores comparables





en aquellos casos en el que el obligado tributario haya podido disponer de ellos razonablemente para valorar sus operaciones

- ▶ la descripción de los servicios entre entidades del grupo y de los acuerdos de repartos de costes y servicios que le afecten.

Para la realización el análisis de comparabilidad el reglamento establece que para determinar si dos o más operaciones son equiparables se tendrán en cuenta, en cuanto sean relevantes, las siguientes circunstancias:

- ▶ las características específicas de los bienes o servicios objeto de la operaciones vinculadas
- ▶ las funciones asumidas por las partes en relación con las operaciones objeto de análisis, identificando los riesgos asumidos y ponderando, en su caso, los activos utilizados
- ▶ los términos contractuales de los que, en su caso, se deriven las operaciones teniendo en cuenta las responsabilidades, riesgos y beneficios asumidos por cada parte contratante
- ▶ las características de los mercados en los que se entregan los bienes o se prestan los servicios, u otros factores económicos que puedan afectar a las operaciones vinculadas
- ▶ cualquier otra circunstancia que sea relevante en cada caso

Esta documentación será exigible en su totalidad a toda empresa que realice operaciones con, al menos, una entidad o establecimiento permanente fuera de España, o con paraísos fiscales, o no pueda ser considerada empresa de reducida dimensión (con una facturación inferior a 6 millones). A las pymes se les pedirá una documentación algo más reducida. Sólo estarán exentas de esta obligación los grupos que consoliden fiscalmente, aunque no completamente pues tendrán que tener alguna información disponible para la Inspección.

La revolución en esta mecánica de documentación viene exigida porque la legislación española ha incorporado las reglas sobre operaciones vinculadas recomendadas por la OCDE y la UE, que suponen un cambio radical respecto a la regulación vigente hasta el año pasado. Estas transacciones deben estar realizadas a precio de mercado pero antes, era la Administración la que debía probar el valor de las operaciones, y ahora son las empresas las que tienen que justificarlo.

Existe un régimen sancionador específico para estas nuevas obligaciones fiscales. Se multará con 1.500 euros por cada dato, o con 15.000 euros por conjunto de datos, que falte, sea falso o inexacto en la documentación (el reglamento explicará lo que considera conjunto de datos). Si hay que corregir las valoraciones de las operaciones, habrá una multa equivalente al 15% del importe corregido.

La ley del fraude, además, extendió el perímetro recogido por la nueva regulación, hasta alcanzar incluso a las operaciones con los socios, consejeros y administradores de las sociedades y las personas unidas a éstas por parentesco de hasta tercer grado.

Las obligaciones de documentación no entrarán en vigor hasta tres meses después de la aprobación del reglamento.



II. COMENTARIOS A LA LEY 16/2007, DE REFORMA DE LA LEGISLACIÓN MERCANTIL EN MATERIA CONTABLE

En nuestra Circular Informativa 06/2007, del pasado mes de junio, dedicamos un artículo al análisis de lo que entonces era el texto 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, aprobado por el Pleno del Senado con fecha 29 de mayo.

Nos reencontramos con dicho texto normativo a razón de la publicación definitiva de la Ley en el Boletín Oficial del Estado. Dedicamos este artículo a resumir los aspectos contables, que ya fueron objeto de análisis en el artículo de junio, y a analizar las modificaciones introducidas en el Impuesto sobre Sociedades.

1. Introducción

El pasado 5 de julio se publicó la Ley 16/2007, de 4 de julio, de reforma y adaptación de la legislación mercantil en materia contable para su armonización internacional con base en la normativa de la Unión Europea. Esta Ley reforma la legislación mercantil española para ajustarla a los criterios que se regulan en los Reglamentos de la Unión Europea por los que se adaptan las NIIF, al menos en aquellos aspectos sustanciales que dichos Reglamentos regulan con carácter obligatorio.

Entrará en vigor, con carácter general, a partir de 1 de enero de 2008. No obstante recordamos que desde ejercicios iniciados en 2005 las entidades de crédito se habían adaptado a las NIIF por Circular del Banco de España. Asimismo, a los grupos de empresas se les obligó a formular sus cuentas anuales consolidadas de acuerdo con normas NIIF si, a la fecha de cierre del ejercicio alguna de las sociedades del grupo tenía valores admitidos a cotización en un mercado regulado de cualquier Estado de la Unión Europea. Para el resto de grupos la aplicación de las NIIF fue voluntaria.

2. Modificación del Código de Comercio

- ▶ Se incorporan dos nuevos documentos contables que, junto con el Balance, Cuenta de Pérdidas y Ganancias y la memoria, forman los nuevos estados financieros: un estado que refleja los cambios en el patrimonio neto del ejercicio (ECPN) y un estado de flujos de efectivo (EFE). Éste último sólo deberá elaborarse por las empresas que no puedan formular balance, ECPN y memoria abreviados.
- ▶ El balance, al igual que ahora, lo forman el activo y el pasivo. Sin embargo, al activo fijo y al circulante se les denomina también no corriente o corriente, respectivamente. Igual ocurre con el pasivo que habrá que diferenciar entre el no corriente y el circulante o corriente.
- ▶ La cuenta de pérdidas y ganancias seguirá reflejando los gastos e ingresos del ejercicio. El ECPN tendrá dos partes: una integrada exclusivamente por los ingresos y los gastos generados durante el ejercicio y aquellos que deban imputarse directamente al patrimonio neto. La segunda recogerá las variaciones en el patrimonio neto de la empresa, incluidas las originadas por las transacciones con los socios o propietarios de la misma.
- ▶ El principio de prudencia deja de tener carácter preferente respecto de los demás principios. Se obliga a emplear la moneda o monedas del entorno económico de la empresa, sin perjuicio de presentar las cuentas anuales en euros.
- ▶ Se incorpora, junto con la regla de valoración de los activos a precio de adquisición, el criterio del valor razonable y se establecen los elementos patrimoniales a los que será de aplicación este nuevo criterio de valoración.
- ▶ El fondo de comercio deja de amortizarse aunque deberán practicarse las correcciones de valor pertinentes, al menos anualmente, en caso de deterioro. Las pérdidas de este activo tendrán carácter irreversible.
- ▶ En la definición de grupo de sociedades ya no se hace referencia al concepto de unidad de decisión como determinante a la hora de consolidar.

3. Modificación del Texto Refundido de la Ley de Sociedades Anónimas, de Responsabilidad Limitada y de la Ley de Auditoría de Cuentas

- ▶ Debido a la nueva definición del pasivo, que contiene el Código de Comercio, se modifican varios artículos para ubicar de manera correcta determinadas reservas. Asimismo, como los ingresos y gastos pueden imputarse a Pérdidas y Ganancias o al patrimonio neto se adecuan varios artículos para que los importes del resultado del ejercicio y del patrimonio sigan utilizándose como magnitudes de referencia en el ordenamiento jurídico mercantil.



- ▶ Se actualizan los límites para la formulación del balance y ECPN y la cuenta de pérdidas y ganancias abreviada.

	Hasta el 2007	A partir de 2008
Balance y ECPN abreviado	Partidas de Activo: < 2.373.997,81 € Cifra de Negocio: < 4.747.995,63 € Núm. medio de Trabajadores: < 50	Partidas de Activo: < 2.850.000 € Cifra de Negocio: < 5.700.000 € Núm. medio de Trabajadores: < 50
Pérdidas y Ganancias abreviada	Partidas de Activo: < 9.495.991,25 € Cifra de Negocio: < 18.991.982,50 € Núm. medio de Trabajadores: < 250	Partidas de Activo: < 11.400.000 € Cifra de Negocio: < 22.800.000 € Núm. medio de Trabajadores: < 250

- ▶ Al suprimirse la posibilidad de amortizar el fondo de comercio desaparece la limitación que impedía repartir beneficios o reservas hasta que este activo no estuviera amortizado. No obstante se establece la obligación de dotar sistemáticamente una reserva indisponible por la cuantía de la potencial amortización que se habría practicado por el fondo de comercio.
- ▶ En aras de mantener la neutralidad mercantil de la reforma contable, los ajustes negativos contabilizados directamente en el patrimonio neto deberán calificarse como pérdidas a los efectos regulados en la LSA y LSRL, en la medida en que la vigente regulación exige su registro en la cuenta de pérdidas y ganancias.
- ▶ Se da la posibilidad de que a los auditores, una vez que haya finalizado el periodo inicial de su contratación, se les renueve por un período máximo de 3 años. Hasta ahora sólo se podían renovar anualmente lo que suponía un elevado coste notarial y registral.

4. Disposición transitoria y derogatoria

- ▶ A efectos de la elaboración de las cuentas anuales que correspondan al primer ejercicio que se inicie a partir de 1 de enero de 2008, las empresas elaborarán un balance de apertura de acuerdo con las normas establecidas en esta Ley sin perjuicio del desarrollo que establezca el nuevo Plan General de Contabilidad (actualmente en trámite de aprobación).
- ▶ Se deroga el régimen simplificado de la contabilidad, dada la escasa utilización que se ha realizado del mismo.

5. Modificaciones del Impuesto sobre Sociedades

La Disposición adicional octava de la ley modifica el Texto Refundido de la ley del Impuesto sobre Sociedades lo que, como es sabido, tiene también incidencia en la determinación del rendimiento neto de actividades económicas en el IRPF.

Al determinarse la base imponible del Impuesto sobre Sociedades partiendo del Resultado Contable y corrigiendo éste conforme a lo dispuesto por la normativa fiscal, el legislador ha creído conveniente modificar la normativa fiscal en cuatro aspectos: adaptando la terminología tributaria a los nuevos términos contables, para aclarar la deducibilidad de alguna partida, posibilitando que se pueda seguir deduciendo de manera sistemática el valor de algunos intangibles sin vida definida y, finalmente, ha aprovechando para introducir alguna modificación que nada tiene que ver con la reforma contable.

Principales modificaciones:

- ▶ Terminológicas: se adapta la terminología de la norma fiscal a las nuevas denominaciones contables como ocurre, por ejemplo, en los casos siguientes:





Antes	Ahora
Inmovilizado inmaterial	Inmovilizado intangible
	Inversiones inmobiliarias
Dotación provisiones o depreciación	Pérdida por deterioro
Valor teórico contable	Patrimonio neto de la entidad participada en proporción a la participación
	Pagos basados en instrumentos de patrimonio
	Activos no corrientes mantenidos para la venta
Fondos propios	Patrimonio neto
Recuperación del valor de la participación	Reversión del deterioro
	Estado de cambios en el patrimonio neto
	Estado de flujos de efectivo
Mercados organizados	Mercados regulados

- ▶ Permitir la deducción fiscal del precio de adquisición del Fondo de Comercio, con un máximo anual de la veinteaava parte de su importe, sin que dicha deducción de gasto esté condicionada a su contabilización en pérdidas y ganancias. Como requisitos se exige que se haya adquirido a título oneroso, que no se adquiriera a una entidad del grupo y que se dote una reserva indisponible (en el ejercicio o, si no se puede, con los primeros beneficios obtenidos) por el importe fiscalmente deducible.
- ▶ Permitir, asimismo, la deducción fiscal, por décimas partes, del valor de otros inmovilizados intangibles con vida útil definida aunque, contablemente, estos elementos no sean amortizables. La deducción estará condicionada al cumplimiento de los dos primeros requisitos exigidos para la deducción del fondo de comercio (adquisición a título oneroso y a empresas que no sean del grupo).
- ▶ Establecer la deducción de la pérdida por deterioro de las participaciones en capital (equivalente a la provisión por depreciación de cartera) de entidades que no cotizan, con un máximo de la diferencia entre el valor de los fondos propios al inicio y al final de período impositivo, con la novedad de que esto se aplica no sólo a la participación en entidades del grupo y asociadas, sino también a las del multigrupo.
- ▶ En cuanto a las provisiones se precisa que no serán deducibles los gastos derivados de obligaciones implícitas o tácitas; los relativos a retribuciones y otras prestaciones al personal (excepto contribuciones a planes de pensiones y otras contribuciones para cubrir contingencias análogas); los costes derivados de cumplir contratos que excedan los beneficios que se esperan recibir de ellos; los de reestructuraciones, excepto obligaciones legales o contractuales; los relativos al riesgo de devoluciones de ventas; y los de personal que se paguen con instrumentos de patrimonio. Estos gastos se deducirán en el período en el que se aplique la provisión a su finalidad.
- ▶ Sin embargo, sí serán deducibles los gastos que se derivan de las provisiones por actuaciones medioambientales si existe un plan aprobado por la Administración.
- ▶ Se elimina la regla especial de valoración de acciones propias, ya que con la nueva norma mercantil las mismas no se registran como activos financieros ni inciden en Pérdidas y Ganancias.
- ▶ Precisar que las variaciones de valor, por aplicación del criterio del valor razonable, en determinados elementos, cuando sólo incidan en el Patrimonio Neto y no en Pérdidas y Ganancias, no tendrán efectos fiscales.
- ▶ La norma especial de imputación fiscal de ingresos y gastos en período diferente a su imputación contable se modifica para prever también la imputación contable a una cuenta de reservas, y para aceptar la deducción de los gastos de personal liquidados con instrumentos de patrimonio en el período en el que se entreguen dichos instrumentos.
- ▶ Se introduce un beneficio fiscal para los ingresos procedentes de la cesión del derecho de uso o de explotación de patentes y otros activos intangibles creados por la empresa en una actividad innovadora. Dicho beneficio consiste en la integración de dichos ingresos sólo en un 50% y dejará de aplicarse en el período impositivo siguiente a aquél en el que los ingresos procedentes del activo cedido superen 6 veces su coste. Se condiciona la aplicación efectiva de esta reducción a su compatibilidad con el ordenamiento comunitario.
- ▶ Régimen fiscal de las comunidades titulares de montes vecinales en mano común: por un lado se permite reducir también la base imponible por los beneficios que se apliquen a gastos de conservación y mantenimiento del monte; por otro, se prevé la ampliación del plazo para aplicar los beneficios (ejercicio en que se generaron y 4 siguientes) si se formula un plan especial y es aceptado por la Administración.





- ▶ Se aprovecha para modificar la deducción por reinversión de beneficios extraordinarios con efectos retroactivos a los ejercicios iniciados a partir del 1 de enero de 2007, la cual fue reformada recientemente por la ley 35/2006.
 - Se flexibiliza el requisito de que los elementos del inmovilizado material, intangible o inversiones inmobiliarias (con la antigua terminología inmovilizado material e inmaterial) transmitidos hubiesen estado en funcionamiento una año antes, permitiéndose que ese año se haya cumplido entre los tres anteriores a la transmisión. Por ejemplo, con la nueva redacción será posible que se pueda aplicar la deducción a una plusvalía generada en la venta de la sede social cuando las oficinas se hubieran trasladado a la nueva sede antes de que se produjera la venta de la antigua.
 - Para valores transmitidos y para la materialización en valores se suprime el requisito de que los mismos representen participaciones en entidades en las que más de la mitad de su activo esté constituido por elementos del inmovilizado material, inmaterial o valores aptos. Indudablemente, este requisito limitaba mucho la posibilidad de utilizar el incentivo fiscal.
 - Con la nueva redacción se limita, proporcionalmente, la aplicación de la deducción cuando los valores transmitidos o los valores en que los que se materialice la reinversión sean representativos de entidades que tengan en su activo más de un 15% de activos no afectos. Ese porcentaje se determinará, en principio, con valores contables, excepto que el sujeto pasivo decida determinarlo según los valores de mercado de los elementos del activo.
 - Conviene advertir que continúan siendo no válidos, ni para generar la plusvalía ni para materializar la reinversión, los valores representativos de entidades de cartera o de mera tenencia de bienes no aptos para la exención en Patrimonio del valor de participaciones. Por ello, si se transmiten o se reinvierte en valores de entidades que tengan en su patrimonio elementos no afectos hasta un 15% de su activo, la deducción podrá ser total; si los elementos no afectos representan un porcentaje del activo entre el 15 y el 50% la deducción será proporcional al porcentaje (si los elementos afectos suponen un 40% del activo la deducción se aplicará sobre ese mismo porcentaje de plusvalía); y, finalmente, si el porcentaje de elementos no afectos de la entidad de la cual se transmiten los valores o en los que se reinvierte supera el 50%, no se podrá aplicar la deducción.
- ▶ Aplicación temporal: excepto la modificación introducida en la deducción por reinversión, el resto serán aplicables para ejercicios iniciados a partir del 1 de enero de 2008.



III. PLAN GENERAL DE CONTABILIDAD DE PEQUEÑAS Y MEDIANAS EMPRESAS Y CRITERIOS CONTABLES ESPECÍFICOS PARA MICROEMPRESAS

1. Introducción

La disposición final primera de la Ley 16/2007, de 4 de julio, de reforma y adaptación de la legislación mercantil en materia contable para su armonización internacional con base en la normativa de la Unión Europea, autoriza al Gobierno para que, de forma simultánea al Plan General de Contabilidad y como norma complementaria de éste, apruebe el Plan General de Contabilidad de Pequeñas y Medianas Empresas (en adelante, Plan General de Contabilidad de PYMES), con el mandato de que recoja los contenidos del mismo relacionados con las operaciones realizadas, con carácter general, por estas empresas, y le habilita a simplificar criterios de registro, valoración e información a incluir en la memoria.

Con el fin de dar cumplimiento a esta autorización, el ICAC expuso a información pública el pasado 27 de julio del Borrador del futuro Plan General de Contabilidad de Pequeñas y Medianas Empresas, que será aprobado, previsiblemente, durante el presente mes de Septiembre y entrará en vigor, junto con el Nuevo Plan General Contable el próximo 1 de enero de 2008.

2. Ámbito de aplicación

Podrán aplicar el PGC de PYMES todas las empresas, cualquiera que sea su forma jurídica, individual o societaria, que durante dos ejercicios consecutivos reúnan, a la fecha de cierre de cada uno de ellos, al menos, dos de las tres las circunstancias expresadas en el artículo 175 TRLSA, en su nueva redacción dada por la citada Ley 16/2007:

artículo	TRLSA redacción Ley 16/2007	total partidas ACTIVO	importe neto de la CIFRA DE NEGOCIOS	nº medio de trabajadores
175	Balance y ECPN abreviados EFE no obligatorio	≤ 2.850.000 €	5.700.000 €	50
176	Cuenta de Pérdidas y Ganancias abreviada	≤ 11.400.000 €	≤ 22.800.000 €	250
201	Memoria Abreviada	≤ 2.850.000 €	5.700.000 €	50

Las empresas que formen parte de un grupo de empresas, para la cuantificación de los importes se tendrá en cuenta la suma del activo, del importe de la cifra de negocios y del número medio de trabajadores del conjunto de las entidades que conforman el grupo.

Los criterios establecidos para las microempresas podrán ser aplicados por todas las empresas que, habiendo optado por aplicar el Plan General de Contabilidad de PYMES, que, durante dos ejercicios consecutivos reúnan, a la fecha de cierre de cada uno de ellos, al menos, dos de las tres las siguientes circunstancias:

artículo	Proyecto RD por el que se aprueba el PGC de PYMES y se establecen criterios contables específicos para microempresas	total partidas ACTIVO	importe neto de la CIFRA DE NEGOCIOS	nº medio de trabajadores
4	microempresas	≤ 1.000.000 €	2.000.000 €	10

3. Variaciones respecto del Nuevo Plan General Contable

- ▶ La primera parte, que contiene el Marco Conceptual de la Contabilidad, no ha sufrido ninguna modificación destacable respecto a la primera parte del Plan General de Contabilidad, si bien dado el tamaño de las empresas destinatarias de este Plan, **el estado de flujos de efectivo se contempla como un documento de elaboración voluntaria**, al amparo de lo dispuesto en los artículos 34 del Código de Comercio y 175 del Texto Refundido de la Ley de Sociedades Anónimas.





- ▶ En la segunda parte, normas de registro y valoración para pequeñas y medianas empresas, **se han eliminado las normas relativas a ciertas operaciones que se han considerado como de escasa realización por estas empresas.** En este sentido, se han eliminado las siguientes normas o apartados:
 - a. Fondo de comercio.
 - b. Instrumentos financieros compuestos.
 - c. Coberturas contables.
 - d. Pasivos por retribuciones a largo plazo al personal.
 - e. Transacciones con pagos basados en instrumentos de patrimonio.
 - f. Combinaciones de negocio.
 - g. Operaciones de fusión, escisión y aportaciones no dinerarias de un negocio entre empresas del grupo.

Asimismo, se han simplificado algunos de los criterios de registro y valoración contenidos en el Plan General de Contabilidad, fundamentalmente relacionados con los instrumentos financieros. En particular, **se han eliminado determinadas categorías de activos financieros y se ha suprimido el criterio de valoración a valor razonable con imputación directa de los cambios de valor a patrimonio neto, establecida para los activos financieros disponibles para la venta en el Plan General de Contabilidad.**

- ▶ La tercera parte, contiene además de las normas de elaboración, los modelos de las cuentas anuales para las pequeñas y medianas empresas, que son iguales a los modelos abreviados contenidos en la tercera parte del Plan General de Contabilidad, si bien prescindiendo de las sub-agrupaciones, epígrafes, partidas y apartados de información en memoria relativos a las operaciones cuyo desarrollo no se inserta en el Plan General de Contabilidad de PYMES. Debe resaltarse que las empresas que opten por la aplicación de este texto y realicen operaciones no contenidas en el mismo, además de aplicar las normas de registro y valoración del Plan General de Contabilidad, habrán de incluir las partidas correspondientes en los documentos que conforman las cuentas anuales de estas empresas, así como **habrán de suministrar en la memoria la información que expresamente se requiere en el modelo de memoria abreviada o, en el caso de operaciones que no se informen en ésta, en el modelo de memoria normal, incluidos ambos en el Plan General de Contabilidad.**

Mención especial requiere una de las novedades de esta parte del Plan constituida por la eliminación del estado de ingresos y gastos reconocidos dada la práctica ausencia de operaciones que conlleven en el Plan General de Contabilidad la imputación de ingresos y gastos directamente al patrimonio neto. Es por ello, que **se ha considerado conveniente simplificar el estado de cambios en el patrimonio neto de pequeñas y medianas empresas, que estará formado únicamente por un documento, que contempla todos los cambios en el patrimonio neto, realizados con los socios, con terceros o como una mera reclasificación de las partidas. En este documento se ha añadido específicamente la información relativa a las subvenciones, donaciones y legados concedidos a la empresa por terceros y los ingresos fiscales a distribuir. De la misma forma, si la empresa realizara alguna operación que conllevara, por aplicación del Plan General de Contabilidad, otro tipo de ingreso o gasto imputado directamente al patrimonio neto, deberá incorporarse la correspondiente fila en dicho estado.**

- ▶ La cuarta y quinta parte, incluyen los grupos, subgrupos y cuentas necesarios para el reflejo contable de las operaciones contenidas en la segunda parte del Plan General de Contabilidad de PYMES, así como las definiciones, relaciones contables y los movimientos que darán origen a los motivos de cargo y abono. **Ha de resaltarse la eliminación de los grupos 8 y 9 que reflejan los gastos e ingresos registrados directamente en el patrimonio neto, respectivamente.**
Cuando una empresa que aplique el Plan General de Contabilidad de PYMES 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 General de Contabilidad 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.



4. Criterios específicos de las microempresas:

► Acuerdos de arrendamiento financiero y otros de naturaleza similar:

Los arrendatarios de los acuerdos de arrendamiento financiero u otros de naturaleza similar **que no tengan por objeto: terrenos, solares u otros activos no amortizables, contabilizarán las cuotas devengadas en el ejercicio como gasto en la cuenta de pérdidas y ganancias.** En su caso, en el momento de ejercer la opción de compra, se registrará el activo por el precio de adquisición de dicha opción.

En la memoria de las cuentas anuales, en el apartado 5. Inmovilizado material, intangible e inversiones inmobiliarias, deberá indicarse el valor razonable o valor al contado del activo calculado al inicio del arrendamiento y su vida útil estimada, las cuotas abonadas, la deuda pendiente de pago y el importe por el que se pudiese ejercer la opción de compra, si la hubiere.

► Impuesto sobre beneficios:

El gasto por impuesto sobre beneficios se contabilizará en la cuenta de pérdidas y ganancias por el importe que resulte de las liquidaciones fiscales del impuesto sobre sociedades relativas al ejercicio. A tal efecto, al cierre del ejercicio, el gasto contabilizado por los importes a cuenta ya pagados, deberá aumentarse o disminuirse en la cuantía que proceda, registrando la correspondiente deuda o crédito frente a la Hacienda Pública.

En la memoria de las cuentas anuales, en el apartado 9. Situación fiscal, deberá indicarse la siguiente información:


- a) Diferencias entre la base imponible del impuesto y el resultado contable antes de impuestos motivadas por la distinta calificación de los ingresos, gastos, activos y pasivos.
- b) Bases imponibles negativas pendientes de compensar fiscalmente, plazos y condiciones.
- c) Incentivos fiscales aplicados en el ejercicio y los pendientes de deducir, así como los compromisos adquiridos en relación con estos incentivos, y
- d) Cualquier otra circunstancia de carácter sustantivo en relación con la situación fiscal.



IV. CALENDARIO FISCAL SEPTIEMBRE 2007

					1	2
3	4	5	6	7	8	9
10	11	12	13	14	15	16
17	18	19	20	21	22	23
24	25	26	27	28	29	30

 hasta el 7	MODELOS
IMPUESTOS ESPECIALES	
✓ Agosto 2007. Todas las empresas	511
✓ Julio 2007. Grandes Empresas	553, 554, 555, 556, 557, 558
✓ Julio 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.	
✓ Julio y agosto 2007. Grandes empresas	111, 115, 117, 123, 124, 126, 128
IVA:	
✓ Julio y agosto 2007. Grandes empresas	320
✓ Julio y agosto 2007. Exportadores y otros Operadores Económicos	330
✓ Julio y agosto 2007. Grandes empresas inscritas en el Registro de Exportadores y otros Operadores Económicos	332
✓ Julio y agosto 2007. Operadores asimiladas a las importaciones	380
IMPUESTO SOBRE LAS PRIMAS DE SEGUROS	
✓ Julio y agosto 2007	430
IMPUESTOS ESPECIALES	
✓ Junio 2007. Grandes Empresas	561, 562, 563
✓ Agosto 2007. Todas las empresas	564, 566
✓ Agosto 2007. Impuesto sobre la Electricidad. Grandes empresas	560