

ASPECTOS CONTABLES DE LA LEY 14/2013, DE 27 DE SEPTIEMBRE, DE APOYO A LOS EMPRENDEDORES Y SU INTERNACIONALIZACIÓN

Javier Romano Aparicio

Profesor del CEF

EXTRACTO

En el presente trabajo destacamos las cuestiones que afectan a la contabilidad a partir de la Ley 14/2013, de apoyo a los emprendedores y su internacionalización. Entre ellas, la más importante es la que se refiere a la contabilización del Impuesto sobre el Valor Añadido cuando existen sujetos pasivos del impuesto que están acogidos al régimen del criterio de caja. Asimismo, también es necesario destacar la modificación de los criterios para la elaboración del balance, estados de cambios en el patrimonio neto abreviados.

Palabras claves: emprendedores, Impuesto sobre el Valor Añadido de caja y cuentas anuales.

ACCOUNTING ASPECTS OF LAW 14/2013, OF 27 SEPTEMBER, ON SUPPORT FOR ENTREPRENEURS AND THEIR INTERNATIONALIZATION

Javier Romano Aparicio

ABSTRACT

In the present work we include the questions that concern the accounting from the Law 14/2013 on support for entrepreneurs and their internationalization. Among them, the most important is respect to accounting for Value added tax when there are taxable and which are covered by the regime of cash basis. Likewise, it is also necessary to emphasize the modification of the criteria for the development of balance, statement of changes in equity shortcuts.

Keywords: entrepreneurs, VAT and annual accounts.

Sumario

1. Introducción
2. Simplificación de los requisitos de la información económico-financiera
 - 2.1. Anotaciones en el Libro Diario
 - 2.2. Límites para la formulación de las cuentas anuales abreviadas
 - 2.3. Límites para la auditoría de las cuentas anuales
3. Régimen especial del criterio de caja

1. INTRODUCCIÓN

Los aspectos contables de la Ley de 14/2013, de apoyo los emprendedores y su internacionalización, son dos fundamentalmente:

- Los referidos a la simplificación de la información económico-financiera (arts. 48 y 49).
- Los derivados del régimen especial de criterio de caja del IVA (arts. 23 y ss.)

2. SIMPLIFICACIÓN DE LOS REQUISITOS DE LA INFORMACIÓN ECONÓMICO-FINANCIERA

2.1. ANOTACIONES EN EL LIBRO DIARIO

La primera modificación (art. 48) está referida al apartado 2 del artículo 28 del Código de Comercio que queda redactado como sigue:

«2. El Libro Diario registrará día a día todas las operaciones relativas a la actividad de la empresa. Será válida, sin embargo, la anotación conjunta de los totales de las operaciones por periodos no superiores al trimestre, a condición de que su detalle aparezca en otros libros o registros concordantes, de acuerdo con la naturaleza de la actividad de que trate.»

En la anterior redacción el periodo máximo para la anotación conjunta de las operaciones en el Libro Diario era de 1 mes.

2.2. LÍMITES PARA LA FORMULACIÓN DE LAS CUENTAS ANUALES ABREVIADAS

Se trata de una modificación de mayor calado que la anterior, ya que se han elevado los límites para la elaboración de las cuentas anuales abreviadas. Así, el artículo 49 de la ley señala:

«El texto refundido de la Ley de Sociedades de Capital, aprobado por Real Decreto Legislativo 1/2010, de 2 de julio, queda modificado de la siguiente forma:

Uno. Se modifica el apartado 1 del artículo 257, que queda redactado como sigue:

1. Podrán formular balance y estado de cambios en el patrimonio neto abreviados las sociedades que durante dos ejercicios consecutivos reúnan, a la fecha de cierre de cada uno de ellos, al menos dos de las circunstancias siguientes:

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

Las sociedades perderán esta facultad si dejan de reunir, durante dos ejercicios consecutivos, dos de las circunstancias a que se refiere el párrafo anterior.»

El Plan General de Contabilidad en su tercera parte («Cuentas anuales»), apartado 4.^a 1 incluye además la memoria abreviada:

«1. Las sociedades señaladas en la norma anterior podrán utilizar los modelos de cuentas anuales abreviados en los siguientes casos:

Balance, estado de cambios en el patrimonio neto y memoria abreviados: las sociedades en las que a la fecha de cierre del ejercicio concurren...»

En este sentido, en el preámbulo de la Ley 14/2013 se señala:

«En el Capítulo III –"Simplificación de los requisitos de información económica financiera"– se flexibilizan las exigencias de contabilidad de las empresas de menor dimensión, en cumplimiento del principio de proporcionalidad.

Cabe destacar, en este Capítulo, la elevación de los umbrales para la formulación del balance abreviado, acercándolos a los de la Directiva comunitaria, de forma que más empresas puedan optar por formular también la memoria abreviada y estén exentas de elaborar el Estado de Flujos de Efectivo.»

Límites para la formulación del balance, estado de cambios en el patrimonio neto y memoria abreviados

	Límites anteriores	Límites actuales
Balance	< o = 2.850.000 euros	< o = 4.000.000 euros
Cifra de negocios	< o = 5.700.000 euros	< o = 8.000.000 euros
Plantilla media	< o = 50 trabajadores	< o = trabajadores

2.3. LÍMITES PARA LA AUDITORÍA DE LAS CUENTAS ANUALES

La anterior redacción del artículo 263 del Texto Refundido de la Ley de Sociedades de Capital (TRLSC) ligaba la revisión de las cuentas anuales por parte del auditor a los límites para la formulación del balance abreviado:

«1. Las cuentas anuales y, en su caso, el informe de gestión deberán ser revisados por auditor de cuentas.

2. Se exceptúa de esta obligación a las sociedades que puedan presentar balance abreviado.»

Sin embargo, el incremento de los límites para la presentación del balance abreviado no ha supuesto que estos sean los nuevos límites para la obligación de auditar las cuentas anuales. En este sentido se ha modificado el artículo 263 del TRLSC quedando como sigue:

«1. Las cuentas anuales y, en su caso, el informe de gestión deberán ser revisados por auditor de cuentas.

2. Se exceptúa de esta obligación a las sociedades que durante dos ejercicios consecutivos reúnan, a la fecha de cierre de cada uno de ellos, al menos dos de las circunstancias siguientes:

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 cifra anual de negocios no supere los cinco millones setecientos mil euros.

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

Las sociedades perderán esta facultad si dejan de reunir, durante dos ejercicios consecutivos, dos de las circunstancias a que se refiere el párrafo anterior.

3. En el primer ejercicio social desde su constitución, transformación o fusión, las sociedades quedan exceptuadas de la obligación de auditarse si reúnen, al cierre de dicho ejercicio, al menos dos de las tres circunstancias expresadas en el apartado anterior.»

Límites para la formulación del balance, estado de cambios en el patrimonio neto y memoria abreviados

	Límites anteriores y actuales
Balance	< o = 2.850.000 euros
Cifra de negocios	< o = 5.700.000 euros
Plantilla media	< o = 50 trabajadores

3. RÉGIMEN ESPECIAL DEL CRITERIO DE CAJA

Este nuevo régimen del IVA se puede aplicar, con carácter general, por los sujetos pasivos del impuesto cuyo volumen de operaciones durante el año natural anterior no haya superado los 2.000.000 de euros¹.

El régimen se podrá aplicar por los sujetos pasivos que cumplan los requisitos anteriores y se entenderá prorrogado salvo renuncia, la cual tendrá una validez mínima de tres años.

En las operaciones a las que sea de aplicación este régimen especial, el impuesto se devengará en el momento del cobro total o parcial del precio por los importes efectivamente percibidos o si este no se ha producido, el devengo se producirá el 31 de diciembre del año inmediato posterior a aquel en que se haya realizado la operación.

A estos efectos, deberá acreditarse el momento del cobro, total o parcial, del precio de la operación.

La repercusión del impuesto en las operaciones a las que sea de aplicación este régimen especial deberá efectuarse al tiempo de expedir y entregar la factura correspondiente, pero se entenderá producida en el momento del devengo de la operación determinado conforme a lo dispuesto en el párrafo anterior.

Los sujetos pasivos a los que sea de aplicación este régimen especial podrán practicar sus deducciones con las siguientes particularidades:

- a) El derecho a la deducción de las cuotas soportadas por los sujetos pasivos acogidos a este régimen especial nace en el momento del pago total o parcial del precio por los importes efectivamente satisfechos, o si este no se ha producido, el 31 de diciembre del año inmediato posterior a aquel en que se haya realizado la operación.

Lo anterior será de aplicación con independencia del momento en que se entienda realizado el hecho imponible.

A estos efectos, deberá acreditarse el momento del pago, total o parcial, del precio de la operación.

- b) El derecho a la deducción solo podrá ejercitarse en la declaración-liquidación relativa al periodo de liquidación en que haya nacido el derecho a la deducción de las cuotas soportadas o en las de los sucesivos, siempre que no hubiera transcurrido el plazo de cuatro años, contados a partir del nacimiento del mencionado derecho.

¹ Cuando el sujeto pasivo hubiera iniciado la realización de actividades empresariales o profesionales en el año natural anterior, el importe del volumen de operaciones deberá elevarse al año. Cuando el sujeto pasivo no hubiera iniciado la realización de actividades empresariales o profesionales en el año natural anterior, podrá aplicar este régimen especial en el año natural en curso.

- c) El derecho a la deducción de las cuotas soportadas caduca cuando el titular no lo hubiera ejercitado en el plazo establecido en la letra anterior.

Desde el punto de vista contable, los anteriores preceptos modifican ligeramente la contabilización de las cuotas del IVA. A continuación realizamos una propuesta sobre la contabilización del impuesto con el criterio de caja.

Para la contabilización de las operaciones acogidas a este régimen se deben incluir subcuentas:

- 472X21 «Hacienda Pública, IVA soportado no deducible criterio de caja».
- 472X10 «Hacienda Pública, IVA soportado no deducible criterio de caja».
- 472X04 «Hacienda Pública, IVA soportado no deducible criterio de caja».

Se trata de subcuentas de la cuenta 472 «Hacienda Pública, IVA soportado» que van a recoger el IVA soportado no deducible con el criterio de caja, las cuales se cargarán con motivo de la adquisición de bienes y servicios y de otras operaciones comprendidas, con abono a cuentas de acreedores o proveedores de los grupos 1, 4 o 5 o a cuentas del subgrupo 57 y se abonarán en el momento del pago, con cargo a la cuenta 472 «Hacienda Pública, IVA soportado».

- 477X21 «Hacienda Pública, IVA repercutido no devengado criterio de caja».
- 477X10 «Hacienda Pública, IVA repercutido no devengado criterio de caja».
- 477X04 «Hacienda Pública, IVA repercutido no devengado criterio de caja».

En este caso son subcuentas de la cuenta 477 «Hacienda Pública, IVA repercutido» que recogen el IVA repercutido no devengado del criterio de caja, la cual se abonará con motivo de la entrega de bienes o de la prestación de servicios y de otras operaciones y se cargarán con abono a la cuenta «Hacienda Pública, IVA repercutido» cuando se cobre la operación.

EJEMPLO 1

La sociedad AAA, acogida al régimen especial del criterio de caja del IVA, ha vendido y facturado el día 10 de marzo de 20X14 mercaderías por importe de 10.000 euros a la sociedad BBB, acogida al régimen general del IVA. Tipo de gravamen: 21 %.

El día 10 de junio de 20X14 se produce el cobro de la mitad del importe adeudado, en tanto que al 31 de diciembre de 20X15 el resto no se ha cobrado debido a que existen discrepancias sobre la calidad de las mercaderías objeto de la operación.

.../...

.../...

Solución

SOCIEDAD AAA (acogida al régimen especial del criterio de caja)

10 de marzo de 20X14

Por la venta de mercaderías:

Código	Cuenta	Debe	Haber
430	Cientes	12.100	
700	Ventas de mercaderías		10.000
477X021	Hacienda Pública, IVA repercutido no devengado criterio de caja		2.100

10 de junio de 20X14

En esta fecha se cobra la mitad de operación por lo que se devenga la parte correspondiente del IVA.

Código	Cuenta	Debe	Haber
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros	6.050	
430	Cientes		6.050

Código	Cuenta	Debe	Haber
477X021	Hacienda Pública, IVA repercutido no devengado criterio de caja	1.050	
477	Hacienda Pública, IVA repercutido		1.050

31 de diciembre de 20X15

Aunque no se ha cobrado, el devengo se producirá el 31 de diciembre del año inmediato posterior a aquel en que se haya realizado la operación:

Código	Cuenta	Debe	Haber
477X021	Hacienda Pública, IVA repercutido no devengado criterio de caja	1.050	
477	Hacienda Pública, IVA repercutido		1.050

.../...

.../...

SOCIEDAD BBB (acogida al régimen general)

10 de marzo de 20X14

Por la compra de mercaderías:

Código	Cuenta	Debe	Haber
600	Compras de mercaderías	10.000	
472X021	Hacienda Pública, IVA soportado no deducible criterio de caja	2.100	
400	Proveedores		12.100

10 de junio de 20X14

Por el pago de la mitad de la operación y por el registro del IVA deducible:

Código	Cuenta	Debe	Haber
400	Proveedores	6.050	
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros		6.050

Código	Cuenta	Debe	Haber
472	Hacienda Pública, IVA soportado	1.050	
472X021	Hacienda Pública, IVA soportado no deducible criterio de caja		1.050

31 de diciembre de 20X15

El derecho a la deducción de las cuotas soportadas por los sujetos pasivos acogidos a este régimen especial nace en el momento del pago total o parcial del precio por los importes efectivamente satisfechos, o si este no se ha producido, el 31 de diciembre del año inmediato posterior a aquel en que se haya realizado la operación.

Código	Cuenta	Debe	Haber
472	Hacienda Pública, IVA soportado	1.050	
472X021	Hacienda Pública, IVA soportado no deducible criterio de caja		1.050

EJEMPLO 2

La sociedad AAA, acogida al régimen general del IVA, ha vendido y facturado el día 10 de marzo de 20X14 mercaderías por importe de 10.000 euros a la sociedad BBB, acogida al régimen del criterio de caja del IVA. Tipo de gravamen: 21 %.

El día 30 de septiembre se produce el cobro de la totalidad de la operación.

Solución

SOCIEDAD AAA (régimen general del IVA)

10 de marzo de 20X14

Por la venta de mercaderías:

El proveedor deberá declarar el impuesto devengado en la declaración-liquidación correspondiente al primer trimestre o al mes de marzo en función del periodo trimestral o mensual en que presenta sus autoliquidaciones periódicas.

Código	Cuenta	Debe	Haber
430	Clientes	12.100	
700	Ventas de mercaderías		10.000
477	Hacienda Pública, IVA repercutido		2.100

30 de septiembre de 20X14

Por el cobro de la totalidad de la operación:

Código	Cuenta	Debe	Haber
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros	12.100	
430	Clientes		12.100

SOCIEDAD BBB (acogida al régimen especial del criterio de caja)

10 de marzo de 20X14

Por la compra de mercaderías:

El destinatario del derecho a deducir surge cuando se liquide la operación, esto es, el 30 de septiembre de 20X14, por lo que podrá ejercitar el derecho a partir de las declaraciones-liquidaciones que presente en esa fecha y dentro del plazo de cuatro años.

.../...

.../...

Código	Cuenta	Debe	Haber
600	Compras de mercaderías	10.000	
472X21	Hacienda Pública, IVA soportado no deducible criterio de caja	2.100	
400	Proveedores		12.100

10 de octubre de 20X14

Por el pago de la totalidad de la operación y la deducibilidad del IVA:

Código	Cuenta	Debe	Haber
400	Proveedores	12.100	
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros		12.100

Código	Cuenta	Debe	Haber
472	Hacienda Pública, IVA soportado	2.100	
472X021	Hacienda Pública, IVA soportado no deducible criterio de caja		2.100

NOTA: Este artículo también ha sido publicado en la Revista *Cefgestión*, núm. 184, diciembre 2013.