

PLAN GENERAL CONTABLE III

NOVEDADES
[DICIEMBRE 2010-JULIO 2014]

ABANTE
auditores



PLAN GENERAL CONTABLE III

NOVEDADES
[DICIEMBRE 2010-JULIO 2014]

ABANTE
audidores



EDITA: ABANTE AUDITORES

Síguenos en

abanteauditores.com

Twitter: @marcosantonr @glabatut @ramonmadridn

ISBN: 978-84-617-2327-0

Depósito Legal: M-30872-2014

Imprime: Pictografía

PLAN GENERAL CONTABLE

NOVEDADES
[DICIEMBRE 2010-JULIO 2014]

Autores

Marcos Antón Renart
Gregorio Labatut Serer
Ramón Madrid Nicolás

Economistas

Índice

Abreviaturas	7
Prólogo ICAC.....	9
Prólogo ABANTE auditores.....	11
1. Introducción	13
2. Nueva normativa publicada desde la 2ª Edición (diciembre 2010).....	15
3. Análisis de Principales Actualizaciones y/o cambios por Áreas	17
3.1. Marco Conceptual	17
3.2. Inmovilizado Material	18
3.3. Inversiones Inmobiliarias	20
3.4. Activos no Corrientes y Grupos Enajenables de Elementos Mantenidos para la venta	21
3.5. Arrendamientos	22
3.6. Inmovilizaciones Intangibles	24
3.7. Instrumentos Financieros	26
3.8. Existencias	33
3.9. Moneda Extranjera	35
3.10. IVA e Impuestos Indirectos.....	36
3.11. Impuesto sobre Beneficios	38
3.12. Ingresos por Ventas y Prestación de Servicios	40
3.13. Provisiones y Contingencias	41
3.14. Gastos del Personal	42
3.15. Transacciones con Pagos Basados en Instrumentos de Patrimonio	43
3.16. Subvenciones, Donaciones y Legados Recibidos	44
3.17. Combinaciones de Negocios, Negocios Conjuntos y Operaciones del Grupo	44
3.18. Cambios en los criterios Contables, Errores y Estimaciones Contables	61
3.19. Hechos Posteriores a la Fecha de Balance	62
3.20. Específicas por sectores.....	62

4. Actualizaciones y/o Cambios en Cuentas Anuales	73
5. Casos prácticos de una muestra seleccionada de consultas	81
6. Casos prácticos de las Resoluciones de 1/03; 28/05; 18/09 y 18/10 de 2013 del ICAC.....	101
Anexos	109
Anexo 1. Resoluciones.....	109
Anexo 2. Spanish General Accounting Plan (Royal Decree 1514/2007 of 16th November 2007)	148
Anexo 3. Directiva Contable Europea	149
Bibliografía	151
Directorio de oficinas ABANTE auditores	153

Abreviaturas

art.: artículo

AAPP: Administraciones Públicas

BOE: Boletín Oficial del Estado

BOICAC: Boletín Oficial del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas

CdC: Código de Comercio

CCS: Consorcio de Compensación de Seguros

ECR: Entidad de Capital Riesgo

EFE: Estado de Flujos de Efectivo

ES: Equity Swap

ESE: Empresas de Servicios Energéticos

ESFL: Entidades Sin Fines Lucrativos

GAP: General Accounting Plan

H.P.: Hacienda Pública

ICAC: Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas

IGIC: Impuesto General Indirecto Canario

IVA: Impuesto sobre el Valor Añadido

IVMDH: Impuesto sobre las Ventas Minoristas de Determinados Hidrocarburos

LSC: Ley de Sociedades de Capital

MCC: Marco Conceptual de la Contabilidad

NACSC: Normas sobre los Aspectos Contables de las Sociedades Cooperativas

NAECIP: Normas de Adaptación del Plan General de Contabilidad a las Empresas Concesionarias de Infraestructuras Públicas

NECA: Normas de Elaboración de las Cuentas Anuales

NFCAC: Normas para la Formulación de las Cuentas Anuales Consolidadas

NIC: Norma Internacional de Contabilidad

NIIF-UE: Normas Internacionales de Información Financiera adoptadas por la UE

NRV: Norma de Registro y Valoración

NTA: Norma Técnica de Auditoría

OM: Orden Ministerial

PGC: Plan General de Contabilidad.

Pymes: Pequeñas y medianas empresas

R.D.: Real Decreto

RICAC: Resolución del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas

SICAV: Sociedad de Inversión de Capital Variable

ss.: siguientes

t.c.: Tipo de cambio

TRLSA: Texto refundido de la Ley de Sociedades Anónimas.

TRLSC: Texto refundido de la Ley de Sociedades de Capital

UE: Unión Europea

USD: dólar estadounidense

UTE: Unión Temporal de Empresas

VNR: Valor neto realizable

Prólogo ICAC

La normalización contable se ha ido configurando como un modo de incorporar a normas jurídicas de distinto rango, la obligación de llevanza de contabilidad y el proceso de formulación y presentación de las cuentas anuales de las empresas, creando un auténtico “derecho contable”, incardinado en el del derecho mercantil y autónomo de otras ramas del derecho como la fiscal o la financiera.

La normalización contable se inicia en los años 70 y ha supuesto la aprobación hasta el momento, de tres Planes Generales de Contabilidad, el último de ellos en el año 2007 con una finalidad clara de converger con los criterios recogidos en las Normas internacionales de información financiera, dentro del marco de las directivas comunitarias.

A través de los distintos Planes Generales de Contabilidad y precisamente con ese ánimo de converger con la normativa europea e internacional la contabilidad ha evolucionado de un modelo estático tendente a mostrar la situación patrimonial de una empresa, a un modelo dinámico tendente a reflejar junto a su situación patrimonial, la capacidad y la forma de recuperar sus inversiones en el futuro, la generación de la renta a través de la cuenta de pérdidas y ganancias y el estado de ingresos y gastos reconocidos, así como el nivel de solvencia y grado de liquidez de la empresa a través del estado de flujos de efectivo

Asimismo hemos transitado del coste histórico tendente a reflejar el valor por el que se incorporan los activos al patrimonio empresarial, al valor razonable que refleja el importe recuperable de un activo en un momento dado poniendo de esta forma más énfasis en la proyección futura de la empresa, no exento ello de un cierto grado de incertidumbre.

Esta nueva edición “Plan general contable III” Novedades (diciembre 2010-julio 2014) recoge una interesante actualización de la nueva normativa contable nacional y comunitaria y de los criterios administrativos contenidos en las consultas del ICAC publicadas en su boletín trimestral (BOICAC). La nueva normativa la constituyen fundamentalmente a nivel nacional las Resoluciones del ICAC que desarrollan aspectos concretos del Plan General de Contabilidad (PGC) de 2007, y a nivel comunitario la Directiva 2013/34/UE del Parlamento Europeo y del Consejo de 26 de junio sobre los estados financieros anuales, los estados financieros consolidados y otros informes afines de ciertos tipos de empresa.

Las resoluciones del ICAC actualizan las que ya se publicaron en los años 90 en desarrollo del PGC de 1990, destacando como novedad la Resolución de 18 de octubre de 2013, sobre el marco de información financiera cuando no resulta adecuada la aplicación del principio de empresa en funcionamiento.

Es una resolución novedosa a nivel nacional y comparado que desarrolla el principio de devengo previsto en el Marco conceptual de la Contabilidad. En este sentido delimita el marco de información financiera necesario para cumplir con la obligación de formular cuentas anuales en los supuestos de liquidación de una sociedad, o inmediatamente antes de acordarse su disolución cuando los administradores determinan que tienen la intención de liquidar la empresa.

Las consultas publicadas en el BOICAC responden a dudas planteadas al Instituto sobre la aplicación e interpretación de la normativa contable. Desde el año 2010 las consultas han abordado numerosas cuestiones, destacando entre otras las relativas a operaciones entre empresas del grupo, instrumentos financieros, inmovilizado, sociedades cooperativas o empresas concesionarias de infraestructuras públicas. Muchos de los criterios recogidos en las consultas, se han trasladado a las resoluciones del ICAC, contribuyendo así al principio de seguridad jurídica.

A nivel comunitario la nueva Directiva de 2013, surge de la voluntad europea de “Pensar primero a pequeña escala” y reducir las cargas administrativas que soportan las pequeñas empresas, a pesar de que somos muchos los que consideramos que la contabilidad no es una carga administrativa sino ante todo una herramienta de información y transparencia. La directiva incorpora un régimen armonizado para las pequeñas empresas europeas en el que los únicos estados financieros que se les puede exigir son el balance, la cuenta de pérdidas y ganancias y una memoria con menos información de la que se requiere actualmente. Destaca también para todas las empresas sea cual fuere su tamaño, el tratamiento contable del fondo de comercio que tiende hacia modelo de amortización/deterioro. La nueva directiva, supondrá en el corto plazo la modificación de algún aspecto del Código de Comercio (previsiblemente a través del futuro Código Mercantil), de la Ley de Sociedades de Capital y del PGC 2007, aunque las modificaciones serán menores y no tendrán el calado de las que introdujo la reforma contable del año 2007.

Por todo lo anterior, la actualización normativa y doctrinal incluida en este libro, sin duda constituye una herramienta útil y didáctica para todos sus usuarios.

En Madrid, octubre de 2014

Ana M^a Martínez-Pina García
Presidenta del ICAC

Prólogo ABANTE auditores

Esta publicación se enmarca dentro de nuestra línea de trabajo, en la que el aprendizaje continuo y ofrecer el mejor servicio a nuestros clientes y colaboradores son los ejes en torno al cual gira nuestra actividad profesional.

Desde nuestra última publicación en esta materia, diciembre de 2010, han sido numerosas las consultas realizadas en relación con la normativa de auditoría y contabilidad, de las cuales, más de ciento veinte, han sido objeto de publicación por el Boletín Oficial del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por su interés general. También, en este período, concretamente durante el 2013, el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas ha publicado cuatro Resoluciones muy importantes.

Así pues, hemos considerado que este era el momento oportuno de actualizar nuestras publicaciones, editando este libro en el cual se realiza un análisis de las principales actualizaciones y cambios por áreas y Cuentas Anuales, y todo ello, acompañado de casos prácticos seleccionados de consultas y de las Resoluciones de 2013 del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas.

Nos satisface poder seguir presentándoles una nueva publicación, y con el siempre afán de que les sea de gran utilidad.

Agradecerle al equipo académico y profesional que han hecho posible esta publicaciones, así como las anteriores dirigidas por el profesor Salvador Marín.

Disponible en formato PDF en publicaciones de nuestra web: www.abanteauditores.com

ABANTE AUDITORES

Con la entrada en vigor en 2008 de los actuales Planes Generales de Contabilidad (normal y pymes), se publicó la primera edición del libro "NUEVO PLAN GENERAL CONTABLE" **Comparación, Adaptación y Primera Aplicación** (Abante Auditores. 2008). Un libro que sirvió de guía y ayuda para todos los socios, profesionales y clientes de ABANTE AUDITORES, así como a cualquier interesado en el tema que tuvo acceso al mismo. Esa primera edición, una de las pioneras a nivel nacional, y que cubría la parte teórica y conceptual uniéndola al necesario apartado de la praxis diaria, sirvió de referencia conceptual y guía para el desarrollo profesional.

Transcurridos dos años de la primera edición, se hizo necesario realizar una actualización o addenda que recogiera aquellas novedades o aclaraciones surgidas en este periodo de tiempo. Así, a finales de 2010, se editó también por Abante Auditores (www.abanteauditores.com) "PLAN GENERAL CONTABLE II". **Novedades (febrero 2008-diciembre 2010)**. El objetivo principal, de un lado, mostrar las novedades existentes en cada una de las distintas áreas ya contempladas en el libro "*Nuevo Plan General Contable. Comparación, adaptación y primera aplicación*", principalmente, pero no únicamente, a través de las consultas elevadas al ICAC a partir de la entrada en vigor de los actuales PGC 2007. Para facilitar su lectura y análisis, esta actualización siguió el esquema de la primera edición, ubicándose dichas consultas en las respectivas áreas objeto de análisis y analizándolas y resumiéndolas en la medida de lo posible, pudiendo consultarse los textos completos de las mismas en la web del ICAC.

Y ahora, en septiembre de 2014, presentamos una nueva actualización que abarca el periodo diciembre 2010-julio 2014. Fieles a nuestro estilo, respetamos la esencia del formato empleado en las publicaciones anteriormente mencionadas e incorporamos un subapartado de consultas específicas por sector, con el reto que supone tratar de concentrar, en resumen, la esencia de las 124 consultas en materia contable que el ICAC ha publicado en dicho periodo, así como ofrecer, como ya se hiciera en las ediciones anteriores, una relación de casos prácticos de interés para una muestra seleccionada de consultas. Todo ello, con cuadros resumen en cada área que muestran, para cada una de las consultas vinculadas directa o indirectamente a dicha área, palabras clave que permitan identificar rápidamente y de un vistazo su contenido.

Decíamos anteriormente que mostraremos las actualizaciones principalmente pero no únicamente a través de las consultas. Así es, pues no podemos olvidar igualmente la relación de resoluciones publicadas por el ICAC para este periodo (ofreciendo para cuatro de ellas tanto contenido como ejercicios prácticos) así como otra normativa de interés vinculada a la contabilidad, como es la del Spanish GAP o la necesaria referencia a la Directiva Contable Europea. El texto se completa con un resumen

de la normativa publicada desde la anterior edición y una relación de abreviaturas y de referencias bibliográficas consultadas.

Esperamos y deseamos que esta nueva actualización alcance el nivel de las anteriores y os siga siendo de interés y sobre todo de utilidad. Como siempre, agradecer muy sinceramente a Abante Auditores y a la Presidenta del ICAC por la confianza depositada en este trabajo.

Nueva normativa publicada desde la 2ª Edición (diciembre 2010)

2

Como indicábamos en la introducción, el objetivo de este manual, de esta nueva actualización, radica en continuar analizando la nueva normativa publicada desde diciembre de 2010 en materia de contabilidad. Mayoritariamente, como ya sucediera en la anterior edición, las principales novedades, que no únicas, han venido de las consultas elevadas al ICAC y que dicho Instituto ha publicado a través del BOICAC desde entonces. Las publicadas para el periodo objeto de estudio de esta actualización han sido 124. Una distribución de las mismas, por áreas (ver índice) es la siguiente:

ÁREA	Nº consultas	ÁREA	Nº consultas	ÁREA	Nº consultas
3.1	2	3.8	4	3.15	1
3.2	5	3.9	1	3.16	0
3.3	2	3.10	4	3.17	37
3.4	2	3.11	4	3.18	1
3.5	5	3.12	2	3.19	0
3.6	2	3.13	2	3.20	25
3.7	13	3.14	3	4	9

Debemos aclarar que el contenido de estas consultas pudiera llevar a ubicarlas en diversas áreas, por lo que la propuesta que aquí ofrecemos es, lógicamente, abierta. Así, se han realizado referencias cruzadas a una misma consulta en varias áreas. Como ejemplo, la realizada en el área 3.16 y que ha sido finalmente incluida en el área 3.1. Señalar también que las áreas donde más consultas se han producido han sido: instrumentos financieros; combinaciones de negocios, negocios conjuntos y operaciones del grupo, y las específicas por sectores.

Además, otras novedades contables las encontramos, tomando como fuente principal pero no única, en la web del ICAC y son:

1. Resolución de 28 de enero de 2014, de la Dirección General de los Registros y del Notariado, por la que se modifican los modelos establecidos en la Orden JUS/206/2009, de 28 de enero, por la que se aprueban nuevos modelos para la presentación en el Registro Mercantil de las cuentas anuales de los sujetos obligados a su publicación, y se da publicidad a las traducciones a las lenguas cooficiales propias de cada Comunidad Autónoma.
2. Resolución de 18 de Octubre de 2013 del ICAC sobre el marco de información financiera cuando no resulta adecuada la aplicación del principio de empresa en funcionamiento.

3. Ley 14/2013, de 27 de septiembre, de apoyo a los emprendedores y su internacionalización.
4. Resolución de 18 de septiembre de 2013, del ICAC, por la que se dictan NRV e información a incluir en la memoria de las cuentas anuales sobre el deterioro del valor de los activos.
5. Directiva 2013/34/UE del Parlamento Europeo y del Consejo de 26 de junio de 2013 sobre los estados financieros anuales, los estados financieros consolidados y otros informes afines de ciertos tipos de empresas, por la que se modifica la Directiva 2006/43/CE del Parlamento Europeo y del Consejo y se derogan las Directivas 78/660/CEE y 83/349/CEE del Consejo.
6. Resolución de 28 de mayo de 2013, del ICAC, por la que se dictan normas de registro, valoración e información a incluir en la memoria del inmovilizado intangible.
7. Resolución de 26 de marzo de 2013, del ICAC, por la que se aprueba el Plan de Contabilidad de las entidades sin fines lucrativos.
8. Resolución de 26 de marzo de 2013, del ICAC, por la que se aprueba el Plan de Contabilidad de pequeñas y medianas entidades sin fines lucrativos.
9. Resolución de 1 de marzo de 2013, del ICAC por la que se dictan NRV del inmovilizado material y de las inversiones inmobiliarias.
10. Royal Decree 1514/2007 of 16th November 2007. Spanish General Accounting Plan. 14 de junio de 2012, ICAC.
11. Resolución de 29 de diciembre de 2010, del ICAC, sobre la información a incorporar en la memoria de las cuentas anuales en relación con los aplazamientos de pago a proveedores en operaciones comerciales.

En esta actualización hemos incluido como anexos las resoluciones del ICAC de marzo, mayo, septiembre y octubre de 2013. También hemos incluido como anexo la referencia al texto en inglés, no oficial, Spanish General Accounting Plan (Spanish GAP), con base en el RD 1514/2007 y que el ICAC publicó en 2012. Una prueba más de la evidente importancia que tiene el inglés en nuestra profesión. Finalmente, por su trascendencia a nivel local y europeo, incorporamos como anexo la referencia a la denominada Directiva Contable Europea la cual fue aprobada el 26 de junio de 2013, y algunos comentarios y textos de referencia a la misma.

Análisis de Principales Actualizaciones y/o cambios por Áreas

3

Para cada uno de los siguientes 20 subapartados ofrecemos aquellos cambios, normativa nueva y/o Incidencia de Resoluciones o Consultas del ICAC que puedan afectar a cada uno de ellos.

3.1 Marco Conceptual

En el área de marco conceptual, los principales textos que afectan a la misma son la Consulta 1 del BOICAC 86/2011 y la Consulta 10 del BOICAC 84/2010. En su análisis podemos destacar:

3.1.1 Consulta 1 BOICAC 86/2011. Sobre la determinación del valor en uso de un activo que se ha financiado parcialmente con una subvención.

La subvención pendiente de imputar a la cuenta de pérdidas y ganancias vinculada a un activo subvencionado, se calificará como un componente más del valor en uso del activo para determinar si existe una pérdida por deterioro. Sin perjuicio de lo anterior, en el supuesto de que la empresa se viera obligada a reembolsar la subvención, esta circunstancia debería ser considerada como un indicio de deterioro de valor.

3.1.2. Consulta 10 BOICAC 84/2010. Sobre el tratamiento contable de los derechos de pesca adquiridos de forma onerosa a un tercero, por los que se obtiene el derecho a pescar en un determinado caladero durante un periodo de tiempo ilimitado.

Si los derechos de pesca a que se refiere la consulta cumplen la definición y requisitos anteriores (se define el inmovilizado intangible como los activos no monetarios sin apariencia física susceptibles de valoración económica y la NRV 5ª exige que además de cumplir la definición de activo y los criterios de registro o reconocimiento contable contenidos en el MCC, cumpla el criterio de identificabilidad), se registrarán como un inmovilizado intangible por su precio de adquisición. Con posterioridad, si el inmovilizado intangible tuviera una vida útil indefinida, no se amortizará. No obstante, la vida útil del inmovilizado se revisará cada ejercicio.

Tabla 3.1. Resumen cambios y/o aclaraciones área "Marco Conceptual"

	Normativa Nueva o Resoluciones o Consultas con Incidencia en este Área	Palabras Clave
1	Consulta 1. BOICAC 86/2011 Junio	Valor en uso; subvención; deterioro.
2	Consulta 10. BOICAC 84/2010 Diciembre	Derechos pesca; vida útil indefinida; inmovilizado intangible.

3.2 Inmovilizado Material

En el área de inmovilizado material, los principales textos que afectan a la misma son la Resolución de 1 de marzo de 2013, del ICAC, por la que se dictan NRV del inmovilizado material y de las inversiones inmobiliarias (ver anexo 1 y apartado 6 de este manual); la Consulta 8 del BOICAC 98/2014; la Consulta 2 del BOICAC 94/2013; la Consulta 8 del BOICAC 91/2012; las Consultas 2 y 7 del BOICAC 90/2012 y las Consultas 8 y 13 del BOICAC 84/2010. En su análisis podemos destacar:

3.2.1. Consulta 8 BOICAC 98/2014. Sobre la calificación contable del mobiliario adquirido por una empresa destinado a la exposición en tiendas y ferias.

Una empresa dedicada a la compraventa de mobiliario de viviendas, ha adquirido mobiliario destinado a la exposición en tienda y ferias y que, posteriormente, pasados dos años podría vender. Tendrá la consideración contable de existencias todo el mobiliario destinado a incorporarse o que se haya incorporado al ciclo de comercialización, que constituye el objeto propio de la actividad económica de la empresa. Por el contrario, el mobiliario destinado a la exposición en tienda y ferias que ha sido objeto de utilización para un fin distinto del de la actividad ordinaria, y por tanto, no va a ser vendido en el curso normal de la explotación, tendrá, a efectos contables, la naturaleza de inmovilizado.

3.2.2. Consulta 8. BOICAC 91/2012. Sobre el tratamiento contable de las indemnizaciones recibidas por los movimientos sísmicos que tuvieron lugar en la ciudad de Lorca en el año 2011.

En particular, se plantea si la indemnización recibida puede registrarse contablemente de modo equivalente a las subvenciones de capital. Según el art. 2 del R.D.-Ley 6/2011, las ayudas excepcionales por daños personales, allí previstas, están sometidas a las condiciones y requisitos establecidos en el R.D. 307/2005, de 18 de marzo. Las ayudas excepcionales por daños materiales se regulan en el art. 3 del R.D.-Ley 6/2011 y se financian, según el art. 8, por las correspondientes AAPP. Para el caso de ayudas públicas, el registro contable por las cantidades percibidas es, sin duda, el previsto en la NRV 18ª. "Subvenciones, donaciones y legados recibidos", del PGC. Para el supuesto concreto de los daños asegurados por causa de acontecimientos extraordinarios, en particular, los terremotos, el CCS se rige por el Reglamento del seguro de riesgos extraordinarios, aprobado por el R.D. 300/2004, de 20 de febrero, modificado por el R.D. 1262/2006, de 8 de noviembre, y por el R.D. 1386/2011, de 14 de octubre. A la vista de estos antecedentes, es preciso concluir que las cantidades percibidas del CCS en concepto de indemnización, a diferencia de las ayudas extraordinarias concedidas por las AAPP, constituyen la contraprestación por los recargos abonados a dicha entidad al contratar las pólizas de seguro correspondientes. En definitiva, a la vista del fondo económico y jurídico de la operación debe concluirse que la causa de la indemnización que se recibe es equivalente a la que hubiera desencadenado la obligación de pago por parte de una compañía aseguradora, por lo que el tratamiento contable de la operación deberá ajustarse al descrito en la consulta 5 del BOICAC 77. Respecto a la segunda cuestión que se plantea en el escrito de consulta, sobre el tratamiento contable de los costes de reconstrucción y, en su caso, de reparación como consecuencia de los daños causados en edificios, locales o dependencias empresariales o profesionales, indicar que los criterios aplicables serán los generales regulados en el PGC y en sus disposiciones de desarrollo, en particular, en la Resolución de 30/07/1991 por la que se dictan normas de valoración del inmovilizado material, sin que los hechos descritos ofrezcan especialidad alguna.

3.2.3. Consulta 2. BOICAC 90/2012. Sobre el reconocimiento y valoración contable de un vertedero de residuos y las obras de adecuación del terreno que deban realizarse en un futuro.

Una empresa ha adquirido una instalación de depósito de residuos integrada por el terreno rústico sobre el que se realizan los vertidos, la obra civil realizada (en particular, los muros de contención) y las oportunas licencias que permiten el vertido de una determinada cantidad de metros cúbicos de escombros. Completada esta cantidad, el propietario tiene la obligación de realizar una serie de obras de adecuación (entre otras, la explanación y reforestación del terreno). La consulta versa sobre el criterio que debe seguir la empresa para contabilizar estos activos y las obras de adecuación a realizar en el futuro. Las inversiones realizadas en el momento inicial se contabilizarán de acuerdo con la naturaleza y función que cumplan en el proceso productivo de la empresa. Por tanto, las licencias se reconocerán como un inmovilizado intangible y el terreno y la obra civil se reconocerán por separado como un inmovilizado material. Estos activos se contabilizarán, en el momento inicial, por su precio de adquisición y con posterioridad por dicho valor menos la amortización acumulada y, en su caso, el importe acumulado de las correcciones valorativas por deterioro reconocidas. Recordar que el PGC señala que los terrenos normalmente tienen una vida útil ilimitada y, por tanto, no se amortizan. En el caso que nos ocupa, la relación existente entre la cantidad de vertidos que se vayan realizando y el total admitido por la licencia, constituye el mejor patrón de consumo de todos ellos. Por tanto, la empresa deberá seguir dicho criterio, tanto para el terreno, como para la construcción y para la licencia.

3.2.4. Consulta 8. BOICAC 84/2010. Sobre el tratamiento contable de la adquisición de la nuda propiedad de un inmueble, manteniendo el vendedor el derecho de usufructo vitalicio sobre el mismo y el derecho a una renta vitalicia de prestación definida.

En la medida en que lo que se esté adquiriendo sea la propiedad de un inmueble a cambio de una renta vitalicia y dejando al vendedor del mismo su uso y disfrute hasta que éste fallezca, el inmueble deberá registrarse en el activo del balance del comprador por un importe equivalente al valor razonable de la propiedad del citado inmueble (es decir, por el valor razonable de la nuda propiedad del inmueble). A la hora de determinar dicho importe, se deberá tener en cuenta que una de las facultades inherentes al título de propiedad, como es el uso y disfrute del bien, no pertenece al comprador sino al vendedor. En cuanto a la amortización posterior del inmueble adquirido en nuda propiedad y la extinción de la obligación de pago de la renta vitalicia, adquiriendo el propietario el uso y disfrute del inmueble, el ICAC ya se pronunció en la consulta 3 del BOICAC 69. Por otro lado, el importe estimado de la deuda que asume la empresa (renta vitalicia), obedece al concepto de provisión previsto en la NRV 15ª. "Provisiones y contingencias" del PGC, por lo que figurará en el pasivo no corriente del balance en el epígrafe "Provisiones a largo plazo".

3.2.5. Consulta 13. BOICAC 84/2010. Sobre el criterio que debe aplicarse para amortizar los fondos documentales de una entidad que aplica el PGC.

El objeto de la entidad consultante es recoger, conservar, preservar y difundir documentación cartográfica y geográfica. Si por diversas causas como vibraciones, el uso del público, polución, etcétera, dichos activos deben ser objeto de continuas reparaciones, restauraciones y arreglos para preservar su valor, los mismos deberán ser objeto de amortización. Asimismo, de acuerdo con lo establecido

en la NRV 3ª.a) citada, habrá que tener en cuenta que cualquier coste de rehabilitación o similar que se hubiera capitalizado, distinto de los costes de conservación o mantenimiento habituales, deberá amortizarse a lo largo del tiempo en que se obtengan los beneficios económicos o potencial de servicio por haber incurrido en dichos costes. Y respecto a los elementos constitutivos del fondo que tienen su origen en los trabajos realizados por la propia entidad, se considera que salvo prueba en contrario, debería presumirse que el requisito mencionado más arriba no se cumple, de forma que deberán ser objeto de amortización sobre la base de las estimaciones oportunas en las que se determine su vida útil y el criterio para contabilizar la depreciación sistemática.

Tabla 3.2. Resumen cambios y/o aclaraciones área “Inmovilizado Material”

Normativa Nueva o Resoluciones o Consultas con Incidencia en este Área		Palabras Clave
1	Consulta 8. BOICAC 98/2014 Junio	Mobiliario; existencias; inmovilizado; ciclo.
2	Consulta 8. BOICAC 91/2012 Septiembre	Ayudas; indemnizaciones; subvenciones.
3	Consulta 2. BOICAC 90/2012 Julio	Vertidos; obras; inversiones; licencia; correcciones valorativas.
4	Consulta 8. BOICAC 84/2010 Diciembre	Renta vitalicia; disfrute; provisiones; amortización.
5	Consulta 13. BOICAC 84/2010 Diciembre	Amortización; fondos documentales.
6	Resolución de 1 de marzo de 2013	Ver apartado 6. y Anexo 1.
7	Consulta 2. BOICAC 94/2013 Junio	Vista en 3.3.
8	Consulta 7. BOICAC 90/2012 Julio	Vista en 3.5.

3.3 Inversiones Inmobiliarias

En el área de Inversiones inmobiliarias, los principales textos que afectan a la misma son la Resolución de 1 de marzo de 2013, del ICAC, por la que se dictan normas de registro y valoración del inmovilizado material y de las inversiones inmobiliarias (ver anexo 1 y apartado 6 de este manual); la Consulta 1 del BOICAC 96/2013; la Consulta 2 del BOICAC 94/2013 y la Consulta 14 del BOICAC 84/2010. En su análisis podemos destacar:

3.3.1. Consulta 1. BOICAC 96/2013. Sobre el tratamiento contable de los costes de urbanización de un terreno sobre el que está constituido un derecho de superficie.

Se pregunta el criterio a seguir para contabilizar los costes de urbanización. En particular, si sería correcto calificarlos como una inversión en construcción (inversión inmobiliaria), siendo susceptible de amortización desde el momento en que finalicen las obras. El terreno de la empresa consultante deberá calificarse como una inversión inmobiliaria, por destinarse a la obtención de rentas, que ha sido objeto de una operación, la constitución del derecho de superficie, asimilable desde una perspectiva contable a un contrato de arrendamiento. En relación con el tratamiento contable de las inversiones inmobiliarias, la NRV 4ª “Inversiones inmobiliarias” del PGC dispone que a estos activos se les aplicarán los criterios establecidos para el inmovilizado material. Por tanto, con carácter general, los gastos de urbanización de un terreno se contabilizarán como mayor valor del activo teniendo como límite máximo el importe recuperable del terreno. Además, de conformidad con la NRV 3ª del PGC, los terrenos tienen una vida indefinida y por lo tanto no se amortizan, tal y como se aclara en la Norma 2ª, apartado 3.8.5, de la RICAC.

3.3.2. Consulta 2. BOICAC 94/2013. 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.

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.

Tabla 3.3. Resumen cambios y/o aclaraciones área "Inversiones inmobiliarias"

Normativa Nueva o Resoluciones o Consultas con Incidencia en este Área		Palabras Clave
1	Consulta 1. BOICAC 96/2013 Diciembre	Costes urbanización; derechos superficie; inversión en construcción; terrenos.
2	Consulta 2. BOICAC 94/2013 Junio	Garantía hipotecaria; venta; ingresos.
3	Resolución de 1 de marzo de 2013	Ver apartado 6. y Anexo 1.
4	Consulta 14. BOICAC 84/2010 Diciembre	Vista en 3.4.

3.4 Activos no Corrientes y Grupos Enajenables de Elementos Mantenidos para la venta

En el área de activos no corrientes y grupos enajenables de elementos mantenidos para la venta, los principales textos que afectan a la misma son la Consulta 7 del BOICAC 91/2012 y la Consulta 14 del BOICAC 84/2010. En su análisis podemos destacar:

3.4.1. Consulta 7. BOICAC 91/2012. Sobre la consolidación de una sociedad adquirida por un grupo con el propósito exclusivo de su posterior enajenación.

La consulta versa sobre el tratamiento en cuentas individuales y consolidadas (en la primera y posteriores consolidaciones) de la diferencia que pudiera existir entre el precio de adquisición y el valor razonable menos los costes de venta, en la adquisición del control de una sociedad que se hace con el exclusivo propósito de venderla posteriormente. El tratamiento contable en cuentas individuales de la situación planteada es el establecido en la NRV 7ª. "Activos no corrientes y grupos enajenables de elementos mantenidos para la venta". Del mismo modo, si la clasificación se produce en el mismo momento en que el activo se incorpora al patrimonio de la empresa la diferencia entre el importe entregado y el valor razonable menos los costes de venta se contabilizará como una pérdida por deterioro. A efectos consolidados será de aplicación el art. 14 de las NFCAC, aprobadas por el R.D. 1159/2010. Por tanto, al efectuar la consolidación de la dependiente, no se aplicará el método de integración global, sino el criterio de valoración que se ha expuesto.

3.4.2. Consulta 14. BOICAC 84/2010. Sobre cómo debe interpretarse la no aplicación de los criterios regulados en el PGC para los "Activos no corrientes mantenidos para la ven-

ta”, en el supuesto de que una empresa opte por seguir el PGC-PYMES aprobado por R.D. 1515/2007, de 16 de noviembre.

Si la empresa aplica el PGC-PYMES los activos no corrientes se mantendrán en el activo no corriente del balance hasta su baja y se les seguirá aplicando el criterio de valoración que corresponda a su naturaleza. Es decir, en el Plan de PYMES la citada norma no es de aplicación y, en consecuencia, independientemente de que se cumpla el supuesto de hecho que llevaría a la reclasificación del activo a la categoría de “Activos no corrientes mantenidos para la venta” si se aplicase el PGC, la empresa lo seguirá manteniendo clasificado en el activo no corriente del balance. En particular, en el caso objeto de consulta, en la categoría de Inversión inmobiliaria en sintonía con el criterio recogido en la consulta nº 9 publicada en el BOICAC nº 74.

Tabla 3.4. Resumen cambios y/o aclaraciones área “Activos no corrientes y grupos enajenables de elementos mantenidos para la venta”

	Normativa Nueva o Resoluciones o Consultas con Incidencia en este Área	Palabras Clave
1	Consulta 7. BOICAC 91/2012 Septiembre	Control; consolidación; venta; precio adquisición; valor razonable.
2	Consulta 14. BOICAC 84/2010 Diciembre	Clasificación; inversión inmobiliaria; balance

3.5 Arrendamientos

En el área de arrendamientos, los principales textos que afectan a la misma son la Consulta 3 del BOICAC 98/2014; las Consultas 8 y 11 del BOICAC 96/2013; la Consulta 7 del BOICAC 90/2012 y la Consulta 3 del BOICAC 87/2011. En su análisis podemos destacar:

3.5.1. Consulta 3. BOICAC 98/2014. Sobre el registro contable de una factura en un determinado contrato de arrendamiento operativo.

Según indica el consultante, la factura incluye unos importes que corresponden al arrendamiento de un módulo de oficina, gastos suplidos a cuenta del consumo eléctrico, regularización por dicho consumo eléctrico, IVA y retención al arrendador. La empresa deberá registrar los gastos, según su naturaleza, teniendo en cuenta el principio de devengo, contenido en el apartado 3º del MCC. De conformidad con el principio de devengo, el gasto por arrendamiento debe reconocerse en función de la corriente real del servicio incurrido. Por otro lado, la cantidad que figura como gastos suplidos y la regularización se registrará de acuerdo al fondo económico de la operación, en este sentido si se trata de cantidades que ha pagado el arrendador por cuenta del arrendatario, correspondiendo el gasto a este último, se registrarán como gastos por naturaleza. En cuanto al registro del IVA, se realizará conforme a la NRV 12ª del PGC, en el sentido de que el IVA soportado no deducible formará parte del precio de adquisición de los activos corrientes y no corrientes, así como de los servicios, que sean objeto de las operaciones gravadas por el impuesto. En cuanto al IVA soportado deducible, para su registro podrá utilizar la cuenta 472. “H.P., IVA soportado”, cuyo movimiento y motivos de cargo y abono, se recogen en la quinta parte del PGC. Por último, la retención que se practica al arrendador se registrará con abono a la cuenta 4751. “H.P., acreedora por retenciones practicadas”.

3.5.2. Consulta 8. BOICAC 96/2013. Sobre el tratamiento contable del importe/indemnización recibido por la constitución de una servidumbre de paso sobre un terreno.

Si el importe recibido corresponde a la ocupación temporal, se reflejará contablemente como un ingreso por naturaleza que se devengará durante el período de tiempo que dure la ocupación, de manera equivalente al registro que realizaría el arrendador de un terreno en un contrato de arrendamiento calificado como “operativo”. Por el contrario, si dicho importe corresponde a la constitución de una servidumbre de paso y se estima que ésta ha sido a perpetuidad, la indemnización consistirá en el valor del terreno que se ocupe más los perjuicios que por ello se pudiera ocasionar, de tal forma que por la parte que corresponda a la indemnización por perjuicios que se reciba, y por la parte que corresponda al valor del terreno, se podría asimilar a una enajenación del mismo, en cuyo caso habría que dar de baja el valor del terreno en términos de proporción de la parte enajenada. La diferencia existente entre el valor contable que se da de baja y el importe recibido en contraprestación se contabilizará en la cuenta de pérdidas y ganancias. En particular, la parte proporcional que se enajena se podría obtener considerando la relación existente entre el valor del suelo antes y después de realizarse la operación, en términos de valor razonable actual, aplicando al valor en libros del inmueble esa proporción, determinando así el valor contable objeto de transmisión a través de la constitución de la servidumbre de paso indicada.

3.5.3. Consulta 11. BOICAC 96/2013. Sobre la contabilización de un contrato de arrendamiento operativo de un local de negocio con “rentas escalonadas”.

Una empresa ha firmado un contrato de arrendamiento de local de negocio por el que paga una renta creciente (rentas escalonadas), manifestándose en la consulta que dicho arrendamiento es de tipo “operativo” de acuerdo con la NRV 8ª “Arrendamientos y otras operaciones de naturaleza similar”. Desde una perspectiva general, cabe inferir el siguiente registro contable de un contrato de arrendamiento operativo con rentas escalonadas. a) Cuando un contrato de arrendamiento operativo incluye incentivos, como pudiera ser el supuesto de hecho descrito por la consultante, en todo caso, el gasto por arrendamiento debe contabilizarse a medida que se reciban los beneficios económicos del activo arrendado, al margen de cuando se produzca la corriente financiera. b) A tal efecto, salvo mejor evidencia, la empresa deberá distribuir de forma lineal el importe total de la contraprestación en el plazo contractual. c) Por último, al objeto de contabilizar la renta diferida que constituye el incentivo al arrendamiento en función de su naturaleza, la empresa deberá considerar el efecto financiero de la operación. Dado que la aplicación del principio de devengo es obligatoria, en opinión del ICAC los hechos descritos deberían calificarse como la “subsanción de error contable”.

3.5.4. Consulta 7. BOICAC 90/2012. Sobre la contabilización de un contrato para la cesión de uso de la red de alcantarillado de la ciudad para la instalación de redes de telecomunicaciones de fibra óptica.

La operación consiste en la cesión de una infraestructura pública necesaria para la explotación de las fibras ópticas, y la entrega como contraprestación de esa cesión de una serie de pagos y de un número determinado de fibras construidas. El resto de las fibras fabricadas por la empresa se destina al alquiler a terceros o al uso propio.

1.- Cesión de uso del alcantarillado. La empresa deberá contabilizar un gasto por naturaleza correspondiente al alquiler de la infraestructura de las redes de alcantarillado, de acuerdo con lo dispuesto en la NRV 8ª. "Arrendamientos y otras operaciones de naturaleza similar". 2.- Construcción y cesión de la fibra óptica al Ayuntamiento. Los gastos de construcción de la fibra se irán registrando como inmovilizado en curso. En el momento de finalizar la construcción se transferirá el inmovilizado en curso a inmovilizado material.

3.5.5. Consulta 3. BOICAC 87/2011. Sobre el criterio que debe seguirse para reconocer el gasto relacionado con un contrato de arrendamiento operativo que incorpora un periodo de carencia.

Una empresa (arrendataria) ha firmado varios contratos de arrendamiento de locales comerciales, para cuya puesta en funcionamiento es preciso realizar una serie de reformas que durarán aproximadamente dos meses, plazo equivalente al periodo de carencia que le conceden los arrendadores. La licencia de apertura se obtiene con posterioridad a la firma del contrato, en la fecha prevista para el inicio de la actividad, una vez finalicen las obras. La consulta versa sobre el momento a partir del cual se inicia el devengo del servicio recibido y, en consecuencia, resulta necesario contabilizar el correspondiente gasto. El plazo de arrendamiento comienza en la fecha en que la empresa controle el derecho de uso que, con carácter general, debería coincidir con la puesta a disposición del activo arrendado, pudiendo ser esta fecha anterior a la del inicio de la actividad, como es el caso que nos ocupa, debido a que el arrendatario necesita realizar obras de reforma en los locales arrendados. Además, cabe señalar que en determinadas ocasiones los contratos de arrendamiento incluyen incentivos para que el arrendatario acepte el contrato, cuyo adecuado tratamiento contable es calificarlos como una contrapartida neta acordada por la utilización del activo con independencia de la naturaleza del incentivo o del calendario de los pagos a realizar. En este sentido, el periodo inicial de carencia de dos meses incluido en los contratos debe entenderse como un incentivo al arrendamiento que la empresa contabilizará como un menor gasto a lo largo del periodo de arrendamiento, para lo cual se utilizará, con carácter general, un sistema de reparto lineal, sin perjuicio de que la cuota resultante de aplicar el incentivo, comience a devengarse cuando la empresa asuma el control del activo, circunstancia que se producirá, con carácter general, a la firma de los correspondientes contratos.

Tabla 3.5. Resumen cambios y/o aclaraciones área "Arrendamientos"

Normativa Nueva o Resoluciones o Consultas con Incidencia en este Área		Palabras Clave
1	Consulta 3. BOICAC 98/2014 Junio	Factura; operativo; suplidos; devengo.
2	Consulta 8. BOICAC 96/2013 Diciembre	Servidumbre; paso; terreno; indemnización.
3	Consulta 11. BOICAC 96/2013 Diciembre	Operativo; local; rentas escalonadas; devengo.
4	Consulta 7. BOICAC 90/2012 Julio	Cesión de uso; alcantarillado; mantenimiento.
5	Consulta 3. BOICAC 87/2011 Septiembre	Operativo; periodo de carencia; fecha.

3.6 Inmovilizaciones Intangibles

En el área de inmovilizados intangibles, los principales textos que afectan a la misma son la Resolución de 28 de mayo de 2013, del ICAC, por la que se dictan normas de registro, valoración e informa-

ción a incluir en la memoria del inmovilizado intangible (ver anexo 1 y apartado 6 de este manual); la Consulta 1 del BOICAC 97/2014; la Consulta 2 del BOICAC 90/2012; la Consulta 2 del BOICAC 89/2012 y las Consultas 10 y 11 del BOICAC 84/2010. En su análisis podemos destacar:

3.6.1. Consulta 2. BOICAC 89/2012. Sobre el tratamiento contable de la explotación de unos derechos de autor.

Una sociedad dedicada a la edición de libros tiene previsto lanzar junto a la edición impresa una versión electrónica (e-book) cuya distribución se realizará mediante descargas por internet. Para ello, adquiere a su autor el derecho a reproducir y distribuir una determinada obra. En particular, la consulta versa sobre el criterio que debe seguirse, ante la ausencia de un inventario físico, para valorar las existencias de los libros que se van a comercializar en formato electrónico. Desde una perspectiva contable, el PGC aprobado por el RD 1514/2007, define como inmovilizaciones intangibles los activos no monetarios sin apariencia física susceptibles de valoración económica. Estos elementos deben ser reconocidos en balance siempre y cuando cumplan los criterios establecidos en el MCC y en las NRV. Cabe concluir que los derechos adquiridos por la empresa para editar y distribuir los libros, en versión impresa y en formato electrónico, a través de Internet, se registrarán como un inmovilizado intangible por su precio de adquisición, trayendo a colación por analogía los criterios incluidos en el PGC para la propiedad industrial. Para el registro contable de los derechos adquiridos por la sociedad consultante deberá emplearse una partida específica que se ubicará en el epígrafe A.I. del Activo del Balance. En sintonía con estos criterios, cualquier desembolso relacionado con la elaboración del libro en soporte electrónico que cumpla la definición de activo se reconocerá como un mayor valor de los derechos de autor. El tratamiento de las existencias (unidades en soporte físico) seguirá las normas generales de cómputo del coste de las unidades vendidas y el coste de las unidades en existencias finales al cierre de cada ejercicio, aplicando el oportuno convenio de valoración de las salidas de manera consistente en el tiempo.

3.6.2. Consulta 11. BOICAC 84/2010. Sobre el criterio que debe seguirse para dotar la reserva indisponible regulada en el art. 273, apartado 4, del TRLSC aprobado por R.D. Legislativo 1/2010, de 2 de julio.

La sociedad consultante, al cierre del ejercicio 2007, tenía reconocido en sus cuentas anuales un fondo de comercio que venía amortizando en siete años en aplicación del PGC de 1990 con arreglo a un plan sistemático. Cabe concluir: 1.- El cálculo del importe mínimo por el que se debe dotar la reserva indisponible ha de realizarse en función del valor contable del fondo de comercio que aparece en el activo del balance, sin que quepa apelar a la antigua cuota de amortización que se venía practicando en aplicación del anterior PGC como importe mínimo obligatorio a constituir. Este importe, tal y como precisa el art. 273.4 del TRLSC, al menos, deberá ser del 5% del valor en libros del fondo de comercio. 2.- La Disposición transitoria cuarta del R.D. 1514/2007 señala que: *“(...) a los efectos de la aplicación del principio de uniformidad (...), las cuentas anuales correspondientes al ejercicio que se inicie a partir de la entrada en vigor del PGC, se considerarán cuentas anuales iniciales (...)”*. De lo que cabe inferir que la dotación de una reserva por un importe inferior a la cuota de amortización que venía practicando la empresa, no constituye incumplimiento alguno del citado principio.

Tabla 3.6. Resumen cambios y/o aclaraciones área “Inmovilizado Intangible”

	Normativa Nueva o Resoluciones o Consultas con Incidencia en este Área	Palabras Clave
1	Consulta 2. BOICAC 89/2012 Marzo.	Explotación derechos; edición; e-books; propiedad industrial.
2	Consulta 11. BOICAC 84/2010 Diciembre.	Reserva indisponible; fondo de comercio; art. 273.
3	Resolución de 28 de mayo de 2013	Ver apartado 6. y anexo 1
4	Consulta 10. BOICAC 84/2010 Diciembre	Vista en 3.1
5	Consulta 2. BOICAC 90/2012 Julio	Vista en 3.2
6	Consulta 1. BOICAC 97/2014 Marzo	Vista en 3.8

3.7 Instrumentos Financieros

En el área de instrumentos financieros, los principales textos que afectan a la misma son las Consulta 1 del BOICAC 98/2014; las Consultas 3 y 8 del BOICAC 97/2014; Consulta 3 del BOICAC 92/2012; Consulta 1 del BOICAC 90/2012; Consultas 3 y 4 del BOICAC 89/2012; la Consulta 1 del BOICAC 88/2011; la Consulta 2 del BOICAC 86/2011; la Consulta 20 del BOICAC 85/2011 y las Consultas 1, 3 y 5 del BOICAC 84/2010. En su análisis podemos destacar:

3.7.1. Consulta 1. BOICAC 98/2014. Sobre el tratamiento contable de una póliza de crédito y un descubierto en cuenta corriente.

La primera cuestión planteada se refiere al tratamiento contable de una póliza de crédito concedida a la sociedad y, en particular, al registro contable de las cantidades dispuestas. La empresa deberá reconocer un pasivo financiero por la póliza de crédito cuando se convierta en parte obligada, se cumplan los criterios de probabilidad en la cesión de recursos y siempre que dicho pasivo se pueda valorar con fiabilidad. En el caso consultado las anteriores circunstancias parecen producirse a medida que se realiza la disposición de efectivo. A efectos del registro contable de las cantidades dispuestas, el PGC incorpora la cuenta 5201. *“Deudas a corto plazo por crédito dispuesto”*. La segunda cuestión versa sobre una cuenta bancaria que presenta un descubierto y se pregunta sobre la forma de reflejar en contabilidad este saldo negativo de la cuenta corriente. El saldo negativo de una cuenta corriente representa un pasivo para la sociedad que deberá reflejarlo en la cuenta correspondiente de acuerdo con esta naturaleza. De acuerdo con lo indicado, el saldo negativo de la cuenta bancaria figurará en el pasivo del balance formando parte de la partida *“Deudas con entidades de crédito”* del epígrafe C.III *“Deudas a corto plazo”*.

3.7.2. Consulta 3. BOICAC 97/2014. Sobre el tratamiento contable de un contrato denominado por el consultante como *“Equity Swap”*.

Los términos del ES que se describen en la consulta parecen responder a un contrato de intercambio de flujos de efectivo, en cuya virtud, la sociedad A se obliga a pagar un interés (fijo o variable) y la contraparte (una entidad de crédito propietaria de las acciones de la sociedad B) se compromete a entregar el dividendo recibido por su inversión en la sociedad B. Adicionalmente, en la fecha de ejercicio (vencimiento del contrato) las partes acuerdan intercambiar la diferencia entre el precio de ejer-

cicio y el valor razonable de las acciones en ese momento (asumiendo la sociedad el riesgo de valor razonable de los títulos). Hasta un determinado ejercicio la liquidación se acuerda por diferencias (en efectivo) y a partir de esa fecha, previa novación del contrato, mediante la entrega física de las acciones. En principio, los contratos de ES se califican desde un punto de vista contable como instrumentos financieros derivados. El aspecto relevante a considerar para concluir que la calificación y registro como un derivado financiero es correcta, es la forma de liquidar el contrato, que hasta la fecha de su novación podía ser en efectivo. Por el contrario, cuando el ES se liquida en acciones (se reciben o se entregan) la calificación del contrato requiere un previo análisis, en su conjunto, del intercambio de flujos y de la operación principal (intercambio de acciones, presente o futuro), con el objetivo de concluir si el fondo económico del contrato sigue siendo un derivado “genuino” o auténtico derivado, o por el contrario el derivado financiero se configura como un medio para retener los riesgos de unas acciones previamente enajenadas (circunstancia que implicaría negar la baja), o con el propósito de asumir los riesgos y beneficios inherentes a la condición de propietario antes de adquirir la titularidad jurídica de los instrumentos de patrimonio (lo que traería consigo el reconocimiento de una adquisición de acciones con pago aplazado). Pues bien, una vez modificado el contrato, en el supuesto de que la liquidación en acciones fuese probable, circunstancia que implica un análisis de la evolución del precio de la acción hasta la fecha de vencimiento, cabría afirmar que se ha producido la adquisición de las acciones porque las condiciones económicas de la operación ponen de manifiesto que la sociedad asume, desde la novación del ES, los riesgos y ventajas sustanciales inherentes a la titularidad de esos instrumentos de patrimonio.

3.7.3. Consulta 8. BOICAC 97/2014. Sobre la posibilidad de calificar, a efectos contables, el “flujo operativo de caja” generado por un negocio como partida cubierta en una operación de cobertura realizada a través de un “Swap de inflación”.

Según la NRV 9ª. “Instrumentos financieros” del PGC, las variaciones de valor de estos contratos deben reflejarse en la cuenta de pérdidas y ganancias, salvo que pudieran ser designados como instrumento de cobertura. El reconocimiento de una cobertura contable implica que, cuando se cumplan determinados requisitos, los instrumentos de cobertura y las partidas cubiertas se registran aplicando unos criterios específicos que suponen una excepción a los criterios generales de contabilización de la partida cubierta (coberturas de valor razonable) o de los instrumentos de cobertura (cobertura de flujos de efectivo). Considerando las incertidumbres que se podrían plantear en la operación descrita, tanto en relación con la identificación de los flujos de efectivo que retribuyen cada servicio que presta la empresa, como respecto a la identificación y medición fiable de la partida cubierta, salvo clara evidencia de lo contrario, el ICAC opina que la empresa debería contabilizar el “Swap de inflación” conforme a la regla general para los derivados establecida en la NRV 9ª del PGC.

3.7.4. Consulta 3. BOICAC 92/2012. Sobre el tratamiento contable de un determinado contrato de compraventa de participaciones en el que se estipuló el precio, entre otras circunstancias, en función de los resultados de la sociedad objeto de la compraventa.

La sociedad compradora abonó a la vendedora la estimación inicial del precio, en la fecha en la que se firmó el contrato de compraventa (ejercicio 2006). No obstante, posteriormente, respecto a la determinación del resultado que debía tomarse como referencia para cuantificar el tramo contingente

de la contraprestación, surgieron divergencias entre las partes y se acordó, tal y como preveía el contrato, someter las mismas a un Tribunal de Arbitraje. En el ejercicio 2011, la Corte de Arbitraje resolvió las diferencias surgidas a favor de la sociedad vendedora, fijando un importe adicional, que debía abonar la compradora, así como los intereses devengados hasta la fecha de la resolución del arbitraje. Al cierre del citado ejercicio, la sociedad compradora procedió a efectuar el pago resultante del Laudo arbitral. De conformidad con los antecedentes y fundamentos que se reproducen en la consulta, se informa que el ingreso que trae causa del tramo contingente se devenga en el ejercicio en que la Corte de Arbitraje resuelve el litigio. En todo caso, hasta que desaparezca la incertidumbre asociada a la resolución del proceso arbitral, en la memoria de las cuentas anuales se deberá incluir toda la información significativa sobre la operación descrita en la consulta, para que aquellas, en su conjunto, expresen la imagen fiel del patrimonio, de la situación financiera y de los resultados de la empresa.

3.7.5. Consulta 1. BOICAC 90/2012. Sobre el reconocimiento y valoración de un crédito con garantía hipotecaria cuyo deudor y garante se encuentran declarados en concurso de acreedores.

Una empresa ha concedido un crédito a otra sociedad con la garantía hipotecaria de un tercero. Ante el cese del deudor en el cumplimiento de sus obligaciones, se ha procedido a declarar el vencimiento anticipado del préstamo y a requerir de pago al deudor en el ejercicio 2011, como paso previo a la demanda de ejecución hipotecaria. Posteriormente, tanto el deudor como el garante hipotecario han sido declarados en concurso de acreedores en el citado ejercicio. La consulta versa sobre el criterio contable que se debe aplicar a los intereses y a las cuotas del crédito, desde la perspectiva del acreedor, antes y después de la declaración de vencimiento anticipado y requerimiento de pago, a la espera de que la administración concursal de la garante pueda tomar eventuales acciones de reintegración de la garantía hipotecaria al amparo de lo previsto en el art. 71 de la Ley 22/2003, de 9 de julio, Concursal. Se formulan las siguientes preguntas: 1.- ¿Si debe contabilizarse una pérdida por deterioro en el ejercicio 2011, en relación con los intereses remuneratorios y moratorios devengados hasta la fecha en que se declaró el vencimiento anticipado de la deuda?. 2.- ¿Si debe contabilizarse una pérdida por deterioro en relación con las cuotas pendientes de cobro del principal de la deuda hasta la fecha en que se dio por vencido el crédito?. 3.- ¿Si debe contabilizarse una pérdida por deterioro en relación con las cantidades no vencidas del principal de la deuda, en la fecha en que se da por cancelado el préstamo?. 4.- ¿Si deben contabilizarse, de acuerdo con el principio de devengo, los intereses moratorios acordados en la escritura del préstamo desde la fecha en que se declaró el vencimiento de la operación, o si por el contrario dicho reconocimiento ha de posponerse hasta que, en su caso, se produzca la ejecución de la garantía hipotecaria?. La pérdida por deterioro del valor de estos activos financieros será la diferencia entre su valor en libros y el valor actual de los flujos de efectivo futuros que se estima van a generar, descontados al tipo de interés efectivo calculado en el momento de su reconocimiento inicial. Para los activos financieros a tipo de interés variable, se empleará el tipo de interés efectivo que corresponda a la fecha de cierre de las cuentas anuales de acuerdo con las condiciones contractuales. Asimismo, señalar que de acuerdo con el criterio publicado en la consulta 5 del BOICAC 80 en la estimación de los flujos de efectivo futuros se deberán tener en cuenta los que podrían resultar por la ejecución de las garantías recibidas; a tal efecto, será preciso estimar el valor de mercado del inmueble menos los gastos de adjudicación, impuestos incluidos, y considerar el plazo hasta su adjudicación y posterior

venta, así como los gastos incurridos para enajenar el bien. En cuanto a los intereses moratorios, la empresa continuará reconociendo los intereses, hasta que se llegue a una solución de convenio o se declare la apertura de la fase de liquidación, y, en su caso, contabilizará el oportuno deterioro.

3.7.6. Consulta 3. BOICAC 89/2012. Sobre el tratamiento contable del derecho de separación del socio regulado en el art. 348.bis del TRLSC, aprobado por el R.D. Legislativo 1/2010, de 2 de julio.

A raíz de la entrada en vigor del nuevo PGC el tratamiento contable de los instrumentos financieros se asienta en el concepto de "obligación contractual". Si la empresa emite un instrumento, en el caso que nos ocupa acciones o participaciones, y no tiene un derecho incondicional a evitar la salida de flujos de efectivo, el PGC califica ese instrumento, en todo o en parte, como un pasivo. En este contexto normativo, para poder otorgar un adecuado tratamiento contable al derecho de separación sobre el que versa la consulta, la cuestión a dilucidar es si la sociedad tiene un derecho incondicional a evitar la salida de flujos de efectivo. Pues bien, en la medida en que el derecho de separación sólo nace cuando, cumpliéndose los requisitos previstos por la Ley, el socio se dirige a la sociedad en tiempo y forma, hasta ese momento el "derecho" del socio reconocido en el art. 348.bis es una pura y simple expectativa de derechos sin sustancia jurídica equiparable a la de un verdadero derecho de crédito y, en consecuencia, no puede concluirse que origine desde un punto de vista contable el reconocimiento de un pasivo. Sin perjuicio de lo anterior, en la memoria de las cuentas anuales se deberá facilitar toda la información significativa sobre el tema objeto de consulta de forma que aquellas, en su conjunto, muestren la imagen fiel del patrimonio, de la situación financiera y de los resultados de la empresa. En particular, se incluirá información sobre los dividendos distribuidos en los últimos cinco ejercicios, o en caso de que no se hubiesen repartido, el número de socios que hubieren votado en contra de la propuesta de aplicación.

3.7.7. Consulta 4. BOICAC 89/2012. Sobre el tratamiento contable de una ampliación de capital por compensación de créditos, desde la perspectiva de la sociedad prestamista y prestataria.

La sociedad A (prestamista) concedió en ejercicios anteriores un préstamo a la sociedad B (prestataria) que se ha venido contabilizando por ambas entidades aplicando el criterio del coste amortizado. En la actualidad, al variar las circunstancias del mercado, el valor en libros del instrumento financiero es significativamente superior a su valor razonable. La sociedad B, en el marco del proceso de refinanciación de su deuda, tiene previsto realizar una ampliación de capital social por compensación de créditos. *Prestamista*: la sociedad A deberá reclasificar a inversiones financieras el valor razonable del préstamo concedido, registrando con cargo a la cuenta de pérdidas y ganancias cualquier diferencia que pudiera existir entre el coste amortizado a la fecha de ampliación de capital y su valor de mercado. *Prestataria*: la sociedad B procederá a contabilizar la baja del pasivo financiero y reconocer el correspondiente aumento de los fondos propios por un importe equivalente al valor razonable de la efectiva aportación que se ha realizado. Asimismo, la diferencia entre el importe por el que se encontraba contabilizado el pasivo dado de baja y el incremento de fondos propios se reconocerá como un ingreso en la cuenta de pérdidas y ganancias.

3.7.8. Consulta 1. BOICAC 88/2011. Sobre el tratamiento contable, desde la perspectiva del inversor, de los derechos recibidos en pago de un dividendo que pueden hacerse efectivos

mediante las siguientes modalidades: 1) Adquiriendo nuevas acciones totalmente liberadas, 2) enajenando los derechos en el mercado secundario, o 3) vendiéndolos a la sociedad emisora, que abona el importe de la venta con la correspondiente retención fiscal.

La opción de recibir efectivo de la propia empresa no origina el reconocimiento de un derecho de cobro en el inversor y el correspondiente ingreso, en la medida en que el fondo económico de la operación no se corresponde con esta circunstancia sino con la posibilidad de que el derecho pueda ejercerse a través de cualquiera de las modalidades descritas, para cuyo adecuado tratamiento contable, como paso previo, es necesario identificar su fondo económico. En este sentido, si el inversor decide ejecutar sus derechos recibiendo acciones liberadas el criterio aplicable será el recogido en la consulta publicada en el BOICAC 47, y si se opta por recibir el efectivo de la propia sociedad, el inversor reconocerá un derecho de cobro y el correspondiente ingreso cuando haya manifestado dicha opción. En tercer lugar, si se decide enajenar el derecho en el mercado, en la medida en que el fondo económico de esta operación se corresponda, como parece, con la enajenación de un derecho de asignación gratuita, y no tanto con la cesión de un derecho de cobro previamente reconocido, el adecuado tratamiento contable será el previsto en el PGC para la baja de un activo financiero cuyo coste será preciso identificar.

3.7.9. Consulta 2. BOICAC 86/2011. Sobre el tratamiento contable de la suscripción de acciones por parte de una ECR, con el compromiso de recompra en un plazo determinado, desde la perspectiva de la entidad que emite el capital.

El compromiso de entregar efectivo que asume la sociedad en el momento inicial deberá contabilizarse como un pasivo por su valor razonable, equivalente al valor actual del 150% de la inversión realizada por la ECR salvo que el importe calculado por referencia al patrimonio neto fuese superior, empleando como contrapartida una cuenta con adecuada denominación que deberá mostrarse con saldo negativo en el epígrafe IV. (Acciones y participaciones en patrimonio propias) de los fondos propios. A tal efecto se propone emplear la cuenta 107. "Compromisos de adquisición de acciones propias". Con posterioridad al reconocimiento inicial, la empresa aplicará el siguiente tratamiento contable: 1. Con carácter general, el pasivo se incluirá en la categoría de "Débitos y partidas a pagar" y se valorará siguiendo el criterio del coste amortizado. 2. La variación de valor del pasivo se contabilizará como un gasto financiero en la cuenta de pérdidas y ganancias. En su caso, aplicando por analogía el criterio recogido en la consulta 1 del BOICAC 78, sobre la contabilización de los préstamos participativos. 3. Los pagos a cuenta del precio final se contabilizarán minorando el valor del pasivo. 4. Por último, en la fecha en que se produzca la recompra pueden presentarse dos escenarios: a. La empresa adquiere las acciones. En este supuesto cancelará la deuda y reclasificará el saldo de la cuenta 107 a la cuenta 108 ó 109, según proceda. b. Los socios adquieren las acciones. En tal caso la empresa cancelará la deuda con abono a la cuenta 107 reconociendo la diferencia entre ambos importes en una cuenta de reservas. Si la sociedad pudiese optar por la aplicación del PGC de pymes aprobado por el R.D 1515/2007, las conclusiones de la presente contestación, en esencia, no variarían.

3.7.10. Consulta 20. BOICAC 85/2011. Sobre la adecuada calificación contable de los resultados generados desde la fecha de adquisición de las inversiones en empresas del grupo a efectos del reparto de dividendos, cuando la adquisición por la sociedad dominante se produce a otra empresa del grupo entregando como contraprestación instrumentos de patrimonio propio. Según lo establecido en el apartado 2.8 de la NRV 9ª. "Instrumentos finan-

cieros” del PGC aprobado por el R.D. 1514/2007, los dividendos distribuidos que proceden inequívocamente de resultados generados con anterioridad a la fecha de adquisición de la inversión no se reconocen como ingresos, sino minorando el valor de la inversión. En relación con lo anterior, se pregunta: 1. Si en aquellas circunstancias en las que se producen transacciones entre empresas del grupo de inversiones, ya sean del grupo, asociadas, multi-grupo u otras, se debe entender que los resultados son aquellos generados por la inversión desde la fecha de adquisición de la misma por la adquirente o por el contrario desde su pertenencia al grupo. 2. Por otra parte, si se producen transacciones entre empresas del grupo, sujetas a las normas particulares, de inversiones que otorgan el control sobre negocios, cuya fecha de efectos contables se ha retrotraído al inicio del ejercicio, se consulta: a) Cuáles son las implicaciones respecto a la pregunta anterior en relación al reparto de dividendos. b) En qué sociedad se debe entender recibido el dividendo y, en su caso, el tratamiento contable aplicable si debe existir compensación entre las sociedades.

En cuanto a la respuesta a la primera pregunta, la fecha que debe considerarse para aplicar lo dispuesto en la NRV 9ª.2.8 será la fecha de adquisición por la adquirente, en la medida que la NRV 21ª.2 no incluye ninguna regla particular sobre esta cuestión. En cuanto a la respuesta a la segunda pregunta, si antes de que se efectúe la segregación la sociedad escindida recibió un dividendo del citado negocio, dicho ingreso seguirá el tratamiento descrito para reconocer los efectos contables de estas operaciones y al cierre del ejercicio deberá lucir en la cuenta de pérdidas y ganancias de la sociedad beneficiaria de la escisión. Si el citado criterio requiriese compensar a los antiguos socios de la sociedad escindida el tratamiento contable de la operación deberá adecuarse a su fondo económico analizado en el contexto de la NRV 21ª.2.

3.7.11. Consulta 1. BOICAC 84/2010. Sobre el tratamiento contable de las fianzas entregadas cuando se produce una revisión de las condiciones iniciales del contrato de arrendamiento.

La consulta versa sobre el tratamiento contable de la fianza en los siguientes escenarios:

1.- Un año antes de concluir el contrato de alquiler se acuerda una prórroga del mismo por un periodo de cuatro años y se mantiene la fianza entregada inicialmente. 2.- Un año antes de concluir el contrato de alquiler se devuelve la fianza constituida y se acuerda firmar un nuevo contrato para el que se entrega una nueva fianza. En ambos casos, la empresa deberá estimar el nuevo valor razonable de la fianza en función del nuevo plazo de vencimiento y el tipo de interés incremental de la empresa arrendadora en esa fecha. Cabe indicar que el PGC solo prevé la actualización de las fianzas a largo plazo. Cuando la fianza sea a corto plazo, no será necesario realizar el descuento de flujos de efectivo si su efecto no es significativo. Por tanto, solo deberán actualizarse las fianzas cuyo plazo contractual de devolución sea superior al año.

3.7.12. Consulta 3. BOICAC 84/2010. Sobre el tratamiento contable de la adquisición de un activo financiero sometido a lo que el consultante denomina un “Acuerdo de inversión”, “Pacto de accionistas” y un “Acuerdo de desinversión”.

Una sociedad (sociedad M), firma un contrato con los accionistas de otra sociedad dominante de un grupo industrial (sociedad X). Los citados accionistas son una persona física con el uno por ciento de X

y la sociedad Y (íntegramente participada por dicha persona física) con el noventa y nueve por ciento (en adelante, los actuales accionistas).

La sociedad M realiza una inversión en la sociedad X, que jurídicamente se estructura mediante la suscripción de una participación minoritaria del capital social de X. La pregunta que se formula es la categoría en que debe encuadrarse la inversión realizada por M aplicando el PGC aprobado por R.D. 1514/2007. El ICAC considera que la sociedad M deberá clasificar su inversión en la categoría de “Préstamos y partidas a cobrar” regulada en la NRV 9ª. “Instrumentos financieros” del PGC.

3.7.13. Consulta 5. BOICAC 84/2010. Sobre el tratamiento contable de la participación en el patrimonio de una SICAV.

La consulta versa sobre la clasificación contable y, en consecuencia, los criterios aplicables en la valoración de una participación superior al 20% en el capital social de una SICAV. Una participación superior al 20% del capital social desencadena la presunción, que admite la prueba en contrario, de que la inversión en la citada sociedad debe calificarse como asociada. Por tanto, en principio, su tratamiento contable será el regulado en la NRV 9ª, apartado 2.5. Esto supone que la valoración inicial se efectuará al coste, que equivaldrá al valor razonable de la contraprestación entregada más los costes de transacción que les sean directamente atribuibles. La valoración posterior seguirá efectuándose al coste, menos las correcciones valorativas por deterioro que procedan en sintonía con lo previsto en el apartado 2.5.3 de la mencionada norma.

Tabla 3.7. Resumen cambios y/o aclaraciones área “Instrumentos Financieros”

Normativa Nueva o Resoluciones o Consultas con Incidencia en este Área		Palabras Clave
1	Consulta 1. BOICAC 98/2014 Junio	Póliza crédito; descubierto cuenta corriente; pasivo.
2	Consulta 3. BOICAC 97/2014 Marzo	Equity swap; flujos de efectivo; interés; acciones.
3	Consulta 8. BOICAC 97/2014 Marzo	Swap inflación; concesionaria; hospital; canon; flujo operativo caja.
4	Consulta 3. BOICAC 92/2012 Diciembre	Contrato compraventa; Participaciones; devengo; arbitraje.
5	Consulta 1. BOICAC 90/2012 Julio	Crédito; garantía hipotecaria; óptica acreedor; deudor en concurso.
6	Consulta 3. BOICAC 89/2012 Marzo	Derecho separación; art. 348bis; dividendos; reembolso.
7	Consulta 4. BOICAC 89/2012 Marzo	Ampliación capital; compensación créditos; prestamista; prestatario.
8	Consulta 1. BOICAC 88/2011 Diciembre	Derechos; pago dividendo; acciones liberadas.
9	Consulta 2. BOICAC 86/2011 Junio	Compromiso adquisición acciones; ECR; sociedad emisora capital.
10	Consulta 20. BOICAC 85/2011 Marzo	Rtdos generados; fecha adquisición; instrumentos patrimonio propio.
11	Consulta 1. BOICAC 84/2010 Diciembre	Fianza entregada; valor razonable; actualización; descuento
12	Consulta 3. BOICAC 84/2010 Diciembre	Acuerdo de inversión; pacto de accionistas; acuerdo de desinversión.
13	Consulta 5. BOICAC 84/2010 Diciembre	Participación; 20%; capital social; SICAV; asociada

3.8 Existencias

En el área de existencias, los principales textos que afectan a la misma son la Consulta 8 del BOICAC 98/2014; la Consulta 1 del BOICAC 97/2014 y las Consultas 1, 5 y 6 del BOICAC 91/2012. En su análisis podemos destacar:

3.8.1. Consulta 1. BOICAC 97/2014. Sobre el tratamiento contable de la infraestructura eléctrica que debe construir una empresa inmobiliaria que actúa como promotor de suelo industrial, logístico y residencial, como una obligación más del proceso urbanizador y que, una vez construida, cede a la correspondiente compañía eléctrica.

El coste de las referidas obras sólo se activará como mayor valor de las existencias en la proporción que suponga la capacidad eléctrica necesaria para cubrir las necesidades de la actuación urbanística llevada a cabo por la empresa, respecto a la capacidad total de la infraestructura, conforme al criterio que se deriva tanto de la Norma de valoración 13ª. "Existencias" de las normas de adaptación del PGC a las empresas inmobiliarias, como de la NRV 10ª. "Existencias" del PGC, aprobado por R.D. 1514/2007. Por el contrario, el desembolso en el que se incurre para construir la infraestructura eléctrica, en la parte proporcional que supera la potencia prevista en el proceso urbanizador, si bien se materializa en obra física y, en consecuencia, tal vez pudiera suscitarse a priori su calificación como inmovilizado material, no es menos cierto que la empresa no dispone de un derecho de uso sobre el citado bien, sino más bien de un derecho de naturaleza intangible que permite a la empresa recuperar los desembolsos correspondientes a la infraestructura exterior que no forman parte del valor de las existencias. Esto es, un derecho de compensación o resarcimiento que deberá calificarse desde un punto de vista estrictamente contable como un inmovilizado intangible siempre que la empresa asuma el riesgo de demanda del servicio, participando en consecuencia en los riesgos y beneficios de la explotación. En caso contrario, es decir, en el supuesto de que la empresa posea un derecho incondicional de cobro, el derecho deberá calificarse como activo financiero y contabilizarse de acuerdo con los criterios generales recogidos en la NRV 9ª del PGC.

3.8.2. Consulta 1. BOICAC 91/2012. Sobre el tratamiento contable de un determinado contrato de suministros.

La sociedad A era titular de los derechos de explotación minera sobre unas canteras de piedra caliza, explotación que ha venido siendo su actividad económica habitual. El emplazamiento y explotación de estas canteras suponían un grave impedimento para que, a su vez, la sociedad B, sin vinculación con la primera, pudiera explotar rentablemente otros derechos mineros colindantes. Para poder solucionar el problema de incompatibilidad de explotación de las canteras, ambas sociedades suscribieron en 2009 un contrato de suministro de piedra caliza. Si la empresa adquirente de las existencias entrega un anticipo antes de que se produzca la corriente real del contrato, en sintonía con lo dispuesto en la NRV 10ª "Existencias", apartado 1, del PGC, reconocerá un activo por su coste. Si el anticipo se materializa en la renuncia a unos derechos de explotación, aplicando por analogía los criterios establecidos para las permutas del inmovilizado material (NRV 2ª, apartado 1.3), el anticipo se valorará por el valor razonable del activo entregado. Antes de que se produzca la corriente real de la entrega de bienes, sólo procederá reconocer un activo, en concep-

to de anticipo, y, en su caso, el correspondiente beneficio por enajenación de inmovilizado, si los denominados acuerdos “compensatorios” ponen de manifiesto la baja de un activo identificable, los derechos de explotación (segundo componente de la contraprestación), al margen de que no luzcan en su balance o lo hagan por un importe insignificante en relación con su valor razonable. Cuando se inicie el suministro, la sociedad A contabilizará las existencias adquiridas por su precio de adquisición, equivalente al valor razonable de la contraprestación entregada, circunstancia que pondrá de manifiesto la baja parcial del anticipo entregado, la entrega de efectivo y, en su caso, el reconocimiento de un ingreso por los servicios prestados a la sociedad B en concepto de “servidumbre de paso”, “información técnica” o cualquier otro concepto que pudiera identificarse como una transferencia de valor añadido desde la primera a la segunda a medida que se produce, a su vez, la corriente real del suministro. Aplicando el mismo razonamiento que se ha seguido respecto a la renuncia de los derechos de explotación, si los citados servicios se prestasen antes de que se produzca la corriente real del suministro la empresa deberá reconocer un mayor valor del anticipo y el correspondiente ingreso.

3.8.3. Consulta 5. BOICAC 91/2012. Sobre la vigencia del criterio incluido en la consulta 2 del BOICAC 53, a raíz de la entrada en vigor del PGC, aprobado por el R.D. 1514/2007.

La consulta 2 del BOICAC 53 establece el tratamiento contable de la cantidad recibida por una empresa de un proveedor, con la condición de asumir el compromiso de compra en exclusiva de un volumen preestablecido de productos durante un período de tiempo determinado. En su respuesta, el ICAC calificaba la operación como un rappel cobrado por anticipado a contabilizar en “Ingreso a distribuir en varios ejercicios”, que debía imputarse a resultados del ejercicio a medida que se fuese devengando por cumplir los requisitos estipulados en el contrato, y de acuerdo, a su vez, con el principio de correlación de ingresos y gastos. El consultante pregunta cómo se deberá reconocer la contraprestación recibida, que de acuerdo con el Plan de 1990 y el criterio previsto en la consulta 2 del BOICAC 53 se registraba como “ingresos a distribuir en varios ejercicios”. La correlación entre ingresos y gastos se contempla en el PGC siempre supeditada a que proceda reconocer el correspondiente pasivo. Por ello, el ICAC considera en vigor el criterio recogido en la consulta 2 del BOICAC 53 en el marco del nuevo PGC, siempre que a la vista del acuerdo suscrito con el proveedor deba concluirse que, en caso de incumplimiento, la empresa deba entregar o ceder recursos que incorporen beneficios o rendimientos económicos futuros. Para contabilizar o reclasificar el citado importe, la empresa podrá emplear una cuenta del subgrupo 18 con adecuada denominación, que se imputará a la cuenta de pérdidas y ganancias según se vaya devengando el rappel.

3.8.4. Consulta 6. BOICAC 91/2012. Sobre la determinación del coste de producción por parte de una promotora inmobiliaria.

La consulta versa sobre la distribución de costes entre las viviendas de una promoción inmobiliaria iniciada en 2009 y finalizada en 2011, habiéndose vendido sobre plano el 60% de unidades de la promoción. Las características de todas las viviendas son similares, salvo los metros cuadrados, y los valores de realización del 40% de las unidades no vendidas que es inferior al valor de las unidades vendidas sobre plano. Según manifiesta el consultante, el coste de producción de la promoción inmobiliaria se debería calcular en base a la Resolución de 9/5/2000, del ICAC por el que se estable-

cen criterios para la determinación del coste de producción, más concretamente de acuerdo con el apartado quinto que regula la producción conjunta. Según los términos de la consulta, las viviendas producidas tienen básicamente las mismas características, por lo que debe entenderse que la promoción inmobiliaria constituye el producto y las viviendas son las unidades producidas, sin que pueda afirmarse, con los datos señalados, que existe la situación de hecho que originaría la aplicación de las normas de producción conjunta.

Tabla 3.8. Resumen cambios y/o aclaraciones área “Existencias”

Normativa Nueva o Resoluciones o Consultas con Incidencia en este Área		Palabras Clave
1	Consulta 1. BOICAC 97/2014 Marzo	Infraestructura eléctrica; empresa inmobiliaria; desembolsos.
2	Consulta 1. BOICAC 91/2012 Septiembre	Anticipo no monetario; contrato suministros; cantera.
3	Consulta 5. BOICAC 91/2012 Septiembre	Rappel anticipado; ingreso a distribuir; consulta 2 BOICAC 53.
4	Consulta 6. BOICAC 91/2012 Septiembre	Coste producción; promotora inmobiliaria; producción conjunta.
5	Consulta 8. BOICAC 98/2014 Junio	Vista en 3.2

3.9 Moneda Extranjera

En el área de moneda extranjera, los principales textos que afectan a la misma son la Consulta 4 del BOICAC 91/2012. En su análisis podemos destacar:

3.9.1. Consulta 4. BOICAC 91/2012. Sobre el tratamiento contable de una diferencia de conversión, cuando se produce un cambio en la moneda funcional de una entidad.

Una empresa española, cuya moneda funcional al cierre del ejercicio 2011 es el USD, cambia de moneda funcional el 1/1/2012. A partir de esa fecha, la sociedad comienza a emplear el euro como moneda funcional. La consulta versa sobre el criterio que debe seguirse para cancelar la diferencia de conversión que luce en el balance. Asumiendo que se ha producido un cambio en las transacciones, sucesos o condiciones que llevaron a calificar en su día como moneda funcional al USD, y que adicionalmente este cambio se produce el 1/1/2012 y no al cierre del ejercicio inmediato anterior, la cuestión a resolver es determinar la repercusión contable de la citada aplicación prospectiva. Pues bien, la diferencia de conversión que luce en el balance al cierre del ejercicio 2011, es el importe resultante de comparar los activos y pasivos en moneda extranjera convertidos a euros, empleando el tipo de cambio de cierre en esa fecha, con las partidas del patrimonio neto convertidas a tipo de cambio histórico. La aplicación prospectiva del cambio implica no modificar dichas valoraciones, salvo error en la calificación inicial, en cuyo caso será de aplicación el criterio recogido en la NRV 22^a. “Cambios en criterios contables, errores y estimaciones contables” del PGC. Por su parte, si el cambio en la moneda funcional trae causa del cambio en la naturaleza de los activos de la empresa, como consecuencia de la enajenación de los activos netos que la integran, y la correspondiente pérdida de control, de acuerdo con el criterio recogido en el art. 66 de las propias NFCAC la diferencia de conversión acumulada en el patrimonio neto se deberá transferir a la cuenta de pérdidas y ganancias. En caso contrario, habrá que proceder como sigue: a) La diferencia de conversión se

distribuirá en proporción al valor en libros de los activos monetarios netos (activos menos pasivos) y los activos no monetarios. b) La diferencia atribuida a los activos monetarios netos se transferirá a la cuenta de pérdidas y ganancias. c) La atribuida a los activos no monetarios se mantendrá en el patrimonio neto para su posterior imputación al resultado del ejercicio a medida que se produzca la corrección valorativa, baja o, en su caso, amortización de los activos de los que traiga causa. En el supuesto de que la citada identificación, activo-diferencia, fuera impracticable, la empresa deberá distribuir la diferencia de conversión en proporción al valor en libros de los activos no monetarios.

Tabla 3.9. Resumen cambios y/o aclaraciones área “Moneda Extranjera”

Normativa Nueva o Resoluciones o Consultas con Incidencia en este Área		Palabras Clave
1	Consulta 4. BOICAC 91/2012 Septiembre	Diferencia conversión; cambio moneda funcional; USD; NFCAC.

3.10 IVA e Impuestos Indirectos

En el área de IVA e impuestos indirectos, los principales textos que afectan a la misma son las Consultas 2, 4 y 7 del BOICAC 98/2014 y la Consulta 5 del BOICAC 96/2013. En su análisis podemos destacar:

3.10.1. Consulta 2. BOICAC 98/2014. Sobre la contabilización del Impuesto sobre Gases Fluorados de Efecto Invernadero regulado en la Ley 16/2013, de 29 de octubre, por la que se establecen determinadas medidas en materia de fiscalidad medioambiental y se adoptan otras medidas tributarias y financieras.

La consulta versa sobre cómo se debe contabilizar dicho impuesto, en particular, si se debe registrar un pasivo empleando una cuenta del subgrupo 47. “AAPP”, o por el contrario se debe registrar un mayor ingreso con una cuenta del subgrupo 70 para evitar discrepancias entre las cifras de ventas y las bases imponibles del IVA, ya que sobre el impuesto consultado se debe repercutir este último impuesto. Al ser el Impuesto sobre los Gases Fluorados de Efecto Invernadero un tributo que grava el consumo del citado producto y que debe repercutirse por el sujeto pasivo, dicho impuesto no formará parte de los ingresos de la empresa. Para reflejar el pasivo que origine al contribuyente el impuesto sobre el que se consulta se podrá utilizar una subdivisión de la cuenta 475. “H.P., acreedora por conceptos fiscales”, no siendo apropiado utilizar la subcuenta 4750. “H.P., acreedora por IVA”, ya que el pasivo con la H.P. no se origina por causa del IVA, siendo irrelevante a estos efectos que el Impuesto sobre los Gases Fluorados de Efecto Invernadero pueda formar parte de la base imponible del IVA.

3.10.2. Consulta 4. BOICAC 98/2014. Sobre el registro contable de la modificación de la base imponible del IVA, en virtud de la emisión de una factura rectificativa.

La interpretación del ICAC sobre el tratamiento contable de las facturas rectificativas y la reducción de la base imponible del IVA, está publicada en la consulta 1 del BOICAC 59 y en la

consulta 3 del BOICAC 62. En la consulta 1/BOICAC 59 se aclara que la regulación sobre facturas rectificativas en ningún caso origina un cambio en el tratamiento contable de estas operaciones. Es decir, la emisión de una factura rectificativa, contablemente sólo dará lugar a los ajustes derivados de las operaciones que hayan dado motivo a su expedición. La segunda cuestión que se plantea versa sobre el adecuado tratamiento contable de la reducción de la base imponible del IVA. En particular, se pregunta acerca de poder reducir la base imponible de este impuesto en ciertos casos como los créditos incobrables, si no se ha hecho efectivo por parte de los clientes el pago de las cuotas repercutidas y concurren una serie de circunstancias. Adicionalmente al reflejo contable de esta situación de riesgo de crédito, en la medida que se produzcan las circunstancias que de acuerdo con la legislación fiscal hagan efectiva la reducción de la base imponible de este impuesto no existiendo duda alguna sobre este aspecto, la empresa deberá registrar la disminución de la partida de deudas con la H.P. por el IVA devengado con motivo de la entrega de bienes o de la prestación de servicios, para lo que podrá emplear la cuenta 477. *“H.P., IVA repercutido”*, recogida en la quinta parte del PGC, que en cualquier caso supondrá una menor deuda con la Administración Pública. La contrapartida será un ingreso que figurará en la cuenta de pérdidas y ganancias, como un ajuste a la imposición indirecta. Todo lo anterior se entiende sin perjuicio de lo establecido por el *“Régimen especial del criterio de caja”* en el IVA, introducido por la Ley 14/2013, de 27 de septiembre, art. 23.

3.10.3. Consulta 7. BOICAC 98/2014. Sobre el tratamiento contable de los créditos fiscales que pueden surgir con ocasión de la sentencia del Tribunal de Justicia de la UE de 27 de febrero de 2014, por la que se declara la ilegalidad del IVMDH.

El IVMDH fue un impuesto vigente en nuestro ordenamiento jurídico 1/1/2002 y el 31/12/2012, que grava, en fase única, las ventas minoristas de determinados hidrocarburos, regulado por la Ley 24/2001, de 27 de diciembre, de medidas fiscales administrativas y de orden social (art. 9). La sentencia del Tribunal de Justicia de la UE, de 27/02/2014, ha venido a declarar contraria al Derecho europeo la normativa reguladora del IVMDH procediendo, en consecuencia, la solicitud de devolución de las cantidades satisfechas por dicho impuesto. El activo por devolución de impuestos se realizará con abono a una cuenta de ingresos del ejercicio, en concreto en la cuenta 778. *“Ingresos excepcionales”* ya que, si bien, el ingreso referido tiene naturaleza tributaria, se trata de un ingreso de cuantía significativa y carácter excepcional que no debe considerarse periódico al evaluar los resultados de la empresa. En el caso que nos ocupa no se puede hablar de error contable o cambio de criterio en la medida que los pagos fueron realizados en cumplimiento de nuestro ordenamiento jurídico interno, pagos que ahora, en virtud del pronunciamiento del Alto Tribunal comunitario, resultan indebidos.

3.10.4. Consulta 5. BOICAC 96/2013. Sobre el tratamiento contable del “Régimen especial del criterio de caja” en el IVA.

Para la contabilización del IVA se debe atender a la NRV 12ª *“IVA, IGIC y otros Impuestos indirectos”* y 14ª *“Ingresos por ventas y prestación de servicio”* del PGC, así como a las definiciones y relaciones contables recogidas en su quinta parte. La corriente real de los bienes o servicios, esto es, el devengo contable de la operación, sigue configurándose como presupuesto del devengo jurídico del IVA en la medida que el devengo del impuesto y, por lo tanto, la fecha a partir de la

cual se desencadenan las obligaciones fiscales reguladas en la ley, se produce en la fecha de cobro o cuando transcurra un determinado plazo desde la operación (31/12 del ejercicio inmediato posterior), lo que antes suceda. Del mismo modo, la repercusión del impuesto deberá efectuarse al tiempo de expedir y entregar la factura correspondiente, a cuyo efecto, también resultará relevante la corriente real de los bienes y servicios. Adicionalmente, no cabe duda que la empresa que recibe el bien o el servicio incurre en la fecha de devengo contable de la operación en una obligación de pago, y que la entidad que lo entrega o presta, de forma recíproca, recibe el oportuno derecho de cobro. Por lo tanto, en ambos casos, deudor y acreedor seguirán contabilizando los hechos descritos en los mismos términos que lo venían haciendo, sin que la entrada en vigor del nuevo régimen suponga un cambio en su tratamiento contable.

Tabla 3.10. Resumen cambios y/o aclaraciones área “Impuestos indirectos”

Normativa Nueva o Resoluciones o Consultas con Incidencia en este Área		Palabras Clave
1	Consulta 2. BOICAC 98/2014 Junio	Contabilización impuesto; subgrupo 47 o 70; medioambiente.
2	Consulta 4. BOICAC 98/2014 Junio	Base imponible; IVA; factura rectificativa; insolvencia.
3	Consulta 7. BOICAC 98/2014 Junio	Créditos fiscales; sentencia; ilegalidad; IVMDH.
4	Consulta 5. BOICAC 96/2013 Diciembre	Criterio caja; IVA; emprendedores; devengo contable.

3.11 Impuesto sobre Beneficios

En el área del Impuesto sobre Beneficios, los principales textos que afectan a la misma son las Consultas 3 y 8 del BOICAC 94/2013; Consulta 1 del BOICAC 92/2012 y la Consulta 5 del BOICAC 89/2012. En su análisis podemos destacar:

3.11.1. Consulta 3. BOICAC 94/2013. Sobre la compensación de bases imponibles negativas de ejercicios anteriores cuando no se hubiera registrado contablemente un crédito por pérdidas a compensar.

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 13^a, se reconocerá el correspondiente activo siempre que resulte probable que la empresa disponga de ganancias fiscales futuras en cuantía suficiente que permitan su aplicación. 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.

3.11.2. Consulta 8. BOICAC 94/2013. Sobre el tratamiento contable de la regularización tributaria especial aprobada por el R.D.-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.

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. Se infiere que las cuentas anuales de la mercantil contienen omisiones o inexactitudes. Para subsanarlas, se atenderá a la NRV 22ª del PGC, aprobado por el R.D. 1514/2007. 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. Dicho importe se contabilizará en la cuenta de pérdidas y ganancias del ejercicio como un gasto por impuesto corriente.

3.11.3. Consulta 1. BOICAC 92/2012. Sobre el tratamiento contable de los gastos financieros que superen la cantidad fiscalmente deducible.

El registro de los gastos financieros debe hacerse, en todo caso, por el importe devengado en el ejercicio con independencia de que una parte no sea deducible. Esta circunstancia, a su vez, originará una diferencia entre el importe contabilizado en la cuenta de pérdidas y ganancias y el deducible fiscalmente, que sin embargo se podrá compensar en los siguientes periodos impositivos, circunstancia que a su vez pone de manifiesto la existencia de una diferencia temporaria deducible, que la empresa tendrá que contabilizar de acuerdo con lo establecido en la NRV 13ª. "Impuestos sobre beneficios" del PGC. En todo caso, en la nota de "Situación fiscal" de la memoria de las cuentas anuales se hará constar la información significativa sobre la operación objeto de consulta, con la finalidad de que aquellas, en su conjunto, reflejen la imagen fiel del patrimonio, de la situación financiera y de los resultados de la empresa.

3.11.4. Consulta 5. BOICAC 89/2012. Sobre el tratamiento contable del impuesto diferido surgido por una operación de compraventa de un inmovilizado entre empresas del grupo, que tributan en régimen de consolidación fiscal.

Debería concluirse que en la sociedad dominante el valor en libros y la base fiscal de la operación coincide, sin que por tanto exista diferencia temporaria alguna ni proceda, en consecuencia, reconocer en el balance de esta sociedad un pasivo por impuesto diferido.

Por el contrario, en la sociedad dependiente que carece de un valor en libros asociado a la operación, habrá surgido una base fiscal negativa que irá disminuyendo a medida que se incorpore la renta a la base imponible del grupo, circunstancia que pondrá de manifiesto la correspondiente diferencia temporaria imponible y, por ello, el correspondiente pasivo por impuesto diferido. Como conclusión, será la sociedad que contabilizó el beneficio la que deberá reconocer en sus cuentas anuales individuales el gasto por impuesto sobre beneficios y el correspondiente pasivo por impuesto diferido.

Tabla 3.11. Resumen cambios y/o aclaraciones área "Impuesto sobre Beneficios"

Normativa Nueva o Resoluciones o Consultas con Incidencia en este Área		Palabras Clave
1	Consulta 3. BOICAC 94/2013 Junio	Compensación; bases imponibles negativas; crédito pérdidas.
2	Consulta 8. BOICAC 94/2013 Junio	Regularización tributaria especial; modelo 750; errores.
3	Consulta 1. BOICAC 92/2012 Diciembre	Gastos financieros no deducibles; art. 20 TRLIS; devengo.
4	Consulta 5. BOICAC 89/2012 Marzo	Impuesto diferido; compraventa inmoviliz.; consolidación fiscal.

3.12 Ingresos por Ventas y Prestación de Servicios

En el área de ingresos por ventas y prestación de servicios, los principales textos que afectan a la misma son la Consulta 5 del BOICAC 98/2014 y las Consultas 6 y 8 del BOICAC 96/2013. En su análisis podemos destacar:

3.12.1. Consulta 5. BOICAC 98/2014. Sobre el adecuado tratamiento contable de un programa de fidelización de clientes mediante la entrega de vales regalo y puntos canjeables por descuentos en ventas futuras.

Los vales regalo que se entregan por la empresa en el momento de realizar la venta del producto, y los puntos canjeables por descuentos en ventas o prestaciones de servicios futuras, constituyen para el cliente el medio de pago que en el futuro aceptará la empresa a cambio de la correspondiente entrega de bienes o prestación de servicios, circunstancia que pone de manifiesto el nacimiento de un pasivo en el momento inicial que se dará de baja cuando el cliente, en ejercicio del derecho recibido, exija a la empresa el cumplimiento de la citada obligación. En consecuencia, si dichos contratos contienen, de manera implícita, varios acuerdos u obligaciones de cumplimiento a ejecutar en diferentes momentos, la empresa deberá asignar el importe de la contraprestación recibida en proporción al valor razonable relativo de las citadas obligaciones, y reconocer el correspondiente pasivo en la medida que de acuerdo con las NRV aplicables a la entrega de bienes y a la prestación de servicios no se hubieran cumplido los requisitos para contabilizar el correspondiente ingreso. Para ello, si el vencimiento de la obligación de cumplimiento diferido es igual o inferior al año y el efecto financiero no fuese significativo, en la valoración del pasivo no será necesario llevar a cabo ningún tipo de descuento.

3.12.2. Consulta 6. BOICAC 96/2013. Sobre la contabilización de las devoluciones de ventas.

Se pregunta acerca del tratamiento contable de las devoluciones de ventas y, en concreto, sobre la posibilidad de efectuar asientos con un importe negativo. En la quinta parte del PGC se incluyen los principales motivos de cargo y abono de las cuentas propuestas, sin que en ninguna de ellas se contemple la posibilidad de efectuar un asiento por un importe negativo. El reflejo contable de las devoluciones de ventas se realizará cargando la cuenta 708. "Devolución de ventas y o.s." con abono a la cuenta del subgrupo 43 que corresponda o a la correspondiente cuenta del subgrupo 57.

Tabla 3.12. Resumen cambios y/o aclaraciones área “Ingresos por ventas y prestación de servicios”

Normativa Nueva o Resoluciones o Consultas con Incidencia en esta Área		Palabras Clave
1	Consulta 5. BOICAC 98/2014 Junio	Fidelización clientes; vales regalo; puntos canjeables; pasivo.
2	Consulta 6. BOICAC 96/2013 Diciembre	Devoluciones ventas; asientos en negativo.
3	Consulta 8. BOICAC 96/2013 Diciembre	Vista en 3.5.

3.13 Provisiones y Contingencias

En el área de Provisiones y Contingencias, los principales textos que afectan a la misma son la Consulta 9 del BOICAC 96/2013 y la Consulta 2 del BOICAC 92/2012. En su análisis podemos destacar:

3.13.1. Consulta 9. BOICAC 96/2013. Sobre el tratamiento contable de un procedimiento de despido colectivo en una Entidad de Derecho Público que aplica el PGC.

El consultante pregunta cuándo debe reconocerse la provisión por indemnizaciones a los trabajadores que van a salir de la entidad como consecuencia del procedimiento de despido colectivo. Con el inicio del procedimiento de despido colectivo y el acuerdo alcanzado con los representantes de los trabajadores, puede considerarse que nace una obligación implícita o tácita, ya que el origen de la misma se encuentra en el hecho de la expectativa válida generada por la empresa al haber dado publicidad al plan de reestructuración, hechos que se producen en el ejercicio 2012, aunque la finalización del presente procedimiento no se produzca hasta el ejercicio 2013. En definitiva, el registro de una provisión por causa de un expediente de regulación de empleo se debe producir tan pronto se cumplan los requisitos apuntados, siempre y cuando, a su vez, se considere probable que los acuerdos alcanzados entre la empresa y los trabajadores cumplen con los requisitos que la autoridad laboral competente exige para emitir el correspondiente informe favorable, que será el que otorgue eficacia jurídica al compromiso implícitamente asumido. Una vez aprobado el expediente de regulación de empleo por la autoridad administrativa competente, la empresa informará de esta circunstancia en la memoria pero, en todo caso, a la vista de la información facilitada en la consulta el pasivo debería lucir en el balance al cierre del ejercicio 2012.

3.13.2. Consulta 2. BOICAC 92/2012. Sobre la posibilidad de registrar un gasto de personal en el ejercicio 2012, en el caso de empresas públicas, por el importe de la paga extraordinaria del mes de diciembre suprimida en virtud del artículo 2.1 del R.D.-ley 20/2012, de 13 de julio, para el personal del sector público.

Se pregunta: a) Si considerando la previsión establecida en el artículo 2.4 del R.D.-ley 20/2012, de 13 de julio, las empresas públicas deben registrar un gasto de personal en el ejercicio 2012 por un importe equivalente a la paga extraordinaria suprimida, y el correspondiente pasivo. b) Si considerando lo indicado en el art. 22 de la Ley 2/2012, de 29 de junio, en los casos en los que la entidad tenga un compromiso de aportación definida, si resulta procedente o no el registro de una provisión por la aportación que se deje de pagar en el año 2012. c) Si considerando lo indicado en el art. 22

de la Ley 2/2012, de 29 de junio, para los casos en los que la entidad tenga asumidos compromisos de prestación definida, ello supone un recorte de prestaciones y por tanto si se ha de reconocer una reducción del plan con efecto en pérdidas y ganancias. En respuesta a la primera cuestión 1.- Considerando el literal del art. 2.4 del R.D.-ley 20/2012, en principio, cabe concluir que junto a la supresión de la paga extraordinaria del mes de diciembre, en los términos acordados en el artículo 2.1, surge una obligación legal sujeta a condición que deberán cumplir las empresas públicas. 2.- Si a la vista de la sujeción/condición a la que se ha ligado el cumplimiento efectivo de la citada obligación, hubiera que concluir que solo existe una obligación posible o, que de existir una obligación presente no es probable la cesión de recursos que incorporen beneficios o rendimientos económicos futuros, la obligación en la que han incurrido las empresas se calificará de contingencia y no procederá contabilizar pasivo alguno. 3.- en el supuesto de que la empresa ya hubiera contabilizado como gasto la parte proporcional de la remuneración suprimida deberá dar de baja el correspondiente pasivo y minorar el citado gasto. En respuesta a la segunda y tercera cuestión, si los efectos jurídicos de la regulación que se ha reproducido suponen, a su vez, una reducción en las aportaciones o prestaciones de jubilación, en el caso de compromisos de aportación definida las empresas no deberán contabilizar un pasivo por la aportación no efectuada en 2012, y en el caso de compromisos de prestación definida las empresas deberán registrar la reducción de las prestaciones del plan con imputación a pérdidas y ganancias. En caso contrario, esto es, en el supuesto de que dicha regulación sólo implique un diferimiento de las cantidades que debían haberse aportado manteniéndose el compromiso de aportación a futuro, las empresas deberán contabilizar los planes de remuneración en los mismos términos que lo venían haciendo, considerando exclusivamente el efecto financiero del citado diferimiento en la aportación a los respectivos planes.

Tabla 3.13. Resumen cambios y/o aclaraciones área "Provisiones y Contingencias"

	Normativa Nueva o Resoluciones o Consultas con Incidencia en esta área	Palabras Clave
1	Consulta 9. BOICAC 96/2013 Diciembre	Despido; entidad derecho público; provisión indemnizaciones.
2	Consulta 2 BOICAC 92/2012 Diciembre	Gasto de personal; empresa pública; paga extraordinaria.

3.14 Gastos del Personal

En el área de Gastos del Personal, los principales textos que afectan a la misma son la Consultas 6 y 9 del BOICAC 98/2014; Consulta 5 del BOICAC 94/2013; Consulta 2 del BOICAC 92/2012 y Consulta 3 del BOICAC 88/2011. En su análisis podemos destacar:

3.14.1. Consulta 6. BOICAC 98/2014. Sobre el tratamiento contable de ciertas cantidades reclamadas a la empresa por la H.P., en concepto de retenciones mal practicadas en las nóminas de ejercicios anteriores.

En la medida que la deuda frente a la H.P. origine el nacimiento de un derecho de cobro frente a los trabajadores, la empresa contabilizará un activo y un pasivo sin que los hechos descritos, por lo tanto, afecten al patrimonio de la entidad sin perjuicio del resultado que posteriormente pueda derivarse de la obligación de estimar el posible deterioro del derecho de cobro frente a los trabajadores.

3.14.2. Consulta 9. BOICAC 98/2014. Sobre el registro contable de los “bonus” o salarios variables en función de objetivos abonados por una empresa a sus empleados.

Con independencia del momento efectivo del pago, el gasto por las remuneraciones a los empleados deberán registrarse en el ejercicio en que se devenga, es decir, en el año 2014, por la mejor estimación del importe a pagar a los empleados, pudiendo utilizar para ello la cuenta 640. “*Sueldos y salarios*”, definida en la quinta parte del PGC, como remuneraciones, fijas y eventuales, al personal de la empresa; con abono a la cuenta 465. “*Remuneraciones pendientes de pago*”. La seguridad social a cargo del empleador se devengará y registrará en el mismo momento del devengo y registro de las remuneraciones a los empleados.

3.14.3. Consulta 5. BOICAC 94/2013. 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.

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 NRV en materia de subvenciones, donaciones y legados recibidos del PGC (R.D. 1514/2007), o en su caso del PGC de Pymes (R.D. 1515/2007). 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.

Tabla 3.14. Resumen cambios y/o aclaraciones área “Gastos de personal”

	Normativa Nueva o Resoluciones o Consultas con Incidencia en este Área	Palabras Clave
1	Consulta 6. BOICAC 98/2014 Junio	Hacienda; retenciones; nóminas; errores.
2	Consulta 9. BOICAC 98/2014 Junio	Salario variable; devengo; deuda; empleados.
3	Consulta 5. BOICAC 94/2013 Junio	Desembolsos; cursos formación; bonificación; seguridad social.
4	Consulta 2. BOICAC 92/2012 Diciembre	Vista en 3.13
5	Consulta 3. BOICAC 88/2011 Diciembre	Vista en 4.1

3.15 Transacciones con Pagos Basados en Instrumentos de Patrimonio

En el área de Transacciones con pagos basados en Instrumentos de Patrimonio, explícitamente, el principal texto que afecta a la misma es la Consulta 2 BOICAC 97/2014.

3.15.1. Consulta 2. BOICAC 97/2014. Sobre el tratamiento contable de los pagos a empleados de una sociedad (filial) con instrumentos de patrimonio concedidos por la sociedad dominante.

La sociedad dominante de un grupo de sociedades acuerda instrumentar un plan de retribución a ciertos empleados del grupo con instrumentos de patrimonio propios de dicha sociedad, es decir, la

obligación de la sociedad dominante se cumple mediante la entrega de instrumentos de patrimonio emitidos por esta sociedad. Dicho plan incluye a empleados que prestan sus servicios en diversas sociedades filiales del grupo. El plan de retribución se instrumenta mediante la entrega a los empleados de opciones a recibir en un futuro acciones de la sociedad dominante, siempre que se cumplan determinados requisitos denominados condiciones de consolidación, referidos a permanencia del empleado en las empresas del grupo y consecución de objetivos societarios individuales o referidos a la comparativa en la evolución de la remuneración al accionista de la sociedad dominante. Por otra parte la sociedad dominante firma con las sociedades filiales distintos acuerdos de "compensación" mediante los cuales éstas deben abonar a la sociedad dominante el coste de la operación calculado como: a) el valor intrínseco del coste del acuerdo, equivalente al valor de mercado de las acciones entregadas, ó b) el valor razonable inicial en la fecha de concesión del acuerdo. A la vista de estos acuerdos de "compensación", se plantean las siguientes cuestiones en relación con la contabilidad de la operación descrita en las sociedades dependientes y en la sociedad dominante. 1º) El acuerdo con las sociedades filiales de compensación a la sociedad dominante, ¿es una operación distinta al plan de retribución con acciones a los empleados, y en consecuencia la sociedad filial debe contabilizar por separado el plan de retribución a los empleados, y el pasivo por la compensación a la sociedad dominante? En este caso, ¿cuál sería la contrapartida del pasivo a contabilizar, y contra qué contrapartida se reconocerían en ejercicios posteriores, antes de la entrega de los instrumentos de patrimonio, las variaciones en el valor del pasivo?. 2º) El acuerdo con las sociedades filiales de compensación a la sociedad dominante, ¿supone por el contrario, que la operación es similar al supuesto en que la sociedad dependiente asume el compromiso de entregar acciones de la sociedad dominante a sus trabajadores, y en consecuencia la operación se debe contabilizar como liquidada en efectivo en los términos de la NRV 17º del PGC?. La extensa respuesta por parte del ICAC a esta consulta y sus preguntas nos lleva a recomendar acudir directamente a la fuente.

Tabla 3.15. Resumen cambios y/o aclaraciones área "Transacciones con Pagos Basados en Instrumentos de Patrimonio"

Normativa Nueva o Resoluciones o Consultas con Incidencia en este Área	Palabras Clave
1 Consulta 2. BOICAC 97/2014 Marzo	Plan retribución; empleados; acuerdos compensación.

3.16 Subvenciones, Donaciones y Legados Recibidos

En el área de subvenciones, donaciones y legados, explícitamente, no existen textos, específicos, con cambios o aclaraciones para el periodo objeto de estudio en esta actualización salvo la Consulta 1 del BOICAC 86/2011 a la cual nos hemos referido en el apartado 3.1.

3.17 Combinaciones de Negocios, Negocios Conjuntos y Operaciones del Grupo

En el área de Combinaciones de Negocios, Negocios Conjuntos y Operaciones del Grupo, los principales textos que afectan a la misma son la Consulta 2 del BOICAC 97/2014; las Consultas 2, 10 y 12 del BOICAC 96/2013; Consulta 4 del BOICAC 92/2012; Consultas 2, 3 y 7 del BOICAC 91/2012; Consultas

3, 4 y 6 del BOICAC 90/2012; Consultas 1 y 5 del BOICAC 89/2012; la Consulta 2 del BOICAC 88/2011; la Consulta 6 del BOICAC 87/2011; la Consulta 5 del BOICAC 86/2011; las Consultas 1 a 25 del BOICAC 85/2011; las Consultas 3 y 9 del BOICAC 84/2010.

3.17.1. Consulta 2. BOICAC 96/2013. Sobre el tratamiento contable de la condonación de un crédito concedido por una sociedad dependiente, al 100%, a la sociedad dominante, y su calificación en la sociedad dominante como ingreso o recuperación de la inversión.

El ICAC ya se pronunció en la consulta 4 BOICAC 79 sobre el tratamiento contable de la condonación de un crédito por una sociedad dependiente a la sociedad dominante. Es preciso determinar si en el momento de la condonación del crédito existían reservas procedentes de beneficios no distribuidos por importe superior al valor del crédito. En la medida que dichas reservas existan nos encontraremos con una distribución de resultados, con independencia de que la filial cuente con una prima de asunción con la que dar de baja el crédito concedido. Desde una perspectiva estrictamente contable, y sobre la base de la prevalencia del fondo, jurídico y económico, de las operaciones regulada en el art. 34.2 del CdC, cualquier operación de reparto de reservas se calificará como de “distribución de beneficios” y, en consecuencia, originará un resultado en el socio, siempre y cuando, desde la fecha de adquisición, la participada haya generado beneficios por un importe superior a los fondos propios que se distribuyen, al margen de cuál sea el origen de las reservas que la sociedad dependiente emplea para tal fin.

3.17.2. Consulta 10. BOICAC 96/2013. Sobre el reflejo contable del importe recibido de la sociedad dominante para el pago de las indemnizaciones al personal en la sociedad dependiente.

En la medida que la filial parece realizar una operación por cuenta de la matriz, esto es, la obligación es de la matriz porque los términos del acuerdo de la filial con sus trabajadores en todo caso deben formalizarse en términos de valor razonable, y un tercero no asumiría contra su propio patrimonio el citado pasivo, la deuda por la indemnización que, en su caso, deba satisfacer en el futuro la filial se reconocerá con cargo al gasto que asumiría un tercero en tal concepto y un activo por el importe de la obligación devengada en la sociedad dominante hasta la fecha en que se produjo la reestructuración del personal.

3.17.3. Consulta 12. BOICAC 96/2013. Sobre el tratamiento contable de la ejecución de una garantía hipotecaria constituida a favor de una sociedad dependiente.

Cuando se produzca la ejecución hipotecaria, la entidad consultante contabilizará la baja del inmueble y reconocerá un resultado por diferencia entre el valor razonable de la contraprestación recibida, en principio, equivalente al importe del derecho de cobro frente a la sociedad dependiente, y el valor en libros que se da de baja. Una vez registrado el activo financiero, la consultante analizará su posible deterioro o pérdida por insolvencia firme en función de la prelación en el cobro que resulte de la situación concursal descrita en la consulta y, en su caso, contabilizará un gasto en la cuenta de pérdidas y ganancias. De acuerdo con lo anterior, en el supuesto de que no se prevea recuperación alguna, el resultado neto de la operación será igual al valor en libros de la finca. Si la pérdida se califica como definitiva y posteriormente se obtiene algún importe de la sociedad dependiente, la consultante reconocerá un ingreso de naturaleza excepcional.

3.17.4. Consulta 4. BOICAC 92/2012. Sobre si determinadas sociedades participadas mayoritariamente por personas físicas vinculadas por una relación de parentesco, constituyen un grupo de sociedades de los previstos en el art. 42 CdC.

La opinión del ICAC sobre la calificación como empresas del grupo a los efectos del art. 42 del CdC de sociedades participadas por familiares próximos está publicada en la consulta 1 del BOICAC 83. En principio, cabe concluir que la calificación como empresas del grupo de un entramado societario es una cuestión de hecho, que viene determinada por la existencia o la posibilidad de control entre sociedades o de una empresa por una sociedad, para cuya apreciación concreta sería preciso analizar todos los antecedentes y circunstancias del correspondiente caso. Las sociedades integradas en lo que podríamos denominar un grupo “familiar”, como regla general, constituyen grupos sometidos a la misma unidad de decisión, que pueden reconocerse a la vista de la coincidencia de las personas que componen los órganos de administración de las empresas, y de las propias relaciones económicas cruzadas que la unidad de decisión teje entre las sociedades titulares de los activos y pasivos que “administran” directa o indirectamente las personas que la conforman, como por ejemplo, mediante el otorgamiento de asistencia financiera mutua o la presencia de estas sociedades en las sucesivas etapas de un determinado proceso productivo. Sin embargo, no es menos cierto que identificar relaciones de subordinación entre ellas puede llevar a un resultado arbitrario o infundado (porque la unidad económica puede adoptar diferentes estructuras jurídicas, en función de los intereses en liza en cada momento), como se puede colegir de la solución legal que se ha seguido para designar a la sociedad que debe informar en la memoria de las cuentas anuales individuales del grupo “ampliado” (la sociedad de mayor activo, ante la imposibilidad de hacer recaer dicha obligación en las personas físicas que ejercen el control de todas ellas).

3.17.5. Consulta 2. BOICAC 91/2012. Sobre el tratamiento contable de la aportación no dineraria de los instrumentos de patrimonio, que otorgan el control sobre una sociedad, cuando la sociedad aportada y la sociedad que recibe la aportación están controladas por la misma persona física.

Dos sociedades, S1 y S2, están controladas por una persona física que posee el 75% y el 80% del capital social de cada una de ellas, respectivamente. En diciembre de 2011, S1 amplía el capital social y recibe como contrapartida exclusivamente la aportación, por parte de la persona física, del 80% del capital social de S2. En la medida que la sociedad consultante era parte integrante de un grupo de coordinación, no existiendo, por tanto, obligación de consolidar, y adicionalmente, salvo que la persona física fuera empresario, tampoco existe la posibilidad de tomar los valores existentes en las cuentas anuales individuales, la sociedad S1 contabilizará la participación adquirida tomando como referencia el patrimonio neto de la sociedad aportada en el porcentaje correspondiente, o, en su caso, el patrimonio consolidado, trayendo a colación por analogía el criterio publicado en la consulta 3 del BOICAC 85.

3.17.6. Consulta 3. BOICAC 91/2012. Sobre el reconocimiento contable de la baja de un inmueble, en la aportación no dineraria a una empresa del grupo.

Una sociedad Z, perteneciente al sector inmobiliario, realiza una aportación no dineraria de un inmueble, incluido dentro de las existencias, en la ampliación de capital que realiza la sociedad W. Ambas

sociedades están controladas por la sociedad M, titular del 75% y del 60% de su capital, respectivamente. El consultante plantea dos cuestiones: 1. Valoración que debe otorgar la aportante Z a las participaciones de W recibidas. 2. Si la baja del inmueble en la sociedad Z origina el reconocimiento de un ingreso como parte integrante de su cifra de negocios. En respuesta a la primera pregunta, de acuerdo con la definición incluida en el apartado 1 de la NRV 19ª. “Combinaciones de negocios” del PGC aprobado por el R.D. 1514/2007, a.) si el inmueble aportado constituye un “negocio”: valorar las acciones recibidas, por el valor en cuentas consolidadas de lo aportado. b.) si el inmueble aportado no constituye un “negocio”: al valor contable de la contraprestación entregada. En respuesta a la segunda pregunta, en la medida que la permuta realizada por la sociedad fuera calificada de “no comercial”, al constituir, en esencia, una mera reorganización jurídica del patrimonio del grupo, también debería llegarse a la conclusión de que en la operación descrita no procede reconocer cifra de negocios. Si por el contrario, la permuta tuviera el carácter de “comercial”, cabría reflejar el correspondiente ingreso.

3.17.7. Consulta 3. BOICAC 90/2012. Sobre el tratamiento contable de los resultados eliminados por la venta de activos entre filiales, al producirse en un ejercicio posterior la venta de la sociedad que adquirió dichos activos.

En principio, el resultado pendiente de realización en la fecha en que se produce la venta de la sociedad dependiente se mostrará formando parte del margen de la explotación, como un resultado por la enajenación del inmovilizado. No obstante, considerando que en aplicación de lo previsto en el art. 31, letra a) de las NFCAC, a los exclusivos efectos de la consolidación, el beneficio o la pérdida que subsista después de practicar los ajustes que se describen en la citada letra, debe mostrarse en la cuenta de pérdidas y ganancias consolidada, con el adecuado desglose, dentro de la partida “*Resultado por la pérdida de control de participaciones consolidadas*”, en el caso que nos ocupa habría que llegar a la misma conclusión y, en consecuencia, el resultado pendiente de realizar por la venta del inmovilizado debería lucir en la citada partida. Por el contrario, si la actividad desarrollada por la filial debe calificarse como una operación “interrumpida”, los ingresos y gastos por naturaleza del negocio en el extranjero, incluido el resultado pendiente de realizar, se presentarían en la cuenta de pérdidas y ganancias consolidada, en un solo importe neto del efecto impositivo, en sintonía con lo dispuesto en el artículo 79 de las NFCAC.

3.17.8. Consulta 4. BOICAC 90/2012. Sobre la valoración de una aportación no dineraria realizada entre empresas del grupo, desde el punto de vista de la sociedad adquirente, cuando la sociedad aportante y la sociedad adquirida están radicadas en el extranjero.

La sociedad consultante es una mercantil española dominante de un subgrupo radicado en España, cuya sociedad dominante está domiciliada en Holanda. La matriz última del grupo es una sociedad alemana. Considerando que la sociedad española está controlada por la holandesa, que a su vez también controla a la entidad portuguesa que será objeto de aportación, y ante la ausencia de unos valores consolidados obtenidos aplicando los criterios recogidos en el CdC y sus disposiciones de desarrollo, cabe concluir que la sociedad española deberá contabilizar las participaciones recibidas por el valor en libros antes de realizarse la operación en las cuentas anuales individuales de la sociedad holandesa.

3.17.9. Consulta 6. BOICAC 90/2012. Sobre las implicaciones contables de la adquisición del control de una sociedad por etapas. En particular, se preguntan las siguientes cuestiones: 1.

Obligación de consolidar cuando la toma de control, por sí sola, origina que se superen los límites de dispensa por razón de tamaño. 2. Valor de la inversión en la sociedad dependiente, en las cuentas anuales individuales de la sociedad dominante.

La sociedad dominante estará obligada a consolidar en el ejercicio en que se produce la citada adquisición y no podrá aplicar el supuesto de dispensa por razón de tamaño. La obligación impuesta a un grupo de sociedades de nueva creación, por toma de control de la dominante sobre la dependiente, no puede diferir de la impuesta a un grupo preexistente que toma el control de otra sociedad, si esta operación, por sí sola, lleva a superar los mencionados límites. Por otro lado, en las cuentas individuales de la sociedad dominante la inversión se contabilizará según establece la NRV 9.2.5 del PGC aprobado por el R.D. 1514/2007, sin que la toma de control, a diferencia de lo que sucede en las cuentas consolidadas, origine revalorización alguna de la participación previa.

3.17.10. Consulta 1. BOICAC 89/2012. Sobre el tratamiento contable de una determinada operación de escisión.

La sociedad "M" es la dominante de un grupo de sociedades cuyo activo se compone de inmuebles (que arrienda a las sociedades "operativas") y de la participación en varias sociedades mercantiles que desarrollan actividades económicas diversas, entre ellas, la inmobiliaria. Los socios de "M", personas físicas vinculadas por una relación de parentesco, han acordado la escisión parcial de la sociedad dominante, en el marco de un plan de reestructuración del grupo, en cuya virtud se crearán dos nuevos grupos, reteniendo la sociedad "M", exclusivamente, la participación en la empresa dedicada a la actividad de promoción inmobiliaria. **1.- Normativa aplicable.** Las operaciones de escisión, aportación no dineraria o fusión en las que la sociedad beneficiaria o absorbente es de nueva creación quedan dentro del ámbito de aplicación de la NRV 21ª.2 si las sociedades que intervienen en la misma se califican como empresas del grupo, de acuerdo con la NECA 13ª del PGC. **2.- La sociedad adquirente en la NRV 19ª.** De conformidad con el apartado 2.1 de la NRV 19ª la empresa adquirente es la que obtiene el control sobre el negocio o negocios adquiridos. En particular, en las combinaciones derivadas de una escisión en las que intervienen dos negocios, la norma aclara que se califica como empresa adquirente el negocio que como consecuencia de la combinación se escinde de la entidad en la que se integraba y obtiene el control sobre otro u otros negocios.

3.17.11. Consulta 2. BOICAC 88/2011. Sobre el tratamiento contable del coste de una posible reestructuración de personal tras la adquisición de un negocio.

La sociedad adquirente solo reconocerá los costes de reestructuración del personal como una provisión si, en la fecha de adquisición, se cumple la definición de pasivo. Es decir, si la adquirente ha desarrollado un plan formal detallado para la reestructuración o suscita una expectativa válida entre los afectados de que la reestructuración se llevará a cabo anunciando públicamente los detalles del plan. En caso contrario, los costes asociados con la reestructuración se reconocerán como un gasto tras la combinación y en el momento en que se incurra en ellos. A estos efectos, los costes "futuros" de un "posible" plan de reestructuración de personal, por sí mismos, no generan una obligación presente con terceros, al margen de que las partes hayan podido considerarlos a la hora de fijar el precio del negocio adquirido. Sin perjuicio de lo anterior, en el supuesto de que a la vista de los términos del

acuerdo pudiera concluirse que la sociedad consultante recibe un activo singular para hacer frente a un posible expediente de regulación de empleo, este importe individualizado, desde una perspectiva contable, se reconocerá como una transacción separada de la combinación de negocios, tal y como indica la NRV 19ª 2.8.c). En el supuesto excepcional de que el valor de los activos identificables adquiridos menos el de los pasivos asumidos sea superior al coste de la combinación de negocios, el exceso se contabilizará en la cuenta de pérdidas y ganancias como un ingreso, salvo en el importe que pueda identificarse como la contraprestación recibida por el adquirente, en una transacción separada, en los términos que se ha expuesto, por haber asumido un negocio deficitario.

3.17.12. Consulta 6. BOICAC 87/2011. Sobre la integración de las operaciones realizadas por una UTE, en la contabilidad de los partícipes.

Las UTES, a efectos mercantiles, no vienen obligadas a formular cuentas anuales, sino que son sus partícipes quienes deben recoger en su contabilidad las operaciones de la UTE, sin perjuicio que si tuvieran que atender otro tipo de obligaciones, por ejemplo, las impuestas por la norma fiscal, deban llevar un reflejo documental de su actividad, en cuyo caso habrá que estar a lo previsto por la normativa correspondiente. Teniendo en cuenta que las UTES no son sujetos contables, para poder llevar un adecuado control interno, éstas normalmente llevarán unos registros auxiliares cuya confección podrá realizarse de forma similar a los libros obligatorios de contabilidad de las empresas. Adicionalmente, se podrían formular unos estados financieros similares a los contenidos en el PGC. Respecto a la forma y contenido de los registros contables que realice la UTE, en sintonía con lo indicado anteriormente, deberían permitir obtener toda la información necesaria para que las empresas que participen en ella puedan posteriormente atender sus obligaciones contables. En cuanto a la integración de la UTE en la contabilidad del partícipe, deberá efectuarse de tal forma que al cierre del ejercicio figuren debidamente registrados y presentados en sus cuentas anuales todos los activos, pasivos, ingresos y gastos en la proporción que le corresponda en los términos indicados en la NRV 20ª.

3.17.13. Consulta 5. BOICAC 86/2011. Sobre el tratamiento contable de la absorción de la sociedad dominante por la sociedad dependiente.

El criterio sobre qué sociedad es la adquirente y qué valores hay que emplear en el asiento de fusión, está publicado en la consulta número 8 y 17 del BOICAC 85, respectivamente. El registro contable de las operaciones debe realizarse atendiendo al fondo económico y jurídico que subyace en las mismas. En las operaciones entre empresas del grupo, la ausencia de intereses contrapuestos requiere extremar la cautela en dicho análisis para evitar que una sucesión de negocios jurídicos y su correspondiente registro contable pudiera ser el medio empleado para contravenir el principio del precio de adquisición, o se emplease para dar cobertura a infracciones de normas imperativas reguladoras de las sociedades de capital, como la prohibición de devolución de aportaciones al margen de una reducción de capital o los límites a la distribución de beneficios y entrega a cuenta de dividendos.

3.17.14. Consulta 1. BOICAC 85/2011. Sobre si la transmisión de un porcentaje de instrumentos de patrimonio que no otorgue el control de la sociedad participada, queda dentro del ámbito de aplicación de las reglas particulares de la NRV 21ª "Operaciones entre empresas del grupo" del PGC, en la redacción introducida por el R.D. 1159/2010, de 17 de

septiembre, a pesar de que antes y después de la operación, las empresas del grupo, en su conjunto, sí que posean el control del citado negocio.

Si se transmiten participaciones sobre una sociedad controlada por el grupo y se cumplen las restantes condiciones que delimitan el alcance de las reglas particulares, esta transacción quedará incluida en el ámbito de aplicación de la NRV 21^a.2 a pesar de que la sociedad adquirente, individualmente considerada, no adquiera el control del citado negocio.

3.17.15. Consulta 2. BOICAC 85/2011. Sobre el impacto del R.D. 1159/2010, de 17 de septiembre, en el acuerdo sobre la fecha de efectos contables de las fusiones entre empresas del grupo aprobadas en el año 2010, cuando bien el proyecto de fusión, o, en su caso, la aprobación por la Junta General, o incluso la inscripción de la operación se ha producido antes del 24 de septiembre de 2010, fecha de publicación del citado real decreto en el BOE.

En todas las operaciones de fusión entre empresas del grupo aprobadas durante el ejercicio 2010, cuyo ejercicio económico se hubiera iniciado el 1/1, la fecha de efectos contables será el 1/1/2010, salvo que la sociedad absorbida se hubiera incorporado al grupo con posterioridad. Si la fusión se hubiese inscrito antes del 25/09/2010 la conclusión no varía.

3.17.16. Consulta 3. BOICAC 85/2011. Sobre el tratamiento contable de la aportación no dineraria a una sociedad del grupo, de la inversión en otra sociedad del grupo que constituye un negocio. Se formulan varias cuestiones relacionadas con la correcta interpretación de la NRV 21^a "Operaciones entre empresas del grupo" del PGC, en la redacción introducida por el R.D. 1159/2010, de 17 de septiembre, en vigor para los ejercicios iniciados a partir del 1/1/2010. Pregunta 1.- Qué criterio debe seguir la sociedad aportante para contabilizar la diferencia que se produce en sus cuentas individuales entre el valor en libros del negocio entregado y el valor de la inversión recibida (que debe valorarse por el valor consolidado de la inversión entregada). Pregunta 2.- Adicionalmente se plantea si el valor de la inversión que se debe tomar como referencia en aquellos casos en los que la sociedad dominante última española no formula cuentas anuales consolidadas, se corresponde con el valor en las cuentas anuales individuales de la aportante, o se podría tomar como referencia dicho valor más el importe correspondiente a la participación en el incremento patrimonial generado por la sociedad aportada desde la fecha de adquisición de la inversión, que, en sustancia, se correspondería con aplicar un valor consolidado. Pregunta 3.- En una aportación no dineraria que se produce en febrero de 2011, cuando las últimas cuentas anuales consolidadas formuladas son las correspondientes al ejercicio 2009, a qué cuentas consolidadas debe entenderse que se refiere la norma y a qué fecha deben referirse las mismas.

En relación a la primera pregunta, la variación de valor se reconocerá en las reservas de la sociedad aportante. En relación con la segunda pregunta, la NRV 21^a.2.1 señala que las cuentas anuales consolidadas que deben utilizarse a estos efectos serán las del grupo o subgrupo mayor en el que se integren los elementos patrimoniales, cuya sociedad dominante sea española y que en aquellos casos en que no exista un valor consolidado, al amparo de cualquiera de los motivos de dispensa previstos

en las normas de consolidación, se tomarán los valores existentes antes de realizarse la operación en las cuentas anuales individuales de la sociedad aportante. En relación con la tercera pregunta, serían los que deberían lucir en las cuentas anuales cerradas a 31/12/2010, considerando, en su caso, la correspondiente amortización en base consolidada y las eliminaciones por operaciones internas hasta la fecha en que se efectúe la aportación.

3.17.17. Consulta 4. BOICAC 85/2011. Sobre el tratamiento contable de la aportación no dineraria de un negocio de “valor negativo”. La consulta versa sobre la correcta interpretación de la NRV 21ª “Operaciones entre empresas del grupo” del PGC, en la redacción introducida por el R.D. 1159/2010, de 17 de septiembre, en vigor para los ejercicios iniciados a partir del 1/1/2010. En el escrito de consulta se recogen los siguientes antecedentes. a) La sociedad A es la dominante al 100% de las sociedades B, C y D. b) Las sociedades dependientes B, C y D constituyen un negocio. c) La sociedad A realiza una aportación no dineraria conjuntamente de B y D a la sociedad C. d) Antes de la aportación, los valores por los que A, en sus cuentas individuales, tiene registradas sus inversiones en B y D son positivos. Sin embargo, el valor del negocio D en el consolidado del Grupo, es negativo, si bien el valor consolidado de B es positivo y superior, en valor absoluto, al de D. A la vista de estos hechos, se pregunta sobre el tratamiento contable de la operación en la sociedad C y en la sociedad A.

Cabe señalar que la sociedad C deberá aplicar el criterio recogido en el apartado 2.1 de la NRV 21ª, circunstancia que en relación con la sociedad D pondrá de manifiesto la asunción de un pasivo, siempre que la sociedad C asuma el compromiso de absorber las citadas pérdidas, y el reconocimiento de la participación por un importe insignificante.

La sociedad A dará de baja su participación en las sociedades aportadas y, en su caso, la correspondiente provisión, y reconocerá la inversión por el importe agregado por el que se reconozcan las sociedades B y D en la sociedad C.

3.17.18. Consulta 5. BOICAC 85/2011. Sobre el tratamiento contable de la reorganización de un grupo de sociedades, cuando se suceden operaciones de compraventa y aportación no dineraria, existiendo distintos niveles de consolidación. A continuación se reproducen los antecedentes incluidos en el escrito de consulta: a) S1 es una sociedad dominante de un grupo en España y sus sociedades dependientes son SX y S2. El valor de las acciones de SX en los libros individuales de S1 asciende a 100 u.m. El valor de SX en el consolidado de S1 es de 120 u.m, el valor razonable es 150 u.m y su valor contable en libros de SX es 80 u.m. S2 es, a su vez, una sociedad española dominante de un subgrupo. b) S1 vende a S2 la participación en SX a su valor razonable de 150 u.m. Posteriormente, S2 hace una aportación no dineraria a una de sus dependientes C, consistente en entregarle el 100% de las acciones de SX a cambio de acciones nuevas de C, la cual amplía su capital social en 150 u.m. (el texto esquema sobre los hechos). En relación con estas transacciones, se pregunta: 1. Si la sociedad S2 formulase cuentas anuales consolidadas después de la aportación, por qué importe debería valorar la participación en SX. 2. Cómo debe contabilizar la sociedad C su participación en SX. 3. Si la sociedad C formulase cuentas anuales consolidadas, por qué importe debería valorar los activos netos de SX. Esta misma pregunta surge en el caso

en que C y SX se fusionaran. 4. Por último, se pregunta cuáles serían las respuestas si S1 no fuera española.

La sociedad S2 deberá aplicar los criterios generales recogidos en las NFCAC. A los efectos de aplicar el método de adquisición regulado en los artículos 22 y ss. de las citadas normas, el coste de la "Combinación de negocios" en las cuentas anuales consolidadas de S2 será de 150 u.m. La sociedad C deberá contabilizar su participación en SX por el valor consolidado de los activos netos de SX en la sociedad S1, es decir, 120 u.m, de acuerdo con lo dispuesto en la NRV 21ª.2.1. Sin embargo, la sociedad S2 no aplicará ese mismo criterio al haberse producido una transmisión interna en virtud de una operación excluida de las reglas particulares, como paso previo a la aportación no dineraria. En caso contrario se originaría una disminución en las reservas de la sociedad S2 contraria a la *ratio legis* de la NRV 21ª.2. En este supuesto se deberá tomar el valor consolidado de la sociedad SX en las cuentas anuales consolidadas de la sociedad S2. Si la sociedad C formulase cuentas anuales consolidadas o absorbiese a la sociedad SX sería de aplicación el artículo 40.2 de las NFCAC, es decir, se tomarían los valores de las cuentas consolidadas de la sociedad S1. En cuanto a las respuestas a estas preguntas si la sociedad S1 no fuera española. En este supuesto el coste de la combinación de negocios en las cuentas consolidadas de S2 será de 150 u.m. y este mismo importe es el que debería emplearse para contabilizar la posterior aportación no dineraria en C o la fusión con la SX a los efectos de calcular los correspondientes valores consolidados.

3.17.19. Consulta 6. BOICAC 85/2011. Sobre el tratamiento contable que debe aplicarse en la fusión entre una sociedad dominante y su dependiente cuando la citada vinculación se origina en virtud de una operación de compraventa, cuando con carácter previo a la operación ambas sociedades están integradas en un grupo superior.

Si se produce una transmisión entre sociedades del grupo de la participación en otra sociedad del grupo, en virtud de una operación de compraventa, y la posterior fusión de ambas sociedades, dominante-dependiente, el coste de la inversión en la sociedad dependiente (absorbida) y el valor razonable de los activos netos de esta última, a los efectos de aplicar el método de adquisición, serán los existentes en la fecha en que se realiza la compraventa. A tal efecto, para considerar que la vinculación se produce en virtud de una operación de compraventa el porcentaje de participación adquirido deberá representar, al menos, el 51% de los derechos de voto.

3.17.20. Consulta 7. BOICAC 85/2011. Sobre el tratamiento contable de lo que el consultante denomina "transacciones mixtas" entre empresas del grupo. En particular, se pregunta sobre el tratamiento contable de las siguientes operaciones:

a) Aportación no dineraria del 60% de una inversión en una sociedad dependiente que constituye un negocio y compraventa mediante una transacción monetaria del restante 40%. b) Aportación no dineraria del 40% de una inversión en una sociedad dependiente que constituye un negocio y compraventa mediante una transacción monetaria del restante 60%. c) Compraventa del 100% de una sociedad dependiente que constituye un negocio, mediante una transacción monetaria por los valores consolidados, 120 u.m, cuando el valor razonable es 150 u.m. d) Criterio que debe seguirse en la posterior fusión de la sociedad dominante y dependiente en cada uno de los citados casos. e) Por último se pregunta sobre el tratamiento contable en las fusiones entre sociedades del grupo cuando

la sociedad absorbente no posee la totalidad de las participaciones de la sociedad absorbida, sino que otra sociedad del grupo posee una participación minoritaria y por tanto debe compensar a ésta en efectivo por la pérdida patrimonial sufrida.

Respuesta a) y b). La aportación no dineraria del 60% de una inversión en una sociedad dependiente, que constituye un negocio, y la compraventa mediante una transacción monetaria del restante 40% debe contabilizarse aplicando a la aportación no dineraria la norma particular recogida en el apartado 2.1 de la NRV 21ª del PGC, y la compraventa por su valor razonable. Este mismo criterio debería seguirse en el supuesto de que a través de la aportación se transmitiese el 40% de los derechos de voto y mediante la compraventa el 60% restante. **Respuesta c)** la participación que es objeto de transferencia por compraventa será el porcentaje que represente el precio acordado en relación al valor razonable de la inversión que, de acuerdo con los datos facilitados por el consultante, asciende al 80% de los instrumentos de patrimonio. **Respuesta d)** En la posterior fusión deberán emplearse los valores consolidados del grupo o subgrupo superior radicado en España, considerando las siguientes precisiones: 1. Si la vinculación directa se ha producido entregando una contraprestación distinta a los instrumentos de patrimonio de la adquirente, los valores consolidados del negocio adquirido serán los que lucirían en las cuentas consolidadas del subgrupo formado por la sociedad dominante y dependiente que participan en la operación, aplicando el régimen general regulado en las NFCAC considerando como fecha de adquisición aquella en la que nace la relación directa de las sociedades dominante y dependiente que participan en la operación. Para poder considerar que se ha producido la citada vinculación, el porcentaje de instrumentos de patrimonio adquiridos deberá representar, al menos, el 51% de los derechos de voto de la sociedad dependiente. 2. En caso contrario, serán de aplicación los criterios recogidos en el artículo 40.2 de las NFCAC.

Respuesta e) Si la sociedad dominante participa de forma directa en la dependiente, al menos, en un 51%, los elementos patrimoniales de esta última se deben integrar por los valores en las cuentas anuales consolidadas, considerando que la adquisición minoritaria del 49% debe tratarse de forma similar a una adquisición de socios externos. Si la sociedad absorbente no participa de forma directa en la absorbida, al menos, en un 51%, con carácter general, los elementos patrimoniales de esta última se valorarán por su valor razonable en la fecha en que se produce la fusión.

3.17.21. Consulta 8. BOICAC 85/2011. Sobre el tratamiento contable de una fusión entre una sociedad dependiente y su dominante inmediata siendo esta relación anterior a la fecha en la que entran en un grupo superior. [...]. La sociedad B, una sociedad tenedora de acciones y sin actividad propia, compró la participación del 80% de C a un tercero en 2007. En esta combinación de negocios surgió un fondo de comercio que figuraba de forma explícita en el consolidado de B elaborado bajo las Normas para la Formulación de las Cuentas Anuales Consolidadas (NFCAC) aprobadas por el Real Decreto 1815/1991, de 20 de diciembre. Posteriormente, en el año 2008, la sociedad A adquirió el 100% de la sociedad B y durante el ejercicio 2009 el restante 20% de C mediante la compraventa de la participación minoritaria al tercero. Estas dos adquisiciones se han contabilizado en las cuentas anuales consolidadas de la sociedad A del ejercicio 2009 tomando como referente la doctrina del ICAC incluida en la Nota publicada en su Boletín 75. En junio de 2010, las sociedades B y C se fusionan. A la vista de esta descripción, se pregunta: a) Sobre el tratamiento contable de la fusión de las sociedades B y C en el caso de que la sociedad B tuviese que adquirir a la sociedad A el 20% de su participación en C entregando activos

monetarios. b) Si la sociedad A tuviera el 100% de B y de C mediante participaciones directas, en la fusión de estas dos sociedades, sería de aplicación el apartado 2.2.1.b) de la NRV 21ª y se deberían aflorar los valores del “consolidado superior”, es decir, los reconocidos en las cuentas anuales consolidadas de la sociedad A. La pregunta versa sobre qué valores del “consolidado superior” se deben incluir, solo los referidos a la sociedad absorbida o también los de la sociedad absorbente.

En respuesta a a) la sociedad B contabilizará los elementos patrimoniales del negocio C por los valores atribuidos a este negocio en las cuentas consolidadas de la sociedad A. La adquisición del 20% de la participación en C a la sociedad A entregando activos monetarios (es decir, efectivo o un derecho de cobro) deberá contabilizarse de forma similar a una adquisición de socios externos. En respuesta a b) la NRV 21ª.2.2.1 establece los criterios a seguir para contabilizar los elementos patrimoniales de la sociedad “adquirida” en las fusiones de una sociedad dominante y su dependiente, y cuando la operación se produce entre otras empresas (dependiente-dependiente). En ambos casos, la referencia a la sociedad adquirida debe entenderse realizada a la adquirida legal.

3.17.22. Consulta 9. BOICAC 85/2011. Sobre el tratamiento contable de una fusión entre dos sociedades del grupo que constituyen un negocio, que viene precedida de una aportación no dineraria de la sociedad dominante. En particular, se plantea el caso de un grupo formado por una sociedad A que participa en dos sociedades dependientes B y C en un porcentaje del capital social inferior al 100%. La sociedad A acuerda, junto con los socios minoritarios de C, aportar la totalidad de las acciones de C a la sociedad B, procediéndose a ampliar el capital de esta última por el valor real de las acciones aportadas. En relación con estos hechos, se pregunta sobre el tratamiento contable de la posterior fusión entre las sociedades B y C.

La sociedad B contabilizará la inversión en C de acuerdo con lo dispuesto en la NRV 21ª.2.1. La sociedad A reconocerá la participación adicional en B por el mismo importe. Si se produjese alguna diferencia entre la cuantía de la ampliación de capital que realiza B y el valor por el que tiene que contabilizar las acciones recibidas, la diferencia se reconocerá en una cuenta de reservas. En la posterior fusión entre ambas sociedades, habrá que considerar el criterio recogido en el artículo 40.2 de las NFCAC aprobadas por el R.D. 1159/2010, y la analogía que existe entre la operación descrita y la fusión de las citadas sociedades sin que previamente se hubiera producido la aportación no dineraria. De acuerdo con estos antecedentes, la fusión entre B y C se contabilizará como sigue: a) La sociedad B (dominante) absorbe a la sociedad C (dependiente). Los elementos patrimoniales de la sociedad C se reconocerán por los valores existentes en las cuentas anuales consolidadas de la sociedad A. Los elementos patrimoniales de la sociedad B mantendrán su valor en libros. b) La sociedad C (dependiente) absorbe a la sociedad B (dominante). Los elementos patrimoniales de la sociedad B se reconocerán por los valores existentes en las cuentas anuales consolidadas de la sociedad A. Los elementos patrimoniales de la sociedad C mantendrán su valor en libros. Por el contrario, si la sociedad A no formulase cuentas anuales consolidadas los elementos patrimoniales de C o de B, independientemente de cuál sea el sentido de la operación (es decir, al margen de que B absorba a C o de que sea C quien absorba a B), se contabilizarían por su valor en cuentas individuales.

3.17.23. Consulta 10. BOICAC 85/2011. Sobre el tratamiento contable de las operaciones de fusión y escisión de elementos patrimoniales que no constituyen un negocio. En particular, se formulan las siguientes preguntas. 1.Cuál es el adecuado tratamiento contable de las

operaciones de escisión, reducción de capital y dividendos en especie en forma de activos no monetarios que no constituyen un negocio. 2. Qué criterios son aplicables en las operaciones de fusión entre empresas del grupo cuando los elementos patrimoniales que se transmiten no constituyen un negocio.

1.- Transacciones de escisión, reducción de capital y dividendos en especie. La reducción de capital en la sociedad "transmitente" deberá contabilizarse en sintonía con el criterio publicado en la consulta 2 del BOICAC 55. La sociedad receptora contabilizará la operación de acuerdo con el criterio recogido en la consulta 2 publicada en el BOICAC 40. En relación con el reparto de dividendos, la sociedad que distribuye el resultado contabilizará la operación de acuerdo con el criterio publicado en la consulta 3 del BOICAC 32. La sociedad que recibe el dividendo aplicará el criterio general regulado en la NRV 9ª.2.8.

2.- Fusiones entre empresas del grupo. Las operaciones de fusión entre empresas del grupo en las que los elementos patrimoniales adquiridos no constituyen un negocio deben contabilizarse aplicando las reglas generales reproducidas en la presente respuesta y la doctrina del ICAC sobre las aportaciones no dinerarias, en función de que la contraprestación entregada consista en instrumentos de patrimonio propio (véase lo indicado para la sociedad que recibe la aportación no dineraria en la consulta 9 BOICAC 84) o pueda identificarse parcialmente como una operación de permuta cuando la sociedad adquirente participe en la transmitente (véase lo indicado para la sociedad receptora en las reducciones de capital).

3.17.24. Consulta 11. BOICAC 85/2011. Sobre el tratamiento contable de las escisiones de negocios desde el punto de vista de la sociedad que participa en la sociedad escindida.

Las operaciones de escisión, en la medida en que pongan de manifiesto una reducción de capital en la sociedad escindida deberán tratarse en sintonía con lo indicado para estas operaciones, tanto en el socio como en la sociedad que reduce capital. En consecuencia, será preciso traer a colación la doctrina del ICAC sobre las operaciones de reducción de capital. De acuerdo con esta doctrina, la sociedad que participa en la sociedad escindida contabilizará la operación en sintonía con el criterio recogido en la consulta 2 publicada en el BOICAC 40.

3.17.25. Consulta 12. BOICAC 85/2011. Sobre el tratamiento contable de la distribución de un dividendo en especie que se materializa en un negocio desde la perspectiva de la sociedad que recibe el dividendo.

Para los ejercicios iniciados a partir del 1/1/2010, la valoración contable del citado derecho es la incluida en la NRV 21ª.2.3 que a su vez se remite al apartado 2.2. Adicionalmente, considerando que las normas de consolidación desconocen la operación económica del reparto de un dividendo, que se elimina contra reservas, al interpretar la NRV 21ª.2.3 hay que razonar desde esta perspectiva y en consecuencia contabilizar igualmente el negocio recibido con abono a reservas.

3.17.26. Consulta 13. BOICAC 85/2011. Sobre el criterio de registro de los efectos contables de una escisión en la que la beneficiaria es una sociedad de nueva creación. En el escrito de consulta se recogen los siguientes antecedentes. Una sociedad X propietaria desde hace años de una sociedad A inactiva y de otra B, cuya actividad se reparte en tres negocios decide segregar dos de ellos, para lo cual, en el mes de junio de 2010 la sociedad X constituye la sociedad C y acuerda la escisión parcial de la sociedad B. Un negocio se adquiere por la socie-

dad C y el otro por la sociedad A. En particular, se pregunta el criterio contable a seguir para identificar la fecha de efectos contables en estos casos. 1. La beneficiaria de la escisión es la sociedad A. 2. La beneficiaria de la escisión es la sociedad C. 3. En particular se pregunta si en la cuenta de pérdidas y ganancias de la sociedad X debe lucir al cierre del ejercicio algún gasto o ingreso de los negocios escindidos. 4. La beneficiaria es la sociedad C pero junto a la escisión se produce la aportación dineraria de un tercero ajeno al grupo que obtiene una participación minoritaria en el capital social de C y, en consecuencia, en los resultados del ejercicio. 5. Por último se plantea la duda sobre el criterio a seguir en el supuesto de que la adquisición del negocio por C se hiciera a través de una aportación no dineraria.

Independientemente de que la sociedad beneficiaria de la escisión sea una sociedad preexistente u otra de nueva creación, la fecha de efectos contables será la del inicio del ejercicio salvo que el negocio adquirido se hubiera incorporado al grupo durante el mismo, en cuyo caso, la fecha de efectos contables será la fecha de adquisición. El registro contable de los efectos retroactivos de la operación se realizará en sintonía con el criterio regulado en el apartado 2.2 de la NRV 19ª. "Combinaciones de negocios". Al cierre del ejercicio la sociedad X no mostrará ningún gasto ni ingreso del negocio escindido en su cuenta de pérdidas y ganancias. Este régimen mercantil no se extiende a las aportaciones no dinerarias. Por tanto, el tratamiento de los efectos contables en estas últimas seguirá el criterio general regulado en el PGC.

3.17.27. Consulta 14. BOICAC 85/2011. Sobre los criterios de presentación de las cifras comparativas del ejercicio anterior cuando se crea una nueva sociedad mediante aportación no dineraria o escisión. Pregunta 1.- Se pregunta si en las operaciones en las que se crea una nueva sociedad mediante aportación no dineraria, fusión o escisión entre empresas del grupo de elementos patrimoniales que constituyen un negocio y que no es una inversión que otorga control, habría que aplicar criterios similares a los establecidos para las adquisiciones inversas y presentar las cuentas anuales de la nueva sociedad como si fuesen una continuación del negocio aportado y por tanto presentar los saldos comparativos del mismo. Pregunta 2.- En segundo lugar se consulta sobre el criterio contable que debe seguirse respecto a la información comparativa en aquellos casos en los que se crea una nueva sociedad mediante la aportación no dineraria, fusión o escisión de varios negocios, en los que según lo dispuesto en el apartado 2.1 de la NRV 19ª. "Combinaciones de negocios" del PGC aprobado por R.D. 1514/2007, de 16 de noviembre, hay que identificar la empresa adquirente.

En respuesta a la primera pregunta, en las cuentas anuales del primer ejercicio de la sociedad de nueva creación no deberá mostrarse información comparativa. En respuesta a la segunda pregunta, se le aplicará el apartado 10 de la NECA 5ª. Normas comunes al balance, la cuenta de pérdidas y ganancias, el estado de cambios en el patrimonio neto y el estado de flujos de efectivo, incluida en la tercera parte del PGC.

3.17.28. Consulta 15. BOICAC 85/2011. Sobre el tratamiento contable de los ajustes de consolidación en la aplicación de los valores consolidados en operaciones entre empresas del grupo.

La incorporación de los ajustes exige que el resultado y el elemento patrimonial que incorpora la ganancia o la pérdida a eliminar se refieran a las sociedades que participan en la operación. En caso

contrario, podría producirse una disminución en las reservas contraria a la *ratio legis* de la NRV 21ª. En consecuencia, los resultados por operaciones internas que deben eliminarse son los originados en las operaciones realizadas entre los negocios que intervienen en la operación, siempre que formasen parte del grupo en la fecha en que se produjo la transacción que originó el resultado.

3.17.29. Consulta 16. BOICAC 85/2011. Sobre la correcta interpretación de la referencia al “grupo superior” en la Disposición transitoria sexta del R.D. 1159/2010, de 17 de septiembre.

El grupo al que se refiere la disposición transitoria sexta es el superior radicado en España. Si se adquirieron sociedades antes de que la dominante esté siendo consolidada en el citado grupo, los valores que deben emplearse en el posterior asiento de fusión serán los incluidos en las cuentas consolidadas del grupo superior. Independientemente de que las sociedades se adquieran antes o después de que la dominante esté siendo consolidada en un grupo superior, cuando se produzca dicha adquisición, el tratamiento contable será equivalente, es decir, los citados negocios deberán valorarse por el importe atribuido en la última adquisición.

3.17.30. Consulta 17. BOICAC 85/2011. Sobre la correcta interpretación de la referencia a los valores consolidados en la NRV 21ª. “Operaciones entre empresas del grupo” del PGC, en la redacción introducida por el R.D. 1159/2010, de 17 de septiembre, en vigor para los ejercicios iniciados a partir del 1 de enero de 2010.

La NRV 21ª.2.2.1.a) dispone que, con carácter general, en las operaciones entre empresas del grupo en las que intervenga la empresa dominante del mismo o la dominante de un subgrupo y su dependiente, directa o indirectamente, los elementos patrimoniales adquiridos se valorarán por el importe que correspondería a los mismos, una vez realizada la operación, en las cuentas anuales consolidadas del grupo o subgrupo. Las cuentas anuales consolidadas que deben utilizarse a estos efectos son las del grupo o subgrupo mayor en el que se integren los elementos patrimoniales, cuya sociedad dominante sea española. Esto es, el grupo o subgrupo español superior. A su vez, en los supuestos de dispensa, en la práctica pueden presentarse dos situaciones: a) la dominante última española está dispensada de consolidar por razón de subgrupo. En este caso, se tomarán los valores existentes antes de realizarse la operación en las cuentas anuales individuales de la sociedad adquirida, salvo que la sociedad dominante española formule unas cuentas consolidadas que integren el negocio adquirido de acuerdo con lo dispuesto en las NFCAC. b) la dominante última española está dispensada de consolidar por razón de tamaño. En este caso, podrá optarse por emplear los valores existentes antes de realizarse la operación en las cuentas anuales individuales de la sociedad adquirida, o por emplear los valores consolidados del negocio adquirido aplicando los criterios generales incluidos en las NFCAC.

3.17.31. Consulta 18. BOICAC 85/2011. Sobre el tratamiento contable de la creación de una sociedad como medio para la posterior enajenación de un negocio del grupo.

Cuando la sociedad de nueva creación que adquiere el negocio se configure como un mero vehículo con el objetivo de enajenar sus instrumentos de patrimonio a terceros, lo que en el fondo determinará la enajenación indirecta del negocio objeto de la transacción, la correcta interpretación de los hechos debería llevar a concluir que, en esencia, la nueva sociedad no forma parte del grupo cuando recibe el negocio, porque el control se ha cedido en virtud del acuerdo marco que soporta la transacción y,

en consecuencia, que la adquisición original quedaría fuera del alcance de la NRV 21ª.2. En todo caso, para poder concluir que la transacción queda fuera del alcance de la NRV 21ª, los instrumentos de patrimonio de la sociedad vehículo se deberán haber enajenado a un tercero antes de la formulación de las cuentas anuales del ejercicio en que se transmitió el negocio a la citada sociedad instrumental.

3.17.32. Consulta 19. BOICAC 85/2011. Sobre si sería admisible que una entidad de nueva creación se califique como adquirente.

Cuando se constituya una nueva empresa, con carácter general ésta no podrá calificarse como adquirente, salvo que adquiriese el control efectivo de las entidades que participan en la operación. Esto es, que lejos de constituir una mera simulación, en la nueva entidad radique el control del grupo, habiéndolo perdido los antiguos socios o propietarios de las citadas entidades. Sin embargo, en el contexto de la NRV 21ª.2 las sociedades de nueva creación, con carácter general, gozarán de la calificación de sociedad adquirente porque en las operaciones que en ella se regulan el control del citado negocio, antes y después de que se produzca la transacción, lo mantienen las mismas personas físicas o jurídicas. Por ello, a diferencia de lo que sucede en la NRV 19ª, la referencia a la sociedad adquirente debe entenderse realizada a la adquirente legal y no a la económica.

3.17.33. Consulta 21. BOICAC 85/2011. Sobre la posible utilización de las cuentas anuales consolidadas de una sociedad española formuladas aplicando las NIIF-UE a efectos de la NRV 21ª. “Operaciones entre empresas del grupo” del PGC aprobado por el R.D. 1514/2007. En particular, se pregunta lo siguiente: 1. Si se pueden utilizar unas cuentas consolidadas NIIF-UE si la dominante es española y no difieren de manera significativa respecto de lo que sería un consolidado formulado con las normas de consolidación que desarrollan el CdC. 2. Si sería posible utilizar estas cuentas anuales consolidadas NIIF-UE, si las mismas difirieran significativamente de lo que sería un consolidado formulado con las normas de consolidación que desarrollan el CdC, pero no difirieran significativamente a los efectos de la valoración del negocio objeto de la transacción. 3. Si sería posible utilizar estas cuentas consolidadas si difirieran significativamente respecto de lo que sería un consolidado formulado con las normas de consolidación que desarrollan el CdC, pero se dispusiera de una conciliación detallada que permitiera ajustar las diferencias a los efectos de la valoración del negocio objeto de la transacción.

De la exposición de motivos del R.D. se deduce la posibilidad de que puedan emplearse los valores consolidados incluidos en unas cuentas formuladas aplicando las NIIF-UE, siempre que la información consolidada no difiera de la que se hubiera obtenido aplicando las NFCAC aprobadas por el R.D. 1159/2010, de 17 de septiembre. A tal efecto, cualquiera de los procedimientos descritos por el consultante para obtener dichos valores puede considerarse válido siempre que los importes empleados se soporten en las valoraciones más recientes incluidas en la información financiera consolidada de que disponga la entidad.

3.17.34. Consulta 22. BOICAC 85/2011. Sobre el tratamiento contable de la adquisición de influencia significativa por etapas.

El art. 54 de las NFCAC aprobadas por el R.D. 1159/2010, regula la primera aplicación del procedimiento de puesta en equivalencia. En la fecha en la que se adquiere la influencia significativa los

ingresos y gastos directamente reconocidos en el patrimonio neto vinculados a la participación previa se mantendrán en éste hasta que se produzca alguna de las circunstancias descritas en el apartado 2.5.3 de la NRV 9ª del PGC.

3.17.35. Consulta 23. BOICAC 85/2011. Sobre el tratamiento contable de los ajustes por cambios de valor en la pérdida de influencia significativa y control conjunto.

Se atenderá al art. 58.3 de las NFCAC. A los exclusivos efectos de la consolidación, la sociedad dominante deberá revalorizar la inversión contabilizada en cuentas individuales empleando como contrapartida la parte proporcional de los ajustes por cambios de valor pendientes de imputar a la cuenta de pérdidas y ganancias en la fecha en que se produce la salida del perímetro de la consolidación. Dicha inversión, con carácter general, se clasificará en la cartera de activos financieros disponibles para la venta, por tanto, las posibles situaciones que podrían plantearse en la práctica después de la valoración inicial serían las siguientes: a) La inversión se valora a valor razonable (no será necesario que la empresa proceda a su reconocimiento expreso a efectos consolidados). b) La inversión se valora al coste (será preciso reconocer los citados ajustes).

3.17.36. Consulta 24. BOICAC 85/2011. Sobre la utilización de las cuentas anuales individuales de subgrupos de asociadas y negocios conjuntos.

Según lo dispuesto en los art. 50 y 52 de las NFCAC, las cuentas de la sociedad multigrupo o asociada a incorporar por aplicación del método de puesta en equivalencia o integración proporcional, cuando éstas formen grupo, serán las cuentas anuales consolidadas de dicha sociedad. En el supuesto de que las citadas cuentas no se formularan, al amparo de cualquiera de los motivos de dispensa previstos en las normas de consolidación, se tomarán las cuentas anuales individuales. En relación con lo anterior se pregunta si este criterio se debe entender como una opción o como una obligación, y si sería igualmente aplicable a las sociedades extranjeras que presentan estados financieros y no cuentas anuales. La norma obliga a que las cuentas que deben emplearse sean las consolidadas, salvo que no se formularan al amparo de cualquiera de los motivos de dispensa previstos en nuestra legislación. Es decir, el criterio no es opcional para las sociedades multigrupo o asociadas que formen cuentas anuales consolidadas. Por el contrario, si la sociedad está dispensada de la obligación de consolidar, podrá optarse por emplear las cuentas anuales individuales o por formular unas cuentas anuales consolidadas. En relación con las sociedades extranjeras el objetivo de imagen fiel exige considerar el mismo criterio, si bien en este caso los motivos de dispensa lógicamente serán los regulados por la normativa que resulte aplicable a las citadas sociedades.

3.17.37. Consulta 9. BOICAC 84/2010. Sobre el tratamiento contable de una aportación no dineraria en una ampliación de capital, desde la perspectiva de la sociedad aportante.

Una sociedad X aporta un terreno en la ampliación de capital que realiza otra sociedad Y. En la consulta se indica que ambas sociedades son “claramente vinculadas”, sin embargo, no se define el nivel de vinculación. En aplicación de la NRV 9ª, en particular, lo previsto en su apartado 2.5, la sociedad aportante incluiría las participaciones en la categoría de inversiones en el patrimonio de empresas del grupo, multigrupo y asociadas, valorándolas, en principio, por el valor razonable de la contraprestación entregada. No obstante, dado que la aportación no dineraria parece que se realiza a una empresa del grupo, para otorgar el adecuado tratamiento contable a los hechos descritos por el consultante debería traerse a colación la

doctrina del ICAC incluida en la consulta 6 del Boletín 74, en cuya virtud, el criterio a seguir en estos casos debe ser análogo al que se da a las permutas de inmovilizado, lo que implica que cuando tenga carácter de permuta no comercial, situación que aplicando por analogía el criterio recogido en la citada consulta puede ser frecuente cuando la aportación se realice a una empresa del grupo, la inversión se reflejará en la sociedad X al valor contable de la contraprestación entregada, sin que se produzca un resultado contable.

Tabla 3.17. Resumen cambios y/o aclaraciones área “Combinaciones de Negocios, Negocios Conjuntos y Operaciones del Grupo”

Normativa Nueva o Resoluciones o Consultas con Incidencia en este Área		Palabras Clave
1	Consulta 2. BOICAC 96/2013 Diciembre	Condonación crédito; dominante a dependiente; ingreso.
2	Consulta 10. BOICAC 96/2013 Diciembre	Importe de dominante; pago indemnizaciones; personal.
3	Consulta 12. BOICAC 96/2013 Diciembre	Ejecución garantía hipotecaria; sociedad dependiente.
4	Consulta 4. BOICAC 92/2012 Diciembre	Grupo “familiar”; art. 42 CdC; grupo ampliado;
5	Consulta 2. BOICAC 91/2012 Septiembre	Aportación no dineraria; acciones empresa grupo; consolidar.
6	Consulta 3. BOICAC 91/2012 Septiembre	Baja inmueble; aportación no dineraria; activo “negocio”; INCN.
7	Consulta 3. BOICAC 90/2012 Julio	Resultados; ventas; filiales; cuentas consolidadas; empresas grupo
8	Consulta 4. BOICAC 90/2012 Julio	Empresas grupo; aportación no dineraria; sociedad en extranjero.
9	Consulta 6. BOICAC 90/2012 Julio	NFCAC; obligación consolidar; combinaciones negocios etapas.
10	Consulta 1. BOICAC 89/2012 Marzo	Escisión; combinación negocios; inmuebles; grupo ampliado.
11	Consulta 2. BOICAC 88/2011 Diciembre	Combinación negocios; Adquisición negocio; reestructuración.
12	Consulta 6. BOICAC 87/2011 Septiembre	UTE; integración contabilidad partícipes; formulación cuentas.
13	Consulta 5. BOICAC 86/2011 Junio	Empresas del grupo; absorción dominante por dependiente; fusión
14	Consulta 1. BOICAC 85/2011 Marzo	Empresas grupo; Transmisión; instrumentos patrimonio; control; participada.
15	Consulta 2. BOICAC 85/2011 Marzo	Empresas grupo; Fecha efectos contables; fusiones.
16	Consulta 3. BOICAC 85/2011 Marzo	Empresas grupo; aportación no dineraria; negocio.
17	Consulta 4. BOICAC 85/2011 Marzo	Empresas grupo; aportación no dineraria; negocio valor negativo.
18	Consulta 5. BOICAC 85/2011 Marzo	Empresas grupo; NFCAC; aportación no dineraria; reorganización
19	Consulta 6. BOICAC 85/2011 Marzo	Empresas grupo; fusión; operación compraventa; grupo superior.
20	Consulta 7. BOICAC 85/2011 Marzo	Empresas grupo; transacciones mixtas; aportación no dineraria.

Normativa Nueva o Resoluciones o Consultas con Incidencia en este Área		Palabras Clave
21	Consulta 8. BOICAC 85/2011 Marzo	Empresas grupo; NFCAC; Art. 40.2; combinación; fusión.
22	Consulta 9. BOICAC 85/2011 Marzo	Empresas grupo; fusión; negocio; aportación no dineraria.
23	Consulta 10. BOICAC 85/2011 Marzo	Fusión; escisión; elementos patrimoniales; no negocio.
24	Consulta 11. BOICAC 85/2011 Marzo	Empresas grupo; escisión de negocios; interpretación NRV 21ª.
25	Consulta 12. BOICAC 85/2011 Marzo	Empresas grupo; distribución dividendo especie; negocio.
26	Consulta 13. BOICAC 85/2011 Marzo	Empresas grupo; NRV 21ª; fecha efectos contables; escisión.
27	Consulta 14. BOICAC 85/2011 Marzo	Combinaciones negocios; NRV 19ª; empresas grupo; cifras comparativas; nueva creación; aportación no dineraria; escisión.
28	Consulta 15. BOICAC 85/2011 Marzo	Empresas grupo; ajustes consolidación; valores consolidados.
29	Consulta 16. BOICAC 85/2011 Marzo	NFCAC; grupo superior; adquisición sociedades.
30	Consulta 17. BOICAC 85/2011 Marzo	Empresas grupo; NRV 21ª; interpretación valores consolidados.
31	Consulta 18. BOICAC 85/2011 Marzo	Empresas grupo; NRV 21ª; creación sociedad; posterior venta.
32	Consulta 19. BOICAC 85/2011 Marzo	Combinación negocios; NRV 19ª; empresas grupo; nueva creación
33	Consulta 21. BOICAC 85/2011 Marzo	Empresas grupo; cuentas anuales consolidadas; NIIF-UE.
34	Consulta 22. BOICAC 85/2011 Marzo	NFCAC; art. 54; instrumentos financieros; influencia significativa
35	Consulta 23. BOICAC 85/2011 Marzo	NFCAC; art. 58.3 y 66.3; instrumentos financieros; ajustes.
36	Consulta 24. BOICAC 85/2011 Marzo	NFCAC; art. 50 y 52; cuentas anuales individuales y consolidadas
37	Consulta 9. BOICAC 84/2010 Diciembre	Empresas grupo; aportación no dineraria; ampliación capital.
38	Consulta 25. BOICAC 85/2011 Marzo	Vista en 4.1
39	Consulta 7. BOICAC 91/2012 Septiembre	Vista en 3.4
40	Consulta 20. BOICAC 85/2011 Marzo	Vista en 3.7
41	Consulta 3. BOICAC 84/2010 Diciembre	Vista en 3.7
42	Consulta 5. BOICAC 89/2012 Marzo	Vista en 3.11
43	Consulta 2. BOICAC 97/2014 Marzo	Vista en 3.15

3.18 Cambios en los criterios Contables, Errores y Estimaciones Contables

En el área de Cambios en los criterios Contables, Errores y Estimaciones Contables, los principales textos que afectan a la misma son la Consulta 7 del BOICAC 96/2013 y la Consulta 3 del BOICAC 86/2011.

3.18.1. Consulta 3. BOICAC 86/2011. Sobre si la subsanación de un error contable implica la reformulación de cuentas anuales.

La NRV 22ª. "Cambios en criterios contables, errores y estimaciones contables" señala que los errores contables incurridos en ejercicios anteriores se subsanarán en el ejercicio en que se detecten. Por su parte, la reformulación de cuentas es un hecho excepcional previsto en el artículo 38 c) del CdC y en el

MCC del PGC. En definitiva, con carácter general, los errores contables deben subsanarse en el ejercicio en que se detectan, debiendo reflejarse la citada rectificación en las cuentas anuales de dicho ejercicio.

Tabla 3.18. Resumen cambios y/o aclaraciones área “Cambios en los criterios contables errores y estimaciones contables”

Normativa Nueva o Resoluciones o Consultas con Incidencia en esta Área		Palabras Clave
1	Consulta 3. BOICAC 86/2011 Junio	Error; reformulación; reservas; ejercicio.
2	Consulta 7. BOICAC 96/2013 Diciembre	Vista en 4.1

3.19 Hechos Posteriores a la Fecha de Balance

En el área de Hechos Posteriores a la Fecha de Balance, explícitamente y significativos, no existen textos, específicos, con cambios o aclaraciones desde la publicación del PGC.

3.20 Específicas por sectores

En el área de “específicas por sectores”, agrupamos las consultas del ICAC destinadas principalmente a una serie de industrias o sectores. Así, han surgido las siguientes siete categorías y que presentamos por orden alfabético:

- *Concesionarias* (consulta 7 del BOICAC 94/2013; y las consultas 4, 5 y 6 del BOICAC 88/2011).
- *Cooperativas* (consulta 6 del BOICAC 94/2013; consultas 7 y 8 del BOICAC 87/2011; consultas 4, 6 y 7 del BOICAC 86/2011 y las consultas 7 y 12 del BOICAC 84/2010);
- *Energéticos* (consultas 3 y 4 del BOICAC 96/2013; consulta 1 BOICAC 94/2013 y consulta 1 del BOICAC 91/2012);
- ESFL (Resoluciones de 26 de marzo de 2013, por la que se aprueban el PGC de las ESFL (www.boe.es/boe/dias/2013/04/10/pdfs/BOE-A-2013-3781.pdf) y el PGC de Pymes sin Fines Lucrativos (www.boe.es/boe/dias/2013/04/09/pdfs/BOE-A-2013-3736.pdf) y las consultas 4 y 9 del BOICAC 94/2013; consulta 5 del BOICAC 90/2012; consulta 4 del BOICAC 87/2011; consultas 2, 4 y 6 BOICAC 84/2010);
- *Explotación avícola* (consulta 4 del BOICAC 97/2014);
- *Juego* (consulta 7 del BOICAC 97/2014);
- *Vitivinícola* (consulta 6 del BOICAC 97/2014 y consulta 8 del BOICAC 87/2011).

3.20.1. CONCESIONARIAS. Consulta 7. BOICAC 94/2013. 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 PGC aprobado por el R.D. 1514/2007, de 16 de noviembre.

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 PGC a las empresas concesionarias de infraestructuras públicas. 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. 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.

3.20.2. CONCESIONARIAS. Consulta 4. BOICAC 88/2011. Sobre la definición del término infraestructura regulado en las NAECIP, aprobadas por la Orden EHA/3362/2010, de 23 de diciembre.

La cuestión objeto de consulta es si la definición del término infraestructura puede hacerse extensiva a la maquinaria, elementos de transporte y cualquier otro elemento del inmovilizado necesario para prestar el servicio público. La definición de "infraestructura" comprende fundamentalmente obras e instalaciones cuya construcción, mejora o adquisición se recoge en el acuerdo de concesión, pudiendo hacerse extensiva esta calificación a la maquinaria, los elementos de transporte y cualquier otro elemento patrimonial necesario para prestar el servicio público, en aquellos casos en que así se recoja en el acuerdo. Por el contrario, no quedan incluidos dentro del concepto "infraestructura", los citados elementos, a pesar de que sean necesarios para prestar el servicio público, si su construcción, mejora o adquisición no está recogida expresamente en el acuerdo de concesión.

3.20.3. CONCESIONARIAS. Consulta 5. BOICAC 88/2011. Sobre el tratamiento contable, en la fecha de transición a las NAECIP, aprobadas por la Orden EHA/3362/2010, de 23 de diciembre, de la provisión registrada de acuerdo con el criterio recogido en la consulta 1 del BOICAC 80, cuando dicha provisión, en aplicación de los nuevos criterios, ya no resulte aplicable.

En aquellos supuestos en que la citada provisión no cumpla los criterios de reconocimiento previstos en las nuevas normas, se dará de baja con abono al valor en libros del activo intangible que, en su día, se hubiera reconocido contabilizando la diferencia en una cuenta de reservas. En todo caso, de acuerdo con el apartado 4 de la citada disposición transitoria, en la memoria de las cuentas anuales correspondientes al primer ejercicio que se inicie a partir del 1/1/2011, se creará un apartado con la denominación de "Aspectos derivados de la transición a las nuevas normas contables" en el que se incluirá una explicación de las principales diferencias entre los criterios contables aplicados en el ejercicio anterior y en el presente, así como la cuantificación del impacto que produce esta variación de criterios contables en el patrimonio neto de la empresa.

3.20.4. CONCESIONARIAS. Consulta 6. BOICAC 88/2011. Sobre la fecha en que debe iniciarse la amortización del inmovilizado intangible, que surge en un acuerdo de concesión incluido en el alcance de la Orden EHA/3362/2010, de 23 de diciembre, por la que se aprueban las NAEICIP.

La consulta versa sobre cuándo se debe iniciar la amortización del activo intangible, en aquellos casos en los que se produce un retraso significativo entre la finalización de la construcción física de la infraestructura y el inicio de su utilización imputable a los retrasos en la obtención de los permisos necesarios para el comienzo de la actividad. En los supuestos en que se produce un retraso significativo entre la finalización de la construcción física de la infraestructura y el inicio de su utilización, imputable a los retrasos en la obtención de los permisos necesarios para el comienzo de la actividad, la empresa concesionaria no podrá diferir el inicio de la amortización salvo que la demora en el otorgamiento de los citados permisos vaya acompañada, a su vez, de un diferimiento en el inicio del periodo concesional.

3.20.5. COOPERATIVAS. Consulta 6. BOICAC 94/2013. Sobre la consideración de patrimonio neto o pasivo financiero de determinadas aportaciones al capital social de una cooperativa.

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.

3.20.6. COOPERATIVAS. Consulta 7. BOICAC 87/2011. Sobre si las aportaciones de los socios al capital de una sociedad cooperativa pueden calificarse como fondos propios, cuando sean exigibles única y exclusivamente en el caso de baja obligatoria por incapacidad o jubilación.

Cuando dicha actividad no pueda seguir desarrollándose por imposición legal, como sucede en los supuestos de incapacidad y jubilación, el ICAC considera que el derechos de reembolso no califica la aportación como un pasivo, si dichas circunstancias impiden la continuidad de la actividad cooperativizada, como pudiera ser el caso de las cooperativas de trabajo asociado.

3.20.7. COOPERATIVAS. Consulta 8. BOICAC 87/2011. Sobre la valoración de los productos de "ciclo largo" entregados por los socios a una cooperativa.

La consulta plantea dos cuestiones: 1. Si es aceptable valorar la uva aportada por los socios atendiendo al acuerdo entre las partes. 2. Cómo se registrará contablemente la pérdida en aquellos casos en que dada la disminución del precio del vino en el mercado, el precio al que finalmente se venda este último, sea inferior al precio de adquisición de la uva acordado entre el socio y la cooperativa. En respuesta a la primera cuestión, la valoración de la uva aportada por el socio a la sociedad cooperativa debe valorarse por el precio de adquisición, es decir, por el importe pagado o pendiente de pago correspondiente a la transacción efectuada en función del precio acordado entre las partes. En respuesta a la segunda cues-

ción resultará de aplicación lo previsto en la NRV 10ª "Existencias" del PGC para el registro contable del deterioro, en la medida en que las NACSC no establecen ninguna especialidad al respecto.

3.20.8. COOPERATIVAS. Consulta 4. BOICAC 86/2011. Sobre la vigencia del criterio recogido en la consulta 3 del BOICAC 66, acerca del tratamiento contable de los retornos cooperativos que se hacen efectivos, por una cooperativa de segundo grado, mediante su incorporación al capital social.

Si el retorno es obligatorio pero la Asamblea General tiene el derecho incondicional a evitar la salida de efectivo, su reconocimiento se contabilizará como una aplicación del resultado siempre que a su vez la cooperativa goce del derecho incondicional a rehusar el reembolso de las citadas aportaciones. En este caso, el tratamiento contable desde la perspectiva del socio deberá asimilarse a lo indicado cuando la aportación se califica como un instrumento de patrimonio. En caso contrario, esto es, cuando el reembolso de las aportaciones que se vean incrementadas no pueda ser rehusado, el ICAC considera que el retorno "capitalizado" debería contabilizarse como un ingreso financiero en la contabilidad del socio. Si el aumento de capital se realiza con las reservas voluntarias repartibles que la cooperativa de segundo grado hubiese acreditado a la de primer grado, el criterio a aplicar sería el mismo.

3.20.9. COOPERATIVAS. Consulta 6. BOICAC 86/2011. Sobre la fecha de entrada en vigor de la Orden EHA/3360/2010, de 21 de diciembre, por la que se aprueban las NACSC. En particular, se pregunta si los nuevos criterios incluidos en la OM son de aplicación a una sociedad cuyo ejercicio económico finaliza en el ejercicio 2011, antes del 31/12, habiéndose iniciado antes del 31/12/2010.

Las sociedades que finalicen sus ejercicios económicos antes del 31/12/2011, habiéndolos iniciado antes del 31/12/2010, podrán seguir aplicando el régimen de derecho transitorio prorrogado por el R.D. 2003/2009, de 23 de diciembre.

3.20.10. COOPERATIVAS. Consulta 7. BOICAC 86/2011. Sobre si en las denominadas por el consultante "cooperativas a término", es decir, aquellas que se crean para desarrollar una actividad concreta que tiene una duración determinada, cuya realización traerá consigo la extinción de la sociedad, sería correcto contabilizar el capital en el patrimonio neto del balance.

La Norma segunda. *Capital social* de las NACSC, aprobadas por la Orden EHA/3360/2010, de 21 de diciembre, establece que, a efectos contables, el capital social de las sociedades cooperativas puede tener la calificación de fondos propios, pasivo o instrumento financiero compuesto. Si la liquidación es un acontecimiento cierto, pero ajeno al control de la sociedad y de sus socios, el ICAC considera que el capital social, por esta sola circunstancia, no debería mostrarse en el pasivo.

3.20.11. COOPERATIVAS. Consulta 7. BOICAC 84/2010. Sobre la clasificación en el balance de las deudas que mantiene una sociedad cooperativa con sus socios.

Si el socio tiene el derecho a exigir el reembolso en cualquier momento, a pesar de tener que soportar una fuerte penalización, no cabe duda que al cierre del ejercicio la empresa no dispone de un derecho

incondicional a diferir el pago y, en consecuencia, las citadas imposiciones, en todo caso, deberán mostrarse en el pasivo corriente del balance, dentro del epígrafe “Deudas a corto plazo con empresas del grupo, asociadas y socios” en la partida “Deudas con socios”.

3.20.12. COOPERATIVAS. Consulta 12. BOICAC 84/2010. Sobre el tratamiento contable de las pérdidas por deterioro de las inversiones realizadas por una sociedad cooperativa con sección de crédito.

La contabilidad de la sección de crédito de la cooperativa está integrada en la contabilidad general de la sociedad sin que en consecuencia proceda reconocer resultados derivados de operaciones internas entre las distintas secciones que integran la cooperativa. En particular, la corrección de valor de los créditos concedidos por la sociedad seguirá los criterios generales incluidos en el PGC, siéndoles de aplicación las normas específicas de desarrollo aprobadas por las diferentes Comunidades Autónomas, siempre que dichos criterios puedan identificarse como un desarrollo de los criterios contables generales regulados en el PGC.

3.20.13. ENERGÉTICOS. Consulta 3. BOICAC 96/2013. Sobre el tratamiento contable de un contrato de intercambio de gas entre comercializadoras del sector.

El contrato de intercambio de gas parece constituir un instrumento que permite cumplir a la entidad con la obligación de mantener, en todo momento, un volumen de existencias mínimas o inventario de seguridad, y al mismo tiempo poder atender los compromisos de entrega a sus clientes, asumiendo la obligación de reponer el volumen de existencias recibido. Cabría traer a colación la NRV 14ª “Ingresos por ventas y prestación de servicios” del PGC, en cuya virtud “*no se reconocerá ningún ingreso por la permuta de bienes o servicios, por operaciones de tráfico, de similar naturaleza y valor*”, de lo que cabe concluir que la devolución de gas no debería reconocerse como un ingreso ni por lo tanto lucir como importe neto de la cifra de negocios de la consultante, sin perjuicio de la obligación de reconocer la correspondiente variación de existencias, y el compromiso de devolución formando parte de los acreedores comerciales, que se dará de baja aplicando este mismo criterio cuando se proceda a la devolución del gas con abono a una cuenta de variación de existencias. Hasta ese momento, el compromiso que asume la empresa se valorará por su valor razonable contabilizando las variaciones de valor en la cuenta de pérdidas y ganancias de acuerdo con su naturaleza.

3.20.14. ENERGÉTICOS. Consulta 4. BOICAC 96/2013. Sobre el tratamiento contable de los contratos de “servicios energéticos”.

Se pregunta sobre el adecuado tratamiento contable de la operación en la ESE y sus clientes y, en particular, si cabe concluir que: i) los “servicios energéticos” constituyen en sentido estricto un acuerdo de prestación de servicios, o ii) de conformidad con el fondo económico de estas operaciones, los citados contratos contienen, además de una prestación de servicios, varios acuerdos de arrendamiento de elementos del inmovilizado, en los que la ESE actúa como arrendador y el cliente como arrendatario, cuya adecuada calificación (financieros u operativos), debería analizarse a la luz de los términos regulados en la NRV 8ª “Arrendamientos y otras operaciones de naturaleza similar”. En función de las estipulaciones acordadas en cada supuesto, los contratos de “servicios energéticos” se contabilizarán

como contratos de servicios en sentido estricto, o por el contrario, además de un contrato de servicios podrán incluir uno o varios acuerdos de arrendamiento implícitos que será preciso calificar para otorgarles el adecuado tratamiento contable.

3.20.15. ENERGÉTICOS. Consulta 1. BOICAC 94/2013. 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".

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*. La NRV 12ª IVA, 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 otra magnitud relacionada, pero cuyo hecho imponible no sea la operación por la que se transmiten los activos o se prestan los servicios."

3.20.16. ESFL. Consulta 4. BOICAC 94/2013. Sobre el carácter obligatorio de las normas de adaptación del PGC a las ESFL.

El art. 3.1 del R.D. 1491/2011, de 24 de octubre, por el que se aprueban las normas de adaptación del PGC a las ESFL dispone: "1. Las normas de adaptación del PGC a las entidades sin fines lucrativos, serán de aplicación obligatoria para 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.

3.20.17. ESFL. Consulta 9. BOICAC 94/2013. Sobre la interpretación de la Disposición transitoria única del R.D. 1491/2011, de 24 de octubre, por el que se aprueban las normas de adaptación del PGC a las ESFL y el modelo de plan de actuación de las ESFL.

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. Si bien las cuentas anuales correspondientes al primer ejercicio que se inicie a partir de 1/1/2012 (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 EFE 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.

3.20.18. ESFL. Consulta 5. BOICAC 90/2012. Sobre el reflejo contable de la aportación económica realizada por una empresa a dos fundaciones con las que se ha suscrito un convenio de colaboración empresarial.

Para concluir si el importe de la ayuda comprometida debe reconocerse como un gasto en el momento inicial de la firma del convenio, o si debe periodificarse a medida que se difunda la colaboración, la cuestión a dilucidar, es saber cuál es la causa del desplazamiento patrimonial. Si pudiera llegarse a concluir que las fundaciones asumen una obligación equivalente a la contraprestación recibida para difundir la colaboración de la entidad aportante, el acuerdo debería calificarse como la prestación de un servicio de publicidad y la imputación del gasto a la cuenta de pérdidas y ganancias debería ajustarse al principio de devengo y, en consecuencia, reconocerse a medida que se fuese incurriendo en la prestación del servicio por parte de las fundaciones. Por el contrario, si después de realizar el citado análisis, se llegase a la conclusión que la causa que justifica el desplazamiento patrimonial no es otra que conceder una ayuda a las citadas entidades a cambio de una contraprestación simbólica, en comparación con el importe comprometido, consistente en difundir la colaboración de la consultante en las actividades desarrolladas por las fundaciones, el acuerdo suscrito, a diferencia de los contratos de patrocinio (que se rigen por la Ley General de Publicidad) no parece que encierre dos obligaciones a ejecutar por las partes, sino que su naturaleza jurídica y económica, estaría más cercana a la donación. Si así fuese, desde un punto de vista contable, en la medida que la salida de recursos sea probable, la obligación incurrida por la empresa debería llevar a reconocer, en el momento inicial, un gasto y el correspondiente pasivo por el valor actual del importe total comprometido.

3.20.19. ESFL. Consulta 4. BOICAC 87/2011. Sobre el tratamiento contable de una determinada aportación a una ESFL que fomenta la investigación.

Una fundación, cuyo fin general es la investigación, obtiene una donación vinculada a la adquisición de un activo financiero cuyas rentas deben ser utilizadas para financiar las actividades constitutivas del fin fundacional. La donación se hace con carácter permanente hasta la posible liquidación de la fundación. Se consulta acerca del tratamiento contable que sería de aplicación en el caso de venta parcial de los activos adquiridos y sobre el registro y valoración posterior de los activos financieros en que se materializa la donación. En principio, el importe recibido por la fundación tendría la naturaleza de donación modal, esto es, condicionada a un determinado fin, como es la adquisición de un activo del que obtener rentas con que sufragar la actividad fundacional. La cantidad recibida para la adquisición de un activo financiero se contabilizará directamente en el patrimonio neto de la fundación cuando se cumplan los requisitos previstos en la NRV 18ª. "Subvenciones, donaciones y legados recibidos" del PGC. Por su parte, para el tratamiento contable de los activos financieros en que se materializa la financiación obtenida debe aplicarse el que corresponda de acuerdo con lo establecido en la NRV 9ª. "Instrumentos financieros" del PGC. Si se atiende a los criterios sobre el carácter reintegrable o no de las donaciones se llegaría a la conclusión de que no procede su aplicación a resultados por baja de los activos financieros, sino que por el contrario, como consecuencia del incumplimiento del fin para el que se realizó, debería calificarse como reintegrable, esto es, un pasivo. Puede concluirse que, en esencia, la posible imputación a la cuenta de resultados del importe recibido, la citada baja no se habría producido.

3.20.20. ESFL. Consulta 2. BOICAC 84/2010. Sobre el tratamiento contable aplicable a determinados gastos en los que incurre una entidad relacionados con la construcción de un inmovilizado.

La consultante constituye una Fundación cuyos fines son controlar el estado y las tendencias de la biodiversidad local y garantizar al mismo tiempo la aplicación de las medidas correctoras y compensatorias adecuadas. La consulta versa sobre el tratamiento contable de la aportación realizada en concepto de dotación fundacional y si la misma debe contabilizarse como un gasto o como mayor valor del inmovilizado material en curso. Si la citada dotación constituye un desembolso identificable directamente relacionado con la construcción del activo, el adecuado tratamiento contable será considerarla parte integrante de su coste de producción. En desarrollo del MCC y por directa aplicación de la NRV 2º. "Inmovilizado material", se incluirá como mayor precio de adquisición o coste de producción cualquier gasto adicional y directamente relacionado con la adquisición o con los costes imputables a la construcción del inmovilizado (como puede ser una exigencia medioambiental necesaria para poder incorporar el inmovilizado al patrimonio de la entidad), que se produzca hasta la puesta en condiciones de funcionamiento del mismo.

3.20.21. ESFL. Consulta 4. BOICAC 84/2010. Sobre la aplicación a los Colegios Profesionales de las Normas de Adaptación del PGC a las ESFL.

Si de la normativa que resulte de aplicación a los Colegios Profesionales se deduce que deben rendir cuentas, o si vinieran obligados a ello por una normativa específica, podrían resultar de aplicación las Normas de Adaptación del PGC a las ESFL. En la Introducción de las Normas se señala que si bien resultan de aplicación obligatoria a las fundaciones de competencia estatal y a las asociaciones declaradas de utilidad pública, también deberán aplicarlas todas aquellas entidades que desarrollen actividades de análoga naturaleza si su normativa específica lo impone. Los Colegios Profesionales que apliquen las Normas de Adaptación del PGC a las ESFL deberán tener en cuenta la disposición transitoria quinta del R.D. 1514/2007 por el que se aprueba el PGC, que establece que las Adaptaciones sectoriales en vigor a la fecha de publicación del citado R.D. seguirán aplicándose en todo aquello que no se oponga a lo dispuesto en el nuevo PGC. Las cuentas anuales de estas instituciones estarán integradas por el balance, la cuenta de resultados y la memoria si las disposiciones específicas aplicables a los Colegios Profesionales no exigen el estado de cambios en el patrimonio neto y el estado de flujos de efectivo. En relación con el depósito de cuentas y la legalización de libros de los Colegios Profesionales, el art. 81 del Reglamento del Registro Mercantil recoge los sujetos y actos de inscripción obligatoria, sin enumerar a estas entidades; no obstante, la letra m) de dicho artículo señala: "*Las demás personas o entidades que establezcan las Leyes*", por lo que será de nuevo la normativa específica de estas entidades la que deba indicar si el depósito de cuentas es obligatorio.

3.20.22. ESFL. Consulta 6. BOICAC 84/2010. Sobre la forma de contabilizar la cesión de uso de un terreno y una construcción de un Ayuntamiento a una Fundación, que aplica las normas de adaptación del PGC a las ESFL.

Será referente la NRV 18ª. "Subvenciones, donaciones y legados" del PGC siempre que la Fundación obtenga el derecho de uso sobre los citados activos sin contraprestación. Los casos planteados pueden agruparse en: **1.- Cesión de uso de un terreno de forma gratuita y tiempo determinado.**

La Fundación reconocerá un inmovilizado intangible por el importe del valor razonable atribuible al derecho de uso cedido. Asimismo, registrará un ingreso directamente imputado al patrimonio neto, que se reconocerá en la cuenta de pérdidas y ganancias como ingreso sobre una base sistemática y racional. El citado derecho se amortizará de forma sistemática en el plazo de la cesión. Adicionalmente, en aplicación de la NRV 3ª, letra h), del PGC, las inversiones realizadas por la Fundación que no sean separables del terreno cedido en uso, se contabilizarán como inmovilizados materiales cuando cumplan la definición de activo. Estas inversiones se amortizarán en función de su vida útil, que será el plazo de la cesión -incluido el periodo de renovación cuando existan evidencias que soporten que la misma se va a producir-, cuando ésta sea inferior a su vida económica. En particular, resultará aplicable este tratamiento contable a las construcciones que la Fundación edifique sobre el terreno, independientemente de que la propiedad recaiga en el Ayuntamiento o en la Fundación. **2.- Cesión de uso de un terreno y una construcción de forma gratuita y tiempo determinado.** Si junto al terreno se cede una construcción el tratamiento contable será el descrito en el apartado 1. No obstante, si el plazo de cesión es superior a la vida útil de la construcción, el derecho de uso atribuible a la misma se contabilizará como un inmovilizado material, amortizándose con arreglo a los criterios generales aplicables a estos elementos patrimoniales. Este mismo tratamiento resultará aplicable al terreno si se cede por tiempo indefinido. **3.- Cesión del inmueble de forma gratuita por un periodo de un año prorrogable por periodos iguales.** Si la cesión se pacta por un periodo de un año, renovable por periodos iguales, la Fundación no contabilizará activo alguno, limitándose a reconocer todos los años un gasto de explotación y un ingreso (subvención) en la cuenta de pérdidas y ganancias por la mejor estimación del derecho cedido. En la medida en que existan indicios de que dichas prórrogas se acordarán de forma permanente sin imponer condiciones a la Fundación, distintas de la simple continuidad en sus actividades, el tratamiento contable de la operación deberá asimilarse al supuesto descrito en punto 2.

3.20.23. EXPLOTACIÓN AVÍCOLA. Consulta 4. BOICAC 97/2014. Sobre determinados aspectos relacionados con el tratamiento contable de una explotación avícola.

Se plantea la valoración de una camada de aves, que en el momento de su adquisición se registran como inmovilizado en curso y que tras la activación de los costes correspondientes se reclasifican como elementos del inmovilizado material, en particular se detalla la forma de amortizar y de calcular el deterioro de valor de dichas camadas. A estos efectos, la consulta indica que las aves se amortizan en un periodo de 28 meses, aplicando porcentajes que van del 2% al 4,45% en función de la productividad mensual, hasta alcanzar el 100% del valor amortizable. La consulta versa sobre si es adecuado mantener el criterio seguido hasta el momento, y que consiste en reflejar en cada ejercicio una pérdida por deterioro calculada por diferencia entre el valor contable del inmovilizado y su valor de realización. Si la empresa consultante identifica un indicio del deterioro de valor de las camadas, solo deberá reconocer una pérdida por deterioro si el importe recuperable del inmovilizado es inferior a su valor en libros.

3.20.24. JUEGO. Consulta 7. BOICAC 97/2014. Sobre el cálculo del importe neto de la cifra de negocios de una empresa dedicada a la explotación de máquinas recreativas, y sobre el tratamiento contable de la tasa sobre el juego que grava esta actividad.

Se atenderá a la NRV 20ª. "Negocios conjuntos". En el segundo párrafo del apartado 2.1 se establece que el partícipe en una explotación o en activos controlados de forma conjunta "(...) reconocerá en

su cuenta de pérdidas y ganancias la parte que le corresponda de los ingresos generados y de los gastos incurridos por el negocio conjunto, así como los gastos incurridos en relación con su participación en el negocio conjunto, y que de acuerdo con lo dispuesto en este PGC deban ser imputados a la cuenta de pérdidas y ganancias". Por lo tanto, respecto a la recaudación de la máquina, el consultante reconocerá como importe neto de la cifra de negocios exclusivamente la parte de la recaudación que le corresponda. Respecto a la tasa, ésta no reducirá la cifra de negocios, debiendo registrarla el sujeto pasivo como un gasto en la cuenta de pérdidas y ganancias; a tal efecto podrá emplearse la cuenta 631. *Otros tributos.*

3.20.25. VITIVÍCOLA. Consulta 6. BOICAC 97/2014. Sobre el reflejo contable de los gastos realizados por una sociedad dedicada a una explotación agrícola.

Atendiendo a la Norma de valoración 3ª. Normas particulares sobre el inmovilizado material, letra f) Plantaciones y replantaciones, los importes destinados a la adquisición de los árboles deberán contabilizarse como un inmovilizado material. Asimismo todos los gastos directos producidos con anterioridad a que la plantación esté en condiciones de producir ingresos con regularidad se incorporarán como mayor valor de la plantación, comenzando a amortizarse cuando esté en condiciones de explotación. Por último, en lo referente a los gastos generales, en principio, todos los gastos necesarios para el desarrollo de la actividad, entre los que se incluyen los suministros de servicios (agua, luz, combustible), servicios profesionales, sueldos, etcétera, se deberán imputar a la cuenta de pérdidas y ganancias de acuerdo con su naturaleza con arreglo al principio del devengo recogido en la primera parte del PGC, es decir, en función de la corriente real de bienes y servicios que los mismos representan y con independencia del momento en que se produzca la corriente monetaria o financiera derivada de ellos.

Tabla 3.20. Resumen cambios y/o aclaraciones área "Específicas por sectores"

	Normativa Nueva o Resoluciones o Consultas con Incidencia en esta área	Sector/ Área	Palabras Clave
1	Consulta 7. BOICAC 94/2013 Junio	Concesionarias	Tratamiento contable; infraestructuras; concesión administrativa; empresa pública.
2	Consulta 4. BOICAC 88/2011 Diciembre	Concesionarias	Concepto infraestructuras; NAECIP.
3	Consulta 5. BOICAC 88/2011 Diciembre	Concesionarias	Transición a nuevos criterios; NAECIP.
4	Consulta 6. BOICAC 88/2011 Diciembre	Concesionarias	Amortización inmovilizado intangible.
5	Consulta 6. BOICAC 94/2013 Junio	Cooperativas	Patrimonio neto; pasivo financiero; capital social; Consejo Rector.
6	Consulta 7. BOICAC 87/2011 Septiembre	Cooperativas	Aportaciones socios; capital social exigible; jubilación; incapacidad.
7	Consulta 8. BOICAC 87/2011 Septiembre	Cooperativas	Valoración productos ciclo largo; vino
8	Consulta 4. BOICAC 86/2011 Junio	Cooperativas	Vigencia C3 BOICAC66; retorno cooperativo
9	Consulta 6. BOICAC 86/2011 Junio	Cooperativas	Fecha entrada vigor; Orden EHA/3360/2010
10	Consulta 7. BOICAC 86/2011 Junio	Cooperativas	Calificación capital; cooperativas a término.
11	Consulta 7. BOICAC 84/2010 Diciembre	Cooperativas	Clasificación deudas; socios; balance.
12	Consulta 12. BOICAC 84/2010 Diciembre	Cooperativas	Sociedad cooperativa con sección crédito.
13	Consulta 3. BOICAC 96/2013 Diciembre	Energéticos	Intercambio gas; comercializadoras sector.

Normativa Nueva o Resoluciones o Consultas con Incidencia en esta área		Sector/ Área	Palabras Clave
14	Consulta 4. BOICAC 96/2013 Diciembre	Energéticos	Contratos de servicios energéticos; ESE.
15	Consulta 1. BOICAC 94/2013 Junio	Energéticos	Impuesto valor producción energía eléctrica.
16	Consulta 4. BOICAC 94/2013 Junio	ESFL	Ámbito aplicación; normas adaptación ESFL.
17	Consulta 9. BOICAC 94/2013 Junio	ESFL	Información comparativa; primer ejercicio.
18	Consulta 5. BOICAC 90/2012 Julio	ESFL	Gastos/ingresos; MCC; convenio colaboración
19	Consulta 4. BOICAC 87/2011 Septiembre	ESFL	Aportación fondos; investigación; fundación.
20	Consulta 2. BOICAC 84/2010 Diciembre	ESFL	Coste producción inmovilizado; dotación.
21	Consulta 4. BOICAC 84/2010 Diciembre	ESFL	Colegios Profesionales; aplicación normas.
22	Consulta 6. BOICAC 84/2010 Diciembre	ESFL	Cesión uso; inmovilizado; Ayuntamiento.
23	Consulta 4. BOICAC 97/2014 Marzo	Expl. avícola	Deterioro valor inmovilizado; pérdidas.
24	Consulta 7. BOICAC 97/2014 Marzo	Juego	Importe neto cifra negocios; tasa sobre juego.
25	Consulta 6. BOICAC 97/2014 Marzo	Vitivinícola	Desembolsos acondicionamiento; gastos.
26	Resolución de 26 de marzo de 2013, por la que se aprueba el PGC de las ESFL	ESFL	Ver 3.20 (Intro) y bibliografía
27	Resolución de 26 de marzo de 2013, por la que se aprueba el PGC de Pymes de ESFL	ESFL	Ver 3.20 (Intro) y bibliografía
28	Consulta 1. BOICAC 91/2012 Septiembre	Energéticos	Vista en 3.8

Actualizaciones y/o Cambios en Cuentas Anuales

4

En este apartado, referente a las cuentas anuales, los principales cambios que se han producido para el periodo objeto de estudio se recogen tanto en la Resolución de 29 de diciembre de 2010, del ICAC, sobre la información a incorporar en la memoria de las cuentas anuales en relación con los aplazamientos de pago a proveedores en operaciones comerciales (www.boe.es/boe/dias/2010/12/31/pdfs/BOE-A-2010-20173.pdf); en la Resolución de 28 de enero de 2014, de la Dirección General de los Registros y del Notariado, por la que se modifican los modelos establecidos en la Orden JUS/206/2009, de 28 de enero, por la que se aprueban nuevos modelos para la presentación en el Registro Mercantil de las cuentas anuales de los sujetos obligados a su publicación, y se da publicidad a las traducciones a las lenguas cooficiales propias de cada Comunidad Autónoma (www.boe.es/boe/dias/2014/02/06/pdfs/BOE-A-2014-1216.pdf); en la Resolución de 18 de septiembre de 2013, del ICAC, por la que se dictan NRV e información a incluir en la memoria de las cuentas anuales sobre el deterioro del valor de los activos (ver anexo 1 y apartado 6 de este manual) y en las siguientes consultas del ICAC: consulta 5 del BOICAC 97/2014; consulta 7 del BOICAC 96/2013; la consulta 5 del BOICAC 92/2012; consultas 3 y 7 del BOICAC 88/2011; las consultas 1, 2 y 5 del BOICAC 87/2011 y la consulta 25 del BOICAC 85/2011.

4.1 Consulta 5. BOICAC 97/2014. Sobre la posibilidad de llevar la contabilidad y presentar las cuentas en un idioma distinto al castellano o algunas de las lenguas cooficiales

La Orden JUS/206/2009, de 28 de enero, ha sido modificada posteriormente a través de sucesivas Resoluciones de la Dirección General de los Registros y del Notariado, siendo la más reciente y en vigor la Resolución de 28 de enero de 2014 por la que se modifican los modelos establecidos en dicha Orden y se aprueban nuevos modelos para la presentación en el Registro Mercantil de las cuentas anuales de los sujetos obligados a su publicación, y se da publicidad a las traducciones a las lenguas cooficiales propias de cada Comunidad Autónoma. En definitiva, todo empresario deberá formular cuentas anuales que, de acuerdo con el art. 34 del CdC, comprenderán el balance, la cuenta de pérdidas y ganancias, un estado que refleje los cambios en el patrimonio neto del ejercicio, un estado de flujos de efectivo y la memoria. Estos documentos forman una unidad y deben redactarse con claridad y mostrar la imagen fiel del patrimonio, de la situación financiera y de los resultados de la empresa. Adicionalmente, las cuentas anuales deberán presentarse en los modelos establecidos al efecto de acuerdo con la normativa citada en la consulta.

4.2 Consulta 7. BOICAC 96/2013. Sobre la obligatoriedad de presentar informe de gestión por parte de una sociedad que formula balance y estado de cambios en el patrimonio neto abreviados, de acuerdo con el art. 257 de la LSC.

En el caso de que la sociedad formule balance y estado de cambios en el patrimonio neto abreviados, no estará obligada a elaborar el informe de gestión, aunque esté obligada a auditar sus cuentas anuales de acuerdo con lo previsto en el art. 263 de la LSC, por petición de la minoría, o por exigencia de otras disposiciones. Esto es, la obligación de elaborar el informe de gestión viene determinada por lo dispuesto en el citado artículo 262 de la LSC, sin que resulte afectada por el hecho de que las cuentas anuales se sometan o no a auditoría.

4.3 Consulta 5. BOICAC 92/2012. Sobre el tratamiento contable de la actualización de balances aprobada por la Ley 16/2012, de 27 de diciembre, por la que se adoptan diversas medidas tributarias dirigidas a la consolidación de las finanzas públicas y al impulso de la actividad económica. En relación con la misma, se pregunta, todo ello referido a una compañía cuyo ejercicio social termina el 31 de diciembre.

Pregunta 1. Si debe entenderse que la mencionada Ley es compatible con el marco normativo contable vigente y en particular con el criterio de valoración de coste histórico referido en el apartado 6º del Marco Conceptual del vigente PGC y con el principio de uniformidad recogido en el apartado 3º del mismo. Respuesta 1: una entidad al acogerse, con carácter voluntario, a la actualización de valores regulada en la Ley 16/2012, de 27 de diciembre, mantiene la aplicación del principio del precio de adquisición en los activos actualizados, sin cambiar de criterio contable, y en consecuencia el principio de uniformidad no se ve afectado por la medida.

Pregunta 2. Si el efecto de la actualización debe reflejarse en las cuentas anuales del primer ejercicio que se cierre con posterioridad a la fecha de entrada en vigor de la mencionada Ley, es decir, en las cuentas anuales correspondientes al ejercicio 2012, o bien en el ejercicio 2013, cuando se produce la aprobación de la actualización por parte del órgano competente, siendo en tal caso el balance actualizado al que la Ley hace referencia un balance distinto al de las cuentas anuales del ejercicio 2012 [...]. Respuesta 2: la Junta General, en el supuesto de que opte por acogerse a la revisión de valores, solo podrá hacerlo en tiempo y forma; esto es, en el mismo plazo conferido para aprobar las cuentas anuales del ejercicio 2012 y previa elaboración de un balance *ad hoc* de actualización. Considerando que los elementos patrimoniales cuyo valor se rectifica son los incluidos en el balance cerrado a 31/12/2012, la actualización que apruebe el órgano competente surtirá efectos retroactivos, contables y fiscales, sin solución de continuidad, a partir del 1/1/2013. *Pregunta 3. Si la fecha de actualización de la base fiscal de los activos es el 31/12/2012, o, por el contrario, si la base fiscal se actualiza en la fecha de aprobación del balance actualizado por parte del órgano competente, teniendo a tal fin en consideración el contenido del apartado 8 del art. 9 de la Ley, que indica que el hecho imponible del gravamen único se entenderá realizado, en el caso de personas jurídicas, cuando el balance actualizado se apruebe por el órgano competente. Respuesta 3:* La rectificación de la valoración contable y fiscal de los activos surge en la fecha en que el órgano competente apruebe el balance de actualización, sin perjuicio de su incorporación a la contabilidad de la empresa con efectos

retroactivos desde el 1/1/2013 y al margen de que a partir de esa fecha los efectos contables y fiscales de la actualización puedan divergir. **Pregunta 4.** *En el caso de que se concluya que la actualización contable se debe reflejar en las cuentas anuales de 2012 y que la actualización de la base fiscal se produce en el momento de la aprobación de las cuentas anuales por parte del órgano competente, si esto conllevaría el registro a 31/12/2012 de un impuesto diferido pasivo, con origen en la diferencia entre el valor contable y el valor fiscal de los activos, conforme a la NRV 13ª Impuestos sobre beneficios, y cuál sería la contrapartida de este impuesto diferido pasivo, así como qué registro cabría realizar una vez efectuada la aprobación del balance actualizado por el órgano competente.* **Respuesta 4:** El valor en libros y la base fiscal de los activos actualizados se modificará en el ejercicio 2013, por lo que no cabe el reconocimiento de impuesto diferido alguno por esta circunstancia a 31/12/2012. **Pregunta 5.** *Si el gravamen único del 5%, que no tiene la consideración de cuota del Impuesto sobre sociedades, debe registrarse en el ejercicio en que se apruebe la actualización por parte del órgano competente, momento en el que de conformidad con la ley tiene lugar el hecho imponible, o si en todo caso debe registrarse en el mismo momento en que se registre el efecto de la actualización.* **Respuesta 5:** Los hechos económicos y jurídicos deben contabilizarse cuando ocurran. Por lo tanto, el gravamen único que lleva aparejada la rectificación contable y fiscal del precio de adquisición de los activos se reconocerá en el ejercicio 2013. **Pregunta 6.** *La decisión sobre la conveniencia de la actualización de balances es un proceso que implicará cálculos complejos y toma de decisiones que previsiblemente propondrá el Consejo de Administración y que, en su caso, aprobará el órgano competente. Teniendo en cuenta la fecha de publicación de la Ley, tanto dicha propuesta como su aprobación son hechos y decisiones que se producirán en el ejercicio 2013. No obstante, en el caso de que se concluya que la actualización debe registrarse en las cuentas anuales correspondientes al ejercicio 2012, se plantea si las cuentas anuales de dicho ejercicio deberían reformularse ante una situación en la que los administradores formularan sus cuentas anuales de 2012 sin acogerse a la actualización, o bien informaran de que el proceso de evaluación y trabajos de cuantificación de impactos aún no ha concluido, y posteriormente se realizaran o completaran las operaciones de actualización a que hace referencia el apartado 3 del artículo 9 de la Ley y el órgano competente decidiese acogerse a la misma (o viceversa), y en particular si estos hechos ponen de manifiesto condiciones existentes al cierre del ejercicio de acuerdo con la NRV 23ª del PGC.* **Respuesta 6:** en las sociedades de capital el procedimiento a seguir será: a.- En el ejercicio 2013, dentro del plazo legal previsto a tal efecto, el consejo de administración formulará las cuentas anuales del ejercicio 2012 sin incluir en el balance la rectificación de valores, pero informando en la memoria de la situación en la que se encuentra el proceso de actualización. b.- Del mismo modo, en el ejercicio 2013, la Junta General aprobará las cuentas anuales del ejercicio 2012 sin incluir lógicamente la rectificación de valores, y aprobará también la correspondiente actualización. c.- En las cuentas anuales del ejercicio 2013, el importe de la reserva de revalorización resultante de aplicar los criterios contenidos en la presente contestación se mostrará en una partida con el adecuado desglose, en el epígrafe III. Reservas del patrimonio neto del balance.

Pregunta 7. *En el caso particular de una Sociedad dominante A que emite sus cuentas consolidadas aplicando el RD 1159/2010 y que en ejercicios anteriores al 2012 realizó una combinación de negocios al adquirir el control de una sociedad filial B (y por tanto, procedió a registrar los activos y pasivos identificables de B a su valor razonable en el momento de la adquisición), si B decide acogerse en sus libros individuales a la actualización de balances, ¿Qué valor de los activos y pasivos de B debe utilizarse en el consolidado NFCAC? ¿Los valores actualizados en los libros individuales de B, los valores calculados en la combinación de negocios, o por analogía a lo indicado en el apartado 7 del art. 9 de*

la Ley correspondería agregar al valor calculado en la combinación de negocios el incremento neto de valor derivado de las operaciones de actualización, cuya contrapartida es la Reserva de revalorización de la Ley 16/2012, de 27 de diciembre, en B? ¿Qué impactos se derivarían en las cuentas anuales consolidadas de la existencia de la Reserva de revalorización de la Ley 16/2012, de 27 de diciembre en B y, en su caso, de la existencia de cambios entre el valor contable consolidado y la base fiscal de dichos activos, según el criterio de registro contable que, respecto al efecto de la actualización de valor de los activos, proceda efectuar? **Respuesta 7:** la actualización de balances no presenta ninguna singularidad desde la perspectiva de las cuentas anuales consolidadas de acuerdo con las NFCAC, salvo la circunstancia de que los valores en libros de los activos de la sociedad dependiente, como consecuencia de la combinación, puedan tener un valor consolidado superior al precio de adquisición rectificado por la actualización de balances.

4.4 Consulta 3. BOICAC 88/2011. Sobre la información del personal de la empresa a incluir en la memoria de las cuentas anuales individuales.

En lo referente a la formulación de cuentas anuales individuales, la información sobre el personal requerida en la memoria se limita al número medio de personas empleadas expresado por categorías así como su distribución por sexos al término del ejercicio, desglosado por categorías y niveles, sin perjuicio de que la información del número de personas con discapacidad empleadas por la empresa deba suministrarse, a los exclusivos efectos del depósito de cuentas, en la hoja de identificación de la empresa.

4.5 Consulta 7. BOICAC 88/2011. Sobre la información comparativa a consignar en el segundo ejercicio de aplicación de la RICAC, de 29 de diciembre de 2010, sobre la información a incorporar en la memoria de las cuentas anuales en relación con los aplazamientos de pago a proveedores en operaciones comerciales.

La información comparativa del ejercicio 2010 que deberá lucir en las cuentas anuales del ejercicio 2011, lógicamente será la que se recogió en las cuentas anuales del ejercicio 2010, sin perjuicio de que la empresa explique en la memoria los motivos por los que la citada información no se puede comparar con la proporcionada en relación con el ejercicio 2011.

4.6 Consulta 1. BOICAC 87/2011. Sobre los criterios que deben seguirse para cumplir el cuadro de "Conciliación del importe neto de ingresos y gastos del ejercicio con la base imponible del impuesto sobre beneficios", incluido en la nota 12. "Situación fiscal" del modelo normal de memoria.

1.- En primer lugar se pregunta en qué columna deben mostrarse los gastos de emisión que surgen en una ampliación de capital, contabilizados directamente en el patrimonio neto como menores reservas. En respuesta, en el cuadro de conciliación de la memoria, los gastos de emisión se mostrarán en la columna "Ingresos y gastos directamente imputados al patrimonio neto", en la fila de "Saldo de ingresos y gastos del ejercicio", por el importe neto del efecto impositivo. 2.- En segundo lugar se

pregunta si en la fila del "Impuesto sobre Sociedades" se debe sumar el correspondiente a la columna de la "Cuenta de Pérdidas y Ganancias" y el correspondiente a la columna de "Ingresos y gastos directamente imputados al patrimonio neto". En respuesta, en el cuadro de conciliación de la memoria, los gastos de emisión se mostrarán en la columna "Ingresos y gastos directamente imputados al patrimonio neto", en la fila de "Saldo de ingresos y gastos del ejercicio", por el importe neto del efecto impositivo. Adicionalmente, si la calificación contable y fiscal del gasto coincide, no surgirá diferencia alguna entre el resultado contable que podríamos denominar "ampliado" y la base imponible del Impuesto sobre sociedades, a la que se llegará por la suma aritmética del resultado "ampliado" y el efecto impositivo que debe lucir en la fila correspondiente al "Impuesto sobre sociedades". 3.- La tercera cuestión se refiere a si las diferencias permanentes y temporarias que corresponden a los "Ingresos y gastos directamente imputados al patrimonio neto" deben aparecer netas del efecto impositivo. En respuesta, los ingresos y gastos que se contabilizan directamente en el patrimonio neto se presentan en el "Estado de ingresos y gastos reconocidos" por su importe bruto. 4.- Por último se pregunta si el "Saldo de ingresos y gastos del ejercicio" que luce en la columna de la "Cuenta de Pérdidas y Ganancias" y en la de los "Ingresos y gastos imputados directamente a patrimonio neto" del cuadro de conciliación, debe coincidir con la fila del Total Ingresos y Gastos reconocidos del Estado de Cambios en el Patrimonio Neto. En respuesta, con carácter general estos importes coincidirán, salvo en los supuestos excepcionales en que en aplicación de nuestro Derecho contable la empresa deba contabilizar ingresos y gastos directamente en las reservas.

4.7 Consulta 2. BOICAC 87/2011. Sobre la información a incluir en la memoria de los saldos con las AAPP y, en particular, si los citados créditos y débitos deben calificarse como instrumentos financieros.

Las cuentas con las AAPP, que figuran como tal en el subgrupo 47 del PGC, recogen una serie de derechos y obligaciones para la empresa derivados bien de subvenciones concedidas, créditos ó débitos con Organismos de la Seguridad Social, o activos y pasivos fiscales tanto corrientes como no corrientes. Si bien, dichos elementos suponen un derecho de cobro o una obligación de pago, no derivan de una relación contractual, sino que tienen su origen en un requerimiento legal o en actividades de fomento por parte de las AAPP, por lo que no se consideran activos o pasivos financieros. Por tanto, los créditos y débitos con la H.P. no se reflejarán en los apartados de la memoria relacionados con los instrumentos financieros.

4.8 Consulta 5. BOICAC 87/2011. Sobre determinadas cuestiones relacionadas con el Deber de información regulado en la Disposición adicional 3ª de la Ley 15/2010, de 5 julio, de modificación de la Ley 3/2004, de 29 diciembre, por la que se establecen medidas de lucha contra la morosidad en las operaciones comerciales.

En cuanto a la información a suministrar en las cuentas anuales, la Norma 3ª de la Resolución establece la obligación de incluir una nota en la memoria, en la que se indique el total de pagos realizados en el ejercicio, distinguiendo los que han excedido los límites legales de aplazamiento, el plazo medio ponderado excedido de pagos (este dato solo en el caso de que la empresa elabore el modelo normal de memoria), y el importe del saldo pendiente de pago a proveedores, que al cierre del ejercicio

acumule un aplazamiento superior al plazo legal de pago. Por su parte, la disposición transitoria 2ª establece el régimen de cumplimiento gradual que se ha fijado para el primer ejercicio de aplicación, de acuerdo con lo previsto en la Ley, las cuentas anuales correspondientes al ejercicio 2010, del que solo se solicita información relativa al importe del saldo pendiente de pago a los proveedores, que al cierre del mismo acumule un aplazamiento superior al plazo legal de pago, al objeto de facilitar la aplicación de los nuevos requerimientos. Es decir, utilizando los cuadros que se incorporan en la norma tercera de la Resolución, incorporando información solo en la línea de "Aplazamientos que a la fecha de cierre sobrepasen el plazo máximo legal" correspondiente al ejercicio actual (N).

4.9 Consulta 25. BOICAC 85/2011. Sobre la información a incluir en la memoria consolidada acerca de las participaciones y los cargos de los administradores en empresas con objeto social análogo o similar al de la sociedad dominante.

El art. 229 del TRLSC aprobado por el R.D. Legislativo 1/2010, de 2 de julio, señala: *Artículo 229. Situaciones de conflicto de intereses. 1. Los administradores deberán comunicar al consejo de administración y, en su defecto, a los otros administradores o, en caso de administrador único, a la junta general cualquier situación de conflicto, directo o indirecto, que pudieran tener con el interés de la sociedad. El administrador afectado se abstendrá de intervenir en los acuerdos o decisiones relativos a la operación a que el conflicto se refiera. 2. Los administradores deberán, asimismo, comunicar la participación directa o indirecta que, tanto ellos como las personas vinculadas a que se refiere el art. 231, tuvieran en el capital de una sociedad con el mismo, análogo o complementario género de actividad al que constituya el objeto social, y comunicarán igualmente los cargos o las funciones que en ella ejerzan. 3. Las situaciones de conflicto de intereses previstas en los apartados anteriores serán objeto de información en la memoria.* De acuerdo con lo dispuesto en los artículos 1 y 3 del citado TRLSC, el deber de información regulado en el art. 229 también será aplicable a las Sociedades de Responsabilidad Limitada. En las cuentas anuales consolidadas, sin perjuicio de lo dispuesto en el punto 7 de la nota 28, deberá seguirse el mismo criterio, si bien, como señala el art. 48 del CdC, la información deberá adaptarse a las condiciones del sujeto contable, por lo que las sociedades sobre las que deberá informarse serán aquellas que no estén incluidas en el conjunto consolidable. En segundo lugar se pregunta qué se entiende por conflictos de interés y qué tipo de desgloses serían necesarios a este respecto, a la vista del contenido del art. 229, apartado 1, del TRLSC. La citada información, si bien debe incluirse en las cuentas anuales no cabe duda que constituye una información de índole extracontable sobre cuya correcta interpretación, en principio, este Instituto no puede pronunciarse.

Tabla 4. Resumen cambios y/o aclaraciones área "Actualizaciones y cambios en las cuentas anuales"

Normativa Nueva o Resoluciones o Consultas con Incidencia en esta área		Palabras Clave
1	Consulta 5. BOICAC 97/2014 Marzo	Llevanza contabilidad y presentación cuentas en otro idioma.
2	Consulta 7. BOICAC 96/2013 Diciembre	Informe gestión; obligatoriedad; art. 257 LSC.
3	Consulta 5. BOICAC 92/2012 Diciembre	Actualización balances; tratamiento contable; Ley 16/2012.
4	Consulta 3. BOICAC 88/2011 Diciembre	Memoria; información a incluir; personal empresa.
5	Consulta 7. BOICAC 88/2011 Diciembre	Memoria; información a incluir; aplazamientos de pago.

Normativa Nueva o Resoluciones o Consultas con Incidencia en esta área		Palabras Clave
6	Consulta 1. BOICAC 87/2011 Septiembre	Memoria; Contenido nota 12; Situación fiscal; cuadro.
7	Consulta 2. BOICAC 87/2011 Septiembre	Memoria; saldos con las administraciones públicas.
8	Consulta 5. BOICAC 87/2011 Septiembre	Memoria; deber información aplazamientos de pago.
9	Consulta 25. BOICAC 85/2011 Marzo	Memoria; información a incluir; administradores.
10	Resolución de 29 de diciembre de 2010	Ver 4. (intro) y bibliografía
11	Resolución de 18 de septiembre de 2013	Ver apartado 6. y anexo 1
12	Resolución de 28 de enero de 2014	Ver 4. (intro) y bibliografía

Casos prácticos de una muestra seleccionada de consultas

5

A continuación presentamos en la tabla 5.1 una relación de 21 casos prácticos para una muestra seleccionada de consultas y, a continuación, para cada caso, su enunciado y su solución.

Tabla 5.1. Casos prácticos, consultas a las que se refieren y el área en que se ubican dichas consultas (ordenados por publicación consulta)

Caso	Referente a Consulta	Ver	Caso	Referente a Consulta	Ver
1	1. BOICAC 97/2014	3.8.1	12	2. BOICAC 94/2013	3.3.2
2	4. BOICAC 97/2014	3.20.23	13	5. BOICAC 94/2013	3.14.3
3	6. BOICAC 97/2014	3.20.25	14	6. BOICAC 94/2013	3.20.5
4	3. BOICAC 96/2013	3.20.13	15	8. BOICAC 94/2013	3.11.2
5	5. BOICAC 96/2013	3.10.4	16	2. BOICAC 92/2012	3.13.2
6	6. BOICAC 96/2013	3.12.2	17	3. BOICAC 92/2012	3.7.4
7	7. BOICAC 96/2013	4.2	18	1. BOICAC 91/2012	3.8.2
8	8. BOICAC 96/2013	3.5.2	19	3. BOICAC 91/2012	3.17.6
9	9. BOICAC 96/2013	3.13.1	20	5. BOICAC 91/2012	3.8.3
10	10. BOICAC 96/2013	3.17.2	21	7. BOICAC 91/2012	3.4.1
11	1. BOICAC 94/2013	3.20.15			

Caso 1. Consulta 1. BOICAC 97/2014. Sobre el tratamiento contable de la infraestructura eléctrica que debe construir una empresa inmobiliaria que actúa como promotor de suelo industrial, logístico y residencial, como una obligación más del proceso urbanizador y que, una vez construida, cede a la correspondiente compañía eléctrica.

Supongamos una sociedad inmobiliaria que llega a un acuerdo con una compañía eléctrica, por la que realizará la construcción de una subestación eléctrica para ser devuelta a la compañía eléctrica a los cinco años. Mientras tanto se realizará la compensación del gasto del modo siguiente:

Caso 1.1. Asume el cobro futuro de las cuotas correspondientes en la proporción que suponga la capacidad eléctrica necesaria para cubrir las necesidades de la actuación urbanística llevada a cabo por la empresa, respecto a la capacidad total de la infraestructura.

Caso 1.2. Por la parte proporcional que supera la potencia prevista en el proceso urbanizador, responsabilizándose la empresa del riesgo de demanda del servicio.

Caso 1.3. Por la parte proporcional que supera la potencia prevista en el proceso urbanizador, asumiendo la compañía eléctrica los pagos correspondientes.

El coste de la obra asciende a 2.000.000 euros.

Solución al caso 1.

Caso 1.1. Existencias.

2.000.000	30x	Existencias.	a	Variación de existencias.	61x	2.000.000
-----------	-----	--------------	---	---------------------------	-----	-----------

Caso 1.2. Intangible.

2.000.000	20x	Derechos sobre suministros eléctricos.	a	Trabajos inmovilizado intangible	730	2.000.000
-----------	-----	--	---	----------------------------------	-----	-----------

Caso 1.3. Derechos de cobro

2.000.000	252	Créditos a largo plazo.	a	Trabajos realizados para la empresa ⁽¹⁾	73x	2.000.000
-----------	-----	-------------------------	---	--	-----	-----------

(1) No existe cuenta compensatoria del gasto en este caso, proponemos una subcuenta del grupo 73.

Caso 2. Consulta 4. BOICAC 97/2014. Sobre determinados aspectos relacionados con el tratamiento contable de una explotación avícola.

Una empresa tiene una camada de aves dedicada a la producción, registrada como inmovilizado material. El valor inicial de la camada era de 8.000.000 euros.

Las aves se amortizan en un periodo de 25 meses, aplicando un porcentaje del 4 % mensual. A 31/12/2013, tras haber transcurrido cinco meses de actividad la amortización acumulada asciende a 1.600.000 euros. Se sabe que en ese momento su valor de realización, entendido éste último como el importe que se obtendría por la venta de la camada, considerando que transcurrido un corto espacio de tiempo (cinco meses) desde el inicio de la producción se pierde aproximadamente el 75% de su valor.

Para calcular el valor en uso, se estima que durante los 20 meses siguientes se va recuperar las amortizaciones más un margen del 10% más. El tipo de descuento en función del riesgo de la empresa se estima en un 0,5 % mensual.

SE PIDE:

Determinar si existe deterioro, y registrarlo en su caso.

Solución al caso 2.

Tenemos que determinar el importe recuperable, que será el valor mayor entre el valor de realización (venta) y el valor en uso.

El valor de realización se estima en: 25 % sobre (8.000.000 – 1.600.000) = 1.600.000 euros.

Valor en uso:

Importe que puede ser recuperado al mes por la actividad: (4 % sobre 8.000.000 = 320.000 euros) x 1,20 = 384.000 euros.

Cálculo del valor en uso: $384.000 \times \frac{1-(1+0,5)^{20}}{0,5} = 4.785.488,77$ euros

El mayor es el valor en uso: 4.785.488,77 euros.

El valor contable: 8.000.000 – 1.600.000 = 6.400.000 euros.

Como el valor contable (6.400.000) es mayor que el importe recuperable (4.785.488,77), corresponde registrar un deterioro por la diferencia (1.614.511,23)

1.614.511,23	691	Pérdidas por deterioro inmovilizado material.	a	Deterioro inmovilizado material	291	1.614.488,77
--------------	-----	---	---	---------------------------------	-----	--------------

Caso 3. Consulta 6. BOICAC 97/2014. Sobre el reflejo contable de los gastos realizados por una sociedad dedicada a una explotación agrícola.

Se trata de una empresa agrícola. Adquiere un terreno por 1000.000 euros. El terreno se quiere destinar a la plantación de naranjos. Para ello se realizan los siguientes gastos:

- Gastos de acondicionamiento (labrado de la tierra) y otros necesarios para que el terreno se encuentre en condiciones óptimas para la plantación: 200.000 euros.
- Compra de los plantones: 300.000 euros.
- Demás gastos directos y relacionados con los árboles antes de la primera cosecha: agua, electricidad, suministros, etc. 600.000 euros.
- Sueldos de empleados directos antes de la primera cosecha: 400.000 euros.
- Sueldos y salarios de los administrativos: 300.000 euros.
- Gastos de luz generales: 200.000 euros.
- Los gastos posteriores a la primera cosecha: agua, luz, suministros, etc. 500.000 euros.
- Sueldos y salarios de los empleados posteriores a la primera cosecha: 600.000 euros.

Solución al caso 3.

Gastos directos relacionados con la plantación, antes de la primera cosecha:

1.000.000	Terrenos agrícolas a contrapartida	1.000.000
-----------	------------------------------------	-----------

Gastos directos de la plantación antes de la primera cosecha:

Gastos acondicionamiento de la tierra	200.000
Compra de plantones	300.000
Otros gastos directos	600.000
Sueldos	400.000
TOTAL	1.500.000

Registro contable:

1.500.000	(21x) Plantaciones y replantaciones a contrapartida	1.500.000
-----------	---	-----------

PRECISIÓN: La contrapartida puede ser (73x) Trabajos realizados para el inmovilizado material, si los gastos se han registrado previamente en cuentas de gastos del ejercicio.

Gastos de administración y servicios y posteriores a la primera cosecha:

300.000	(64x) Sueldos y salarios	
700.000	(62x) Suministros	
600.000	(64x) Sueldos y salarios a contrapartida	1.600.000

Caso 4. Consulta 3. BOICAC 96/2013. Sobre el tratamiento contable de un contrato de intercambio de gas entre comercializadoras del sector.

Supongamos que una empresa comercializadora de gas toma prestado del “depósito común” para obtener las existencias necesarias de alguna de las comercializadoras que en ese momento tenga superávit, gas por importe de 10.000.000 de euros al cierre del ejercicio 2013. Este gas es devuelto el año siguiente.

Solución al caso 4.

En el cierre del 2013 se registrará:

10.000.000	610	Variación de existencias	a	Acreedores por prestaciones de servicios	410	10.000.000
------------	-----	--------------------------	---	--	-----	------------

Al cierre del ejercicio las existencias formarán parte del Activo corriente de Balance y los acreedores del pasivo corriente del balance.

10.000.000	30x	Existencias de gas	a	Variación de existencias	410	10.000.000
------------	-----	--------------------	---	--------------------------	-----	------------

En el año siguiente, cuando se produzca la devolución, se registrará:

10.000.000	410	Acreedores por prestaciones de servicios	a	Variación de existencias	610	10.000.000
------------	-----	--	---	--------------------------	-----	------------

Se cancela la deuda y se dan de baja las existencias.

10.000.000	610	Variación de existencias	a	Existencias de gas	30x	10.000.000
------------	-----	--------------------------	---	--------------------	-----	------------

Caso 5. Consulta 5. BOICAC 96/2013. Sobre el tratamiento contable del “Régimen especial del criterio de caja” en el IVA.

Una pyme que quiere seguir el régimen de criterio de caja en el IVA, realiza las siguientes operaciones:

1. Se reciben géneros adquiridos por 2.000.000 más el IVA 21%, a pagar a crédito.
2. Se venden géneros por 4.000.000 más el IVA 21 % a cobrar a crédito.

3. Se paga el 20% de las compras.
4. Se cobra el 40% de las ventas realizadas.
5. Se liquida el impuesto en la AEAT.
6. Saldos de las cuentas.

Solución al caso 5.

1. Se reciben géneros adquiridos por 2.000.000 más el IVA 21 %, a pagar a crédito.

2.000.000	(600) Compras de mercaderías		
420.000	(4721) H.P. IVA soportado facturado	(400) Proveedores	2.420.000

2. Se venden géneros por 4.000.000 más el IVA 21 % a cobrar a crédito

4.840.000	(430) Clientes	(700) Ventas mercaderías	4.000.000
		(4771) H.P. IVA repercutido facturado	840.000

3. Se paga el 20 % de las compras.

484.000	(400) Proveedores	(57) Tesorería	484.000
---------	-------------------	----------------	---------

84.000	(4722) H.P. IVA soportado facturado y devengado	(4721) H.P. IVA soportado facturado	84.000
--------	---	-------------------------------------	--------

4. Se cobra el 40 % de las ventas realizadas.

968.000	(57) Tesorería	(430) Clientes	968.000
---------	----------------	----------------	---------

336.000	(4771) H.P. IVA repercutido facturado	(4772) H.P. IVA repercutido facturado y devengado	336.000
---------	---------------------------------------	---	---------

5. Se liquida el impuesto en la AEAT.

336.000	(4772) H.P. IVA repercutido facturado y devengado	(4722) H.P. IVA soportado facturado y devengado	84.000
		(4750) H.P. acreedora por IVA	252.000

6. Saldos de las cuentas.

(4721) H.P. IVA soportado y facturado: $420.000 - 84.000 = 336.000$

(4771) H.P. IVA repercutido y facturado: $840.000 - 336.000 = 504.000$

Este IVA soportado y repercutido se devengará al cobro/pago de las facturas o el 31 de diciembre del año siguiente, lo que antes acontezca.

Caso 6. Consulta 6. BOICAC 96/2013. Sobre la contabilización de las devoluciones de ventas.

Al cierre del ejercicio x1 las ventas registradas ascienden a 40.000.000 euros. No obstante, según experiencia de ejercicios anteriores, se prevé unas devoluciones del 5 % sobre las ventas. En el ejercicio x2, las ventas registradas ascienden a 50.000.000 euros. Las devoluciones reales registradas ascienden a 1.400.000 euros. Se estima una devoluciones del 3%.

SE PIDE:

Sabiendo que el margen sobre el que opera la empresa es del 30 %, registrar lo que proceda para el cierre del ejercicio x1 y x2 y efectos en la Cuenta de Pérdidas y Ganancias.

Solución al caso 6.

Al cierre del ejercicio x1

Se debe registrar la estimación realizada sobre las devoluciones de ventas registradas en este ejercicio, y que se pueden producir en el siguiente. El devengo corresponde a este ejercicio y se determina mediante estimación. La cantidad estimada será el 5 % sobre 40.000.000 = 2.000.000 euros. Será la cantidad estimada que se va a devolver, pero la pérdida que soporta la empresa es del margen: 30 % sobre 2.000.000 = 600.000 euros, puesto que el coste de los productos se recuperará con la devolución.

600.000	(6959) Dotación provisión otras operaciones comerciales	a (4999) Provisión para otras operaciones comerciales	600.000
---------	---	---	---------

Efecto en la Cuenta de Pérdidas y Ganancias del año x1:

CUENTA DE PÉRDIDAS Y GANANCIAS ejercicio x1		
1. Importe de la cifra de negocios		40.000.000
Ventas		40.000.000
(-) Devoluciones de ventas.		
(-) Descuentos sobre ventas p/p.		
(-) Rapels sobre ventas.		
.....		
7. Otros gastos de explotación.		
c) Pérdidas por deterioro y variación de provisiones de operaciones comerciales.		-600.000

El resultado de este año asciende a 39.400.000 euros, las ventas realizadas menos la estimación por la pérdida por las devoluciones de ventas correspondientes al mismo y que se realizarán el año siguiente.

En el ejercicio x2

1.400.000	(708) Devoluciones de ventas y operaciones similares	a (43) Clientes,/(57) Tesorería	1.400.000
-----------	--	---------------------------------	-----------

450.000	(6959) Dotación provisión otras operaciones comerciales 3% sobre 50.000.000 x 30%	a (4999) Provisión para otras operaciones comerciales	450.000
---------	---	---	---------

600.000	(4999) Provisión para otras operaciones comerciales	(79549) Exceso de provisiones para otras operaciones comerciales	600.000
---------	---	--	---------

Por la incorporación de las existencias devueltas en el inventario:

70% sobre 1.400.000

980.000	(30x) Existencias	(610) Variación de existencias	980.000
---------	-------------------	--------------------------------	---------

Efecto en la Cuenta de Pérdidas y Ganancias del año x2:

CUENTA DE PÉRDIDAS Y GANANCIAS ejercicio x2	
1. Importe de la cifra de negocios	49.580.000
Ventas	50.000.000
(-) Devoluciones de ventas.	-1.400.000
Variación de existencias	980.000
(-) Rapels sobre ventas.	
.....	
7. Otros gastos de explotación.	
c) Pérdidas por deterioro y variación de provisiones de operaciones comerciales.	150.000

El resultado de este año asciende a 49.730.000 euros, que son las ventas realizadas, menos la cantidad real géneros devueltos más la variación en el cálculo de las provisiones para devoluciones.

Caso 7. Consulta 7. BOICAC 96/2013. Sobre la obligatoriedad de presentar informe de gestión por parte de una sociedad que formula balance y estado de cambios en el patrimonio neto abreviados, de acuerdo con el art. 257 de la LSC.

Tenemos tres empresas con los siguientes datos:

Caso 7.1. Una sociedad que durante los dos años consecutivos anteriores no ha superado las siguientes cifras:

- Total partidas de activo: 3.000.000 euros,
- Importe neto de la cifra de negocios: 5.000.000
- Número medio de trabajadores: 45

Caso 7.2. Una sociedad que durante los dos años consecutivos anteriores no ha superado las siguientes cifras:

- Total partidas de activo: 4.500.000 euros,
- Importe neto de la cifra de negocios: 7.000.000
- Número medio de trabajadores: 45

Caso 7.3. Una sociedad que durante los dos años consecutivos anteriores no ha superado las siguientes cifras:

- Total partidas de activo: 4.500.000 euros.,
- Importe neto de la cifra de negocios: 8.500.000
- Número medio de trabajadores: 55

SE PIDE:

Determinar en cada caso, el tipo de balance y el estado de patrimonio neto a formular, si existe obligación de auditar, y si existe obligación de realizar informe de gestión:

Solución al caso 7.

Caso 7.1. No obligación de auditar, balance y estado de patrimonio neto abreviados y no obligación de realizar informe de gestión.

Caso 7.2. Obligación de auditar, balance y estado de patrimonio neto abreviados y no obligación de realizar informe de gestión.

Caso 7.3. Obligación de auditar, balance y estado de patrimonio neto normal o desarrollado y obligación de realizar informe de gestión.

Caso 8. Consulta 8. BOICAC 96/2013. Sobre el tratamiento contable del importe/indemnización recibido por la constitución de una servidumbre de paso sobre un terreno.

Supongamos que una sociedad tiene firmado dos contratos de servidumbre, del modo siguiente:

- Contrato número 1: Servidumbre de paso, de tipo permanente. La empresa va a recibir 2.000 euros anuales de forma indefinida. El valor del porcentaje de terreno cedido es de 36.000 euros.
- Contrato número 2: Servidumbre de andamiaje. La empresa va a recibir 2.000 euros durante la duración de la cesión, 3 años.

Tipo de interés 5 %

Solución al caso 8.

Contrato 1: Contrato de servidumbre de paso: $2.000/0,05 = 40.000$ euros.

Valor actual del contrato: 1.

40.000	252	Créditos a largo plazo	a	Terrenos y bienes naturales	210	36.000
			a	Beneficios procedentes de inmovilizado material	771	4.000

Contrato 2: Servidumbre de andamiaje.

2.000	57	Tesorería	a	Ingresos por arrendamientos	752	2.000
-------	----	-----------	---	-----------------------------	-----	-------

Caso 9. Consulta 9. BOICAC 96/2013. Sobre el tratamiento contable de un procedimiento de despido colectivo en una Entidad de Derecho Público que aplica el PGC.

Una Administración Pública acuerda el cierre de RodioTelamisiónVoleniana (Colón9). Los hechos se producen del modo siguiente:

1. Con fecha 28/11/2012, RodioTelamisiónVoleniana (Colón9) (entidad de derecho público) inicia un procedimiento de despido colectivo mediante comunicación dirigida a los representantes de

los trabajadores, a la autoridad laboral competente, y al resto de órganos de la Administración Pública.

2. Se llega a un preacuerdo con los representantes de los trabajadores el 28/12/2012. Cuantificándose las indemnizaciones en 8.000.0000 euros.
3. Con fecha 4/1/2013, se comunica a la empresa el resultado del referéndum del acuerdo definitivo celebrado por los trabajadores.
4. El informe vinculante de la autoridad competente se realiza el 15/2/2013, pero la cuantificación de las indemnizaciones se determina en 9.000.000 euros.
5. El día 20 de este mismo mes se formaliza el acuerdo.
6. La comunicación a la autoridad laboral competente se produce el 1/3/2013.
7. Finalmente, los primeros pagos por indemnizaciones se producen en los meses de marzo y abril de 2013.

SE PIDE:

Registrar los hechos anteriores.

Solución al caso 9.

Según el ICAC "con el inicio del procedimiento de despido colectivo y el acuerdo alcanzado con los representantes de los trabajadores, puede considerarse que nace una obligación implícita o tácita, ya que el origen de la misma se encuentra en el hecho de la expectativa válida generada por la empresa al haber dado publicidad al plan de reestructuración."

Ejercicio 2012.

El 28/11/2012, se llega a un preacuerdo con los representantes de los trabajadores, con el inicio del procedimiento de despido colectivo y el acuerdo alcanzado con los representantes de los trabajadores, puede considerarse que nace una obligación implícita o tácita, ya que el origen de la misma se encuentra en el hecho de la expectativa válida generada por la empresa al haber dado publicidad al plan de reestructuración, hechos que se producen en el ejercicio 2012.

8.000.000	(641) Indemnizaciones	(142) Provisión para otras responsabilidades	8.000.000
-----------	-----------------------	--	-----------

Se cierra de este modo el ejercicio 2012.

El 15/2/2013, informe vinculante de la autoridad competente. La cuantificación de las indemnizaciones se determina en 4.500.000 euros.

1.000.000	(641) Indemnizaciones	(142) Provisión para otras responsabilidades	1.000.000
-----------	-----------------------	--	-----------

Marzo y abril de 2013, primeros pagos:

9.000.000	(142) Provisión para otras responsabilidades	(57x) Tesorería	9.000.000
-----------	--	-----------------	-----------

Caso 10. Consulta 10. BOICAC 96/2013. Sobre el reflejo contable del importe recibido de la sociedad dominante para el pago de las indemnizaciones al personal en la sociedad dependiente.

Las sociedades A y B forman un grupo, en la que la sociedad A es la dominante y B la dependiente. En un momento dado, la sociedad A acuerda con sus trabajadores el traslado a la sociedad B que está en otra región de España, reconociéndoles la antigüedad que tenían en la matriz. En caso de despido del trabajador, es la filial (Sociedad B) la que abona la indemnización, pero posteriormente recibe de la dominante (Sociedad A) el importe que corresponde a los años de pertenencia del trabajador a la matriz. Hay uno de los trabajadores que acepta el acuerdo. Años después este trabajador es despedido, correspondiéndole una indemnización por 800.000 euros. En función del tiempo que ha estado trabajando en la sociedad A le corresponden por ese periodo 600.000 euros (que están incluidos en el importe total).

SE PIDE:

Registrar lo que corresponda tanto en la contabilidad de B, como de A.

Solución al caso 10.

El compromiso por el pago lo asume la sociedad B, pero percibirá de la sociedad A, el importe correspondiente al periodo que el trabajador ha estado en nómina de la sociedad A. Por lo tanto, debe contabilizar:

Contabilidad de la sociedad B:

600.000	(532) créditos a corto plazo con partes vinculadas		
200.000	(641) Indemnizaciones	(465) Remuneraciones pendientes de pago	800.000

Contabilidad de la sociedad A:

600.000	(641) Indemnizaciones	(513) Otras deudas a corto plazo con partes vinculadas	600.000
---------	-----------------------	--	---------

Caso 11. Consulta 1. BOICAC 94/2013. Sobre el tratamiento contable Impuesto sobre el valor de la producción de la energía eléctrica. NRV 12ª y NECA 11ª.

Una empresa eléctrica ha devengado como consecuencia de la producción de la energía eléctrica realizada un impuesto de 1.200.000 euros según la Ley 15/2012, de 27 de diciembre, de medidas fiscales para la sostenibilidad energética.

SE PIDE:

El registro contable de este impuesto.

Solución al caso 11.

Al ser un impuesto no repercutible al cliente, el ICAC entiende que debe ser registrado en la cuenta (631) Otros tributos.

1.200.000	631	Otros tributos	a	Hacienda pública acreedora por conceptos fiscales.	475x	1.200.000
-----------	-----	----------------	---	--	------	-----------

Caso 12. Consulta 2. BOICAC 94/2013. 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.

Una sociedad que tiene unos inmuebles por un valor contable de 1.400.000 euros, se han adjudicado a la entidad de crédito que tenía una hipoteca sobre ellos, en concreto se trataba de las deudas a largo plazo con entidades financieras. Se le ha asignado un valor razonable de 1.200.000 euros y se ha efectuado una dación en pago de la deuda que ascendía a 1.600.000 euros, IVA 21 % (inversión del sujeto pasivo).

SE PIDE:

Contabilizar la operación anterior en los dos supuestos siguientes:

Caso 12.1. La sociedad tiene registrados los inmuebles como inmovilizado material.

Caso 12.2. La sociedad tiene registrados los inmuebles como existencias.

Solución al caso 12.

Caso 12.1. La sociedad tiene registrados los inmuebles como inmovilizado material.

1.600.000	Deudas con ent. de crédito		
200.000	(65xx) Resultados de explotación	(21x) Inmovilizado	1.400.000
	1.400.000 - 1.200.000	(76x) Resultado financiero 1.600.000 - 1.200.000	400.000

Respecto al IVA:

Se produce la renuncia a la exención del IVA e inversión del sujeto pasivo. Art. 84.2 TRLIS. "Las entregas efectuadas en ejecución de la garantía constituida sobre bienes inmuebles, entendiéndose asimismo, que se ejecuta la garantía cuando se transmite el inmueble a cambio de la exención total o parcial de la deuda garantizada o de la obligación de extinguir la referida deuda por el adquirente....".

Caso 12.2. La sociedad tiene registrados los inmuebles como existencias.

1.600.000	Deudas con ent. de crédito		
		(70x) Ventas de edificios	1.200.000
		(76x) Resultado financiero 1.600.000-1.200.000	400.000

Obsérvese que en este caso aparece un resultado financiero por 400.000 euros, al igual que en el caso anterior. El resultado de explotación negativo por 200.000 euros, aparecerá al realizar la regularización del ejercicio, pues las existencias iniciales por 1.400.000 euros se darán de baja con cargo a la cuenta Variación de Existencias. De este modo, tendremos la cuenta de Variación de Existencias deudora por 1.400.000 euros, mientras que la venta de edificios es acreedora por 1.200.000 euros y,

al regularizar los ingresos y gastos de explotación, nos aparecerá un resultado negativo de explotación por 200.000 euros debido a esta operación.

Caso 13. Consulta 5. BOICAC 94/2013. Sobre el reflejo contable de los desembolsos incurridos por cursos de formación de trabajadores de una empresa que disfrutaron de una bonificación en las cotizaciones de la seguridad social.

Supongamos que se le concede a una sociedad una bonificación de cursos de formación, en los siguientes términos:

Caso 13.1. Se trata de una bonificación de la fundación tripartita, que se percibirá mediante la minoración de la Seguridad Social a cargo de la empresa. La Seguridad Social a cargo de la empresa devengada asciende a 100.000 euros y la bonificación del curso de formación es de 10.000 euros.

Caso 13.2. Se percibirá en efectivo una vez justificado el curso de formación. El gasto por el curso de formación asciende a 40.000 euros, y la bonificación percibida es del 50%.

Solución al caso 13.

Caso 13.1. Según el ICAC, 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.

90.000	(642) Seguridad social a cargo de la empresa	a (476) Organismos de la Seguridad Social acreedores	90.000
--------	--	--	--------

Caso 13.2.

40.000	(649) Otros gastos sociales	a (410) Acreedores prestaciones de servicios	40.000
--------	-----------------------------	--	--------

20.000	(4709) H.Pública subvenciones concedidas	(740) Subvenciones, donaciones y legados a la explotación	20.000
--------	--	---	--------

Caso 14. Consulta 6. BOICAC 94/2013. Sobre las normas sobre los aspectos contables de las sociedades cooperativas. Clasificación del capital social como pasivo cuando el reembolso de un porcentaje del capital está condicionado al acuerdo favorable del Consejo Rector.

Supongamos una cooperativa, en la cual en sus estatutos se indica lo siguiente:

Caso 14.1. Cualquier reembolso del capital debe ser aprobado previamente por el Consejo Rector de la cooperativa.

Caso 14.2. El reembolso del capital estará condicionado al acuerdo del Consejo Rector en los casos que supere el 10 % del mismo.

Solución al caso 14.

Caso 14.1. Todo el capital es Patrimonio Neto, y se registrará en la cuenta 100 capital social cooperativo.

Caso 14.2. Todo el capital se considera pasivo financiero, y se registrará en la cuenta 150 Capital Social cooperativa considerado pasivo financiero a largo plazo.

Caso 15. Consulta 8. BOICAC 94/2013. Sobre el tratamiento contable de la regularización tributaria especial aprobada por el R.D.-ley 12/2012, 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.

Supongamos que una empresa acogándose a lo establecido en el R.D.-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, declara los siguientes bienes surgidos en ejercicios anteriores:

- Inversiones financieras en empresas con ánimo de permanencia: 4.000.000 euros.
- Importes en plazos fijos con vencimiento superior a más de un año: 10.000.000
- Importes en plazos fijos con vencimiento inferior a tres meses: 12.000.000
- Rendimientos de los plazos fijos devengados en el ejercicio: 1.400.000 euros.
- Deuda tributaria modelo 750: 2.740.000 euros.

SE PIDE:

Registrar las operaciones anteriores.

Solución al caso 15.

1. Afloración de activos, bienes o cantidades depositadas en ejercicios anteriores con abono a cuentas de reservas.

4.000.000	250. Inversiones financieras a largo plazo.			
10.000.000	258. Imposiciones a largo plazo.			
12.000.000	576. Inversiones a corto plazo gran liquidez	a	113. Reservas voluntarias	26.000.000

2. Afloración de ingresos del ejercicio

1.400.000	572. Bancos e instituciones de crédito.			
		a	762. Ingresos de créditos	1.400.000

3. Deuda tributaria modelo 750.

2.740.000	6300. Impuesto corriente			
		a	4752. Hacienda pública acreedora	2.740.000

Caso 16. Consulta 2. BOICAC 92/2012. Sobre la posibilidad de registrar un gasto de personal en el ejercicio 2012, en el caso de empresas públicas, por el importe de la paga extraordinaria del mes de diciembre suprimida para el personal del sector público.

Supongamos una empresa pública, que cumple con lo establecido en el R.D.-ley 20/2012, de 13 de julio, de medidas para garantizar la estabilidad presupuestaria y de fomento de la competitividad y con la de la Ley 2/2012, de 29 de junio. Se suprime la paga extra de sus empleados en el mes de diciembre. Los compromisos asumidos equivalen a 24.000.000 de euros.

Supongamos que los compromisos asumidos con sus trabajadores son:

Caso 16.1. Planes de pensiones de aportación definida.

Caso 16.2. Planes de pensiones de prestación definida. El efecto financiero del diferimiento de las aportaciones (o en su caso la disminución del valor actual del fondo) equivale actualmente a 2.400.000 euros.

Solución al caso 16.

Caso 16.1. El ICAC indica que para que las sociedades mercantiles públicas tengan la obligación de efectuar las aportaciones en el cierre del ejercicio 2012, previamente se deben cumplir las condiciones de que se alcancen los objetivos de estabilidad presupuestaria y sostenibilidad financiera de las Administraciones Públicas según lo establecido en la Ley Orgánica 2/2012 y a que se establezca en una futura Ley de Presupuestos Generales del Estado la obligación de efectuar las citadas aportaciones. Teniendo en cuenta el contexto económico actual de dificultades financieras que exige aplicar una política económica de consolidación fiscal mediante la reducción del déficit público y obliga a las Administraciones Públicas a adoptar medidas dirigidas a racionalizar y reducir el gasto público y a incrementar la eficiencia de su gestión, a efectos de poder cumplir en un futuro los objetivos de estabilidad presupuestaria y sostenibilidad financiera, y considerando que no se ha incluido en el Proyecto de Ley de Presupuestos Generales del Estado actualmente en tramitación. Es preciso concluir que en el momento actual no se puede considerar probable que exista una obligación presente, por lo que no procede la dotación de una provisión por las sociedades mercantiles públicas en relación con dichas aportaciones y se debe dar cumplida información de este hecho en la Memoria (nota 14.2 del modelo normal).

Caso 16.2. Las empresas deberán registrar la reducción de las prestaciones del plan con imputación a pérdidas y ganancias.

2.400.000	(140) Provisión por retribución a largo plazo del personal	(7950) Exceso de provisión por retribución al personal	2.400.000
-----------	--	--	-----------

Caso 17. Consulta 3. BOICAC 92/2012. Sobre el tratamiento contable de un determinado contrato de compraventa de participaciones en el que se estipuló el precio, entre otras circunstancias, en función de los resultados de la sociedad objeto de la compraventa.

La sociedad A abonó a la sociedad B, un importe de 800.000 euros por un contrato de compraventa

que se produjo en el año 2006. En dicho contrato también se estipulaba un pago contingente en función del resultado que obtendría la sociedad B en los próximos 3 años. La fórmula de cálculo del pago contingente era extremadamente complicada y muy difícil de aplicar en la práctica. Por este motivo, posteriormente, respecto a la determinación del resultado que debía tomarse como referencia para cuantificar el tramo contingente de la contraprestación, surgieron divergencias entre las partes y se acordó, tal y como preveía el contrato, someter las mismas a un Tribunal de Arbitraje. En el ejercicio 2011, la Corte de Arbitraje resolvió las diferencias surgidas a favor de la sociedad vendedora, fijando un importe adicional de 300.000 euros, que debía abonar la compradora, así como los intereses devengados hasta la fecha de la resolución del arbitraje por importe de 60.000 euros adicionales. Al cierre del citado ejercicio, la sociedad compradora procedió a efectuar el pago resultante del Laudo arbitral.

SE PIDE:

Registrar lo que se estime oportuno por parte de la sociedad B al cierre del ejercicio 2006, 2007, 2008, 2009, 2010 y 2011.

Solución al caso 17.

En el cierre del ejercicio 2006, tan solo se registrará la operación de compraventa con arreglo a la cantidad fija que asciende a 800.000 euros. Según la consulta del ICAC, la sociedad vendedora, registrará el ingreso que trae causa del tramo contingente cuando se devengue, y esto se produce cuando la Corte de Arbitraje resuelve el litigio, esto es en 2011. En consecuencia, no se contabilizará nada en 2007, 2008, 2009 y 2010.

En 2011 se registrará el importe del Laudo Arbitral.

360.000	542	Créditos a corto plazo.	a	Ingresos.....	7xxx	300.000
			a	Ingresos financieros	76x	60.000

Caso 18. Consulta 1. BOICAC 91/2012: existencias y la NRV 10ª. Beneficio reconocido por la entrega de un anticipo no monetario por un determinado contrato de suministros.

Supongamos que la empresa A era titular de los derechos de explotación minera sobre unas canteras de piedra caliza, explotación que ha venido siendo su actividad económica habitual. Por este motivo, tiene registrado en su contabilidad el importe de la explotación de la cantera, en la cuenta (20x) Derechos de explotación de canteras por 2.400.000 euros, siendo equivalente este valor a su valor razonable. El emplazamiento y explotación de estas canteras suponían un grave impedimento para que, a su vez, la sociedad B, sin vinculación con la primera, pudiera explotar rentablemente otros derechos mineros colindantes.

Para poder solucionar el problema de incompatibilidad de explotación de las canteras, ambas sociedades suscribieron en octubre de 2009 un contrato de suministro de piedra caliza. Según dicho contrato, una vez se cumplan determinados hitos, la sociedad B se obliga a suministrar a la sociedad A determinadas toneladas métricas de piedra caliza durante aproximadamente 10 años, a unos precios económicamente ventajosos para esta última, pues son inferiores al coste de producción por tonelada métrica en que incurriría en la explotación de sus propias canteras. De esta forma, con los precios

reducidos, la sociedad B compensa la paralización de las canteras y otras actuaciones (servidumbres de paso, información técnica, etc.) a cargo de la sociedad A.

Según se afirma en el escrito de consulta, los hitos que permiten a la sociedad A tener derecho al suministro de la piedra caliza a precios reducidos son los siguientes:

- a) Compensatorio por las reservas de piedra caliza existentes en la cantera de la sociedad A al paralizar la explotación de sus canteras.
- b) Compensatorio por las actuaciones de la sociedad A para facilitar la ejecución de la explotación a la sociedad B.
- c) La diferencia se pagará a 90 días.

En el ejercicio 2011, el Gobierno Regional ha acordado la caducidad de las concesiones de la cantera a la sociedad A. En esta fecha las Tm pendientes de extraer se cifran en 2.000.000, mientras que el precio establecido por la sociedad B es de 20 euros por Tm. Se pagará a 90 días el 60 % del valor. El suministro real de las existencias se realizará del modo siguiente:

AÑO	TONELADAS	AÑO	TONELADAS
2012	290.000	2016	300.000
2013	240.000	2017	240.000
2014	280.000	2018	370.000
2015	280.000	TOTAL	2.000.000

SE PIDE:

Regístrese lo que corresponda en cada año.

Solución al caso 18.

En el ejercicio 2011 se produce la caducidad del derecho de explotación por parte del Gobierno regional. Según el ICAC, se contempla, en ese momento como un anticipo concedido por la sociedad A, como consecuencia de la finalización de los derechos de explotación. En este caso, según el ICAC, y aplicando por analogía los criterios establecidos para las permutas del inmovilizado material (NRV 2ª, apartado 1.3), el anticipo se valorará por el valor razonable del activo entregado, salvo que se tenga una evidencia más clara del valor razonable del activo recibido y con el límite de este último. Si el valor en libros del activo entregado es inferior a su valor razonable, la diferencia se reconocerá como un ingreso en la cuenta de pérdidas y ganancias, en función de su naturaleza (norma de elaboración de las cuentas anuales 7ª, apartado 1, del PGC). Como el valor en libros de los derechos de explotación es de 2.400.000 euros y es equivalente a su valor razonable, no existe resultado que registrar en el ejercicio 2011. El registro contable será:

2.400.000	407	Anticipo de proveedores (1)	a	Derechos de explotación de canteras	20x	2.400.000
-----------	-----	-----------------------------	---	-------------------------------------	-----	-----------

(1) No hemos tenido en cuenta que una parte del anticipo sería a largo plazo.

Ejercicio 2012 y siguientes. Se produce la entrega del suministro, pagando 60 % a 90 días. La recuperación del valor de los derechos de explotación, que ahora están registrados como anticipo se realizará en la siguiente proporción por TM: $2.400.000/40.000.000 = 0,060$

El resto se considerará ingresos por compensación de por servidumbre de paso, información técnica, etc. Por lo tanto, la distribución a partir del ejercicio 2012 del suministro será el siguiente:

AÑO	TM.	PRECIO/TM	VALOR TOTAL	60%	0,06	Ingresos por compensación
				PROVEEDORES	Anticipos	
2012	290.000	20	5.800.000	3.480.000	348.000	1.972.000
2013	240.000	20	4.800.000	2.880.000	288.000	1.632.000
2014	280.000	20	5.600.000	3.360.000	336.000	1.904.000
2015	280.000	20	5.600.000	3.360.000	336.000	1.904.000
2016	300.000	20	6.000.000	3.600.000	360.000	2.040.000
2017	240.000	20	4.800.000	2.880.000	288.000	1.632.000
2018	370.000	20	7.400.000	4.440.000	444.000	2.516.000
TOTAL	2.000.000		40.000.000	24.000.000	2.400.000	13.600.000

Ejercicio 2012. Se reciben 290.000 Tm a 20 euros/Tm = 5.800.000 euros.

5.800.000	600	Compras de mercaderías	a	Anticipo de proveedores	407	348.000
			a	Proveedores	400	3.480.000
			a	Ingresos por compensación	65x	1.972.000

Ejercicio 2013. Se reciben 240.000 Tm a 20 euros/Tm = 4.800.000 euros.

4.800.000	600	Compras de mercaderías	a	Anticipo de proveedores	407	288.000
			a	Proveedores	400	2.880.000
			a	Ingresos por compensación	65x	1.632.000

Ejercicio 2014. Se reciben 280.000 Tm a 20 euros/Tm = 5.600.000 euros.

5.600.000	600	Compras de mercaderías	a	Anticipo de proveedores	407	336.000
			a	Proveedores	400	3.360.000
			a	Ingresos por compensación	65x	1.904.000

Los demás ejercicios se realizarán en los asientos correspondientes con el mismo criterio.

Caso 19. Consulta 3. BOICAC 91/2012: Reconocimiento contable de la baja de un inmueble, en la aportación no dineraria a una empresa del grupo.

Supongamos un grupo de sociedades dominado por la sociedad M, que es titular del 75% de la sociedad Z y del 60% de la sociedad W. La sociedad Z, perteneciente al sector inmobiliario, realiza una aportación no dineraria de un inmueble, incluido dentro de las existencias, en la ampliación de capital que realiza la sociedad W. El valor contable y el valor en cuentas consolidadas del inmueble son coincidentes, por un importe de 2.400.000 euros, mientras que la valoración de las acciones recibidas a cambio asciende a 3.000.000 euros y el coincidente con el valor razonable del inmueble aportado.

SE PIDE:

Registro de la operación en la contabilidad de la sociedad Z, en los dos casos siguientes:

Caso 19.1. Se trata de una permuta no comercial.

Caso 19.2. Se trata de una permuta comercial.

Solución al caso 19.

Caso 19.1. Se trata de una permuta no comercial. El ICAC, entiende que en el caso de se realice a una empresa del grupo la inversión se reflejará en la sociedad aportante al valor contable de la contraprestación entregada, sin que se produzca un resultado contable.

2.400.000	2403	Participaciones a largo plazo empresas del grupo	a	Existencias de inmuebles	300x	2.400.000
-----------	------	--	---	--------------------------	------	-----------

Caso 19.2. Se trata de una permuta comercial. El ICAC, que se dará de baja el activo aportado, y se registrarán las acciones recibidas por el valor razonable de la contraprestación entregada.

Puede producirse un resultado contable

3.000.000	2403	Participaciones a largo plazo empresas del grupo	a	Ventas de existencias de inmuebles	700x	3.000.000
-----------	------	--	---	------------------------------------	------	-----------

Se dará de baja el valor de las existencias por su coste:

2.400.000	610x	Variación de existencias	a	Existencias de inmuebles	300x	2.400.000
-----------	------	--------------------------	---	--------------------------	------	-----------

Reconociéndose en la cuenta de pérdidas y ganancias el beneficio correspondiente.

Caso 20. Consulta 5. BOICAC 91/2012. Tratamiento contable de un rappel cobrado por anticipado.

La sociedad A ha recibido la cantidad de 160.000 euros de un proveedor, con la condición de asumir el compromiso de compra en exclusiva de un volumen de 1.600.000 euros de productos durante los tres próximos ejercicios. En caso de no producirse este volumen de compras se procederá a la devolución de la cantidad recibida con una penalización del 10%.

SE PIDE:

Registrar lo que corresponda, en los siguientes casos:

Caso 20.1. La sociedad A cumple con lo establecido en el contrato. Adquiriendo el primer año productos por 400.000 euros, el segundo 800.000 euros y el tercer año el resto.

Caso 20.2. La sociedad A no cumple con lo establecido en el contrato.

Solución al caso 20.

En cualquier caso, al percibir este importe, se considerará un rappel anticipado, de tal modo que se registrará en la cuenta 182. Anticipos recibidos por compromisos de compras a largo plazo.

160.000	57x	Tesorería	a	Anticipos recibidos por compromisos de compras a largo plazo.	182	160.000
---------	-----	-----------	---	---	-----	---------

Caso 20.1. Caso de que se cumpla con lo establecido en el contrato, y el volumen de compras realizado ha sido durante el primer año 400.000 euros. La imputación del anticipo a rappels será el siguiente: $160.000 \times 400.000 / 1.600.000 = 40.000$ euros.

40.000	182	Anticipos recibidos por compromisos de compras a largo plazo.	a	Rappels sobre compras	609	40.000
--------	-----	---	---	-----------------------	-----	--------

Supongamos que durante el segundo año el volumen de compras realizado es de 800.000 euros. La imputación del anticipo a rappels será el siguiente: $160.000 \times 800.000 / 1.600.000 = 80.000$ euros

80.000	182	Anticipos recibidos por compromisos de compras a largo plazo	a	Rappels sobre compras	609	80.000
--------	-----	--	---	-----------------------	-----	--------

En el tercer año se realizan las compras restantes. La imputación sería de 40.000 euros.

40.000	182	Anticipos recibidos por compromisos de compras a largo plazo.	a	Rappels sobre compras	609	40.000
--------	-----	---	---	-----------------------	-----	--------

No se ha tenido en cuenta la reclasificación de los anticipos del largo plazo al corto plazo.

Caso 20.2. Caso de incumplimiento del contrato. Se procede a la devolución del importe recibido y el pago de la compensación correspondiente del 10%.

160.000	182	Anticipos recibidos por compromisos de compras a largo plazo.	a	Tesorería	57x	176.000
16.000	678	Gastos excepcionales				

Caso 21. Consulta 7. BOICAC 91/2012. Activos no corrientes mantenidos para la venta. NRV 7ª. Sociedad adquirida con el propósito de su posterior enajenación.

La sociedad A es la cabecera de un grupo, y adquiere el 80% del patrimonio de la sociedad B por un importe de 1.200.000 euros, el patrimonio neto a valor razonable de la sociedad B asciende a 1.400.000 euros. La inversión está contabilizada en la cuenta 530 Participaciones a corto plazo en partes vinculadas por 1.200.000 euros.

Los costes de venta estimados ascienden a 20.000 euros.

SE PIDE:

Reflejar esta operación en las Cuentas anuales individuales de la sociedad A y en las Cuentas consolidadas del grupo.

Solución al caso 21.

El ICAC entiende que tanto en cuentas individuales, como en las consolidadas el activo no corriente

o grupo enajenable adquirido se valorará por el menor entre su valor razonable menos los costes de venta estimados y su coste de adquisición.

El coste de la inversión es de 1.200.000 euros, mientras que el valor razonable de los activos netos adquiridos menos los costes de venta, ascienden a: 80% sobre $1.400.000 - 20.000 = 1.100.000$ euros.

La pérdida por deterioro se registrará en la Cuenta de pérdidas y ganancias de la sociedad A: $1.200.000 - 1.100.000 = 100.000$ euros.

100.000	6980	Pérdidas por deterioro de participaciones en instrumentos de patrimonio a corto plazo	a	Deterioro del valor de participaciones a corto plazo en partes vinculadas	593	100.000
---------	------	---	---	---	-----	---------

Reclasificación al subgrupo 58 Activos no corrientes mantenidos para la venta.

1.100.000	581	Inversiones con personas y entidades vinculadas	a	Participaciones a corto plazo en partes vinculadas	530	1.200.000
100.000	593	Deterioro del valor de participaciones a corto plazo en partes vinculadas				

De este modo, la Sociedad A registrará esta inversión en la cuenta 581. Inversiones con personas y entidades vinculadas en el subgrupo 58 Activos no corrientes mantenidos para la venta, por el importe de su valor razonable menos costes de venta, que es menor al coste de adquisición. En las Cuentas Anuales individuales de la sociedad A, esta inversión aparecerá en el Balance en el epígrafe I Activos no corriente mantenidos para la venta, de B) Activo corriente, por 1.100.000 euros. En las Cuentas Anuales consolidadas del grupo, también aparecerá esta inversión en el Balance consolidado en el mismo epígrafe.

Casos prácticos de las Resoluciones de 1/03; 28/05; 18/09 y 18/10 de 2013 del ICAC

6

Para cada una de las cuatro resoluciones ofrecemos un caso práctico.

Caso 1. Resolución de 1 de marzo de 2013, del ICAC, por la que se dictan NRV del inmovilizado material y de las inversiones inmobiliarias.

Una empresa adquiere una instalación compleja. Para la adquisición de dichas instalaciones se firma un acuerdo, mediante el cual la empresa adquirente pagará:

- 300.000 euros en el momento actual.
- 40.000 euros mensuales, durante los cuatro años siguientes. Tipo de interés de mercado: 5 % anual.
- Pagos contingentes: Se establecen los siguientes pagos contingentes:
 - en función de la productividad de las instalaciones durante los dos años siguientes, del modo siguiente:
 - i. si la productividad es inferior al 5 % = 0 euros.
 - ii. Si la productividad se establece entre el 5% y el 15 % = 300.000 euros al finalizar el segundo año.
 - iii. Si la productividad se establece entre el 15 % y el 25 % = 400.000 euros al finalizar el segundo año.
 - iv. Si la productividad es mayor del 25 %: 500.000 euros al finalizar el segundo año.
 - en función de la cifra de ventas que se produzca en el empresa durante los dos años siguientes:
 - i. si la cifra de ventas es inferior al 10 millones = 0 euros.
 - ii. Si la cifra de ventas se establece entre 10 millones y 25 millones: 600.000 euros al finalizar el segundo año.
 - iii. Si la cifra de ventas se establece entre 25 y 100 millones = 800.000 euros al finalizar el segundo año.
 - iv. Si la cifra de ventas es mayor de 100 millones: 1.000.000 euros al finalizar el segundo año.

Estas instalaciones sustituyen a otras similares que existían en el momento de la adquisición.

En el momento inicial se estima que la productividad de las instalaciones se situará al finalizar el segundo año entre el 5 % y el 15 % y la cifra de ventas entre 25 y 100 millones de euros.

Se tiene conocimiento al finalizar el primer año que la productividad se sitúa en el 26%

Solución al caso 1.

Valor inicial del activo:		
Pago en el momento actual		300.000,00
Valor actual de 40.000 euros al mes descontado al 5 % anual		1.740.718,10
Pagos contingentes 300.000 euros al finalizar el segundo año		272.108,84
	$300.000 \times (1+0,05)^{-2}$	
TOTAL		2.312.826,94

Tipo interés anual	5%
Tipo de interés mensual	0,40741%
$(1 + i)^{1/12} - 1$	
Importe mensual	40.000
Periodos: 12 x 4	48
VA	1.740.718,10 €

Pagos contingentes que dependen de magnitudes relacionados con la actividad de la empresa. Cuenta de Pérdidas y Ganancias cuando suceda

2.312.826,94	(212) Instalaciones técnicas		
		Tesorería	300.000,00
		(173) Proveedores inmovilizado largo plazo	1.740.718,10
		(14x) Provisión pagos contingentes	272.108,84

Supongamos ahora, que pasado un año, se produce un cambio en la estimación de la contraprestación contingente, puesto que es más probable que la productividad de las instalaciones se sitúa en el 26% (más del 25%).

Pasado un año:		
Pago contingente de 300.000 euros a un año.		285.714,29
	$300.000 \times (1 + 0,05)^{-1}$	
Pago contingente de 500.000 euros a un año.		476.190,48
	$500.000 \times (1 + 0,05)^{-1}$	
Diferencia		190.476,19

El ajuste a realizar será:

190.476,19	(212) Instalaciones técnicas		
		(173) Proveedores inmovilizado largo plazo	190.476,19

Caso 2. Resolución de 28 de mayo de 2013, del ICAC, por la que se dictan normas de registro, valoración e información a incluir en la memoria del inmovilizado intangible.

Supongamos que la empresa A es el arrendatario de un local de negocio consistente en un bar de copas. La zona es muy frecuentada por los clientes, con lo que el negocio tiene una proyección futura muy buena. La duración del contrato de alquiler es por 5 años. Traspasa los derechos de arrendamiento a la empresa B que va a explotar el local en lugar de la empresa A. Recibe a cambio 100.000 euros. Posteriormente sucede que la zona donde está ubicado el bar de copas es muy frecuentada por los clientes, con lo que el negocio tiene una proyección futura muy buena. La duración del contrato de alquiler con la empresa B por parte del arrendador es por 5 años, pagando el arrendatario 12.000 euros al año. Ante esto, el propietario del local acuerda con el arrendatario (empresa B) el pago de 10.000 euros a cambio de renunciar a sus derechos sobre el arrendamiento del local.

Caso 2.1. En la zona, actualmente por locales semejantes se están pagando más de 13.000 euros al año, por lo que es muy probable que la empresa A pueda arrendar de nuevo el local por el precio de 17.000 euros durante 5 años.

Caso 2.2. En la zona, actualmente por locales semejantes se están pagando 13.000 euros al año, por lo que es muy probable que la empresa A pueda arrendar de nuevo el local por el precio de 14.000 euros durante 5 años.

Tipo de interés el 5 %.

Caso 2.3. No es posible estimar con suficiente certeza el futuro del local, ni el importe por el que éste puede ser de nuevo arrendado.

SE PIDE:

Contabilice lo que considere necesario en la contabilidad de B y del propietario del local.

Solución al caso 2.

Contabilidad de la empresa B (arrendatario). Pago 100.000 euros a cambio del derecho de arrendamiento:

100.000	(205) Derechos de traspaso		
		Tesorería	100.000

Contabilidad del arrendador: Según la Resolución del ICAC, desde la perspectiva del arrendador o cedente del bien o derecho, si éste paga una indemnización al arrendatario o cesionario para rescindir un contrato, de tal forma que los ingresos a obtener en la situación conseguida tras la indemnización permitieran recuperar, al menos, el importe del citado desembolso más las cantidades necesarias para la generación de los futuros ingresos, los costes incurridos para cancelar el contrato inicial se contabilizarán como un activo.

Se amortizará de forma sistemática durante su vida útil (no podrá ser superior a la duración del nuevo contrato más las prórrogas).

La aplicación del criterio anterior solo se producirá si:

- a) Es posible cuantificar los ingresos netos futuros previsibles a conseguir en la situación posterior a la indemnización.
- b) La operación en su conjunto ponga de manifiesto de forma clara y directa un aumento en la generación de ingresos netos futuros con respecto a los que generaría el contrato objeto de rescisión por un importe igual o superior al de la indemnización.

Cuando estos requisitos no se cumplan, la indemnización se contabilizará como un gasto en la cuenta de pérdidas y ganancias.

Caso 2.1.

CASO I						
AÑOS	0	1	2	3	4	5
Flujos caja	-10.000	5.000	5.000	5.000	5.000	5.000
Tipo interés	5%					
Valor actual	11.092,75 €					

$$\text{Valor actual} = -10.000 + \frac{5.000}{(1 + 0,05)^1} + \frac{5.000}{(1 + 0,05)^2} + \frac{5.000}{(1 + 0,05)^3} + \frac{5.000}{(1 + 0,05)^4} + \frac{5.000}{(1 + 0,05)^5} = 11.092,75$$

Como el valor actual es mayor de 10.000 euros, se trata de un activo intangible que debes ser registrado por el arrendador y amortizado durante los cinco años.

10.000	(205) Derechos de traspaso		
		Tesorería	10.000

Caso 2.2.

CASO II						
AÑOS	0	1	2	3	4	5
Flujos caja	-10.000	2.000	2.000	2.000	2.000	2.000
Tipo interés	5%					
Valor actual	-1.277,19 €					

$$\text{Valor actual} = -10.000 + \frac{2.000}{(1 + 0,05)^1} + \frac{2.000}{(1 + 0,05)^2} + \frac{2.000}{(1 + 0,05)^3} + \frac{2.000}{(1 + 0,05)^4} + \frac{2.000}{(1 + 0,05)^5} = 1.277,19$$

Como el valor actual de los flujos de caja es negativo, se trata de un gasto que debe ser registrado en la cuenta de Pérdidas y Ganancias.

10.000	(6XXX) Gastos		
		Tesorería	10.000

Caso 2.3.

Como no es posible estimar con suficiente certeza el futuro del local, ni el importe por el que éste puede ser de nuevo arrendado, se registrará como un gasto en la Cuenta de Pérdidas y Ganancias.

10.000	(6XXX) Gastos		
		Tesorería	10.000

Caso 3. Resolución de 18 de septiembre de 2013, del ICAC por la que se dictan NRV e información a incluir en la memoria de las cuentas anuales sobre el deterioro del valor de los activos.

El 1/1/20x10 una empresa adquirió diversas instalaciones técnicas mediante una combinación de negocios cuyo precio de adquisición fue de 220.000 euros (valor residual 20.000 euros), con una vida útil estimada de 10 años. Se registró en esta operación un fondo de comercio por 20.000 euros. A principios del ejercicio 20x13 dichas instalaciones sufren una cierta obsolescencia por razones de mercado, de tal manera que el valor recuperable por las mismas varía, sin afectar a su vida útil. En ese momento el precio de mercado en transacciones similares por dichas instalaciones es de 120.000 €, siendo necesario incurrir en unos gastos de desinstalación de las mismas de 4.000 €. Se estima que los flujos de caja netos que en los siete años siguientes se espera obtener de las instalaciones ascienden a 28.000 euros. La tasa de descuento adecuada al riesgo de los activos de la empresa del 10 por 100.

Solución al caso 3.

VALOR EN LIBROS: 220.000 – 60.000 = 160.000

VALOR NETO REALIZABLE: 120.000 – 4.000 = 116.000

$$\text{Valor de uso} = \frac{28.000}{(1 + 0,10)^1} + \frac{28.000}{(1 + 0,10)^2} + \frac{28.000}{(1 + 0,10)^3} + \frac{28.000}{(1 + 0,10)^4} + \frac{28.000}{(1 + 0,10)^5} + \frac{28.000}{(1 + 0,10)^6} + \frac{28.000}{(1 + 0,10)^7} = 136.315,73$$

PÉRDIDA POR DETERIORO: 160.000 – 136.315,73 = 23.684,27

20.000	(690) Pérdidas por Deterioro del inmovilizado intangible	a	(204) Fondo de comercio	20.000
3.684,27	(691) Pérdidas por deterioro inmovilizado material	a	(291) Deterioro del valor de instalaciones técnicas	3.684,27

Caso 4. Resolución de 18 de octubre de 2013, del ICAC, sobre el marco de información financiera cuando no resulta adecuada la aplicación del principio de empresa en funcionamiento.

Supongamos la sociedad ALBENTOSA lleva un tiempo con dificultades financieras, y ante la difícil situación patrimonial que tiene la sociedad, la Junta General de accionistas decide su extinción, nombrando un liquidador. Se apertura el periodo de liquidación con el siguiente balance de situación (Balance según el MCC):

ACTIVO		PATRIMONIO NETO Y PASIVO	
Activo no corriente	3.900.000	Patrimonio neto	200.000
Terrenos y bienes naturales	600.000	Capital	800.000
Construcciones	1.400.000	Reservas	200.000
Elementos de transporte	800.000	Resultado negativo ejer.ant.	-600.000
Maquinaria	800.000	Resultado ejercicio	-200.000
Fondo de comercio	300.000		
		Pasivo no corriente	2.400.000
Activo corriente	1.642.000	Deudas a largo plazo ent. Cto.	1.200.000
Mercaderías	600.000	Acreedores arrendamiento fin.	600.000
Clientes	720.000	Prestamos	600.000
Tesorería	82.000	Pasivo corriente	2.942.000
Activos por impuesto diferido	240.000	Proveedores efectos pagar	600.000
		Proveedores	1.500.000
		Remuneraciones ptes.pago	600.000
		Hacienda pública acreedora	242.000
TOTAL	5.542.000	TOTAL	5.542.000

Supongamos que la Junta General acuerda la extinción de la sociedad el 28 de febrero del año siguiente, y se apertura el periodo de liquidación, ¿cuál es el balance que debe ser formulado por los administradores al cierre del ejercicio anterior? determinar el balance que correspondería aplicando el marco conceptual de empresa en liquidación.

Para ello, se sabe lo siguiente:

1. El valor neto realizable de la maquinaria se estima en 600.000 euros.
2. Los elementos de transporte no son propiedad de la empresa, ya que estaban en arrendamiento financiero y ha sido inscrita la reserva de dominio sobre los mismos por parte de los propietarios. Se resuelve el contrato entregando los bienes y cargando el arrendador 80.000 euros en concepto de gastos por intereses de mejora, etc.
3. El valor recuperable de las existencias se estiman en 500.000 euros.
4. El valor neto realizable de los terrenos se estima en 500.000 euros.
5. Los gastos del Registro Mercantil y la remuneración de los liquidadores ascienden a 200.000 euros.
6. Las indemnizaciones y despidos no contabilizados se estiman en 600.000 euros.

Solución al caso 4.

Aplicamos los criterios de valoración del marco conceptual de empresa en liquidación, para lo que habrá que registrar los siguientes ajustes:

1. Ajuste del valor de la maquinaria.

200.000	(128) Resultados liquidación.	Maquinaria	200.000

2. Extinción del contrato de leasing. Ejercicio de la reserva de dominio.

600.000	Acreedores por arr.fin.	Elementos de transporte	800.000
280.000	(128) Resultados liquidación	Tesorería	80.000

3. Ajuste del valor de las existencias.

100.000	(128) Resultados liquidación.	Mercaderías	100.000

4. Ajuste valor de los terrenos.

100.000	(128) Resultados liquidación.	Mercaderías	100.000

5. Ajuste gastos Registro Mercantil y liquidadores.

200.000	(128) Resultados liquidación	Acreedores	200.000

6. Registro indemnizaciones.

600.000	(128) Resultado liquidación	Remuneraciones ptes. Pago	600.000

7. Baja del Fondo de Comercio

300.000	(128) Resultados liquidación	Fondo de comercio	300.000

8. Baja de los activos por impuestos diferidos.

240.000	(128) Resultados liquidación	Activos por impuestos diferidos	240.000

Obtendremos el siguiente balance:

ACTIVO		PATRIMONIO NETO Y PASIVO	
Activo no corriente	2.500.000	Patrimonio neto	-1.820.000
Terrenos y bienes naturales	500.000	Capital	800.000
Construcciones	1.400.000	Reservas	200.000
Elementos de transporte	0	Resultado negativo ejer.ant.	-600.000
Maquinaria	600.000	Resultado ejercicio	-200.000
Fondo de comercio	0	Resultado liquidación	-2020000
		Pasivo no corriente	1.800.000
Activo corriente	1.222.000	Deudas a largo plazo ent. Cto.	1.200.000
Mercaderías	500.000	Acreedores arrendamiento fin.	0
Clientes	720.000	Prestamos	600.000
Tesorería	2.000	Pasivo corriente	3.742.000
Activos por impuesto diferido	0	Proveedores efectos pagar	600.000
		Proveedores	1.500.000
		Remuneraciones ptes.pago	1.200.000
		Hacienda pública acreedora	242.000
		Acreedores	200.000
TOTAL	3.722.000	TOTAL	3.722.000

Obsérvese la diferencia entre la situación patrimonial de la compañía según el balance se exprese en con el modelo del marco conceptual del PGC o con el marco conceptual de empresa en liquidación que propone la resolución de 18 de octubre de 2013, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, sobre el marco de información financiera cuando no resulta adecuada la aplicación del principio de empresa en funcionamiento.

Anexos

ANEXO 1: RESOLUCIONES

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.

I

El Plan General de Contabilidad (PGC) aprobado por Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre, recoge en la segunda parte las normas de registro y valoración que desarrollan los principios contables y otras disposiciones contenidas en la primera parte relativa al Marco Conceptual de la Contabilidad. Esta Resolución constituye el desarrollo reglamentario de los criterios de registro y valoración sobre el inmovilizado material y las inversiones inmobiliarias contenidos en el Código de Comercio y en el PGC.

La disposición transitoria quinta del Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre, establece lo siguiente:

«Con carácter general, las adaptaciones sectoriales y otras disposiciones de desarrollo en materia contable en vigor a la fecha de publicación de este real decreto seguirán aplicándose en todo aquello que no se oponga a lo dispuesto en el Código de Comercio, Texto Refundido de la Ley de Sociedades Anónimas, aprobado por Real Decreto Legislativo 1564/1989, de 22 de diciembre, Ley 2/1995, de 23 de marzo, de Sociedades de Responsabilidad Limitada, disposiciones específicas y en el presente Plan General de Contabilidad.»

A su vez, la disposición final tercera del Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre, habilita al Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas (ICAC) para aprobar, mediante resolución, normas de obligado cumplimiento que desarrollen el citado Plan y sus normas complementarias, en particular, en relación con las normas de registro y valoración y las normas de elaboración de las cuentas anuales.

Por último, la disposición final primera del Real Decreto 1515/2007, de 16 de noviembre, por el que se aprueba el Plan General de Contabilidad de Pequeñas y Medianas Empresas y los criterios contables específicos para microempresas, establece lo siguiente:

«Los desarrollos normativos del Plan General de Contabilidad que se aprueben en virtud de las habilitaciones recogidas en las disposiciones finales del Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre, por

el que se aprueba el Plan General de Contabilidad, serán de aplicación obligatoria para las empresas que apliquen el Plan General de Contabilidad de Pymes.

En caso de existir algún aspecto diferenciado para las Pequeñas y Medianas Empresas, en dichos desarrollos normativos se hará expresa mención a esta circunstancia.»

A raíz de la entrada en vigor del nuevo PGC, el ICAC ha emitido algunas interpretaciones en desarrollo de la regulación contenida en el PGC en materia de inmovilizado material e inversiones inmobiliarias, y se ha pronunciado de forma expresa interpretando la vigencia de algunas cuestiones reguladas en desarrollo del anterior PGC de 1990.

Con esta Resolución, además de reproducir determinados criterios del antecedente inmediato en la materia, la Resolución de 30 de julio de 1991, del Presidente del ICAC por la que se dictan normas de valoración del inmovilizado material, se asume la tarea de sistematizar la citada doctrina administrativa y se aborda el desarrollo de las normas de registro y valoración del PGC sobre el inmovilizado material y las inversiones inmobiliarias, sin perjuicio de las futuras actuaciones que pudieran ser necesarias al hilo de la cada vez más compleja práctica comercial o de los nuevos pronunciamientos contables a nivel internacional que se considere oportuno incorporar a nuestro Derecho interno.

II

Son elementos del inmovilizado material los elementos del activo destinados a servir de forma duradera en las actividades de la empresa, representados por bienes muebles o inmuebles, excepto los que deban ser clasificados como inversiones inmobiliarias.

Aunque la Resolución esté dedicada fundamentalmente a las inmovilizaciones materiales, cuya definición estricta excluiría a aquellos inmuebles clasificados como inversiones inmobiliarias, se debe tener presente que los criterios contenidos en la misma se aplicarán a estas últimas. Por ello la presente norma recoge en el apartado quinto especialidades propias de estos activos no corrientes, cuya definición viene recogida en el Subgrupo 22 de la quinta parte. Definiciones y relaciones contables, del PGC:

«Activos no corrientes que sean inmuebles y que se posean para obtener rentas, plusvalías o ambas, en lugar de para:

- Su uso en la producción o suministro de bienes o servicios, o bien para fines administrativos; o
- Su venta en el curso ordinario de las operaciones.»

III

La Resolución se divide en cinco normas:

Primera. Valoración inicial.

Segunda. Valoración posterior.

Tercera. Formas especiales de adquisición del inmovilizado material.

Cuarta. Baja en cuentas.

Quinta. Inversiones inmobiliarias.

La norma primera sobre la valoración inicial del inmovilizado material desarrolla los criterios previstos en el PGC acerca de los conceptos que deben formar parte del precio de adquisición o coste de producción del inmovilizado material.

Para ello se hace hincapié en los costes en los que se incurre mientras el inmovilizado material está en período de prueba, así como en los costes de desmantelamiento y rehabilitación. También se recoge el criterio para contabilizar los gastos financieros como mayor valor del inmovilizado material, sin perjuicio de su posterior desarrollo en la resolución que analice los problemas relacionados con el cálculo del coste de producción de las existencias y el inmovilizado.

Como novedad, en relación con el antecedente del año 1991, se regula de forma expresa el tratamiento contable de la contraprestación contingente asociada a la adquisición de un bien del inmovilizado material. El PGC regula de forma expresa este tipo de acuerdos en la norma de registro y valoración 19ª. «Combinaciones de negocios», donde la contraprestación contingente ajusta el coste de la combinación durante el plazo de un año, al cabo del cual, cualquier variación en el pago se reconoce en la cuenta de pérdidas y ganancias porque se vincula a la evolución del negocio adquirido, y al cabo de un año, la citada evolución puede llegar a depender, no ya estrictamente del negocio adquirido sino de activos no identificables que surgen con posterioridad.

Del mismo modo, cuando se adquiere un elemento del inmovilizado, puede resultar habitual que las partes que intervienen en la transacción condicionen el precio acordado a la obtención de información adicional en el futuro sobre hechos y circunstancias que existían en la fecha de adquisición, que confirmen la capacidad del activo de generar beneficios o rendimientos económicos en el futuro. A diferencia de lo expuesto respecto de las combinaciones de negocios, cuando se adquiera un solo elemento patrimonial será más evidente la identificación entre el pago contingente y los beneficios o rendimientos económicos futuros del activo, circunstancia que impide aplicar el límite del año previsto para aquellas.

Sobre la base de este razonamiento, en la Resolución se aclara que formará parte del precio de adquisición del activo la mejor estimación del valor actual de los pagos contingentes acordados, salvo que dependan de magnitudes relacionadas con el desarrollo futuro de la actividad de la empresa, como la cifra de ventas o el beneficio del ejercicio.

Los cambios en la estimación de la contraprestación contingente se contabilizarán, de manera prospectiva y por el mismo importe, como una rectificación del valor en libros del activo y del pasivo.

En cualquier caso, si el pago contingente se vincula a la ocurrencia de un evento futuro que aumente los beneficios o rendimientos económicos que proporcionará el activo, relacionado con hechos o circunstancias que no existían en la fecha de adquisición, el tratamiento contable de la operación será el previsto para las ampliaciones o mejoras del inmovilizado material.

Por último la norma primera recoge el criterio a seguir para contabilizar los anticipos entregados a cuenta de un elemento del inmovilizado material, exigiendo que cuando en la operación se pueda identificar un componente financiero se reconozca el correspondiente ingreso, circunstancia que será habitual cuando entre la entrega de efectivo y la incorporación del inmovilizado al patrimonio de la empresa transcurra un plazo de tiempo superior al año. Cuando la empresa adquiere el control del inmovilizado, en curso o terminado, dará de baja el anticipo y se iniciará, en su caso, el cómputo del plazo de un año para que la empresa pueda valorar si procede la capitalización de los gastos financieros incurridos en la financiación del activo.

En los contratos «llave en mano» es habitual que se produzcan estos anticipos para ir compensando al proveedor por el grado de avance de la construcción. Estos acuerdos, en función de las obligaciones que asuman las partes, pueden calificarse como entregas de bienes o prestaciones de servicios.

Si el acuerdo se califica como una entrega de bienes, los desembolsos que se vayan realizando se contabilizarán como anticipos hasta que no se produzca la transferencia sustancial de los riesgos y beneficios del activo. En este caso, el anticipo deberá actualizarse cuando el plazo que media entre el desembolso de efectivo y el cumplimiento de la obligación de entrega del inmovilizado por el proveedor supere el año.

Por el contrario, la actividad desarrollada por la empresa constructora se calificará como una prestación de servicios, cuando el objeto del contrato sea la construcción de un activo delimitado bajo unas concretas estipulaciones técnicas fijadas por el cliente (es decir, una serie de componentes indisociables, que funcionan en conjunto y donde la inspección técnica de la instalación, cuando es requerida, con carácter general, se configura como un componente más de la obligación de resultado a que se compromete la empresa constructora), y que vincula a las partes al cumplimiento de las obligaciones respectivas, en cuya virtud, se produce una transferencia sistemática y sustancial de los riesgos y beneficios a medida que se despliega la actividad por el contratista.

En este último caso, la empresa cancelará los anticipos y reconocerá un inmovilizado en curso a medida que se vaya produciendo la citada transferencia, circunstancia que, a su vez, desencadenará la obligación de activar los correspondientes gastos financieros como mayor valor del inmovilizado, mostrándose, en esencia, un coste del activo similar al que luciría en el balance de la empresa si la operación se hubiera calificado como entrega de bienes. La norma segunda establece los criterios a seguir en la valoración posterior, en particular, para contabilizar las actuaciones sobre el inmovilizado material y la amortización, dejando para una futura resolución el tratamiento contable de las pérdidas por deterioro.

En desarrollo del PGC se aclara que la depreciación sistemática que representa la amortización no debe reconocerse cuando los bienes no sufren desgaste por su funcionamiento, uso, obsolescencia o disfrute y se recoge de forma expresa la técnica de amortización «por componentes» prevista en el mencionado PGC para cada elemento significativo que forma parte del coste del inmovilizado. En todo caso, la depreciación es una cuestión técnica, por lo que ésta, así como los parámetros necesarios para su cuantificación deberán justificarse bajo dicho planteamiento, sin que resulten admisibles los criterios fiscales, financieros o de reparto de resultados.

En cuanto a las actuaciones posteriores sobre estos activos se reproducen los criterios previstos en la Resolución de 1991 sobre reparación y conservación del inmovilizado, renovaciones, ampliaciones y mejoras, así como el tratamiento contable de las piezas de recambio, si bien adaptados al nuevo PGC de 2007, en especial en lo referente a las inspecciones generales o periódicas.

La norma tercera se dedica a las formas especiales de adquisición de un inmovilizado material. Esta norma, al igual que el antecedente del año 1991, incorpora el tratamiento contable de los bienes que se adquieran a título gratuito, por permuta o mediante una aportación no dineraria.

Las adquisiciones a título gratuito se regulan en sintonía con los criterios recogidos en las normas de adaptación del PGC a las entidades sin fines lucrativos. De acuerdo con dichas normas, si la cesión es completa, esto es, por la totalidad de la vida económica del activo, la empresa reconocerá un inmovilizado material.

El desarrollo de las operaciones de permuta se realiza a partir del criterio previsto en el PGC, que diferencia entre comerciales y no comerciales, precisando que las que podríamos denominar permutas «parciales», aquellas en las que se recibe o entrega efectivo y un elemento del inmovilizado, con carácter general, se presumirán comerciales, salvo que el componente monetario de la transacción fuese insignificante en comparación con el componente no monetario.

Otras adquisiciones que fueron objeto de estudio en el seno del ICAC pero que finalmente no se han incluido en la Resolución, por considerar que estas transacciones deben ser contabilizadas aplicando la norma sobre arrendamientos y operaciones de naturaleza similar del Plan General de Contabilidad, son la adquisición del usufructo de un bien del inmovilizado material y la adquisición de una construcción a cambio de la cesión de uso de un terreno.

Finalmente, tampoco se han incorporado a la norma otras cuestiones analizadas, como las adquisiciones de un inmovilizado procedente de clientes, y las cesiones de activos del inmovilizado a clientes en el marco de un contrato de suministro por un plazo determinado y con un volumen mínimo de compras, por entender que en estos casos el aspecto más relevante a dilucidar es el momento en que debe contabilizarse el correspondiente ingreso.

La opinión mayoritaria fue considerar que siempre que la adquisición del activo procedente del cliente se produjese a título de contraprestación, por la entrega de un bien o la prestación de un servicio, el inmovilizado se debería contabilizar empleando como contrapartida una cuenta que pusiera de manifiesto el anticipo recibido, para cuya baja y reconocimiento del correspondiente ingreso sería preciso identificar la obligación que asume la empresa a cambio de recibir el activo.

De forma similar, en relación con las cesiones de activos a clientes se manejaron las siguientes interpretaciones. En ocasiones, una empresa cede bienes del inmovilizado material a un cliente, a cambio de que éste consuma los productos cuya entrega constituye la actividad ordinaria de la empresa, comprometiéndose el cliente a devolver el bien del inmovilizado material en el momento en que cese el consumo. También es habitual que con el objetivo de favorecer la distribución de sus productos las empresas puedan invertir en marquesinas, rótulos, carteles, mobiliario y otros elementos físicos que explota el cliente, y que habitualmente se denominan «costes de abanderamiento».

Para contabilizar los desembolsos incurridos por estos conceptos, como paso previo, sería preciso analizar las obligaciones que asume la empresa con sus clientes. Por ejemplo, cabría considerar que existen dos entregables (obligaciones de cumplimiento), los activos cedidos y los bienes a vender en un futuro, en cuyo caso habría que asignar el importe de la contraprestación recibida en proporción al valor razonable relativo de los elementos entregados y reconocer los correspondientes ingresos de acuerdo con las normas de registro y valoración aplicables al arrendamiento de activos y al suministro de bienes.

Si no hubiera un arrendamiento implícito, se reconocería el inmovilizado y el ingreso por prestación de servicios atendiendo a su devengo. Si los activos cedidos no se pudieran calificar como un entregable separado o no se pudiera asignar de forma razonable un valor a los mismos, habría que evaluar si se posee el control sobre estos bienes al objeto de determinar el tratamiento contable más adecuado a los hechos y circunstancias concretas.

La norma cuarta desarrolla la regla general prevista en el PGC para reconocer la baja de un elemento del inmovilizado material del balance en caso de enajenación y contabilizar el correspondiente resul-

tado. También se regulan una serie de supuestos especiales en los que la baja trae causa de una operación distinta a la venta, como sucede en las entregas de bienes a título gratuito, las expropiaciones de bienes del inmovilizado material y la baja del inmovilizado que ha sufrido un siniestro.

Otra novedad es la norma quinta dedicada a las inversiones inmobiliarias, que a pesar de estar sometidas a los mismos criterios de registro y valoración que el inmovilizado material, presentan especialidades en cuanto a su presentación en el balance y a las reglas a seguir en caso de cambio de destino, que supondrán una reclasificación de inversiones inmobiliarias a inmovilizado material o existencias, y viceversa; cambio que vendrá delimitado por la función que los bienes cumplan en la actividad de la empresa.

Por todo lo anterior, como consecuencia de la necesidad de desarrollar las normas de registro y valoración contenidas en el PGC sobre el inmovilizado material y las inversiones inmobiliarias, y debido a las especiales características de determinadas operaciones que se realizan con este tipo de bienes, este Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas de acuerdo con la disposición final tercera del Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre, dicta la siguiente Resolución:

Esta Resolución sigue en:

<http://www.boe.es/boe/dias/2013/03/08/pdfs/BOE-A-2013-2557.pdf>

Resolución de 28 de mayo de 2013, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se dictan normas de registro, valoración e información a incluir en la memoria del inmovilizado intangible.

I

El Plan General de Contabilidad (PGC) aprobado por el Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre, recoge en la segunda parte las normas de registro y valoración que desarrollan los principios contables y otras disposiciones contenidas en la primera parte relativa al Marco Conceptual de la Contabilidad.

La disposición transitoria quinta del Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre, establece lo siguiente:

«Con carácter general, las adaptaciones sectoriales y otras disposiciones de desarrollo en materia contable en vigor a la fecha de publicación de este real decreto seguirán aplicándose en todo aquello que no se oponga a lo dispuesto en el Código de Comercio, Ley de Sociedades Anónimas, Ley de Sociedades de Responsabilidad Limitada, disposiciones específicas y en el presente Plan General de Contabilidad.»

A su vez, la disposición final tercera del Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre, habilita al Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas (ICAC) para aprobar, mediante resolución, normas de obligado cumplimiento que desarrollen el citado Plan y sus normas complementarias, en particular, en relación con las normas de registro y valoración y las normas de elaboración de las cuentas anuales.

Por último, la disposición final primera del Real Decreto 1515/2007, de 16 de noviembre, por el que se aprueba el Plan General de Contabilidad de Pequeñas y Medianas Empresas y los criterios contables específicos para microempresas, establece lo siguiente:

«Los desarrollos normativos del Plan General de Contabilidad que se aprueben en virtud de las habilitaciones recogidas en las disposiciones finales del Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre, por el que se aprueba el Plan General de Contabilidad, serán de aplicación obligatoria para las empresas que apliquen el Plan General de Contabilidad de Pymes.

En caso de existir algún aspecto diferenciado para las Pequeñas y Medianas Empresas, en dichos desarrollos normativos se hará expresa mención a esta circunstancia.»

A raíz de la entrada en vigor del nuevo PGC, el ICAC ha emitido algunas interpretaciones en desarrollo de la regulación en materia de inmovilizados intangibles contenida en el PGC, y se ha pronunciado de forma expresa interpretando la vigencia de algunas cuestiones reguladas en desarrollo del anterior PGC de 1990.

Con esta Resolución, además de reproducir determinados criterios del antecedente inmediato en la materia, la Resolución de 21 de enero de 1992 del Presidente del ICAC por la que se dictan normas de valoración del inmovilizado inmaterial, se asume la tarea de sistematizar la citada doctrina administrativa y se aborda el desarrollo de las normas de registro y valoración del PGC sobre el inmovilizado intangible, sin perjuicio de las futuras actuaciones que pudieran ser necesarias al hilo de la cada vez más compleja práctica negocial o de los nuevos pronunciamientos contables a nivel internacional que se considere oportuno incorporar a nuestro Derecho interno.

II

A los exclusivos efectos de esta Resolución, y de acuerdo con lo previsto en la quinta parte del PGC: «Las inmovilizaciones intangibles son activos no monetarios sin apariencia física susceptibles de valoración económica, así como los anticipos a cuenta entregados a proveedores de estos inmovilizados.» Esta definición agrupa, entre otros, los siguientes elementos:

- Investigación y desarrollo.
- Propiedad industrial.
- Propiedad intelectual.
- Derechos de traspaso.
- Concesiones administrativas.
- Aplicaciones informáticas.

Asimismo, hay que tener en cuenta que la regulación en materia de intangibles se complementa con los aspectos expresamente regulados sobre esta materia en las normas de adaptación del Plan General de Contabilidad (PGC) a las empresas concesionarias de infraestructuras públicas, aprobadas por la Orden EHA/3362/2010, de 23 de diciembre.

También conviene precisar que esta Resolución no será de aplicación a aquellos activos que, pudiendo ser considerados como una clase específica de activo intangible, sean objeto de regulación en otra norma, como por ejemplo:

- Activos que, en principio, cumplirían la definición de intangibles pero que son mantenidos por la empresa para su venta en el curso ordinario de sus actividades, y, en consecuencia, deben ser tratados como existencias.

- Activos intangibles no corrientes clasificados como mantenidos para la venta (o incluidos en el grupo enajenable de elementos clasificado como mantenido para la venta), cuyo tratamiento contable singular está regulado en la segunda parte del PGC.

III

La Resolución se divide en siete normas:

Primera. Criterios aplicables.

Segunda. Criterio general de reconocimiento: identificabilidad.

Tercera. Valoración inicial.

Cuarta. Valoración posterior.

Quinta. Derechos de uso adquiridos a título gratuito.

Sexta. Normas particulares del inmovilizado intangible.

Séptima. Otros inmovilizados intangibles.

En comparación con el antecedente del año 1992, el aspecto más relevante es sin duda el hecho de que las operaciones de arrendamiento no se traten como un desarrollo de los criterios de registro y valoración del inmovilizado intangible. Como es conocido, a raíz de la entrada en vigor del PGC aprobado en el año 2007, la consideración del fondo económico de las operaciones y no solo de su forma jurídica, ha traído consigo que desde la perspectiva del arrendatario, las cesiones por la totalidad de la vida económica de un activo o en contraprestación de la práctica totalidad del valor razonable del mismo, originen el reconocimiento del activo cedido, de acuerdo con su naturaleza. Por ello, los derechos sobre bienes en régimen de arrendamiento financiero han dejado de tener cabida en el epígrafe del inmovilizado intangible y, en la actualidad, como se ha indicado, el activo subyacente que es objeto de cesión se presenta de acuerdo con su naturaleza; con carácter general, como un inmovilizado material.

Como señala la norma primera, los criterios aplicables al inmovilizado material también serán de aplicación al inmovilizado intangible. Por tanto, si la contraprestación entregada a cambio de un inmovilizado intangible incluye un componente contingente, práctica habitual en la cesión de estos activos, formará parte del precio de adquisición del inmovilizado intangible la mejor estimación del valor actual del pago contingente, salvo que se vincule a la ocurrencia de un evento futuro que aumente los beneficios o rendimientos económicos que proporcionará el activo, relacionado con hechos o circunstancias que no existían en la fecha de adquisición, en cuyo caso, el tratamiento contable de la operación será el previsto para las ampliaciones o mejora del inmovilizado material. Del mismo modo, aplicando el criterio previsto para el inmovilizado material, los pagos contingentes que dependan de magnitudes relacionadas con el desarrollo de la actividad, como la cifra de ventas o el resultado del ejercicio, se contabilizarán como un gasto en la cuenta de pérdidas y ganancias a medida en que se incurran.

No obstante, conviene destacar que como paso previo al registro contable de la operación, cuando se adquiera el derecho a explotar un inmovilizado intangible a cambio de un importe fijo y otro variable o contingente, en primer lugar será preciso analizar si la empresa cesionaria asume los riesgos y beneficios significativos del elemento y, en consecuencia, puede concluirse que se ha producido un

verdadero negocio adquisitivo, siendo aplicable el criterio recogido en el párrafo anterior, o si por el contrario la cesión de uso constituye desde una perspectiva estrictamente contable un arrendamiento operativo en cuyo caso en aplicación de la norma de registro y valoración del PGC sobre arrendamientos y otras operaciones de naturaleza similar no procedería la incorporación del inmovilizado al patrimonio de la empresa cesionaria.

Para reconocer un inmovilizado intangible deben cumplirse las condiciones exigidas en el reconocimiento de cualquier otro activo (control por parte de la empresa, probable obtención de beneficios y valoración fiable), si bien, estos requisitos tendrán especial relevancia a la hora de contabilizar inmovilizados generados internamente ya que en las adquisiciones a terceros, incluidas las combinaciones de negocios, cuando dos partes independientes intercambian un activo, la existencia de una valoración fiable y el hecho de que el activo tenga proyección económica futura debe inferirse del precio acordado en la propia transacción.

Así, por ejemplo, en aplicación de estas reglas, a raíz de la entrada en vigor del nuevo PGC los gastos de establecimiento no se registran como un activo por no ser recursos controlados por la empresa. Del mismo modo, los importes destinados a la formación del personal, a pesar de ser identificables, no se califican como activo «contable», dado que la empresa no tiene la capacidad legal de «controlar» dicho recurso y, por ello, estos desembolsos se contabilizarán como un gasto en la cuenta de pérdidas y ganancias.

Adicionalmente, los activos intangibles solo se reconocerán en el balance si cumplen el requisito de identificabilidad regulado en la norma de registro y valoración 5.^a del PGC. De acuerdo con esta norma, un activo intangible será identificable cuando cumpla alguno de los dos siguientes requisitos: a) Sea separable, esto es, susceptible de ser separado de la empresa y vendido, cedido, entregado para su explotación, arrendado o intercambiado; b) Surja de derechos legales o contractuales, con independencia de que tales derechos sean transferibles o separables de la empresa o de otros derechos u obligaciones.

Con carácter general, los intangibles identificables cumplirán ambos criterios, esto es, surgirán de derechos legales o contractuales, y serán separables.

Otro aspecto novedoso de la regulación en esta materia que ha traído consigo la armonización contable internacional son los inmovilizados intangibles con vida útil indefinida, que no se amortizan, sin perjuicio de la obligación anual que tiene la empresa de analizar su posible deterioro. Un inmovilizado intangible tendrá una vida útil indefinida cuando, sobre la base de un análisis de todos los factores relevantes, no haya un límite previsible del periodo a lo largo del cual se espera que el activo genere entradas de flujos netos de efectivo para la empresa.

Las marcas pueden tener la calificación de intangible de vida útil indefinida dado que la vigente Ley 17/2001, de 7 de diciembre, en su artículo 31, les otorga un plazo de protección de 10 años, prorrogable por periodos sucesivos de la misma duración (10 años) a la finalización del mismo.

No sucede lo mismo con las patentes y el diseño industrial. La Ley 11/1986, de 20 de marzo, de Patentes de Invención y Modelos de Utilidad, establece un plazo de protección improrrogable de 20 años, que lógicamente condiciona la vida útil de estos elementos patrimoniales, y la Ley 20/2003, de 7 de julio, de Protección Jurídica del Diseño Industrial, dispone que el registro del diseño se otorgará por cinco años contados desde la fecha de presentación de la solicitud de registro, y podrá renovarse

por uno o más períodos sucesivos de cinco años hasta un máximo de 25 años computados desde dicha fecha.

Un tema que ha generado un amplio debate durante los trabajos preparatorios de esta Resolución ha sido el tratamiento contable de las adquisiciones de derechos de uso, tanto a título gratuito, como mediante contraprestación.

Para contabilizar las cesiones gratuitas, por ejemplo, de un inmueble, la norma quinta dispone que la calificación del activo recibido como inmovilizado material o intangible dependerá de los términos en que se haya acordado la cesión, en sintonía con los criterios recogidos en las normas de adaptación del PGC a las entidades sin fines lucrativos y la consulta 6 publicada en el BOICAC n.º 77, de marzo de 2009, sobre la cesión de bienes de dominio público sin contraprestación.

Considerando estos antecedentes, la cuestión debatida ha girado en torno a si los pagos anticipados en adquisiciones onerosas (por ejemplo, sobre bienes inmuebles como los derechos de superficie, usufructo, etcétera) por un plazo inferior a la vida económica de los activos, también se debían calificar como inmovilizados intangibles o si por el contrario, en estos casos, sería más oportuno mantener la doctrina administrativa recogida en la consulta 7 del BOICAC n.º 77 que asimila los citados derechos de uso, desde una perspectiva contable, al pago anticipado de un arrendamiento operativo.

Las alternativas que se han manejado en el seno del ICAC durante la preparación de la norma han sido, básicamente, las siguientes. En primer lugar calificar como inmovilizados intangibles todos los derechos de uso que cumplieren con la definición de arrendamiento operativo de la norma de arrendamientos del PGC, y, en consecuencia, tanto si se produce una adquisición a título gratuito como si se efectúa un pago anticipado, en ambos casos, presentar el activo como un inmovilizado intangible aplicando el mismo criterio. Quedarían al margen de este registro las cesiones onerosas en las que no mediase anticipo, que se tratarían como un contrato a ejecutar, lo que implicaría reconocer un gasto en la cuenta de pérdidas y ganancias a medida en que se incurra a la espera de que en función de cómo evolucione el debate internacional sobre estas operaciones, en un futuro, también pudiera plantearse contabilizar en balance estos contratos de arrendamiento operativo como un inmovilizado material, registrando un pasivo como contrapartida por el valor actual de los pagos comprometidos.

Frente a esta solución, y una vez calificadas estas cesiones desde un punto de vista económico como arrendamientos operativos, en coherencia con la regulación vigente de estas operaciones fuera de balance en la actualidad, también se analizó la posibilidad de contabilizar todas las cesiones, gratuitas y onerosas, como un contrato a ejecutar, circunstancia que originaría en relación con las primeras el reconocimiento de un gasto por arrendamiento y el correspondiente ingreso, cada ejercicio, durante el plazo de la cesión sin que por tanto, bajo esta hipótesis, proceda el reconocimiento de un inmovilizado intangible.

Finalmente, y una vez ponderados los elementos a favor y en contra de cada una de las diferentes alternativas, se ha considerado oportuno mantener la doctrina administrativa sobre el particular, por considerar que es fiel reflejo del vigente tratamiento contable de las operaciones de arrendamiento, onerosas y gratuitas, y de los anticipos por prestación de servicios regulados en el PGC y sus normas de adaptación, sin perjuicio, como se ha indicado, de que en un futuro pueda revisarse este planteamiento en función de cómo evolucione la norma internacional de referencia en la materia, donde trazar una frontera entre la calificación de un desembolso como intangible o pago anticipado, o la propia

calificación de activo de un conjunto de pagos comprometidos, como se ha puesto de manifiesto a la luz del debate, resulta una tarea conceptualmente compleja.

En definitiva, la norma quinta dispone que cuando una entidad sea beneficiaria de una cesión de uso gratuita, solo procederá el reconocimiento de un inmovilizado intangible cuando pueda concluirse que la entidad controla un recurso con proyección económica futura; es decir, cuando la cesión se acuerde de forma irrevocable e incondicional por un periodo de tiempo superior al año. En caso contrario, esto es, en el supuesto de que la cesión se pacte por un periodo de un año, renovable por periodos iguales, o por un periodo indefinido o determinado superior al año reservándose el cedente la facultad de revocarla al cierre de cada ejercicio, el fondo económico de la operación se correspondería con un contrato a ejecutar de carácter gratuito y, en consecuencia, en estos casos, la entidad no contabilizará activo alguno, limitándose a reconocer todos los años un gasto por arrendamiento y un ingreso por subvención/donación en la cuenta de pérdidas y ganancias por la mejor estimación del derecho cedido.

Por otro lado, de acuerdo con los modelos de balance contenidos en la tercera parte del PGC, solo se calificarán como inmovilizados intangibles los anticipos entregados por la adquisición de un activo que tenga esta misma naturaleza. En caso contrario, el anticipo se presentará como un inmovilizado material, formando parte de las existencias, o de los deudores comerciales en el supuesto de que se hubieran entregado, respectivamente, para adquirir un activo de la citada naturaleza o la recepción de un servicio.

En consecuencia, cuando la empresa anticipe un importe en el marco de un acuerdo de arrendamiento operativo o de una operación de naturaleza similar, la calificación de este activo será la de un anticipo al proveedor del servicio que debe contabilizarse en una partida con adecuada denominación en el epígrafe «Deudores comerciales no corrientes», y que se irá imputando a la cuenta de pérdidas y ganancias como un gasto por arrendamiento.

Al hilo del citado debate también se recabaron opiniones sobre la procedencia o no de actualizar los anticipos entregados, habiendo concluido, de manera coherente con lo dicho en la Resolución sobre el inmovilizado material, que dichos anticipos deben ser objeto de actualización salvo que de conformidad con lo dispuesto en la norma de registro y valoración en materia de instrumentos financieros del PGC, esté previsto que su cancelación se produzca en el corto plazo, carezcan de un tipo de interés contractual, y el efecto de no actualizar los flujos de efectivo no sea significativo.

Las normas particulares del inmovilizado intangible recogidas en la norma sexta reproducen los criterios aprobados mediante Resolución en el año 1992 y 2006 (sobre derechos de emisión de gases con efecto invernadero), junto a recientes pronunciamientos de este Instituto a través de consultas en materia de inmovilizados intangibles en el marco del nuevo PGC (es el caso de las obras audiovisuales o los fondos editoriales).

Entre los cambios más reseñables cabría citar la previsión de que los gastos de desarrollo puedan amortizarse en un plazo superior a cinco años siempre que esta mayor vida útil quede justificada por la empresa. Por el contrario, para los gastos de investigación el PGC ha seguido el tratamiento contable del Plan de 1990 permitiendo su activación en el balance solo cuando estén específicamente individualizados por proyectos, su coste claramente establecido para que pueda ser distribuido en el tiempo y existan motivos fundados del éxito técnico y de la rentabilidad económico-comercial del proyecto o proyectos de que se trate.

En la práctica, en muchas ocasiones resulta difícil establecer una línea divisoria entre los gastos de investigación y la fase de desarrollo. La presente norma aclara los requisitos que, en todo caso, deben cumplirse para activar la fase de desarrollo en sintonía con la norma internacional de referencia. A mayor abundamiento es preciso recordar que, si se cumplieren las condiciones previstas para poder activar los gastos de investigación, su amortización no puede extenderse más allá de cinco años desde que se produzca la incorporación de estos gastos al activo del balance.

La norma sexta reproduce la doctrina administrativa sobre el tratamiento contable de las obras audiovisuales señalando que una producción audiovisual será calificada como inmovilizado intangible cuando el objeto social de la empresa consista en la explotación económica de la obra sin que se produzca la transferencia sustancial de los riesgos y beneficios asociados a estos activos y estén destinados a servir de forma duradera a la actividad de la empresa.

Es usual que la distribución de una obra audiovisual se instrumente mediante la formalización de diversos contratos, de tal suerte que desde una perspectiva económica y jurídica la obra es objeto de fragmentación en diversos componentes (exposición en salas cinematográficas, pases en televisión, distribución video gráfica, etcétera), a priori, todos ellos independientes en la generación de flujos de efectivo. Cuando esto suceda, parece razonable que el análisis de los acuerdos de disposición de los citados derechos se realice de forma individualizada para cada uno de los componentes, circunstancia que podría determinar, en su caso, la baja parcial del activo en proporción al valor razonable del componente que se hubiese cedido (siempre que la cesión cumpla los criterios para calificarla como financiera). Por el contrario, si la cesión de los derechos de explotación se califica como un arrendamiento operativo, de acuerdo con el apartado 2 de la norma de registro y valoración del PGC sobre arrendamientos y otras operaciones de naturaleza similar, la productora continuará presentando y valorando la obra en arrendamiento conforme a su naturaleza, sin que proceda la baja del activo intangible.

La norma sexta también se ocupa del tratamiento contable de los activos afectos a una concesión administrativa cuando el acuerdo de concesión está fuera del alcance de las normas de adaptación del PGC a las empresas concesionarias de infraestructuras públicas, porque no se presentan los elementos constitutivos del denominado «acuerdo de concesión» en las citadas normas; a saber, con carácter general, la presencia de una infraestructura en los términos del acuerdo que controla el ente concedente pero financia y explota un operador privado que presta un determinado servicio a cambio de un precio regulado. A tal efecto, se reproduce el criterio recogido en el PGC sobre vida útil de estos elementos patrimoniales y el criterio para contabilizar las inversiones que deben ser objeto de renovación si su vida económica es superior al periodo concesional, en sintonía con la diferente calificación contable de las inversiones que realiza el operador en uno y otro tipo de acuerdos.

Igualmente, bajo esta norma se regula el tratamiento contable de los derechos de emisión de gases de efecto invernadero. La normativa comunitaria ha introducido cambios que afectan al régimen de comercio de estos derechos lo que ha obligado a modificar el ordenamiento jurídico español con objeto de evitar distorsiones en el mercado comunitario interior. En este sentido, a partir del 1 de enero de 2013 se configura un nuevo régimen y una nueva metodología para asignar los derechos de emisión que sustituirá al Plan Nacional de Asignación al que hacía referencia la Resolución de este Instituto del año 2006, y que ahora pasa a determinarse a escala comunitaria.

La nueva regulación establece dos fórmulas básicas a través de las que se asignarán los derechos de emisión: subasta y asignación gratuita transitoria. La subasta se convertirá en el principio básico

para la asignación de los derechos a partir de 2013 sustituyendo al actual sistema, según el cual los gobiernos conceden la inmensa mayoría de los derechos de forma gratuita.

Junto a lo anterior, un aspecto novedoso de los derechos de emisión de gases de efecto invernadero es el progresivo desarrollo de los mercados de negociación relacionado con estos activos, y la aparición de instrumentos equivalentes para redimir emisiones, como los certificados de reducción de emisiones, circunstancia que hace aconsejable un rápido esclarecimiento a nivel internacional sobre su tratamiento contable. A la espera del citado referente, la Resolución dispone que los criterios a seguir para contabilizar estos activos están condicionados por el modelo de negocio que la empresa defina para los derechos de emisión o instrumentos equivalentes.

Así, los derechos de emisión de gases de efecto invernadero adjudicados o adquiridos para su consumo en el proceso productivo de la empresa se calificarán como inmovilizado intangible; los adquiridos con el propósito de ser vendidos se contabilizarán de acuerdo con los criterios establecidos en la norma de registro y valoración sobre existencias del PGC; y, por último, el tratamiento de los contratos vinculados a los citados derechos será el previsto en el apartado 5.4 de la norma de registro y valoración sobre instrumentos financieros del PGC.

En la norma séptima se ha incluido la interpretación de este Instituto sobre la vigencia del régimen contable de otros inmovilizados intangibles de carácter específico, al amparo de la Disposición transitoria quinta del Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre.

Finalmente, en los trabajos de elaboración de la norma también se analizó el tratamiento contable del contrato de patrocinio publicitario, por el cual el patrocinado, a cambio de una contraprestación, se compromete a colaborar en la publicidad del patrocinador, llegando a la conclusión que los importes desembolsados por tal concepto deben contabilizarse en la cuenta de pérdidas y ganancias en función del principio de devengo, sin perjuicio de que cualquier pago que se realice por anticipado se reconozca como un anticipo por la futura prestación del servicio en el marco del citado contrato de publicidad.

También conviene recordar que a raíz de la entrada en vigor del PGC han dejado de calificarse como inmovilizado inmaterial los «Derechos sobre inversiones realizadas en terrenos o instalaciones cedidos en uso», que en el marco del nuevo Plan, con carácter general, se contabilizan en el inmovilizado material, y los «Gastos de instalación y acondicionamiento de terrenos cedidos en precario» que en la actualidad se contabilizan como un gasto en la cuenta de pérdidas y ganancias de acuerdo con el principio de devengo.

Por todo lo anterior, como consecuencia de la necesidad de desarrollar las normas de registro y valoración contenidas en el PGC, concretamente las que se refieren al inmovilizado intangible, y debido a las especiales características de determinadas operaciones que se realizan con este tipo de bienes, este Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas de acuerdo con la disposición final tercera del Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre de 2007, dicta la siguiente Resolución:

Esta Resolución sigue en:

<http://www.boe.es/boe/dias/2013/06/03/pdfs/BOE-A-2013-5827.pdf>

Resolución de 18 de septiembre de 2013, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se dictan normas de registro y valoración e información a incluir en la memoria de las cuentas anuales sobre el deterioro del valor de los activos.

I

El Plan General de Contabilidad (PGC) aprobado por el Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre, recoge en la segunda parte las normas de registro y valoración que desarrollan los principios contables y otras disposiciones contenidas en la primera parte relativa al Marco Conceptual de la Contabilidad. Esta Resolución constituye el desarrollo reglamentario de los criterios de registro y valoración sobre el deterioro de valor de los activos.

A tal efecto, la disposición final tercera del Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre, habilita al Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas (ICAC) para aprobar, mediante resolución, normas de obligado cumplimiento que desarrollen el citado Plan y sus normas complementarias, en particular, en relación con las normas de registro y valoración y las normas de elaboración de las cuentas anuales.

Del mismo modo, la disposición final primera del Real Decreto 1515/2007, de 16 de noviembre, por el que se aprueba el Plan General de Contabilidad de Pequeñas y Medianas Empresas (PGC-PYMES) y los criterios contables específicos para microempresas, establece lo siguiente:

«Los desarrollos normativos del Plan General de Contabilidad que se aprueben en virtud de las habilitaciones recogidas en las disposiciones finales del Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre, por el que se aprueba el Plan General de Contabilidad, serán de aplicación obligatoria para las empresas que apliquen el Plan General de Contabilidad de Pymes.

En caso de existir algún aspecto diferenciado para las Pequeñas y Medianas Empresas, en dichos desarrollos normativos se hará expresa mención a esta circunstancia.»

Por último, la disposición final tercera del Real Decreto 1159/2010, de 17 de septiembre, por el que se aprueban las Normas para la Formulación de las Cuentas Anuales Consolidadas (NFCAC), expresa:

«El Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas podrá aprobar, mediante resolución, normas de obligado cumplimiento que desarrollen este texto y, en su caso, las adaptaciones que se aprueben al amparo de lo dispuesto en los apartados anteriores.»

A raíz de la entrada en vigor del nuevo PGC, el ICAC ha emitido algunas interpretaciones sobre el deterioro de valor de los activos.

Con esta Resolución, se asume la tarea de sistematizar la citada doctrina administrativa y se aborda el desarrollo de las normas de registro y valoración del PGC, el PGC-PYMES y las NFCAC que regulan las correcciones de valor por deterioro, sin perjuicio de las futuras actuaciones que pudieran ser necesarias al hilo de los nuevos pronunciamientos contables a nivel internacional que se considere oportuno incorporar a nuestro Derecho interno.

II

El deterioro es la expresión contable de la pérdida estimada de valor de un activo, distinta, para el caso de los elementos amortizables, a su depreciación sistemática por el funcionamiento, uso, obso-

lescencia o disfrute. Con su registro contable se pone de manifiesto la dificultad de recuperar, a través del uso, la venta u otra forma de disposición, la totalidad del valor contable de un activo. Por ello, el importe recuperable de un activo, como expresión de los beneficios o rendimientos económicos futuros que se obtendrán del mismo, es la medida de referencia principal para determinar la existencia y cuantía del deterioro.

Con carácter general, los criterios de valoración posterior de todos los activos, salvo los que se miden por su valor razonable con cambios en pérdidas y ganancias, requieren que al cierre del ejercicio se compruebe la existencia de indicios de deterioro de valor y que la empresa contabilice una pérdida en su cuenta de resultados si el importe recuperable de los activos no supera su valor en libros.

Este criterio adquiere especial importancia en los contextos de crisis económica para garantizar que las pérdidas por deterioro de los activos, que se infieren de la dificultad a la que se enfrentan las empresas para mantener sus ingresos, se reconocen a medida en que se incurren, de acuerdo con el principio de devengo, y se cumple de esta forma con el objetivo de imagen fiel del patrimonio, la situación financiera y los resultados de la empresa en ese momento del ciclo económico.

III

La Resolución se divide en seis normas:

Primera. Objetivo y ámbito de aplicación.

Segunda. Deterioro del valor de los activos.

Tercera. Deterioro del valor del inmovilizado material, las inversiones inmobiliarias y el inmovilizado intangible.

Cuarta. Deterioro del valor de los instrumentos financieros.

Quinta. Deterioro del valor de las existencias.

Sexta. Entrada en vigor.

Con la Resolución sobre el deterioro de valor de los activos, el ICAC asume la tarea de completar la regulación del PGC y sus normas complementarias en la materia al mismo tiempo que se proporciona a los destinatarios de la norma contable los criterios necesarios para informar sobre el importe recuperable de los activos de una empresa, en sintonía con las normas internacionales de contabilidad adoptadas por la Unión Europea.

En la norma primera se aclara que la Resolución es un desarrollo del PGC, el PGC-PYMES y las NFCAC que deben aplicar obligatoriamente todas las empresas, cualquiera que sea su forma jurídica, tanto en la formulación de las cuentas anuales individuales como, en su caso, en la elaboración de las cuentas consolidadas. La Resolución solo tiene carácter subsidiario para las entidades financieras que, en aplicación de un régimen jurídico propio, se rijan por una norma contable sectorial.

Asimismo, considerando la regulación especial aprobada en estos años sobre el deterioro de valor para determinadas entidades, la Resolución solo será de aplicación para realizar la comprobación del deterioro de los activos generadores de flujos de efectivo de las empresas incluidas en el ámbito de aplicación de las normas sobre los aspectos contables de las empresas públicas aprobadas por la Orden EHA/733/2010, de 25 de marzo, y de las entidades sin fines lucrativos que deban regirse por las normas de adaptación aprobadas por el Real Decreto 1491/2011, de 24 de octubre.

Cuando los activos se negocian en un mercado activo, la mejor estimación de su importe recuperable es su precio cotizado. Sin embargo, dado que solo unos pocos activos se negocian en mercados organizados, la determinación del importe recuperable de un activo o de un grupo de activos traerá consigo la necesidad de un elevado nivel de juicio sobre la mejor estimación del citado importe.

Sin desconocer esa premisa, esto es, que el uso de estimaciones no menoscaba la fiabilidad de las cuentas anuales porque forma parte de la técnica contable, al mismo tiempo la Resolución advierte que la empresa deberá ser prudente en las estimaciones y valoraciones a realizar en condiciones de incertidumbre, para preservar de esta forma la fiabilidad de la información financiera.

Por ello, en la norma segunda se recuerda que las estimaciones deben realizarse con imparcialidad y objetividad, maximizando el uso de datos observables de mercado y otros factores que los participantes en el mismo considerarían al fijar el importe recuperable de un activo, limitando en todo lo posible el empleo de consideraciones subjetivas y de datos no observables o contrastables, e informando en todo caso en la memoria de los hechos y circunstancias que soportan las valoraciones de la empresa, permitiendo con ello que un tercero pueda formarse un adecuado juicio sobre la racionalidad de las estimaciones que se han utilizado para formular las cuentas anuales.

Los criterios específicos para contabilizar el deterioro de valor del inmovilizado material, las inversiones inmobiliarias y el inmovilizado intangible se desarrollan en la norma tercera, y es sin duda la que mayor nivel de desarrollo incorpora.

De acuerdo con las disposiciones del PGC, cuando una empresa identifica un indicio de pérdida de valor en uno de estos elementos patrimoniales debe cuantificar su valor en uso, considerando el valor temporal del dinero y los riesgos específicos del activo y, alternativamente, calcular su valor razonable menos los costes de venta. Solo cuando la mayor de estas dos cantidades sea inferior al valor en libros del activo es cuando puede afirmarse, desde una perspectiva económica racional, que el activo se ha deteriorado. Esta regulación general asume una premisa fundamental. Los activos del sujeto contable generan flujos de efectivo de forma individualizada, o bien es posible agruparlos en un conjunto de activos que sí los generan.

La norma tercera desarrolla estos conceptos, y apunta las líneas generales de la metodología que debe emplearse para estimar el importe recuperable de los activos, en sintonía con la NIC 36 «Deterioro de valor de los activos» adoptada por la Unión Europea. Con ello, se aborda una regulación que va más allá de lo que venía siendo la materia objeto de la normalización contable, introduciendo conceptos y referencias a técnicas de valoración generalmente aceptadas por los profesionales dedicados a la valoración de activos. Sin embargo, la regulación necesariamente se ha tenido que abordar desde un enfoque de principios generales, que los administradores deberán seguir para cumplir con el objetivo de imagen fiel impuesto por la norma mercantil. Lo contrario hubiera supuesto interferir en una práctica donde el ejercicio de estimaciones y juicios de valor, con sujeción a la realidad del mercado y las especificidades de la entidad, es inherente a la disciplina de los profesionales que desempeñan esa labor.

A pesar de ello, en los trabajos preparatorios de la Resolución en el seno del ICAC, se expusieron una serie de ideas que se considera oportuno reproducir. Por ejemplo, sobre el concepto de tipo de interés de mercado «sin riesgo» que en la Resolución se define como el tipo de interés de menor riesgo relativo del entorno económico donde la empresa desarrolle su actividad, y que por consiguiente, para las

empresas que desarrollen su actividad en España, y con flujos de efectivo a descontar en euros parece razonable considerar que en un escenario de «normalidad» dicho tipo de interés sea la rentabilidad ofrecida por la deuda pública española, en la fecha en que deba realizarse la valoración, a un plazo equivalente al flujo de efectivo que deba ser objeto de descuento; considerándose un buen estimador de este interés, cuando no existe un sesgo en la distribución de los flujos de efectivo, la rentabilidad ofrecida por el Tesoro Público a un plazo de diez años.

Del mismo modo, para las empresas que no tengan valores admitidos a cotización, también se consideró que, salvo mejor evidencia, las empresas podrían emplear su tipo de interés incremental como tasa de descuento para calcular el valor en uso, en aplicación del denominado «enfoque tradicional»; esto es, aquel tipo de interés al que se pudiese refinanciar la entidad en un plazo igual al del flujo de caja que se quiere descontar.

El tratamiento contable de las subvenciones a los efectos del «Test del deterioro» ha sido una cuestión que también suscitó un amplio debate. En particular, sobre si la subvención pendiente de imputar a la cuenta de pérdidas y ganancias debe o no considerarse como un mayor importe del valor en uso del activo o de la correspondiente unidad generadora de efectivo (UGE).

El valor en uso de un activo o de una UGE se define en el apartado 6.º «Criterios de valoración» del Marco Conceptual de la Contabilidad, incluido en la primera parte del PGC, como sigue:

«(...) es el valor actual de los flujos de efectivo futuros esperados, a través de su utilización en el curso normal del negocio y, en su caso, de su enajenación u otra forma de disposición, teniendo en cuenta su estado actual y actualizados (...)»

A la vista de esta definición, en principio, la respuesta a la pregunta que se ha formulado debería ser negativa porque la subvención recibida para financiar el activo no es un flujo de efectivo que se obtenga de su utilización, sino un flujo de efectivo que se recibe, en el momento inicial, para su financiación. Por tanto, los que defienden esta opinión consideran que la comprobación del deterioro debería realizarse aplicando las reglas generales, y, en consecuencia, en el «Test del deterioro» se debería desconocer el efecto de la subvención al igual que no afectan otras fuentes de financiación o recursos que pudiera obtener la empresa distintos de los que traen causa de la explotación directa del activo.

Otro conjunto de vocales, opinaban sin embargo que la subvención sí que debería formar parte del valor en uso, sobre la base de una interpretación amplia de este concepto, que a su vez llevaría aparejada una interpretación extensa del concepto de activo, cuando ha sido subvencionado, y cuyo reflejo en el balance no solo se justificaría por la obtención de rendimientos o beneficios económicos directos, en forma de flujos de efectivo por su utilización, sino también por los indirectos en forma de potencial de servicio mediante el fomento de una actividad de utilidad pública o interés social o de promoción de una finalidad pública, que normalmente la empresa no hubiera emprendido en ausencia de subvención.

Adicionalmente con este criterio se estaría aplicando un criterio similar al seguido en las entidades no lucrativas cuando sus activos no generan flujos de efectivo. Siguiendo un razonamiento similar al empleado en las normas de adaptación del PGC a estas entidades, si los activos están subvencionados, la ausencia de flujos de efectivo por su utilización directa no traería consigo el reconocimiento de un deterioro siempre y cuando exista una demanda para el activo. En caso contrario, se debería reconocer el correspondiente deterioro de valor y transferir a la cuenta de pérdidas y ganancias la

subvención aplicando la misma proporción que la pérdida por deterioro representa respecto al valor en libros del activo, antes de reconocerse el deterioro.

Asimismo, con esta interpretación, el tratamiento contable de las subvenciones no variaría al margen de cómo decida el ente concedente instrumentalizar la ayuda, esto es, independientemente de que se acuerde la transferencia de fondos en el momento inicial, o de que se acordase un pago periódico a lo largo de un determinado periodo de tiempo, debiendo en este segundo caso financiar el activo la propia empresa.

Sin perjuicio de reconocer la racionalidad económica de las dos soluciones debatidas, el criterio que se ha recogido en la Resolución ha sido finalmente el apuntado en segundo lugar, por considerar que así se refuerza la vocación de transparencia que se deduce del tratamiento contable de las subvenciones seguido en el PGC (donde lucen en el patrimonio neto de la empresa, y no minoran el valor de los activos), que a su vez trae causa de su propio régimen jurídico, donde la transparencia ocupa un lugar nuclear (al objeto de poder identificar en todo momento las subvenciones recibidas por una empresa).

Otro aspecto analizado en detalle ha sido el criterio a seguir para comprobar el deterioro de valor de una UGE, y realizar la distribución del fondo de comercio y los denominados «activos comunes» entre varias unidades generadoras de efectivo.

La NIC 36 Deterioro de valor de los activos, adoptada por la Unión Europea, señala que en el momento de comprobar el deterioro del valor de una UGE a la que se ha distribuido un fondo de comercio, podrían existir indicios del deterioro del valor de un activo dentro de la unidad que contenga el fondo de comercio. En estas circunstancias, la entidad comprobará el deterioro del valor del activo, en primer lugar, y reconocerá cualquier pérdida por deterioro para ese activo, antes de comprobar el deterioro del valor de la unidad que contiene el fondo de comercio.

Del mismo modo, la citada norma internacional de referencia puntualiza que cuando el nivel más bajo al que se haya podido distribuir el fondo de comercio sea un grupo de unidades, como paso previo a la comprobación del deterioro de valor del grupo, cada una de estas unidades se someterá a una comprobación, cuando existan indicios de que su valor podría haberse deteriorado, comparando el importe en libros de la unidad, excluyendo el fondo de comercio, con su importe recuperable.

A diferencia del caso anterior, en este supuesto, el criterio podría dar lugar a un deterioro en los activos de la UGE (por causa distinta a la de un bajo rendimiento físico, obsolescencia o avería) antes de contabilizar una pérdida por deterioro en el fondo de comercio atribuido a varias unidades.

La cuestión debatida ha sido si este criterio podría entrar en colisión con la norma de registro y valoración (NRV) 2.^a Inmovilizado material, apartado 2.2, del PGC: «En caso de que la empresa deba reconocer una pérdida por deterioro de una unidad generadora de efectivo a la que se hubiese asignado todo o parte de un fondo de comercio, reducirá en primer lugar el valor contable del fondo de comercio correspondiente a dicha unidad».

Antes de llegar a una conclusión sobre este punto, es oportuno realizar las siguientes consideraciones. El fondo de comercio es el exceso, en la fecha de adquisición, del coste de la combinación de negocios sobre el valor de los activos identificables adquiridos menos el de los pasivos asumidos. Es por lo tanto un activo que representa beneficios económicos futuros procedentes de otros activos adquiridos en una combinación de negocios, que no han podido ser identificados individualmente y reconocidos por separado.

De acuerdo con la NRV 5.^a del PGC, un activo intangible será identificable cuando cumpla alguno de los siguientes requisitos: a) Sea separable, esto es, susceptible de ser separado de la empresa y vendido, cedido, entregado para su explotación, arrendado o intercambiado; b) Surja de derechos legales o contractuales, con independencia de que tales derechos sean transferibles o separables de la empresa o de otros derechos u obligaciones.

El importe del fondo de comercio debe asignarse entre cada una de las UGE,s de la empresa sobre las que se espere que recaigan los beneficios de las sinergias de la combinación de negocios. No obstante, para determinar ese importe, como paso previo, la empresa está obligada a identificar todos los activos intangibles adquiridos (por ejemplo, marcas, patentes, modelos de utilidad, nombres de dominios de internet, derechos de propiedad intelectual, acuerdos de no hacer competencia, lista de clientes, órdenes o producción pendiente, contratos con clientes y correspondientes relaciones comerciales, relaciones no contractuales con el cliente, licencias, acuerdos de franquicia, concesiones administrativas y otros derechos de operación, contratos de administración de activos financieros, etcétera) minimizando con ello el posible fondo de comercio en beneficio de la relevancia de la información financiera.

Si después de realizar esta labor surge un fondo de comercio, este importe se distribuirá, desde la fecha de adquisición, entre cada una de las unidades generadoras de efectivo que se espere se beneficien de las sinergias de la combinación de negocios, independientemente de que otros activos o pasivos de la empresa adquirida se asignen a esas unidades generadoras de efectivo. Además se precisa que cada unidad entre las que se distribuya el fondo de comercio represente el nivel más bajo dentro de la empresa en el que el fondo de comercio es controlado a efectos de gestión interna.

A la vista de estos antecedentes, la cuestión debatida fue si el enfoque que debe prevalecer para comprobar el deterioro de valor del fondo de comercio es un enfoque de «abajo arriba» en el cálculo del deterioro, y se deja para una segunda etapa el análisis de la pérdida en el fondo de comercio, o si por el contrario lo que procede es analizar la comprobación del deterioro del fondo de comercio en una sola etapa.

Pues bien, en la Resolución se aclara que a los efectos de identificar el deterioro de valor en una UGE, en todo caso, lo que procederá es analizar el importe recuperable del conjunto y, en su caso, contabilizar la baja del fondo de comercio antes de reconocer una pérdida por deterioro en otro elemento patrimonial de la UGE, salvo que existan indicios de deterioro de un elemento identificable que se mantenga para ser enajenado, o cuando dicho elemento genere flujos de efectivo de forma individual, pero por motivos prácticos se hubiese incluido en la unidad.

Del mismo modo, con el objetivo de hacer efectivo el criterio que fija la propia NIC 36 en el sentido de que la distribución del fondo de comercio se tiene que realizar al nivel más bajo dentro de la empresa en el que el fondo de comercio es controlado a efectos de gestión interna, también se ha considerado oportuno no seguir en su totalidad el esquema recogido en la norma internacional para distribuir el fondo de comercio y los activos comunes a un grupo de unidades generadoras de efectivo, cuando no sea posible identificar qué importe corresponde a cada una.

En su lugar, la Resolución dispone que cuando no sea posible distribuir un porcentaje del fondo de comercio entre diferentes unidades generadoras de efectivo, el exceso no distribuido se asigne, a los exclusivos efectos de comprobar su deterioro, a cada una de ellas en proporción a su valor en libros, incluida en su caso la parte del fondo de comercio que sí se haya podido distribuir.

Los niveles de desglose en la memoria que se exigen en la Resolución se han redactado tomando como referente los exigidos por la NIC 36. En el caso de las sociedades cotizadas, estos desgloses se justifican por el alto grado de transparencia que se impone a las entidades que buscan financiación en los mercados de capitales. Sin embargo, a la vista de los juicios que es preciso realizar para llevar a cabo la comprobación del deterioro de valor en los activos, en particular, cuando se evalúa el deterioro del fondo de comercio, también parece razonable exigir esta información al resto de sociedades, al objeto de que se puedan identificar con claridad las diferentes hipótesis que los administradores han manejado a la hora de analizar su posible deterioro.

La norma cuarta se ha redactado, en sintonía con la NIC 39 Instrumentos financieros: reconocimiento y valoración, adoptada por la Unión Europea, presentando los criterios para contabilizar el deterioro de valor de los activos en función del criterio seguido para la valoración posterior del instrumento (coste amortizado, coste o valor razonable). Con ello se hace compatible en una misma exposición el desarrollo de los criterios en materia de deterioro de valor contenidos en el PGC y en el PGC-PYMES.

Sin perjuicio de lo anterior, para facilitar su aplicación práctica, en cada apartado se han enumerado los instrumentos financieros que habitualmente se deberían valorar siguiendo el respectivo criterio, salvo que en aplicación de las disposiciones contenidas en el PGC o en el PGC-PYMES tuvieran que ser valorados a valor razonable con cambios en pérdidas y ganancias.

Para los activos financieros valorados a coste amortizado, las soluciones que se recogen en muchos casos se encuentran basadas en desarrollos normativos contemplados en la Circular 4/2004, de 22 de diciembre, del Banco de España, a entidades de crédito, sobre normas de información financiera pública y reservada y modelos de estados financieros. Sin embargo, en esta Resolución no se han desarrollado algunos aspectos que sí se tratan en la Circular, como por ejemplo, los criterios a seguir para realizar un análisis colectivo de las pérdidas por deterioro de un grupo de activos financieros, por considerar que la Resolución debía redactarse desde una perspectiva más generalista y sin perjuicio de que los criterios incluidos en la Circular puedan constituir un referente para llevar a cabo el citado análisis; así, por ejemplo, en la Circular se aclara que cuando la empresa no tenga experiencia propia para estimar las pérdidas históricas de un grupo o ésta sea insuficiente, utilizará los datos disponibles de la experiencia de otras empresas que operen en el mismo mercado para grupos comparables de instrumentos de deuda.

En todo caso, la metodología de estimación de las pérdidas por deterioro deberá tomar en consideración que el deterioro es inherente a cualquier cartera de activos financieros, estando éste claramente influido por la evolución de los ciclos económicos. Por ello, en el cálculo de las pérdidas por deterioro se podrán utilizar modelos basados en fórmulas o métodos estadísticos, siempre que sean consistentes con los requerimientos establecidos en la Resolución, como por ejemplo, los denominados calendarios de morosidad ajustados a la realidad del mercado y las especificidades de la entidad.

Alternativamente, esto es, cuando la empresa no haya desarrollado métodos estadísticos para realizar la evaluación colectiva o global del deterioro, la Resolución introduce una presunción de pérdida por deterioro del conjunto de la cartera de créditos comerciales, que deberá estar dotada al cierre del ejercicio.

Otra cuestión debatida fue el tratamiento contable de los supuestos de aprobación de un convenio de acreedores o de reestructuración de una deuda, desde la perspectiva del acreedor. En tal caso, en

la Resolución se aclara que para calcular el importe recuperable del crédito a coste amortizado se utilizará el tipo de interés efectivo antes de la modificación del contrato.

Sin embargo, el deudor, en aplicación de la norma de registro y valoración en materia de baja de pasivos financieros realizará un registro en dos etapas: primero analizará si se ha producido una modificación sustancial de las condiciones de la deuda para lo cual descontará los flujos de efectivo de la antigua y de la nueva empleando el tipo de interés inicial, para posteriormente, en su caso (si el cambio es sustancial), registrar la baja de la deuda original y reconocer el nuevo pasivo por su valor razonable (lo que implica que el gasto por intereses de la nueva deuda se contabilice a partir de ese momento aplicando el tipo de interés de mercado en esa fecha).

Este tratamiento contable se debatió de forma expresa manejándose como alternativa homogeneizarlo con el aplicado por el deudor (ya que podría interpretarse que la renegociación daría lugar a la extinción de la deuda anterior), circunstancia que requeriría, en caso de que la modificación se calificase como «sustancial» reconocer una pérdida por deterioro por diferencia entre el valor en libros del instrumento de deuda y su valor razonable, y contabilizar los nuevos intereses aplicando el tipo de interés de mercado en ese momento.

Sin embargo, finalmente se descartó por considerar que en estos casos la renegociación es fruto de las dificultades financieras del deudor, a las que se sigue expuesto y, por tanto, los nuevos flujos de efectivo deben evaluarse en el contexto de la materialización contractual de un incumplimiento del deudor y deben medirse bajo el indicador que resume las condiciones contractuales iniciales, es decir, el tipo de interés efectivo inicial.

En relación con el proceso concursal, en los trabajos preparatorios de la Resolución también se sometió a debate si el impago del deudor y la posterior declaración de concurso deben originar la que podríamos denominar «suspensión» del registro contable de los intereses acordados en la escritura del préstamo (o legalmente exigibles) desde la fecha en que se declaró su vencimiento, esto es, el cese en su reconocimiento contable de acuerdo con el método del tipo de interés efectivo.

Pues bien, la declaración de concurso no interrumpe la aplicación de los principios de empresa en funcionamiento y devengo. La suspensión del devengo de los intereses a que se refiere el artículo 59 de la Ley Concursal tiene un alcance estrictamente procesal/concursal, que no surte plenos efectos económicos hasta que no se apruebe el convenio y, en su caso, el acuerdo concluya con una quita del principal o, en el supuesto de espera, el deudor y sus acreedores pacten que los intereses postconcursoales no se cobren. En todo caso, el citado precepto exceptúa de la suspensión de devengo a los créditos con garantía real, que serán exigibles hasta donde alcance la respectiva garantía.

En consecuencia, el interés deberá reconocerse como un derecho de cobro porque así viene recogido en la correspondiente escritura en que se ha formalizado el contrato (o por disposición legal), al margen de que de manera simultánea y precisamente a la vista de la situación descrita, la empresa deba evaluar si dicho importe será objeto de recuperación y, en su caso, contabilice la correspondiente pérdida por deterioro.

Esta interpretación, consistente en reconocer el ingreso y, en su caso, la correspondiente pérdida por deterioro, guarda sintonía con el principio de no compensación recogido en el apartado 3 del Marco Conceptual de la Contabilidad, por el cual: «salvo que una norma disponga de forma expresa lo

contrario, no podrán compensarse las partidas del activo y del pasivo o las de gastos e ingresos, y se valorarán separadamente los elementos integrantes de las cuentas anuales».

El texto de la Resolución también incluye varias aclaraciones sobre el deterioro de valor de los activos financieros clasificados en la categoría de disponibles para la venta. En primer lugar, de acuerdo con la doctrina administrativa del ICAC sobre la materia, la norma concreta que para los instrumentos de patrimonio se presumirá que existe evidencia objetiva de deterioro cuando se produzca un descenso prolongado durante un año y medio en el precio de cotización, o de forma significativa si la cotización de la acción en un mercado activo cae en un cuarenta por ciento. En este punto conviene recordar que si bien la presunción admite la prueba en contrario, también se aclara que un precio cotizado en un mercado activo proporciona la evidencia más fiable sobre el valor razonable y debe emplearse sin ajustar para valorar el valor razonable siempre que esté disponible.

Del mismo modo, si el valor en libros de un activo se ajusta para reconocer un descenso en el precio de cotización, en el supuesto de que el activo se haya deteriorado, la totalidad de la pérdida acumulada en el patrimonio neto debe reclasificarse a la cuenta de pérdidas y ganancias, sin que por lo tanto quepa realizar una reclasificación «a la carta» de la citada pérdida.

Por último, en la Resolución se expresa que para el caso de instrumentos de patrimonio las pérdidas por deterioro originarán un nuevo precio de adquisición del activo financiero que será el que habrá que tomar como referencia en el futuro para contabilizar, en su caso, una nueva pérdida por deterioro aplicando los criterios recogidos en la norma, sin que proceda por lo tanto seguir contabilizando las disminuciones de valor en la cuenta de pérdidas y ganancias salvo que concurra un nuevo supuesto de deterioro.

La comprobación del deterioro de la inversión en una empresa del grupo seguirá los criterios recogidos en la norma cuarta de la Resolución, como un activo que genera flujos de efectivo de forma individual, sin perjuicio de que cuando se formulen las cuentas anuales consolidadas el fondo de comercio implícito en la inversión en las empresas del grupo surja como un activo independiente, siéndole de aplicación en ese momento las reglas contenidas en la RICAC para comprobar su posible deterioro.

No obstante, la distribución que se realice del fondo de comercio en las cuentas anuales consolidadas debe ser coherente con el fondo económico de la operación. Por ello, si la sociedad dominante adquiere un fondo de comercio implícito en su inversión en una filial, que debe distribuirse a dicha sociedad y a otras dos sociedades dependientes, desde un punto de vista económico racional estas últimas deberían compensar a la sociedad adquirida por el valor añadido que genera la combinación en las citadas sociedades dependientes.

En la norma quinta se desarrollan los criterios sobre deterioro de valor de las existencias. Una cuestión ampliamente debatida fue la conveniencia de introducir unos porcentajes de cobertura sobre el precio de adquisición o coste de producción de los activos que, salvo mejor evidencia del importe recuperable de las existencias, las empresas tuviesen que aplicar en función de su antigüedad en el balance. Esta regla no se ha incluido en la Resolución por entender que difícilmente un mismo calendario para el conjunto de los sectores de actividad podría reflejar la imagen fiel del deterioro de las diferentes existencias.

A mayor abundamiento, para el caso de existencias consistentes en suelo, construcciones o promociones inmobiliarias en curso o terminadas, considerando la elevada concentración que de este tipo de activos se ha producido en las entidades de crédito, también se debatió tomar como referencia los porcentajes de cobertura aprobados por la reciente regulación financiera en la materia, y que han

servido para cuantificar la pérdida mínima que, en todo caso, deben contabilizar las entidades en el supuesto de que los activos adjudicados permanezcan en sus balances más de un determinado plazo desde su adquisición.

En este punto las opiniones expresadas fueron las siguientes. Por un lado, algunos vocales manifestaron que la propia exposición de motivos del Real Decreto-ley 2/2012, de 3 de febrero, de saneamiento del sector financiero, aclara que los nuevos requerimientos responden a la situación efectiva a día de hoy de los activos inmobiliarios de las entidades de crédito, concebidos de modo realista para obtener una estimación razonable del deterioro para el conjunto de las carteras de estos activos, que se deben reconocer de acuerdo con el marco contable aplicable en España. En consecuencia, una vez identificado un determinado porcentaje de cobertura obligatorio para las entidades de crédito, las empresas con una cartera de activos inmobiliarios similares también deberían emplear el importe recuperable que se infiere de los citados porcentajes.

Otros, por el contrario, opinaban que dichos porcentajes estaban estimados para un sector concreto y que su cálculo podría haber estado influido por la búsqueda de una solución tendente a «incentivar» a estas entidades a realizar dichos activos con el objetivo de liberar recursos que puedan destinarse al negocio genuino de las entidades de crédito.

En la Resolución no se ha incluido ninguna referencia por considerarse que la citada normativa y, en particular, los porcentajes de cobertura en ella regulados, solo se dirigen a las entidades de crédito, sin perjuicio de que los administradores de otras sociedades puedan tomarlos como referente cuando, en su opinión, y a la vista de las circunstancias económicas de cada empresa en particular, concurra la necesaria identidad de razón para poder aplicar por analogía ese criterio.

La Resolución desarrolla los criterios sobre deterioro de valor de los activos aprobados para los ejercicios iniciados a partir del 1 de enero de 2008, por lo que en principio, al igual que ha sucedido con las Resoluciones recientemente aprobadas, en relación con dichos criterios no es preciso establecer una norma final con la fecha de entrada en vigor.

Sin embargo, en lo que respecta a la estimación del importe recuperable, considerando el elevado número de aclaraciones que recoge la norma, cuyo impacto, en su caso, deberá contabilizarse de manera prospectiva en la cuenta de pérdidas y ganancias, en aras de una deseable seguridad jurídica se ha considerado conveniente establecer como fecha de entrada en vigor el 1 de enero de 2014, siendo de aplicación obligatoria para los ejercicios que se inicien a partir de esa fecha y sin perjuicio de que los criterios en ella contenidos pudieran tomarse antes de ese momento como una adecuada orientación para estimar las pérdidas por deterioro.

Por todo lo anterior, como consecuencia de la necesidad de desarrollar las normas de registro y valoración del PGC, el PGC-PYMES y las NFCAC referidas al deterioro de valor de los activos,

Este Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, de acuerdo con la disposición final tercera del Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre, y la disposición final tercera del Real Decreto 1159/2010, de 17 de septiembre, dicta la siguiente Resolución:

Esta Resolución sigue en:

<http://www.boe.es/boe/dias/2013/09/25/pdfs/BOE-A-2013-9945.pdf>

Resolución de 18 de octubre de 2013, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, sobre el marco de información financiera cuando no resulta adecuada la aplicación del principio de empresa en funcionamiento.

I

La disposición final tercera del Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre, por el que se aprueba el Plan General de Contabilidad (PGC), habilita al Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas (ICAC) para aprobar, mediante resolución, normas de obligado cumplimiento que desarrollen el citado Plan y sus normas complementarias, en particular, en relación con las normas de registro y valoración y las normas de elaboración de las cuentas anuales.

Por su parte, la disposición final primera del Real Decreto 1515/2007, de 16 de noviembre, por el que se aprueba el Plan General de Contabilidad de Pequeñas y Medianas Empresas y los criterios contables específicos para microempresas, establece lo siguiente:

«Los desarrollos normativos del Plan General de Contabilidad que se aprueben en virtud de las habilitaciones recogidas en las disposiciones finales del Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre, por el que se aprueba el Plan General de Contabilidad, serán de aplicación obligatoria para las empresas que apliquen el Plan General de Contabilidad de Pymes.

En caso de existir algún aspecto diferenciado para las Pequeñas y Medianas Empresas, en dichos desarrollos normativos se hará expresa mención a esta circunstancia.»

Por último, la disposición final tercera del Real Decreto 1159/2010, de 17 de septiembre, por el que se aprueban las Normas para la Formulación de las Cuentas Anuales Consolidadas (NFCAC), expresa:

«El Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas podrá aprobar, mediante resolución, normas de obligado cumplimiento que desarrollen este texto y, en su caso, las adaptaciones que se aprueben al amparo de lo dispuesto en los apartados anteriores.»

El PGC establece, en su Marco Conceptual de la Contabilidad (MCC), como uno de los principios contables básicos el principio de empresa en funcionamiento, y señala que cuando no resulte de aplicación este principio, en los términos que se determinen en las normas de desarrollo, la empresa aplicará las normas de valoración que resulten más adecuadas para reflejar la imagen fiel de las operaciones tendentes a realizar el activo, cancelar las deudas y, en su caso, repartir el patrimonio resultante, debiendo suministrar en la memoria de las cuentas anuales toda la información significativa sobre los criterios aplicados.

En particular, la norma de registro y valoración (NRV) 23.^a «Hechos posteriores al cierre del ejercicio» del PGC, establece que las cuentas anuales no se formularán sobre la base de dicho principio si los gestores, aunque sea con posterioridad al cierre del ejercicio, determinan que tienen la intención de liquidar la empresa o cesar en su actividad o que no existe una alternativa más realista que hacerlo.

Esto es, cuando los administradores de la sociedad o los responsables de la entidad sean conscientes de la existencia de incertidumbres importantes, relativas a eventos o condiciones que puedan aportar dudas significativas sobre la posibilidad de que la empresa siga funcionando normalmente, procederán a revelarlas en el apartado «Bases de presentación de las cuentas anuales» de la memoria. No obstante, como dispone el propio PGC, si las incertidumbres ponen de manifiesto que no existe una

alternativa más realista que aceptar la quiebra del citado principio, en ese apartado se requiere que tal hecho sea objeto de revelación explícita, junto con las hipótesis alternativas sobre las que hayan sido elaboradas, así como las razones por las que la empresa no pueda ser considerada como una empresa en funcionamiento.

A tal efecto, y a modo enunciativo, a continuación se proporcionan ejemplos de hechos o de condiciones de naturaleza financiera, operativa, legales o de otra índole que, individual o conjuntamente, pueden generar dudas significativas sobre la continuidad de la empresa y que los responsables de la empresa deben ponderar.

Financieros: Posición patrimonial neta negativa o capital circulante negativo; préstamos a plazo fijo próximos a su vencimiento sin perspectivas realistas de reembolso o renovación, o dependencia excesiva de préstamos a corto plazo para financiar activos a largo plazo; indicios de retirada de apoyo financiero por los acreedores; flujos de efectivo de explotación negativos en estados financieros históricos o prospectivos; ratios financieros clave desfavorables; pérdidas de explotación sustanciales o deterioro significativo del valor de los activos utilizados para generar flujos de efectivo; atrasos en los pagos de dividendos o suspensión de estos; incapacidad de pagar al vencimiento a los acreedores; incapacidad de cumplir con los términos de los contratos de préstamo; cambio en la forma de pago de las transacciones con proveedores, pasando del pago a crédito al pago al contado; e incapacidad de obtener financiación para el desarrollo imprescindible de nuevos productos u otras inversiones esenciales, entre otros.

Operativos: Intención de la dirección de liquidar la entidad o de cesar en sus actividades; salida de miembros clave de la dirección, sin sustitución; pérdida de un mercado importante, de uno o varios clientes clave, de una franquicia, de una licencia o de uno o varios proveedores principales; dificultades laborales; escasez de suministros importantes; y aparición de un competidor de gran éxito, entre otros.

Legales o de otra índole: Incumplimiento de requerimientos de capital o de otros requerimientos legales; procedimientos legales o administrativos pendientes contra la entidad que, si prosperasen, podrían dar lugar a reclamaciones que es improbable que la entidad pueda satisfacer; cambios en las disposiciones legales o reglamentarias o en políticas públicas que previsiblemente afectarán negativamente a la entidad; catástrofes sin asegurar o aseguradas insuficientemente cuando se producen.

La significatividad de dichos hechos o condiciones, a menudo, puede verse mitigada por otros factores. Por ejemplo, el efecto de la incapacidad de una entidad para reembolsar su deuda puede verse contrarrestado por los planes de la dirección para mantener flujos de efectivo adecuados por medios alternativos, como, por ejemplo, mediante la enajenación de activos, la renegociación de la devolución de los préstamos o la obtención de capital adicional. De forma similar, la pérdida de un proveedor principal puede mitigarse por la disponibilidad de una fuente alternativa de suministro adecuada.

El objeto de la presente Resolución es aclarar qué criterios se consideran adecuados para formular las cuentas anuales cuando no resulta adecuada la aplicación del principio de empresa en funcionamiento, y normalizar con ello el sistema de información contable o marco de información financiera aplicable en estos casos.

A tal efecto, en el seno del ICAC se constituyó un grupo de trabajo con el encargo de elaborar un texto que sirviese de base para redactar la presente Resolución.

La Resolución se divide en seis normas:

Primera. Objetivo y ámbito de aplicación.

Segunda. Criterios específicos de aplicación del Marco Conceptual de la Contabilidad a la empresa en «liquidación».

Tercera. Normas de registro y valoración de la empresa en «liquidación».

Cuarta. Normas de elaboración de las cuentas anuales de la empresa en «liquidación».

Quinta. Normas de formulación de cuentas anuales consolidadas de la empresa en «liquidación».

Sexta. Nueva aplicación del principio de empresa en funcionamiento.

El alcance de la presente Resolución se limita a fijar el marco de información necesario, ante la quiebra del citado principio, para cumplir con la obligación de formular las cuentas anuales en los supuestos legales de liquidación, o inmediatamente antes de acordarse la disolución de la sociedad cuando los responsables de formular las cuentas anuales, aunque sea con posterioridad al cierre del ejercicio, determinan que tienen la intención de liquidar la empresa o cesar en su actividad o cuando no exista una alternativa más realista que hacerlo.

No obstante, a priori, las situaciones concretas en las que podría verse afectado el principio de empresa en funcionamiento no se limitan a los supuestos de liquidación societaria; en concreto, a título enunciativo podrían identificarse, entre otras, las siguientes:

- Debidas al titular jurídico: fusiones y escisiones, separación de socios, expulsión de socios, causa de disolución por situación de desequilibrio patrimonial, concurso de acreedores y disoluciones y liquidaciones.
- Debidas a la situación u objeto empresarial: reconversiones profundas, catástrofes, inactividades de hecho y sociedades de duración limitada.

Dejando al margen el supuesto de liquidación societaria, en los restantes supuestos debidos al titular jurídico, la empresa, como tal, continuará desarrollando su actividad bajo la misma u otra dirección por lo que no cabe hablar en sentido estricto de quiebra del citado principio; por su parte, las especialidades que pudieran plantear las situaciones debidas al objeto empresarial tienen normalmente una respuesta en el marco contable general, como es el caso de las empresas concesionarias o las encargadas de la organización de un evento singular, por lo que también quedan fuera del alcance de esta norma.

En definitiva, los escenarios de «liquidación» que se pueden presentar en la práctica, referidos a la sociedad de capital, son básicamente dos: aquellas situaciones en las que sin haberse acordado la disolución de la empresa, o la apertura de la liquidación en sede concursal, los administradores opinan que no procede seguir manteniendo la hipótesis de empresa en funcionamiento y, aquellos otros en que los citados hitos jurídicos se han producido (acompañados, en la mayoría de las ocasiones, del cese de la actividad empresarial) y, en consecuencia, surge la obligación legal de liquidar el patrimonio de la empresa, realizando el activo y pagando las deudas, para posteriormente, en su caso, repartir la cuota de liquidación resultante entre los socios.

En el primer supuesto, la obligación legal de formular cuentas anuales sigue vigente al cierre del ejercicio; la cuestión a resolver es cómo formular dichas cuentas.

En el segundo caso, el uso por la norma mercantil de expresiones como la obligación de elaborar «un estado anual de cuentas» o «los estados de la liquidación», ha suscitado un debate doctrinal sobre si, acordada la disolución o la apertura de la liquidación, cabe sostener a efectos mercantiles que subsiste la obligación de formular cuentas anuales en sentido estricto, o si por el contrario el deber de información en ese momento de la vida societaria, cercano a su final, se debería reconducir a mostrar una relación ordenada de los activos y pasivos de la sociedad y de las operaciones tendentes a su liquidación, con el detalle que fuese requerido por la norma mercantil para que un tercero pueda evaluar si las actuaciones que se van desarrollando se ajustan a las normas o reglas que tutelan ese proceso.

En la actualidad, la respuesta a esta pregunta necesariamente tiene que venir precedida de un análisis de la regulación vigente sobre la liquidación incluida en el texto refundido de la Ley de Sociedades de Capital (LSC), aprobado por el Real Decreto Legislativo 1/2010, de 2 de julio, que a efectos expositivos se denominará liquidación «ordinaria», y de los artículos dedicados a esta misma materia en la Ley 22/2003, de 9 de julio, Concursal (LC), que para distinguirla de la anterior cabría denominarla como liquidación «concursal».

Así, los artículos 383 y 384 de la LSC establecen lo siguiente:

«Artículo 383. *Deber inicial de los liquidadores.*

En el plazo de tres meses a contar desde la apertura de la liquidación, los liquidadores formularán un inventario y un balance de la sociedad con referencia al día en que se hubiera disuelto.

Artículo 384. *Operaciones sociales.*

A los liquidadores corresponde concluir las operaciones pendientes y realizar las nuevas que sean necesarias para la liquidación de la sociedad.»

Adicionalmente, el artículo 386 de la LSC dispone que:

«Los liquidadores deberán llevar la contabilidad de la sociedad, así como llevar y custodiar los libros, la documentación y correspondencia de ésta.»

Por su parte, el artículo 388.2 (en la redacción introducida por la Ley 25/2011, de 1 de agosto) establece:

«Si la liquidación se prolongase por un plazo superior al previsto para la aprobación de las cuentas anuales, los liquidadores presentarán a la junta general, dentro de los seis primeros meses de cada ejercicio, las cuentas anuales de la sociedad y un informe pormenorizado que permitan apreciar con exactitud el estado de la liquidación.»

A mayor abundamiento, el artículo 390.1 dispone que:

«Concluidas las operaciones de liquidación, los liquidadores someterán a la aprobación de la junta general un balance final, un informe completo sobre dichas operaciones y un proyecto de división entre los socios del activo resultante.»

Por último, el artículo 396 de la LSC, expresa:

«Artículo 396. *Cancelación de los asientos registrales.*

1. La escritura pública de extinción se inscribirá en el Registro Mercantil.

2. En la inscripción se transcribirá el balance final de liquidación y se hará constar la identidad de los socios y el valor de la cuota de liquidación que hubiere correspondido a cada uno de ellos, y se expresará que quedan cancelados todos los asientos relativos a la sociedad.
3. Los liquidadores depositarán en el Registro Mercantil los libros y documentos de la sociedad extinguida.»

El artículo 247 del Reglamento del Registro Mercantil relativo a la cancelación de los asientos registrales de la sociedad, se manifiesta en análogo sentido.

A la vista de la citada regulación mercantil, cabe concluir que una vez declarada la disolución, o acordada la apertura de la liquidación, y aunque ya no se sigan las operaciones habituales de la empresa (aquellas que conformaban su objeto social), deben llevarse a cabo las operaciones tendentes a realizar el activo y cancelar las deudas, así como a repartir el haber resultante entre los propietarios.

Todas estas operaciones deben tener su reflejo en los libros de contabilidad, pues durante el período de liquidación no cesan las obligaciones contables, en particular, la obligación de formular cuentas anuales, al margen de que se adecuen a los fines que se pretenden y que permita un seguimiento cronológico de sus operaciones (artículo 25.1 del Código de Comercio).

Adicionalmente, durante el periodo de liquidación deberán formularse, en su caso, los documentos a que hace referencia el artículo 388.2 indicado anteriormente, sin perjuicio del balance final de liquidación exigido por el artículo 390.1, que desde la perspectiva del Derecho contable podrían calificarse de «extracontables» o ajenos a la regulación contenida en el PGC, que se limita a desarrollar las normas contables para formular las cuentas anuales, entendidas como una unidad, a pesar de que se haya consolidado en la práctica, por motivos de claridad, tomar como referencia el modelo normalizado de presentación del Plan para cumplimentar dichos balances.

Un análisis de la legislación concursal sobre la materia arroja una conclusión similar.

En este sentido, el artículo 147 de la LC señala que:

«Artículo 147. *Efectos generales. Remisión.*

Durante la fase de liquidación seguirán aplicándose las normas contenidas en el título III de esta Ley en cuanto no se opongan a las específicas del presente capítulo.»

Al amparo de esta remisión, es preciso traer a colación el artículo 46 de la LC, en cuya virtud:

«Artículo 46. *Cuentas anuales del deudor.*

1. En caso de intervención, subsistirá la obligación legal de los administradores de formular y de someter a auditoría las cuentas anuales, bajo la supervisión de los administradores concursales. La administración concursal podrá autorizar a los administradores del deudor concursado que el cumplimiento de la obligación legal de formular las cuentas anuales correspondientes al ejercicio anterior a la declaración judicial de concurso se retrase al mes siguiente a la presentación del inventario y de la lista de acreedores. La aprobación de las cuentas deberá realizarse en los tres meses siguientes al vencimiento de dicha prórroga. De ello se dará cuenta al juez del concurso y, si la persona jurídica estuviera obligada a depositar las cuentas anuales, al Registro Mercantil en que figurase inscrita. Efectuada esta comunicación, el retraso del depósito de las cuentas no producirá el cierre de la hoja registral, si se cumplen los plazos para el depósito desde el vencimiento

del citado plazo prorrogado de aprobación de las cuentas. En cada uno de los documentos que integran las cuentas anuales se hará mención de la causa legítima del retraso.

2. A petición fundada de la administración concursal, el juez del concurso podrá acordar la revocación del nombramiento del auditor de cuentas de la persona jurídica deudora y el nombramiento de otro para la verificación de las cuentas anuales.
3. En caso de suspensión, subsistirá la obligación legal de formular y de someter a auditoría las cuentas anuales, correspondiendo tales facultades a los administradores concursales.»

Por último, como regulación específica del citado Capítulo cabría mencionar lo dispuesto en el artículo 152:

«Artículo 152. *Informes sobre la liquidación.*

1. Cada tres meses, a contar de la apertura de la fase de liquidación, la administración concursal presentará al juez del concurso un informe sobre el estado de las operaciones, que detallará y cuantificará los créditos contra la masa devengados y pendientes de pago, con indicación de sus vencimientos. Este informe quedará de manifiesto en la oficina judicial.
El incumplimiento de esta obligación podrá determinar la responsabilidad prevista en los artículos 36 y 37.
2. Concluida la liquidación de los bienes y derechos del concursado y la tramitación de la sección de calificación, la administración concursal presentará al juez del concurso un informe final justificativo de las operaciones realizadas y razonará inexcusablemente que no existen acciones viables de reintegración de la masa activa ni de responsabilidad de terceros pendientes de ser ejercitadas ni otros bienes o derechos del concursado. No impedirá la conclusión que el deudor mantenga la propiedad de bienes legalmente inembargables o desprovistos de valor de mercado o cuyo coste de realización sería manifiestamente desproporcionado respecto de su previsible valor venal.
También incluirá una completa rendición de cuentas, conforme a lo dispuesto en esta Ley.
3. Si en el plazo de audiencia concedido a las partes se formulase oposición a la conclusión del concurso, se le dará la tramitación del incidente concursal. En caso contrario, el juez dictará auto declarando la conclusión del concurso por fin de la fase de liquidación.»

En este contexto, es decir, ante la obligación mercantil de formular cuentas anuales, la cuestión a resolver consiste en determinar si es posible fijar un marco de información financiera, cuyo cumplimiento, permita afirmar a los administradores de la sociedad que las cuentas anuales ofrecen la imagen fiel del patrimonio, de la situación financiera y de los resultados de la empresa, y más específicamente, si ese marco se sitúa dentro del PGC o extramuros del MCC.

III

La contabilidad de la empresa y, en especial, el registro y la valoración de los elementos de las cuentas anuales se desarrollarán aplicando obligatoriamente los principios contables recogidos en el apartado 3.º «Principios contables» del MCC, entre los que ocupan una posición central, el de empresa en funcionamiento y devengo:

«Empresa en funcionamiento. Se considerará, salvo prueba en contrario, que la gestión de la empresa continuará en un futuro previsible, por lo que la aplicación de los principios y criterios contables no

tiene el propósito de determinar el valor del patrimonio neto a efectos de su transmisión global o parcial, ni el importe resultante en caso de liquidación.

En aquellos casos en que no resulte de aplicación este principio, en los términos que se determinen en las normas de desarrollo de este Plan General de Contabilidad, la empresa aplicará las normas de valoración que resulten más adecuadas para reflejar la imagen fiel de las operaciones tendentes a realizar el activo, cancelar las deudas y, en su caso, repartir el patrimonio neto resultante, debiendo suministrar en la memoria de las cuentas anuales toda la información significativa sobre los criterios aplicados.

Devengo. Los efectos de las transacciones o hechos económicos se registrarán cuando ocurran, imputándose al ejercicio al que las cuentas anuales se refieran, los gastos y los ingresos que afecten al mismo, con independencia de la fecha de su pago o de su cobro.»

Con la apertura de la liquidación o ante la evidencia de que dicho proceso se iniciará en el corto plazo, las obligaciones de los administradores o liquidadores son concluir las operaciones pendientes, realizar el activo, cancelar las deudas y repartir, en su caso, el patrimonio resultante entre los socios o propietarios.

De acuerdo con nuestra legislación mercantil, las cuentas anuales deben seguir mostrando la imagen fiel de estas operaciones en el patrimonio, la situación financiera y los resultados de la empresa y, a tal efecto, el PGC aclara que la empresa aplicará las normas de valoración que resulten más adecuadas a la nueva situación.

A la vista de la normativa que se ha reproducido el Derecho mercantil español no se decanta por una ruptura del sistema de información contable una vez acordada la disolución. Por el contrario, sigue exigiendo la formulación de cuentas anuales y por ello parece razonable considerar que en la tarea de interpretar las normas contables a seguir también debería estar presente esa idea de «conservación de la norma jurídica» a partir de la cual se imponga una visión integradora y sistemática de nuestro Derecho contable y, en consecuencia, se limite en la medida de lo posible la aplicación de criterios diferentes a los «ordinarios».

Desde este enfoque, cuando los administradores formulen las cuentas anuales sin aplicar el principio de empresa en funcionamiento, la valoración de los activos y pasivos de la empresa y el registro de las operaciones de tráfico que, en su caso, hubiera que concluir seguirán rigiéndose, con carácter general, por el principio de devengo y las normas de registro y valoración contenidas en la segunda parte del PGC o del PGC-PYMES (en adelante, marco general de información financiera), según proceda, así como las disposiciones particulares contenidas en la presente Resolución. Del mismo modo, los documentos que integran las cuentas anuales se redactarán con las normas recogidas a tal efecto en la tercera parte de los citados textos, y las precisiones que se realizan a continuación.

IV

El MCC de la empresa en liquidación no difiere del MCC incluido en el PGC, salvo en lo que respecta a la propia aplicación del principio de empresa en funcionamiento y los criterios de valoración aplicables, sin perjuicio de las consecuencias que la situación de liquidación forzosa en que se encuentra

la empresa pueda tener desde la perspectiva del reconocimiento de los activos y pasivos, por directa aplicación de las reglas generales.

En este sentido, la Norma segunda dispone que desde la perspectiva de las definiciones y criterios de reconocimiento incluidos en el MCC, determinados activos y pasivos propios de la situación de empresa en funcionamiento podrían no serlo bajo la situación de empresa en «liquidación» y, a la inversa, activos y pasivos propios o específicos de la situación de empresa en liquidación tal vez no lo serían o no podrían estar reflejados bajo el principio de empresa en funcionamiento.

Igualmente algunos activos y pasivos estarán valorados de una manera –esto es, bajo unos criterios de valoración concretos– y por un determinado importe bajo el principio de empresa en funcionamiento, pero desde la perspectiva de la empresa en liquidación podrían estarlo bajo otros criterios.

En particular, en el grupo de trabajo se han debatido dos alternativas para la valoración de los activos. La primera defendía que el criterio general de valoración posterior del coste histórico menos correcciones por deterioro de valor y, en su caso, amortización acumulada, no es coherente con el objetivo que persigue la empresa en «liquidación», mediante la venta o disposición por otro medio de todo su patrimonio para obtener la liquidez necesaria con la que poder cancelar las deudas. En su lugar, quienes sostenían esta tesis opinaban que el objetivo de imagen fiel requiere valorar los activos por su valor de liquidación, entendido como aquel importe que la empresa podría obtener por su venta u otra forma de disposición minorado en los costes necesarios para llevarla a cabo.

La segunda alternativa se basaba en sostener la continuidad de los criterios de valoración recogidos en el marco general de información financiera, salvo el valor en uso que apela a un horizonte temporal, el curso normal del negocio, que se interrumpe, y la conveniencia de matizar el concepto de valor neto realizable o valor actual considerando el escenario de «liquidación» en que se encuentra la empresa. Y, en general, la necesidad de tomar el valor de liquidación de los activos como referente para calcular su importe recuperable a los efectos de comprobar el posible deterioro de valor.

Después de ponderar los argumentos a favor y en contra de cada una de estas soluciones, se ha decidido seguir el segundo enfoque, más en línea con la premisa de conservación de la norma «ordinaria» en que se apoya la Resolución. Por ello, cuando la continuidad de la empresa ya no es la hipótesis sobre la que se formulan las cuentas anuales, parece razonable considerar que, bajo la restricción que impone el binomio coste-beneficio de la información financiera, y el elevado nivel de incertidumbre que rodea el proceso de «liquidación», los activos que se venían valorando al coste menos correcciones de valor y, en su caso, amortizaciones, deberían pasar a valorarse por el menor importe entre su valor en libros y la mejor estimación de su valor de liquidación. Para calcular este importe la empresa deberá analizar el proceso bajo el cual se desarrolla el cese de actividad. Pues cierto es que, solo atendiendo a sus circunstancias, podrá determinarse cuál es el valor de liquidación a considerar.

En definitiva, para identificar el valor de liquidación la empresa debería partir del valor razonable del activo. Cuestión distinta pudiera ser el hecho de que una empresa en liquidación, en tanto la misma se vea en la tesitura de realizar sus activos de manera inminente, solo pudiera –ante situaciones de iliquidez del mercado en el que enajenar dichos activos– y en beneficio de sus acreedores, decidir la realización de los mismos en el marco de lo que se conoce como «transacción forzada», en cuyo caso, dicho valor diferiría de la definición de valor razonable contenida en el MCC.

En cualquier caso, el conjunto de las operaciones de tráfico que la empresa tuviera que concluir y, en general, el reconocimiento de los gastos de personal y servicios exteriores en los que incurra se contabilizarán aplicando el principio de devengo sin que proceda por lo tanto el registro «anticipado» de todos los gastos de la «liquidación».

En sintonía con este planteamiento, en la Norma tercera de la Resolución se asume tal premisa, esto es, la continuidad del principio de devengo y la sustitución de las referencias al importe recuperable por el valor de liquidación en la valoración posterior de los activos.

Un aspecto ampliamente debatido ha sido el criterio de valoración de los pasivos. En sintonía con la tesis defendida para valorar los activos a valor de liquidación, se expusieron opiniones que defendían que cuando cesa la aplicación del principio de empresa en funcionamiento, el reconocimiento y valoración de los pasivos, incluidas las provisiones, puede verse condicionado por el riesgo de impago de la entidad, esto es, por la circunstancia de que la empresa carezca de recursos suficientes, una vez realizados todos los activos, para cancelar sus obligaciones.

Otros por el contrario opinaban que el riesgo de crédito de la entidad no debería afectar a los pasivos emitidos, en particular, a los pasivos financieros que traen causa de un contrato y se valoran a coste amortizado, cuyo valor de liquidación en la mayoría de los casos será muy difícil de estimar. Además, opinaban que la introducción del citado riesgo originaría un menoscabo en la imagen fiel de la entidad, ya que se estaría presentando una situación patrimonial saneada a pesar de no poder atender sus compromisos.

Adicionalmente, en el supuesto de que la insolvencia definitiva fuese un escenario probable, es decir, si existiese mayor posibilidad de que se produzca que de lo contrario, la quiebra del principio de empresa en funcionamiento originaría a su vez la ruptura del principio de devengo desde la perspectiva del reconocimiento de los gastos que, en aplicación de los principios «ordinarios» hubieran motivado el registro de un pasivo.

Después de ponderar los elementos a favor y en contra de las dos alternativas, la solución que finalmente se ha incorporado a la Resolución mantiene el tratamiento de los pasivos recogido en el marco general de información financiera, sin perjuicio de que el nuevo escenario pueda traer consigo el nacimiento de obligaciones y, en consecuencia, el reconocimiento de la correspondiente deuda o provisión.

De esta forma se considera cumplido el objetivo de imagen fiel del patrimonio en liquidación, al valorar el activo por el menor importe entre su valor en libros y su valor de liquidación, y el pasivo, con carácter general, por su coste amortizado, evitando que la ausencia de recursos para cancelar las obligaciones de la empresa interfiera en la valoración de las deudas, salvo que antes de aprobarse el balance final de la liquidación y la correspondiente extinción de la sociedad se produzca su cancelación en virtud de un acuerdo con los acreedores.

A partir de estos razonamientos, en la Norma tercera se explicitan los criterios de registro y valoración de los elementos patrimoniales y las operaciones de la empresa en «liquidación».

Otro aspecto analizado ha sido el tratamiento contable de los activos no corrientes mantenidos para la venta y, en particular, si procedía mantener la vigencia de la norma de registro y valoración sobre «Activos no corrientes y grupos enajenables de elementos, mantenidos para la venta» del marco

general de información financiera, en cuyo caso, cuando se cumplieren los requisitos en ella regulados los activos no corrientes (inmovilizado material, intangible, inversiones inmobiliarias, así como las inversiones en empresas del grupo, multigrupo y asociadas) se reclasificarían al activo circulante como activos no corrientes mantenidos para la venta.

Alternativamente, en la medida que el nuevo escenario, con carácter general, pone de manifiesto que la recuperación de estos activos, en especial la de los activos funcionales, se producirá mediante su venta u otra forma de disposición en lugar de por su uso continuado también se debatió si no sería más oportuno prescindir de la clasificación «corriente»-«no corriente» y presentar todos los activos por orden de liquidez.

La calificación de activos no corrientes y grupos enajenables de elementos mantenidos para la venta supuso una importante novedad en el nuevo Plan derivada del proceso de armonización con las normas internacionales. Para incluir un elemento del activo no corriente o un grupo enajenable de elementos patrimoniales en esta categoría, deben cumplirse una serie de requisitos enfocados a su disponibilidad inmediata y alta probabilidad de venta.

La principal consecuencia de esta clasificación es que dichos activos no se amortizan. En cuanto a su presentación, deben mostrarse en el balance dentro del activo corriente dado que su valor en libros se prevé recuperar a través de su enajenación y no mediante su uso en la actividad ordinaria de la empresa. Adicionalmente, en el modelo normal de la cuenta de pérdidas y ganancias, se debe incorporar determinada información dentro del margen de las operaciones discontinuadas, en relación con los grupos clasificados como mantenidos para la venta que constituyan una actividad interrumpida (en particular, grupos enajenables que constituyan una línea de negocio o un área geográfica significativa o empresas dependientes adquiridas con la finalidad de venderlas).

En definitiva, en el marco general de información financiera, cuando se mantiene la vigencia del principio de empresa en funcionamiento para el conjunto de la empresa, se regula de forma singular el tratamiento contable de un patrimonio en «liquidación» por el hecho diferencial que la situación descrita tiene para la imagen fiel del conjunto. Sin embargo, cuando la totalidad del patrimonio empresarial es el que se encuentra en «liquidación», y los administradores advierten de tal circunstancia en las propias bases de presentación de las cuentas, el planteamiento anterior debería decaer al convertirse en general el supuesto de hecho que la norma regula como singular.

Cuestión distinta es el criterio de valoración que establece la norma de registro y valoración sobre «Activos no corrientes y grupos enajenables de elementos, mantenidos para la venta», el cual sí se considera adecuado para el conjunto de los activos no corrientes de la empresa cuando la situación económica de «liquidación» sea la misma en uno y otro caso. Es decir, siempre que se cumplan los requisitos que la citada norma de registro y valoración establece. A tal efecto, el activo ha de estar disponible en sus condiciones actuales para su venta inmediata, sujeto a los términos usuales y habituales para su venta; y su venta ha de ser altamente probable.

En materia de instrumentos financieros se analizó si la «liquidación» de la empresa hace necesario explicitar nuevos criterios contables, en la medida en que el destino de todos los activos financieros pasa a ser su enajenación o liquidación por otra vía, o si por el contrario, con los criterios del marco contable general se puede mostrar la imagen fiel del patrimonio, de la situación financiera y de los resultados de la empresa.

La conclusión final fue que el enfoque de la norma de registro y valoración en materia de activos financieros permitiría cumplir con el citado objetivo, en la medida que la causa de «liquidación» pudiese desencadenar los supuestos de hecho que la norma general prevé para reclasificar los activos financieros entre las diferentes carteras, reconocer una pérdida por deterioro o interrumpir la técnica de la contabilidad de coberturas que viniese aplicando la empresa.

Otro aspecto que ha sido estudiado durante los trabajos preparatorios de la presente Resolución es cómo afecta el escenario de «liquidación» al registro de las deudas valoradas a coste amortizado y, en particular, cómo afecta cuando una empresa es declarada en concurso de acreedores, y no solo cuando los administradores formulan las cuentas considerando que ya no resulta de aplicación el principio de empresa en funcionamiento.

La declaración de una empresa en situación de concurso de acreedores, en los términos regulados en la LC, inicia un procedimiento judicial encaminado a la búsqueda de un acuerdo con los acreedores, ante la imposibilidad del deudor de cumplir regularmente sus obligaciones exigibles.

El artículo 44 de la LC señala que la declaración de concurso no interrumpe la actividad profesional o empresarial que viniera ejerciendo el deudor, y, en lógica consecuencia, el artículo 46 establece que declarado el concurso, subsistirá la obligación de formular y auditar las cuentas anuales. Por ello, el inicio del procedimiento judicial no implica la quiebra de los principios y criterios ordinarios del marco general de información financiera. Es decir, declarado el concurso, salvo prueba en contrario, se mantiene la plena vigencia del principio de empresa en funcionamiento y devengo.

La declaración de concurso, a diferencia de la apertura de la fase de liquidación, no trae consigo el vencimiento de las deudas y, en consecuencia, su exigibilidad se mantendrá diferida en los términos previstos en los respectivos contratos. Sin perjuicio de lo anterior, en la práctica, dicha declaración normalmente vendrá precedida de un deterioro en la situación financiera del deudor que originará el vencimiento anticipado de las deudas, si así lo estipulase el contrato, y el devengo de los correspondientes intereses moratorios. De concurrir este presupuesto, la deuda se contabilizará por su valor de reembolso y lucirá en el pasivo corriente del balance.

La consulta 1 publicada en el Boletín del ICAC n.º 76, de diciembre de 2008, recoge la interpretación de este Instituto sobre la contabilización de un convenio de acreedores, señalando que desde una perspectiva estrictamente contable, la modificación en las condiciones de la deuda (básicamente en lo que respecta a tipo de interés, importe a reembolsar y plazo de vencimiento) acordadas entre aquellos y el deudor requiere analizar el carácter sustancial o no del cambio y, en el primer caso, reconocer el nuevo pasivo por su valor razonable y dar de baja el antiguo contabilizando, por diferencia, el correspondiente ingreso. A mayor abundamiento cabe precisar que para estimar el valor razonable de la deuda, la empresa debe descontar los flujos de efectivo acordados en el convenio, al tipo de interés incremental del deudor, siempre que este último pueda calcularse de manera fiable de acuerdo con lo dispuesto en el MCC. En caso contrario, la empresa deberá emplear el tipo de interés recogido en la sentencia de aprobación del Convenio.

La declaración judicial de concurso de acreedores trae consigo una modificación en la esfera de los derechos y obligaciones del deudor. En particular, ex artículo 59 de la LC, se suspende el devengo de los intereses sin perjuicio de las excepciones en él reguladas. No obstante, la citada suspensión tiene un alcance estrictamente procesal/concursal en beneficio del buen fin del procedimiento material-

zado en el logro de un acuerdo, el convenio, que a su vez origina una segunda modificación de las citadas condiciones, esta sí, con plenos efectos económicos, en lo que respecta al principal que resulta exigible y el plazo en que se hará efectivo su desembolso.

En consecuencia, al amparo del principio de empresa en funcionamiento y devengo, una vez declarado el concurso la empresa continuará reconociendo los intereses remuneratorios aplicando el criterio del coste amortizado en los términos indicados en el marco general de información financiera, o en su caso, contabilizará los correspondientes intereses moratorios.

Cuando ya no resulte adecuada la aplicación del principio de empresa en funcionamiento las conclusiones que se han reproducido no varían, sin perjuicio de que para un supuesto concreto, como es la apertura de la liquidación concursal, en virtud del artículo 146 de la LC, se produzca el vencimiento anticipado de los créditos concursales aplazados y la conversión en dinero de aquellos que consistan en otras prestaciones, o que el incumplimiento del convenio deba originar la desaparición de los efectos sobre las deudas y el reconocimiento del correspondiente pasivo. Del mismo modo, tampoco cesará el devengo de los intereses que procedan.

La quiebra del principio de empresa en funcionamiento también puede ser relevante a los efectos del reconocimiento de provisiones cuando el anuncio de la empresa origine el nacimiento de una obligación presente y, en consecuencia, con carácter general, el reconocimiento de una provisión, por ejemplo, como consecuencia de la rescisión de un contrato de arrendamiento o de los compromisos derivados con los trabajadores de la empresa a raíz de los acuerdos suscritos o la legislación laboral vigente.

De acuerdo con el marco general de información financiera, que en este punto no se ve modificado, la provisión se reconocerá por su valor actual, entendido como el importe de los flujos de efectivo a pagar en el «curso normal del negocio» actualizados a un tipo de descuento adecuado. A tal efecto, y, por ejemplo, respecto a la provisión por un litigio generalmente para estimar el importe de la provisión deberá seguir considerándose el horizonte temporal de conclusión del procedimiento pues el hecho de que la empresa esté en liquidación no es óbice para considerar que el proceso litigioso sigue su curso, y afectará a la sociedad en tanto su personalidad jurídica no se extinga.

En relación con los compromisos a largo plazo con el personal, éstos tienen generalmente su origen en i) un convenio colectivo, ii) acuerdos bilaterales entre empresario y trabajador o iii) práctica habitual (obligaciones implícitas).

Conforme a la normativa vigente, las entidades, a excepción de las compañías de seguros y las entidades de crédito, están sujetas a la obligación de exteriorizar sus compromisos a largo plazo con el personal. La exteriorización se puede instrumentar a través de una aportación a un plan de pensiones o de la contratación de un seguro colectivo de vida.

En este sentido, la regulación vigente en materia de planes y fondos de pensiones establece que si bien los planes de pensiones terminarán por disolución del promotor del plan, se deberá respetar la garantía individualizada de las prestaciones causadas y prever la integración de los derechos consolidados de los partícipes, y en su caso de los derechos derivados de las prestaciones causadas que permanezcan en el plan, en otros planes de pensiones, por lo que no cabe reconocer baja alguna de la obligación reconocida en balance hasta que dicha circunstancia se produzca y tenga lugar la extinción del promotor.

No obstante, habitualmente en los convenios colectivos o acuerdos empresario-trabajador se detallan las condiciones que deben cumplir los trabajadores para la consolidación de los compromisos. Generalmente, prestaciones tales como los premios de permanencia no se consolidan si el trabajador termina su empleo sin cumplir el periodo de servicio requerido, mientras que determinados compromisos post-empleo permiten consolidar parcialmente la prestación, pese a no alcanzar el trabajador la edad de jubilación dentro de la empresa, mediante alguna fórmula de cálculo que toma en consideración su antigüedad en el momento de la interrupción de la relación laboral. La Norma tercera tiene en consideración estos supuestos a efectos de otorgar un adecuado tratamiento contable a estas operaciones.

Igualmente, la cercanía en el cese de la actividad puede traer consigo el nacimiento de la obligación de reintegro de subvenciones que se reconocerán aplicando los criterios generales recogidos en la norma de registro y valoración sobre «Subvenciones, donaciones y legados recibidos» del marco general de información financiera. Esto es, contabilizando un pasivo por el importe a reintegrar con cargo a la subvención reconocida en el patrimonio neto pendiente de transferir a la cuenta de pérdidas y ganancias y reconociendo por la diferencia un gasto en esta última.

Como se ha indicado más arriba, una cuestión central que deben analizar los responsables de la empresa, en aplicación de la norma de registro y valoración sobre «Hechos posteriores al cierre del ejercicio» del marco general de información financiera, son los eventos y circunstancias que suceden o se ponen de manifiesto después del cierre del ejercicio y que conecta con el propio alcance de la presente Resolución.

En este sentido, de acuerdo con la norma de registro y valoración sobre «Hechos posteriores al cierre del ejercicio» del marco general de información financiera, en la formulación de las cuentas anuales deberá tenerse en cuenta toda información que pueda afectar a la aplicación del principio de empresa en funcionamiento. En consecuencia, las cuentas anuales no se formularán sobre la base de dicho principio si los responsables de la entidad, aunque sea con posterioridad al cierre del ejercicio, determinan que tienen la intención de liquidar la empresa o cesar en su actividad o que no existe una alternativa más realista que hacerlo.

A la vista de este criterio, cuando la dirección sea consciente de la existencia de incertidumbres importantes, relativas a eventos o condiciones que hayan surgido después del cierre del ejercicio pero antes de la formulación de las cuentas anuales que puedan aportar dudas significativas sobre la posibilidad de que la empresa siga funcionando normalmente, las posibles situaciones a resolver en la práctica serían las siguientes.

Si una vez ponderados los factores causantes y mitigantes de la quiebra del citado principio, la dirección opina que procede aplicarlo, la empresa informará sobre dichos factores en la nota de la memoria relativa a los «Aspectos críticos de la valoración y estimación de la incertidumbre». En caso contrario, también se informará sobre estos hechos en el mismo apartado de la memoria junto con una referencia expresa a que las cuentas anuales se han formulado aplicando el marco de información financiera aprobado por la presente Resolución. Cuando estos hechos se conozcan después de la formulación pero antes de la aprobación de las cuentas anuales, éstas se deberán reformular en el supuesto de que ya no fuese adecuada la aplicación del principio de empresa en funcionamiento.

De lo anterior no cabe inferir que se deba modificar el tratamiento general de los denominados «hechos posteriores». Por el contrario, estos hechos seguirán evaluándose tomando como fecha de

cierre la que viniese aplicando la empresa en su periodificación contable ordinaria, y que con carácter general coincide con el 31 de diciembre de cada año.

La Norma cuarta de la Resolución se ocupa de los criterios a seguir para elaborar las cuentas anuales de la empresa en «liquidación». Continuando con el enfoque de «conservación de la norma ordinaria», en primer lugar se aclara que las reglas en materia de presentación no se ven alteradas, dejando al margen las excepciones expresas que en ella se regulan.

Así, cuando se aplica el principio de empresa en funcionamiento, la clasificación de los activos y pasivos vinculados al ciclo normal de explotación, entre partidas corrientes y no corrientes, toma como referente el periodo de tiempo que transcurre entre la adquisición de los activos que se incorporan al proceso productivo y la realización de los productos en forma de efectivo o equivalentes al efectivo. Para clasificar los restantes activos y pasivos entre corrientes y no corrientes se toma el plazo de doce meses. Y, en particular, se clasifican como corrientes aquellas obligaciones para las cuales la empresa no disponga de un derecho incondicional a diferir su pago en el plazo máximo de un año, contado a partir de la fecha de cierre del ejercicio.

Cuando la empresa siga la presente Resolución, el criterio que se ha expuesto seguirá rigiendo a pesar de que, cuando se interrumpa la actividad, ya no exista un ciclo normal de explotación. Frente al citado criterio, también se valoró como alternativa que los activos que los responsables de la empresa estimen liquidar en los próximos doce meses se mostrasen en el activo corriente, y del mismo modo los pasivos que se espere cancelar en el corto plazo luciesen en la parte corriente del pasivo. O, como se ha indicado más arriba, abandonar la presentación «corriente» y «no corriente» para mostrar todos los activos en función de su liquidez y los pasivos atendiendo al orden de prelación en el cobro por los acreedores.

Pues bien, sin perjuicio de que de «lege ferenda» cualquiera de las alternativas a la decisión que se ha tomado podrían considerarse adecuadas, finalmente se han descartado para evitar una regulación fragmentada de los criterios de presentación de la empresa española en función del marco de información financiera aplicable, con el consiguiente perjuicio para el análisis comparativo de la información depositada en los diferentes registros administrativos, empleando los modelos normalizados que se han aprobado a partir de las normas de elaboración de las cuentas anuales del marco general de información financiera.

Otro aspecto analizado fue la vigencia del criterio de presentación en materia de operaciones interrumpidas. La solución que finalmente se ha seguido, amparada en un razonamiento similar al que ha justificado excepcionar el criterio de presentación de los activos no corrientes mantenidos para la venta, ha sido la de no considerar apropiado calificar los resultados originados por la liquidación del activo o los derivados de concluir las operaciones pendientes, como resultado de las operaciones interrumpidas, pues en estos casos, a pesar de que la realidad pone de manifiesto que la actividad ordinaria de la entidad consiste en la liquidación de su patrimonio, la presentación del resultado del conjunto de las operaciones tendentes a realizar ese objetivo en un solo saldo, neto del efecto impositivo, vaciaría de contenido informativo a la cuenta de pérdidas y ganancias.

Acerca del contenido de la memoria, los aspectos a considerar serían los siguientes. En primer lugar, tal y como ya se ha indicado, la referencia expresa en las bases de presentación a que las cuentas se han formulado aplicando la presente Resolución. Y, con carácter general, la necesidad de sistematizar

el contenido de las diferentes notas a los criterios de registro, valoración y elaboración de las cuentas anuales de la empresa en liquidación, circunstancia que trae consigo el carácter no obligatorio de la información que en el marco general de información financiera se solicita sobre los aspectos relacionados con el curso ordinario de los negocios (por ejemplo, el importe recuperable de los activos por referencia al valor en uso, entre otros).

También se debatió sobre la oportunidad de incorporar una nota adicional en la memoria sobre la marcha de la liquidación con el objetivo de mostrar el previsible resultado de la liquidación, para lo cual la empresa debería calcular la mejor estimación del valor de liquidación de los activos y pasivos, entendido este último como el valor razonable de los activos que la empresa estima entregar para cancelar sus deudas.

Finalmente, se ha considerado oportuno que la empresa informe de la mejor estimación del valor de liquidación de los activos, cuando dicha información sea significativa para que las cuentas anuales puedan mostrar la imagen fiel del patrimonio, de la situación financiera y de los resultados de la empresa, y pueda obtenerse con un adecuado grado de fiabilidad sin incurrir en costes excesivos. Todo ello sin perjuicio de la información adicional que la empresa pueda suministrar sobre la marcha de la liquidación o su previsible resultado en el «estado de la liquidación», o en el informe sobre el «estado de las operaciones», de acuerdo con la legislación mercantil.

La Norma quinta aborda las normas de formulación de las cuentas anuales de la empresa en liquidación. En este punto, al margen de recordar que en los supuestos de liquidación nuestro Derecho mercantil dispone que subsisten las obligaciones contables y, por lo tanto, también la obligación de consolidar para la sociedad dominante en «liquidación», para llegar a las conclusiones que se han recogido en la norma se ha tomado como punto de partida la consideración de las cuentas consolidadas como las cuentas de la entidad que informa, distinta por lo tanto de la situación jurídica particular que pudiera atravesar la sociedad dominante.

A partir de lo anterior, en la práctica, podrían plantearse las siguientes situaciones, entre otras:

Que alguna sociedad dependiente tuviese que aplicar en sus cuentas anuales individuales el marco de información financiera aprobado por esta Resolución, u otro similar, en caso de sociedades radicadas en el extranjero, pero la entidad que informa mantuviese la aplicación del principio de empresa en funcionamiento. En este caso, las cuentas anuales consolidadas se elaborarán aplicando el marco contable general, dentro del cual, como se ha indicado más arriba, las normas de consolidación aprobadas por el Real Decreto 1159/2010, de 17 de septiembre, dan una adecuada respuesta al patrimonio en «liquidación» a través de los criterios previstos para contabilizar las inversiones en sociedades mantenidas para la venta.

Que el grupo considerado en su conjunto estuviese en una situación en la cual no fuese adecuada la aplicación del principio de empresa en funcionamiento, en cuyo caso, las cuentas anuales consolidadas elaboradas con los criterios aprobados en desarrollo del Código de Comercio se deberían elaborar aplicando el marco de información financiera aprobado por esta Resolución, desde la perspectiva de las cuentas consolidadas.

Que la sociedad dominante tuviese que aplicar la presente Resolución porque, por ejemplo, se hubiese acordado su liquidación, pero el grupo considerado en su conjunto aplica el principio de empresa en funcionamiento. En este último supuesto, las cuentas consolidadas de la entidad que informa se

elaborarán siguiendo el marco contable general, a pesar de que en las cuentas individuales de la dominante se deba aplicar un marco distinto.

Por último, la Norma sexta establece que una vez que las cuentas anuales de la entidad se han formulado siguiendo la presente Resolución, en los ejercicios posteriores no se podrán formular sobre la base del principio de empresa en funcionamiento, excepto que dicho marco hubiera sido aplicado por error o salvo que excepcionalmente desaparezcan las circunstancias que motivaron su aplicación. La existencia de un error se corregirá de acuerdo con la norma de registro y valoración sobre la materia del marco general de información financiera. En cuanto al cambio en las circunstancias, la Norma sexta, tomando como referencia por analogía la norma de registro y valoración en materia de «Activos no corrientes y grupos enajenables de elementos, mantenidos para la venta», desarrolla los criterios a utilizar, ante dicha situación excepcional, en la transición a la aplicación del principio de empresa en funcionamiento.

Por todo lo anterior, y como consecuencia de la necesidad de desarrollar el marco de información financiera de la empresa en «liquidación», este Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas de acuerdo con la disposición final tercera del Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre, y la disposición final tercera del Real Decreto 1159/2010, de 17 de septiembre, dicta la siguiente Resolución:

Esta Resolución sigue en:

<http://www.boe.es/boe/dias/2013/10/25/pdfs/BOE-A-2013-11162.pdf>

ANEXO 2: SPANISH GENERAL ACCOUNTING PLAN (ROYAL DECREE 1514/2007 OF 16TH NOVEMBER 2007)

En un entorno económico en el que cada vez es más habitual que las empresas españolas lleven a cabo operaciones intracomunitarias o con terceros países, y en el que son numerosos los grupos de sociedades radicadas en distintos países, disponer de textos normativos españoles traducidos al inglés, idioma utilizado de forma mayoritaria en el mundo de las finanzas, los negocios y la armonización contable, constituye sin duda una gran ventaja.

En este contexto, siendo Presidente del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas (ICAC) D. José Antonio Gonzalo Angulo, se inició la labor de traducir el Plan General de Contabilidad (PGC) aprobado por el Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre, y modificado por el Real Decreto 1159/2010, de 17 de septiembre. Para ello, bajo la supervisión del ICAC, se ha contado con la colaboración de KPMG Auditores, S.L y el asesoramiento de Anne Marie Garvey FCCA, PHD (Financial Accounting), Associate Lecturer de la Universidad de Alcalá.

Esta versión traducida del PGC, tiene como objetivo divulgar las normas contables españolas entre las empresas y los usuarios de información financiera situados en el exterior de nuestro país pero que, no obstante, generan o pueden generar una importante actividad económica en beneficio del mismo. A su vez trata de ser de utilidad para todos los que en España ejercen su actividad tanto en el ámbito de la Universidad, de la auditoría de cuentas u otros ligados a la materia contable.

Madrid, 14 de junio 2012

Ana M^a. Martínez-Pina García

Presidenta del ICAC

PLAN GENERAL DE CONTABILIDAD (VERSIÓN EN INGLÉS):

<http://www.icac.meh.es/Documentos/CONTABILIDAD/PGC%20Ingles.pdf>

ANEXO 3: DIRECTIVA CONTABLE EUROPEA

DIRECTIVA 2013/34/UE DEL PARLAMENTO EUROPEO Y DEL CONSEJO de 26 de junio de 2013 sobre los estados financieros anuales, los estados financieros consolidados y otros informes afines de ciertos tipos de empresas, por la que se modifica la Directiva 2006/43/CE del Parlamento Europeo y del Consejo y se derogan las Directivas 78/660/CEE y 83/349/CEE del Consejo (Texto pertinente a efectos del EEE)

El contenido de la directiva se estructura en 58 "considerandos", 7 anexos y 11 capítulos:

CAPÍTULO 1: Ámbito de aplicación, definiciones y categorías de empresas y grupos (art. 1-3)

CAPÍTULO 2: Disposiciones y principios generales (art. 4 -8)

CAPÍTULO 3: Balance y Cuenta de Pérdidas y Ganancias (art. 9-14)

CAPÍTULO 4: Notas explicativas de los estados financieros (art. 15-18)

CAPÍTULO 5: Informe de Gestión (art. 19-20)

CAPÍTULO 6: Estados financieros e informes consolidados (art. 21-29)

CAPÍTULO 7: Publicidad (art. 30-33)

CAPÍTULO 8: Auditoría (art. 34-35)

CAPÍTULO 9: Disposiciones relativas a las exenciones y restricciones sobre las exenciones (art. 36-40)

CAPÍTULO 10: Información de los pagos efectuados a las administraciones públicas (art. 41-48)

CAPÍTULO 11: Disposiciones finales (art. 49-55).

Algunas reflexiones. Tras muchos años de espera de una reforma de la Directiva Contable Europea eran necesarios cambios. En España, y en Europa, predominan las pymes y en particular las microentidades, las cuales tienen que soportar diversas cargas y entre otras, se dice, que la contabilidad es una de ellas. No podemos estar más en desacuerdo. Se deja en manos de los países miembros la toma de diversas decisiones (denominadas MSOs o Member States Options). Algo que puede dificultar el conseguir la pretendida homogeneización de la información entre los países miembros y en consecuencia, la comparabilidad de sus estados financieros. En este sentido, debemos recordar que la diversidad de normativas contables en las pymes europeas es una realidad. Se revisan los umbrales para el tamaño de las empresas. Las empresas suministrarán una menor información. Por poner dos ejemplos, las más pequeñas no elaborarán el Estado Cambios en el Patrimonio Neto y las empresas, con independencia de su tamaño, verán el contenido de la información suministrada en la memoria reducido. En definitiva, una reducción de la información a suministrar que nos puede llevar a pensar que estamos ante un retroceso y que ello puede no favorecer la deseable transparencia. Una realidad es que en su conjunto estamos sobradamente preparados para el global contenido de esta directiva contable que deberá entrar en vigor en 2016. Queda a juicio del lector de la misma si esta reforma a nivel europeo satisface las expectativas tras años de espera.

El texto completo en español de la directiva puede verse en:

www.boe.es/doue/2013/182/L00019-00076.pdf

Un documento resumen con comentarios sobre la directiva puede verse en la web del Registro de Expertos Contables del Consejo General de Economistas (REC-CGE) bajo el nombre: "Los cambios de la reforma contable. Novedades previstas".

<http://rec.economistas.es/Contenido/ECIF/Ponencia%20REC%20Marcos%20Anton.pdf>

Un documento (en inglés) que refleja cómo afecta la directiva contable europea a las pymes de diversos estados miembros puede verse en: European Federation of Accountants and Auditors for SMEs-EFAA (8 Abril 2014): Implementing the new accounting directive: making the right choices.
www.efaa.com/files/pdf/Publications/Annual%20reports/2014/EFAA%20MSO%20in%20Accounting%20Directives%20Report%20140408.pdf

Un documento (en inglés) que muestra la diversidad en la normativa contable de las pymes europeas puede verse en: European Federation of Accountants and Auditors for SMEs-EFAA (2010): Comparison of IFRS for SMEs and national GAAP of nine European countries.
www.efaa.com/files/pdf/Publications/Annual%20reports/EFAA%20Comparison%20IFRS%20for%20SMEs%20-%20National%20GAAPs%202010.pdf

Bibliografía

- Antón Renart, M. (2013): "Los cambios de la reforma contable. Novedades previstas", [online], en www.rec.economistas.es/
- BOICAC 98/2014 Junio. Consultas 1 a 9
- BOICAC 97/2014 Marzo. Consultas 1 a 8
- BOICAC 96/2013 Diciembre. Consultas 1 a 12
- BOICAC 94/2013 Junio. Consultas 1 a 9
- BOICAC 92/2012 Diciembre. Consultas 1 a 5
- BOICAC 91/2012 Septiembre. Consultas 1 a 8
- BOICAC 90/2012 Julio. Consultas 1 a 7
- BOICAC 89/2012 Marzo. Consultas 1 a 5
- BOICAC 88/2011 Diciembre. Consultas 1 a 7
- BOICAC 87/2011 Septiembre. Consultas 1 a 8
- BOICAC 86/2011 Junio. Consultas 1 a 7
- BOICAC 85/2011 Marzo. Consultas 1 a 25
- BOICAC 84/2010 Diciembre. Consultas 1 a 14
- DIRECTIVA 2013/34/UE DEL PARLAMENTO EUROPEO Y DEL CONSEJO de 26 de junio de 2013 sobre los estados financieros anuales, los estados financieros consolidados y otros informes afines de ciertos tipos de empresas, por la que se modifica la Directiva 2006/43/CE del Parlamento Europeo y del Consejo y se derogan las Directivas 78/660/CEE y 83/349/CEE del Consejo
- EFAA (2014): "Implementing the new accounting directive: making the right choices", [online], en www.efaa.com.
- (2010): "Comparison of IFRS for SMEs and national GAAP of nine European countries", [online], en www.efaa.com.
- Ley 14/2013, de 27 de septiembre, de apoyo a los emprendedores y su internacionalización (B.O.E 28-09-2013)
- Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre, por el que se aprueba el Plan General de Contabilidad. (B.O.E. 20-11-2007)
- Real Decreto 1515/2007, de 16 de noviembre, por el que se aprueba el Plan General de Contabilidad de Pequeñas y Medianas Empresas y los criterios contables específicos para microempresas. (B.O.E. 21-11-2007)
- Resolución de 29 de diciembre de 2010, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, sobre la información a incorporar en la memoria de las cuentas anuales en relación con los aplazamientos de pago a proveedores en operaciones comerciales.
- 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.
- Resolución de 26 de marzo de 2013, por la que se aprueba el Plan de Contabilidad de las Entidades sin Fines Lucrativos (B.O.E. 09-04-13).
- Resolución de 26 de marzo de 2013, por la que se aprueba el Plan de Contabilidad de Pequeñas y Medianas Entidades sin Fines Lucrativos (B.O.E. 10-04-13).

Resolución de 28 de mayo de 2013, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se dictan normas de registro, valoración e información a incluir en la memoria del inmovilizado intangible.

Resolución de 18 de septiembre de 2013, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se dictan normas de registro y valoración e información a incluir en la memoria de las cuentas anuales sobre el deterioro del valor de los activos.

Resolución de 18 de octubre de 2013, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, sobre el marco de información financiera cuando no resulta adecuada la aplicación del principio de empresa en funcionamiento.

Resolución de 28 de enero de 2014, de la Dirección General de los Registros y del Notariado, por la que se modifican los modelos establecidos en la Orden JUS/206/2009, de 28 de enero, por la que se aprueban nuevos modelos para la presentación en el Registro Mercantil de las cuentas anuales de los sujetos obligados a su publicación, y se da publicidad a las traducciones a las lenguas cooficiales propias de cada Comunidad Autónoma.

Royal Decree 1514/2007 of 16th November 2007. Spanish General Accounting Plan. 14 de junio de 2012, ICAC.

WEBS CONSULTADAS

- Abante Auditores, en www.abanteauditores.com
- Boletín Oficial del Estado (B.O.E.), en www.boe.es
- Consejo General de Economistas (CGE), en www.economistas.es
- European Federation of Accountants and Auditors for SMEs (EFAA), en www.efaa.com
- Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas (ICAC), en www.icac.meh.es
- Registro de Economistas Auditores (REA+REGA), en www.rea-rega.economistas.es
- Registro de Expertos Contables, del Consejo General de Economistas (REC-CGE), en www.rec.economistas.es

ABANTE
auditores



Tf. 902 734 200

OFICINAS

ALMERÍA

C/ Rafael Alberti, 1
04004 Almería
Tf. 950 264 344
almeria@abanteauditores.com

BARCELONA

C/ Fontanella, 21
08010 Barcelona
Tf. 933 012 022
barcelona@abanteauditores.com

MADRID

C/ Martín de los Heros, 59
28008 Madrid
Tf. 915 418 036
madrid@abanteauditores.com

MÁLAGA

C/ Ángel, 1
29008 Málaga
Tf. 952 22 95 78
malaga@abanteauditores.com

MURCIA

C/ A. Fajardo de Guevara, 7
30007MURCIA
Tf. 968 245 753
murcia@abanteauditores.com

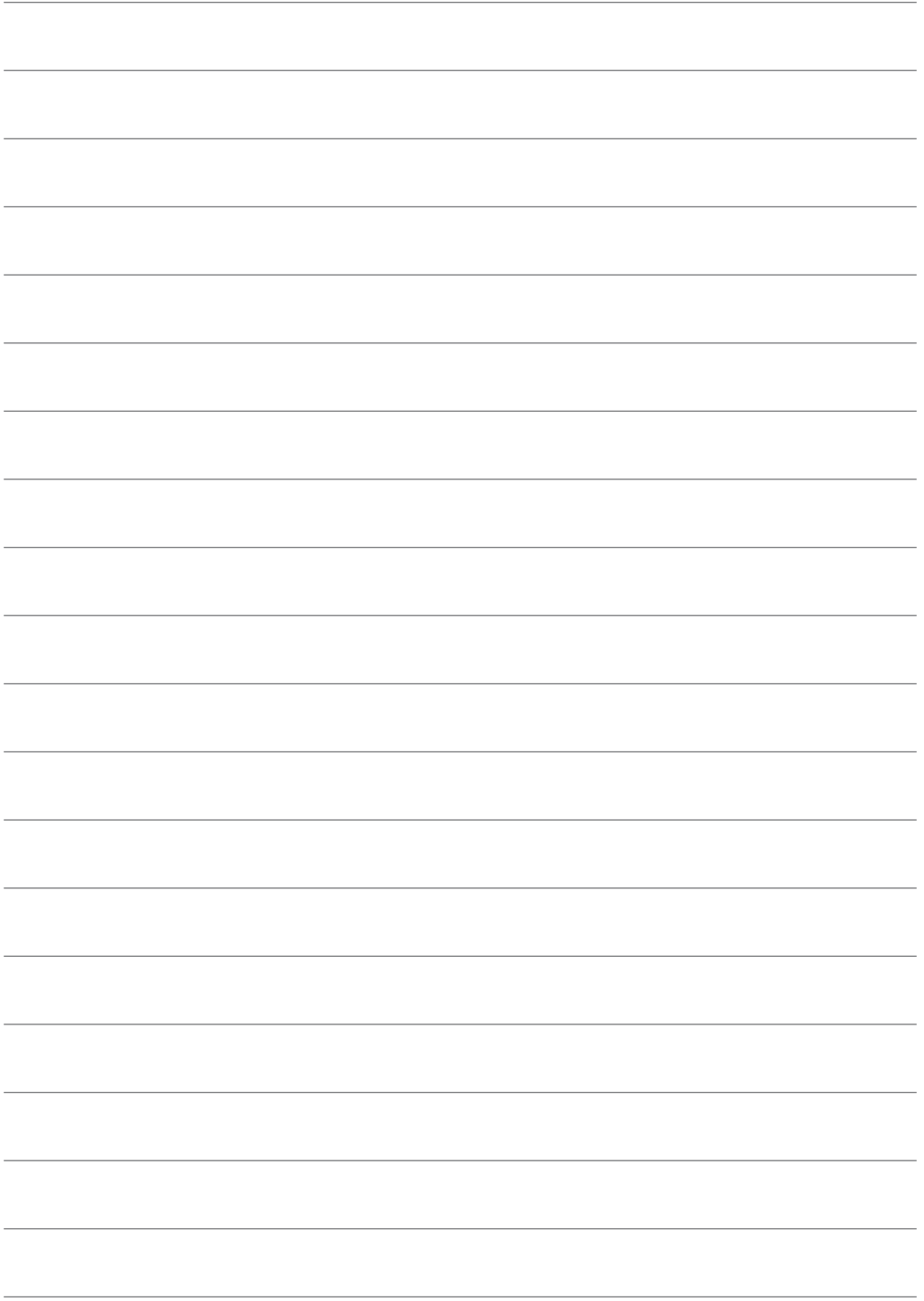
OVIEDO

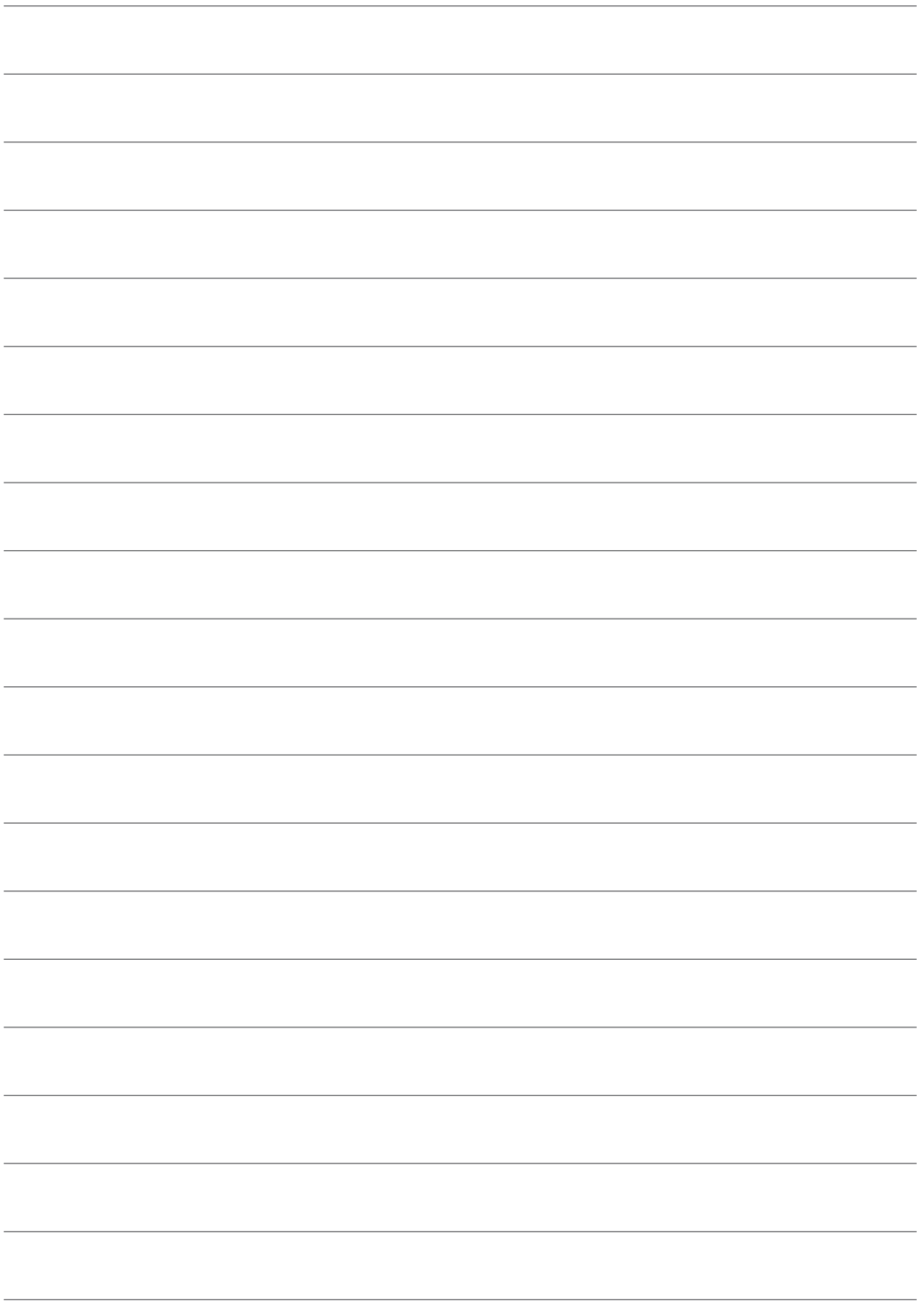
C/ Pelayo, 7
33003 Oviedo
Tf. 985 220 538
oviedo@abanteauditores.com

VITORIA

C/ Arca, 2
01005 Vitoria-Gasteiz
Tf. 945 154 420
vitoria@abanteauditores.com







ABANTE auditores

ALBACETE

ALMERÍA

BARCELONA

GIJÓN

MADRID

MÁLAGA

MURCIA

OVIEDO

VITORIA

www.abanteauditores.com
Tel.: 902 734 200

Independent member of
 **DFK**
INTERNATIONAL