
Consulta núm. 1 de BOICAC 89 de marzo de 2012**Consulta**

Sobre el tratamiento contable de una determinada operación de escisión.

Respuesta

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.

Las sociedades dominantes de los respectivos grupos serán las sociedades beneficiarias, de nueva creación, que adquieren las inversiones en las sociedades dependientes "operativas" junto con los correspondientes inmuebles arrendados.

A mayor abundamiento, el consultante manifiesta que la escisión es de las previstas en el artículo 76 de la Ley 3/2009, de 3 de abril, sobre modificaciones estructurales de las sociedades mercantiles, circunstancia que determina que la participación de los socios, personas físicas, en las tres sociedades dominantes, la sociedad "M" y las dos sociedades beneficiarias de la escisión, no es la misma que la que mantenían, antes de realizarse la operación en la sociedad "M" y, por tanto, el consultante señala que si bien los dos nuevos grupos están controlados por partes vinculadas, cuestión distinta es que hayan de considerarse empresas del grupo, ni en los términos del art. 42 del Código de Comercio, ni en los previstos en la norma de elaboración de las cuentas anuales (NECA) 13ª. "Empresas del grupo, multigrupo y asociadas" del Plan General de Contabilidad (PGC) aprobado por Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre, que podríamos denominar grupo "ampliado".

Considerando estos antecedentes, la consulta versa sobre qué norma debe aplicarse en el reconocimiento y valoración inicial de las inversiones y los correspondientes inmuebles en las respectivas sociedades beneficiarias de la escisión. En particular, se pregunta si debe calificarse como una operación entre empresas del grupo, en cuyo caso sería de aplicación la norma de registro y valoración (NRV) 21ª. "Operaciones entre empresas del grupo" del PGC o, si por el contrario, serían de aplicación los criterios contenidos en la NRV 19ª. "Combinaciones de negocios", en ambos casos, según la redacción introducida por el Real Decreto 1159/2010, de 17 de septiembre, por el que se aprueban las normas para la Formulación de Cuentas Anuales Consolidadas y se modifica el Plan General de Contabilidad y el Plan General de Contabilidad de Pequeñas y Medianas Empresas.

Adicionalmente, bajo la hipótesis de que la operación quedase dentro del alcance de la NRV 19ª, se pregunta si las sociedades beneficiarias de la escisión pueden calificarse como sociedades adquirentes, a los efectos de aplicar el método de adquisición.

1.- Normativa aplicable.

El registro contable de las operaciones debe realizarse atendiendo al fondo económico y jurídico que subyace en las mismas, con independencia de la forma empleada para instrumentarlas, una vez analizados en su conjunto todos los antecedentes y circunstancias de aquéllas, cuya valoración es responsabilidad de los administradores y, en su caso, de los auditores de la sociedad. En este sentido, el artículo 34.2 del

Código de Comercio establece que en la contabilización de las operaciones se atenderá a su realidad económica y no sólo a su forma jurídica.

El citado análisis de fondo puede llevar en unas ocasiones a otorgar un tratamiento contable particular a los diferentes hechos económicos que se formalizan en una sola operación, y en otras a otorgar un tratamiento contable a diferentes operaciones en la medida en que en su conjunto solo encierran un hecho económico. Este análisis debe realizarse, como se ha señalado, después de un previo estudio de todos los antecedentes y circunstancias que concurren en la operación.

En definitiva, 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 criterio del precio de adquisición, o se emplease para dar cobertura a infracciones de normas imperativas reguladoras de las sociedades de capital, como por ejemplo: 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.

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 21^a.2 si las sociedades que intervienen en la misma se califican como empresas del grupo, de acuerdo con la NECA 13^a del PGC.

Siguiendo la citada NECA, se entenderá que otra empresa forma parte del grupo cuando ambas estén vinculadas por una relación de control, directa o indirecta, análoga a la prevista en el artículo 42 del Código de Comercio para los grupos de sociedades o cuando las empresas estén controladas por cualquier medio por una o varias personas físicas o jurídicas, que actúen conjuntamente o se hallen bajo dirección única por acuerdos o cláusulas estatutarias.

Es decir, la NECA 13^a regula el concepto de grupo “ampliado” a partir del concepto de “actuación conjunta”, una cuestión de hecho y por lo tanto de juicio cuya apreciación en cada caso concreto compete a los administradores de las sociedades involucradas en la operación y, posteriormente, a sus auditores.

En el supuesto de que, tal y como plantea el consultante, la operación quedase fuera del alcance de la NRV 21^a, cabe señalar que el tratamiento contable de la escisión seguirá los criterios recogidos en la NRV 19^a si los elementos patrimoniales aportados a las sociedades beneficiarias constituyen un negocio, o los previstos en la NRV 2^a para las aportaciones no dinerarias, en caso de que no lo fueran.

Dicha conclusión se soporta en el siguiente razonamiento. La NRV 19^a regula la forma en que las empresas deben contabilizar las combinaciones de negocios en las que participen, entendidas como aquellas operaciones en las que una empresa adquiere el control de uno o varios negocios.

De acuerdo con la citada definición, si bien en toda combinación de negocios lo habitual será que intervengan más de un negocio, no es menos cierto que la literalidad de la norma no excluye que dentro de su alcance puedan tener cabida las operaciones de escisión con un fondo económico similar al descrito en la consulta; es decir, operaciones en principio de signo opuesto a las combinaciones, en la medida en que constituyen el instrumento jurídico empleado para separar varios negocios, que sin

embargo son adquiridos, en unidad de acto pero de manera indirecta, por algunas de las personas físicas que antes de la operación controlaban el grupo “ampliado” y después pasan a controlar alguna de las sociedades beneficiarias.

A la misma conclusión podría llegarse mediante un razonamiento diferente, considerando la analogía existente desde un punto de vista económico entre la escisión y la reducción de capital con simultánea aportación, siendo en este segundo enfoque, la citada reducción de capital, la operación a excluir de la NRV 21ª.2, al amparo de los argumentos que se han expuesto más arriba (cambio en el control). La posterior/simultánea aportación a la sociedad beneficiaria, a pesar de poder quedar incluida en el alcance de la NRV 21ª.2, se reconocería en esta última por el valor razonable que se hubiera atribuido al negocio como consecuencia de la previa reducción de capital.

En definitiva, bajo esta segunda tesis, en la escisión el socio “aporta” un patrimonio a la sociedad beneficiaria, distinto del que controlaba de manera indirecta mediante la participación que poseía en la sociedad escindida.

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 (circunstancia que acontece, bien cuando la sociedad beneficiaria no es de nueva creación y ya integraba un negocio, o bien cuando una sociedad beneficiaria de nueva creación absorbe 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.

Adicionalmente, en el citado apartado también se precisa que cuando, como consecuencia de una operación de fusión, escisión o aportación no dineraria, se constituya una nueva empresa, se identificará como empresa adquirente a una de las que participen en la combinación y que existían con anterioridad a ésta. Para identificar la empresa adquirente se atenderá a la realidad económica y no solo a la forma jurídica de la combinación de negocios.

Posteriormente, en desarrollo de estos criterios en la consulta 19 publicada en el Boletín de este Instituto nº 85, de marzo de 2011, se concreta que: *“(…) 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.”*

A la vista de estos antecedentes, la cuestión que parece suscitar el consultante es cómo resolver, en el caso que nos ocupa, el problema de identificar la empresa adquirente cuando solo una de las entidades que participan en la operación (el negocio escindido) existía previamente.

Tal y como se ha indicado más arriba, el supuesto de hecho general que regula la NRV 19ª es la combinación de dos o más negocios. Estas operaciones se contabilizan aplicando el método de adquisición, que como su propio nombre indica surge para dar una respuesta contable a la adquisición de un negocio. En aplicación del citado

método, solo los activos y pasivos del negocio adquirido (en ningún caso los de la adquirente) se reconocen, con carácter general, a valor razonable.

Sin embargo, nada impide que la aplicación del citado método también pueda invocarse en aquellas operaciones como la descrita por el consultante, en las que un negocio es adquirido de manera indirecta por un conjunto de personas físicas, que como contraprestación entregan a su vez la participación que poseían en el grupo que se escinde otorgando así un adecuado tratamiento contable a la operación. Todo ello, siempre y cuando, en sintonía con la citada consulta, y lo expresado al inicio de la presente contestación, el cambio en el control de los negocios involucrados no constituya una mera simulación.

Consulta núm. 2 de BOICAC 89 de marzo de 2012**Consulta**

Sobre el tratamiento contable de la explotación de unos derechos de autor.

Respuesta

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.

La Propiedad Intelectual se encuentra regulada en el Real Decreto Legislativo 1/1996, de 12 de abril, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley de Propiedad Intelectual (modificado parcialmente por la Ley 23/2006, de 7 de julio), que en su artículo 10 la define como *“todas las creaciones originales literarias, artísticas o científicas expresadas por cualquier medio o soporte, tangible o intangible, actualmente conocido o que se invente en el futuro”*.

Corresponden al autor de la propiedad intelectual dos clases de derechos: el derecho moral, regulado en el artículo 14, de carácter irrenunciable e inalienable y, el derecho de explotación de su obra, regulado en el artículo 17, que abarca los derechos, entre otros, de reproducción y distribución.

De acuerdo con el artículo 18, *“se entiende por reproducción la fijación directa o indirecta, provisional o permanente, por cualquier medio y en cualquier forma, de toda la obra o de parte de ella, que permita su comunicación o la obtención de copias”*.

Y en cuanto a la distribución, el artículo 19 establece lo siguiente:

“1. Se entiende por distribución la puesta a disposición del público del original o de las copias de la obra, en un soporte tangible, mediante su venta, alquiler, préstamo o de cualquier otra forma.

2. (...)

3. Se entiende por alquiler la puesta a disposición de los originales y copias de una obra para su uso por tiempo limitado y con un beneficio económico o comercial directo o indirecto (...).”

Los derechos de explotación tienen un plazo limitado, pues según el artículo 26 *“durarán toda la vida del autor y setenta años después de su muerte o declaración de fallecimiento”*.

Por último, hay que tener en cuenta que los derechos de explotación quedan amparados en el Contrato de Edición, cuyo concepto se recoge en el artículo 58 de la siguiente manera:

“Por el contrato de edición el autor o sus derechohabientes ceden al editor, mediante compensación económica, el derecho de reproducir su obra y el de distribuirla. El editor se obliga a realizar estas operaciones por su cuenta y riesgo en las condiciones pactadas y con sujeción a lo dispuesto en esta Ley.”

Desde una perspectiva estrictamente contable, el Plan General de Contabilidad (PGC) aprobado por el Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre, define como inmovilizaciones intangibles los activos no monetarios sin apariencia física

susceptibles de valoración económica (cuarta parte, definición del subgrupo 20). Estos elementos deben ser reconocidos en balance siempre y cuando cumplan los criterios establecidos en el Marco Conceptual de la Contabilidad (MCC) y en las normas de registro y valoración (NRV).

Para su reconocimiento, la NRV 5ª. "Inmovilizado intangible" del PGC exige que además de cumplir la definición de activo y los criterios de registro contable regulados en el MCC, se cumpla el criterio de identificabilidad, lo que implica atender 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.*

Por su parte, los activos se definen en el MCC como "*bienes, derechos y otros recursos controlados económicamente por la empresa, resultantes de sucesos pasados, de los que se espera que la empresa obtenga beneficios o rendimientos económicos en el futuro*". Los activos deben reconocerse en el balance, de acuerdo con lo señalado en el apartado 5º del MCC, "*cuando sea probable la obtención a partir de los mismos de beneficios o rendimientos económicos en el futuro, y siempre que se puedan valorar con fiabilidad*".

De acuerdo con lo anterior, 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, en cuya NRV 6ª. "Normas particulares sobre el inmovilizado intangible", se dispone:

"b) Propiedad industrial. Se contabilizarán en este concepto, los gastos de desarrollo capitalizados cuando se obtenga la correspondiente patente o similar, incluido el coste de registro y formalización de la propiedad industrial, sin perjuicio de los importes que también pudieran contabilizarse por razón de adquisición a terceros de los derechos correspondientes. Deben ser objeto de amortización y corrección valorativa por deterioro según lo especificado con carácter general para los inmovilizados intangibles."

En este sentido, la norma cuarta de la Resolución de 21 de enero de 1992 del Presidente del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas (ICAC), por la que se dictan normas de valoración del inmovilizado inmaterial, que debe considerarse en vigor al amparo de la Disposición transitoria quinta del Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre, en todo aquello que no contradiga lo previsto en el PGC, establece lo siguiente:

"1. La "Propiedad industrial" se valorará por los costes incurridos para la obtención del derecho al uso o a la concesión del uso de las distintas manifestaciones de la propiedad industrial, siempre que, por las condiciones económicas que se deriven del contrato, deban inventariarse por la empresa adquirente (...)

2. Los derechos de propiedad industrial se valorarán, por el precio de adquisición o coste de producción, tal y como se definen en el Plan General de Contabilidad. Para el caso de obtenerse como consecuencia de un proyecto de desarrollo de la propia empresa, su activación se realizará por el importe de los gastos de desarrollo imputables a tales derechos que estén pendientes de amortización, más el coste de registro y formalización de la propiedad industrial, y siempre que se cumplan las condiciones legales necesarias para su inscripción en el correspondiente Registro.

3. Las correcciones de valor a efectuar en los activos contabilizados como propiedad industrial, se realizarán de acuerdo a lo previsto en la NORMA DECIMA de esta Resolución.

4. Para los elementos de la propiedad intelectual se utilizarán los mismos principios y criterios de valoración que los indicados para la propiedad industrial, utilizando para su contabilización una partida específica.”

Por tanto, para el registro contable de los derechos adquiridos por la sociedad consultante, de acuerdo con lo establecido en el apartado 4 anterior, 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.

Respecto a la valoración posterior de los citados derechos, tal y como se ha indicado, el inmovilizado intangible debe ser objeto de amortización y, en su caso, corrección valorativa por deterioro. A tal efecto, podrán traerse a colación por analogía los criterios incluidos en la consulta 2 del Boletín de este Instituto nº 80, de diciembre de 2009, sobre el tratamiento contable de la producción y distribución de una obra audiovisual.

En consecuencia, el método de amortización deberá prestar especial atención a la naturaleza del activo, cuyo patrón de consumo está muy vinculado a la generación de ingresos, circunstancia que a su vez llevaría a considerar que si existiesen existencias físicas de libros en soporte impreso en ellas no se incorporaría cuota de amortización alguna. Esto es, las cuotas de amortización deberían estar basadas en las expectativas racionales de generación de ingresos futuros de los derechos de autor sobre la obra adquirida (por ventas del soporte físico de la obra -libro, etc.- y por los ingresos a obtener mediante "descargas" por acceso digital a la obra) con revisión anual del plan inicial de amortización trazado en función de las desviaciones entre los ingresos previstos y los ingresos realmente obtenidos por la explotación de la obra, y en función de las nuevas expectativas aparecidas de explotación futuras del correspondiente derecho 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.

Consulta núm. 3 de BOICAC 89 de marzo de 2012**Consulta**

Sobre el tratamiento contable del derecho de separación del socio regulado en el artículo 348.bis del texto refundido de la Ley de Sociedades de Capital (TRLSC), aprobado por el Real Decreto Legislativo 1/2010, de 2 de julio.

Respuesta:

El artículo 348.bis del TRLSC regula el derecho de separación del socio en caso de falta de distribución de dividendos, en los siguientes términos:

“1. A partir del quinto ejercicio a contar desde la inscripción en el Registro Mercantil de la sociedad, el socio que hubiera votado a favor de la distribución de los beneficios sociales tendrá derecho de separación en el caso de que la junta general no acordara la distribución como dividendo de, al menos, un tercio de los beneficios propios de la explotación del objeto social obtenidos durante el ejercicio anterior, que sean legalmente repartibles.

2. El plazo para el ejercicio del derecho de separación será de un mes a contar desde la fecha en que se hubiera celebrado la junta general ordinaria de socios.

3. Lo dispuesto en este artículo no será de aplicación a las sociedades cotizadas.”

A la vista de este precepto se pregunta si la Ley está imponiendo una obligación de reparto de dividendos en relación con las acciones de los minoritarios y las implicaciones contables que esta circunstancia tendría.

El derecho de separación que le asiste al socio al amparo del artículo 348 bis del TRLSC, desde un punto de vista económico, se configura como una opción de rescate de la inversión que solo nace si se cumplen los requisitos previstos por la Ley. De lo anterior no cabe inferir que el reparto de dividendos sea obligatorio, sino más bien, que ante la falta de reparto nace el derecho de los accionistas a solicitar el reembolso de su participación. Por ello, en todo caso, la aplicación del resultado sigue siendo discrecional y, en consecuencia, seguirá contabilizándose empleando como contrapartida una cuenta de reservas.

Una vez aclarada esta cuestión, resta pronunciarse sobre el tratamiento contable del derecho de separación, en sentido estricto. En particular, si ante la existencia de una eventual obligación de reembolso condicionada o contingente, la sociedad debe registrar un pasivo, en qué momento y por qué importe.

De acuerdo con el artículo 34.2 del Código de Comercio las cuentas anuales deben redactarse con claridad y mostrar la imagen fiel del patrimonio, de la situación financiera y de los resultados de la empresa, de conformidad con las disposiciones legales. A tal efecto, en la contabilización de las operaciones se atenderá a su realidad económica y no sólo a su forma jurídica.

Adicionalmente, la norma de registro y valoración (NRV) 9ª. “Instrumentos financieros”, apartado 3, dispone:

“Los instrumentos financieros emitidos, incurridos o asumidos se clasificarán como pasivos financieros, en su totalidad o en una de sus partes, siempre que de acuerdo con su realidad económica supongan para la empresa una obligación contractual, directa o indirecta, de entregar efectivo u otro activo financiero, o de intercambiar activos o pasivos financieros con terceros en condiciones potencialmente desfavorables, tal como un instrumento financiero que prevea su recompra obligatoria por parte del emisor, o que otorgue al tenedor el derecho a exigir al emisor su rescate en una fecha y por un importe determinado o determinable, o a recibir una remuneración predeterminada siempre que haya beneficios distribuibles. En particular, determinadas acciones rescatables y acciones o participaciones sin voto.”

Es decir, 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 solo 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 artículo 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.

Consulta núm. 4 de BOICAC 89 de marzo de 2012**Consulta**

Sobre el tratamiento contable de una ampliación de capital por compensación de créditos, desde la perspectiva de la sociedad prestamista y prestataria.

Respuesta:

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.

En este contexto, y considerando los criterios publicados en las consultas 4 y 5 del Boletín de este Instituto (BOICAC) nº 79, de septiembre de 2009, se pregunta si el tratamiento propuesto por el consultante, que se transcribe a continuación, se considera correcto.

“a) 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;

b) 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.”

En primer lugar es preciso señalar que la contestación a la presente consulta se realiza desde una perspectiva estrictamente contable, al margen de las posibles implicaciones fiscales que pudieran derivarse de los hechos descritos por el consultante. Del mismo modo, tampoco se entran a valorar otros aspectos mercantiles de la operación, que en todo caso habrán de sujetarse a lo dispuesto sobre el particular en el texto refundido de la Ley de Sociedades de Capital, aprobado por el Real Decreto Legislativo 1/2010, de 2 de julio.

La sociedad prestataria reconocerá un incremento de sus fondos propios por el valor razonable de la deuda que se da de baja, y contabilizará un ingreso en la cuenta de pérdidas y ganancias, en sintonía con las citadas consultas, y la norma de registro y valoración (NRV) 9ª. “Instrumentos financieros” del Plan General de Contabilidad (PGC), aprobado por el Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre.

Por su parte, la sociedad prestamista registrará los instrumentos de patrimonio recibidos por el valor razonable de la contrapartida entregada y, en su caso, reconocerá la correspondiente pérdida, salvo que el deterioro de valor del activo ya se hubiera contabilizado en la sociedad aportante en aplicación del criterio del coste amortizado.

En consecuencia, de acuerdo con la información suministrada por el consultante, en principio, la solución que se propone se considera correcta.

En segundo lugar se pregunta si estas conclusiones variarían en el supuesto de que la deuda que se capitaliza fuese un préstamo participativo, o si las sociedades que intervienen en la operación fuesen empresas del grupo.

El criterio de este Instituto sobre el tratamiento contable de los préstamos participativos está recogido en la consulta 1 del BOICAC nº 78, de junio de 2009. En ella se precisa que cuando no se pueda aplicar el criterio del coste amortizado porque no sea posible realizar estimaciones fiables de los flujos de efectivo contingentes asociados a la operación, el prestamista valorará el préstamo al coste, incrementado por los resultados que deban atribuirse y menos, en su caso, el importe acumulado de las correcciones valorativas por deterioro. Esto es, la aplicación del que podríamos denominar “criterio del coste incrementado” en ningún caso excluye el reconocimiento de las pérdidas por deterioro cuando, tal y como manifiesta el consultante, es posible identificar una reducción significativa en el valor razonable del activo. Por ello, si el objeto de la aportación es un préstamo participativo, las conclusiones que se han reproducido más arriba no varían.

Finalmente, en el supuesto de que la compensación descrita por el consultante se formalizase entre empresas del grupo, cabe señalar que de acuerdo con la NRV 21ª del PGC, apartado 1, la operación se contabilizará de acuerdo con las normas generales. Es decir, los elementos objeto de la transacción se contabilizarán en el momento inicial por su valor razonable. En consecuencia, de conformidad con este criterio, las conclusiones recogidas en la presente respuesta tampoco variarían.

Consulta núm. 5 de BOICAC 89 de marzo de 2012**Consulta**

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.

Respuesta:

Una sociedad dependiente ha vendido en el ejercicio un elemento del inmovilizado a la sociedad dominante, generando un beneficio que ha reconocido en la cuenta de pérdidas y ganancias. El resultado que se ha producido en la operación interna va a ser objeto de eliminación a la hora de calcular la base imponible del grupo fiscal que integran ambas sociedades, de conformidad con lo previsto en el artículo 71.1 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades aprobado por el Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo. La consulta versa sobre el criterio que debe seguirse para contabilizar el gasto por impuesto sobre beneficios y, en particular, si el pasivo por impuesto diferido que se pone de manifiesto en la operación debe reconocerse en la sociedad dominante o en la dependiente.

La contabilización del Impuesto sobre Beneficios en el Plan de 1990 seguía el sistema basado en las diferencias, temporales/permanentes, entre el resultado contable y la base imponible, a partir de la cuenta de pérdidas y ganancias. En desarrollo de la norma de valoración 16ª contenida en la quinta parte del citado texto, en el anterior marco contable, el criterio a seguir para otorgar un adecuado tratamiento contable a la operación descrita por el consultante estaba regulado en la norma sexta. Sociedades que tributan en régimen de consolidación fiscal, de la Resolución de 9 de octubre de 1997, que dispone:

“1. El gasto devengado por Impuesto sobre Sociedades que debe aparecer en la cuenta de pérdidas y ganancias de una sociedad, individualmente considerada, que tribute en régimen de consolidación fiscal, se determinará teniendo en cuenta, además de los parámetros a considerar en caso de tributación individual, los siguientes:

- a) Las diferencias temporales y permanentes producidas como consecuencia de la eliminación de resultados derivada del proceso de determinación de la base imponible consolidada.*
- b) Las deducciones y bonificaciones que corresponden a cada sociedad del grupo fiscal en el régimen de consolidación fiscal; a estos efectos, las deducciones y bonificaciones se imputarán a la sociedad que realizó la actividad u obtuvo el rendimiento necesario para obtener el derecho a la deducción o bonificación fiscal.*

Todo lo anterior se realizará de acuerdo con lo establecido en el número siguiente de esta norma.”

Adicionalmente, el apartado 2.1. Diferencias temporales, de la citada norma, expresa que si como consecuencia de la eliminación de resultados para la determinación de la base imponible consolidada, se produce un diferimiento en el reconocimiento por el grupo de resultados en tanto no estén realizados frente a terceros, surgirá para la sociedad que tuviera contabilizado dicho resultado una diferencia de carácter temporal, cuyo registro contable se realizará de acuerdo con las normas generales.

En consecuencia, entrando en el fondo de la cuestión planteada, a la vista de este criterio, no cabe duda que en el anterior marco contable, el pasivo por impuesto diferido debía ser reconocido por la sociedad dependiente.

A raíz de la entrada en vigor del nuevo Plan General de Contabilidad (PGC) aprobado por el Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre, el tratamiento contable del efecto impositivo parte de un enfoque distinto. En el cálculo de las diferencias que darán lugar a activos y pasivos por impuestos diferidos se toma como referente el balance de la empresa (lo que se ha denominado “enfoque de balance”), y, en particular, el concepto de diferencia temporaria regulado en el apartado 2.1 de la norma de registro y valoración (NRV) 13ª. “Impuesto sobre beneficios” incluida en la segunda parte del PGC, en los siguientes términos:

“2.1. Diferencias temporarias

Las diferencias temporarias son aquéllas derivadas de la diferente valoración, contable y fiscal, atribuida a los activos, pasivos y determinados instrumentos de patrimonio propio de la empresa, en la medida en que tengan incidencia en la carga fiscal futura.

La valoración fiscal de un activo, pasivo o instrumento de patrimonio propio, denominada base fiscal, es el importe atribuido a dicho elemento de acuerdo con la legislación fiscal aplicable. Puede existir algún elemento que tenga base fiscal aunque carezca de valor contable y, por tanto, no figure reconocido en el balance. Las diferencias temporarias se producen:

a) Normalmente, por la existencia de diferencias temporales entre la base imponible y el resultado contable antes de impuestos, cuyo origen se encuentra en los diferentes criterios temporales de imputación empleados para determinar ambas magnitudes y que, por tanto, revierten en periodos subsiguientes.

b) En otros casos, tales como:

- En los ingresos y gastos registrados directamente en el patrimonio neto que no se computan en la base imponible, incluidas las variaciones de valor de los activos y pasivos, siempre que dichas variaciones difieran de las atribuidas a efectos fiscales;

- En una combinación de negocios, cuando los elementos patrimoniales se registran por un valor contable que difiere del valor atribuido a efectos fiscales; y

- En el reconocimiento inicial de un elemento, que no proceda de una combinación de negocios, si su valor contable difiere del atribuido a efectos fiscales.

Las diferencias temporarias se clasifican en:

a) Diferencias temporarias imponibles, que son aquellas que darán lugar a mayores cantidades a pagar o menores cantidades a devolver por impuestos en ejercicios futuros, normalmente a medida que se recuperen los activos o se liquiden los pasivos de los que se derivan.

b) Diferencias temporarias deducibles, que son aquellas que darán lugar a menores cantidades a pagar o mayores cantidades a devolver por impuestos en

ejercicios futuros, normalmente a medida que se recuperen los activos o se liquiden los pasivos de los que se derivan.”

En aplicación del nuevo enfoque, la sociedad dominante y la dependiente deben identificar las diferencias temporarias de los activos y pasivos que tengan, o no, reconocidos en el balance, circunstancia que a su vez exige cuantificar la base fiscal de estos elementos considerando el régimen de tributación que resulte aplicable.

De acuerdo con lo anterior, para otorgar un adecuado tratamiento contable a la cuestión que se plantea, como paso previo, será necesario determinar cuál es la base fiscal del inmovilizado adquirido por la sociedad dominante y si la sociedad dependiente retiene, una vez reconocida la baja del elemento, algún tipo de obligación tributaria.

Pues bien, la sociedad dominante habrá reconocido un inmovilizado por un valor en libros, en principio, aparentemente superior a su base fiscal, en la medida que el beneficio que se ha eliminado en la transacción deberá incorporarse a la base imponible del grupo de acuerdo con los criterios regulados en el artículo 46 del Código de Comercio y demás normas de desarrollo (en particular, las Normas para la formulación de las cuentas anuales consolidadas aprobadas por el Real Decreto 1159/2010, de 17 de septiembre). Sin embargo, a la hora de calcular la base fiscal de la adquirente, no puede desconocerse el hecho de que a medida que se produzca dicha incorporación, desde una perspectiva económica racional, será la sociedad dependiente la que deberá asumir el coste fiscal de la misma.

De acuerdo con este razonamiento, 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 de conformidad con los criterios ya indicados, circunstancia que pondrá de manifiesto la correspondiente diferencia temporaria imponible y, por ello, el correspondiente pasivo por impuesto diferido.

En definitiva y 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.

En cualquier caso, en la memoria de las cuentas anuales, cada sociedad del grupo deberá incluir en el apartado correspondiente a la situación fiscal, además de las indicaciones que sean procedentes de acuerdo con lo previsto en la legislación mercantil, en el Plan General de Contabilidad y en sus disposiciones de desarrollo, cualquier circunstancia relativa a este régimen especial de tributación, indicando en particular las diferencias permanentes y temporarias surgidas como consecuencia de su aplicación, señalando para las temporarias el ejercicio en que se originaron y el momento en que se produce su reversión.

Consulta núm. 1 de BOICAC 90 de julio de 2012**Consulta**

Sobre el reconocimiento y valoración de un crédito con garantía hipotecaria cuyo deudor y garante se encuentran declarados en concurso de acreedores.

Respuesta

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 artículo 71 de la **Ley 22/2003, de 9 de julio, Concursal, en cuya virtud: “Declarado el concurso, serán rescindibles los actos perjudiciales para la masa activa realizados por el deudor dentro de los dos años anteriores a la fecha de la declaración, aunque no hubiese existido intención fraudulenta.”**

En particular, 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?

Todo ello, considerando que la tasación de los inmuebles sobre los que se ha constituido la garantía hipotecaria cubre el total importe del principal de la deuda y de los intereses, tanto de los remuneratorios como de los moratorios que pudieran corresponder, sin perjuicio de la contingencia descrita más arriba en relación con la citada garantía.

La norma de registro y valoración 9ª. “Instrumentos financieros” del Plan General de Contabilidad (PGC), aprobado por el Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre, señala que los activos financieros incluidos en la categoría de préstamos y partidas a

cobrar se valoran inicialmente por su valor razonable, y con posterioridad deben seguir el criterio del coste amortizado, en cuya virtud los intereses devengados se contabilizan en la cuenta de pérdidas y ganancias aplicando el método del tipo de interés efectivo.

Adicionalmente, al menos al cierre del ejercicio deben efectuarse las correcciones valorativas necesarias siempre que exista evidencia objetiva de que el valor de un crédito se ha deteriorado como resultado de uno o más eventos que hayan ocurrido después de su reconocimiento inicial y que ocasionen una reducción o retraso en los flujos de efectivo estimados futuros, que pueden venir motivados por la insolvencia del deudor.

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, cabe señalar que de acuerdo con el criterio publicado en la consulta 5 del Boletín de este Instituto nº 80, de diciembre de 2009, 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.

De acuerdo con lo anterior, en lo que respecta a las dudas suscitadas sobre el registro de una pérdida por deterioro, la empresa deberá aplicar el criterio general que se ha reproducido y, en consecuencia, al cierre de cada ejercicio deberá realizar el citado análisis y, en su caso, contabilizar el correspondiente gasto en la cuenta de pérdidas y ganancias.

Las eventuales acciones de reintegración de la garantía hipotecaria no alteran este criterio, sin perjuicio de que la incertidumbre asociada al citado evento aconseje extremar la prudencia en las estimaciones y valoraciones a realizar, de acuerdo con lo dispuesto en el apartado 3. "Principios contables" del Marco Conceptual de la Contabilidad (MCC), sin menoscabo de la necesaria imparcialidad y objetividad que debe presidir dicha labor.

También se pregunta si las circunstancias descritas, impago del deudor y posterior declaración de concurso, deben originar la que podríamos denominar "suspensión" del registro contable de los intereses moratorios acordados en la escritura del préstamo 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.

Desde la perspectiva del acreedor, 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, 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.

Tampoco se alteran los criterios de reconocimiento de los elementos de las cuentas anuales. Por ello, el interés moratorio deberá reconocerse como un derecho de cobro siempre que sea probable la obtención de beneficios o rendimientos económicos para la empresa en el futuro, y se pueda valorar con fiabilidad.

Entrando en el fondo de la duda planteada y dado que la cuantía del interés moratorio puede determinarse con fiabilidad, la cuestión a dilucidar es si en la situación en la que se encuentra el deudor es probable la obtención de beneficios o rendimientos económicos.

Pues bien, en principio, tal y como señala la NRV 9ª del PGC, en su apartado 2.1.3 la situación de insolvencia del deudor es un evento que arroja dudas sobre la recuperación del derecho de cobro que trae causa del interés moratorio. Sin embargo, cuestión distinta es que al amparo de este razonamiento se niegue el reconocimiento de un activo de cuyo nacimiento y valoración no cabe duda, porque así viene recogido en la correspondiente escritura en que se ha formalizado el contrato, 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 MCC, 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”*.

Por tanto y como conclusión, 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.

Consulta núm. 2 de BOICAC 90 de julio de 2012**Consulta**

Sobre el reconocimiento y valoración contable de un vertedero de residuos y las obras de adecuación del terreno que deban realizarse en un futuro.

Respuesta

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, bajo la hipótesis de que el acuerdo de concesión que se ha descrito queda fuera del alcance de las normas de adaptación del Plan General de Contabilidad a las empresas concesionarias de infraestructuras públicas, aprobadas por la Orden EHA/3362/2010, de 23 de diciembre. 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, de conformidad con lo dispuesto en el Plan General de Contabilidad (PGC) aprobado por el Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre. 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.

En este sentido, si bien el PGC señala que los terrenos normalmente tienen una vida útil ilimitada y, por tanto, no se amortizan, el caso descrito por el consultante constituye una excepción a esta regla general porque la vida útil del terreno sobre el que se asienta el vertedero está limitada por el plazo concesional o el periodo de tiempo en que se agote su capacidad de producción, si este último resultase inferior.

Las amortizaciones habrán de establecerse de manera sistemática y racional en función de la vida útil de los activos y de su valor residual, atendiendo a la depreciación que normalmente sufran por su funcionamiento, uso y disfrute, sin perjuicio de considerar también la obsolescencia técnica o comercial que pudiera afectarlos.

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.

Respecto a las obras de adecuación a realizar, como paso previo para otorgarles un adecuado tratamiento contable, será preciso analizar cuál es la causa que determina el nacimiento de la obligación.

Si el compromiso que asume la empresa al adquirir la licencia pone de manifiesto en el momento inicial una obligación presente de rehabilitación de los terrenos, cuyo

cumplimiento no puede eludir, habrá que estar a lo dispuesto en el apartado 1 de la norma de registro y valoración (NRV) 2ª. “Inmovilizado material” del PGC, en cuya virtud, formará parte del precio de adquisición del inmovilizado material, la estimación inicial del valor actual de las obligaciones asumidas derivadas del desmantelamiento o retiro y otras asociadas al citado activo, tales como los costes de rehabilitación del lugar sobre el que se asienta, siempre que estas obligaciones den lugar al registro de un pasivo de acuerdo con lo dispuesto en la NRV 15ª. “Provisiones y contingencias”. Los cambios en las estimaciones sobre el valor del activo y la provisión se tratarán de acuerdo con los criterios recogidos en el PGC para los costes de desmantelamiento, retiro o rehabilitación.

A mayor abundamiento, en relación con los terrenos, la NRV 3ª. “Normas particulares sobre el inmovilizado material” señala que: *“si en el valor inicial se incluyesen costes de rehabilitación, porque se cumpliesen las condiciones establecidas en el apartado 1 de la norma relativa al inmovilizado material, esa porción del terreno se amortizará a lo largo del periodo en que se obtengan los beneficios o rendimientos económicos por haber incurrido en esos costes.”* De acuerdo con lo indicado, estos costes se amortizarán aplicando el mismo método de amortización que se siga para amortizar el terreno.

Por el contrario si la obligación presente nace a medida que se desarrolla la actividad, supuesto de hecho que parece ser el descrito en la consulta, la empresa reconocerá una provisión sistemática y el correspondiente gasto por naturaleza conforme se vaya incurriendo en ella. Adicionalmente, en sintonía con lo previsto en el apartado 2 de la NRV 15ª del PGC, a partir de la información disponible en cada momento, la provisión se valorará en la fecha de cierre del ejercicio, por el valor actual de la mejor estimación posible del importe necesario para cancelar o transferir a un tercero la obligación, registrándose los ajustes que surjan por la actualización del pasivo como un gasto financiero conforme se vayan devengando.

Consulta núm. 3 de BOICAC 90 de julio de 2012**Consulta**

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.

Respuesta

Distintas filiales españolas de un grupo vendieron en ejercicios anteriores a otra filial radicada en el extranjero, una serie de activos aflorando en las cuentas individuales de las transmitentes beneficios que fueron eliminados en los estados consolidados. Con posterioridad, se ha enajenado a un tercero la filial extranjera y, en consecuencia, al cierre del ejercicio, los activos que incorporaban los resultados eliminados ya no están controlados por el grupo.

A la vista de esta descripción, la consulta versa sobre el criterio que debe seguirse para presentar en la cuenta de pérdidas y ganancias consolidada el resultado que estaba pendiente de realizar frente a terceros. En concreto, se pregunta si este resultado debe mostrarse como un beneficio del inmovilizado material, formando parte del margen de la explotación, o si por el contrario debe lucir como un resultado de operaciones interrumpidas.

El artículo 42 de las Normas para la Formulación de Cuentas Anuales Consolidadas (NFCAC), aprobadas por el Real Decreto 1159/2010, de 17 de septiembre, en su apartado 4, expresa:

“Los resultados se entenderán realizados frente a terceros de acuerdo con lo establecido en los artículos 43 a 47 o cuando una de las sociedades participantes en la operación interna deje de formar parte del grupo, siempre y cuando el activo que incorpora el resultado no permanezca dentro del mismo. La imputación de resultados en la cuenta de pérdidas y ganancias consolidada o, en su caso, en el estado de ingresos y gastos reconocidos consolidado lucirá, cuando corresponda, como un menor o mayor importe de las partidas que procedan.”

Por tanto, 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 artículo 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.

Para ello, habrá que considerar que de acuerdo con lo dispuesto en el apartado 11 de la Norma de elaboración de cuentas anuales (NECA) 7ª recogida en la tercera parte del Plan General de Contabilidad, la actividad de la sociedad dependiente solo se calificará como “interrumpida” si representa una línea de negocio o un área geográfica significativa.

En cualquier caso, en la memoria de las cuentas consolidadas se deberá suministrar la información significativa sobre estos hechos con la finalidad de que aquellas, en su conjunto, reflejen la imagen fiel del patrimonio, de la situación financiera y de los resultados del grupo. En particular, deberá informarse de las indicaciones recogidas en la nota 26.3 del modelo de memoria incluida en las NFCAC.

Consulta núm. 4 de BOICAC 90 de julio de 2012**Consulta**

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.

Respuesta

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. Hasta el ejercicio iniciado a partir del 1 de enero de 2008, el subgrupo formado por la sociedad española y sus dependientes se acogió a la dispensa de la obligación de consolidar prevista en los artículos 8 y 9 de las Normas para la Formulación de Cuentas Anuales Consolidadas, aprobadas por el Real Decreto 1815/1991, de 20 de diciembre. A partir de ese ejercicio, el subgrupo español formula cuentas anuales consolidadas.

En el ejercicio 2011 la sociedad española ha realizado una ampliación de capital, suscrita íntegramente por su socio único, la sociedad holandesa, siendo el contravalor de dicha ampliación la aportación no dineraria del 99,80 por 100 de las participaciones de una sociedad portuguesa, que constituye un negocio, y que hasta la fecha de la aportación estaba contabilizado en las cuentas anuales individuales de la sociedad holandesa y en las consolidadas formuladas por la sociedad alemana, dominante última del grupo.

La consulta versa sobre qué criterio debe aplicarse por la sociedad española para contabilizar las participaciones recibidas, en contrapartida de la ampliación de capital.

La norma de registro y valoración (NRV) 21ª.2 del Plan General de Contabilidad (PGC), aprobado por el Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre, según la redacción otorgada por el Real Decreto 1159/2010, de 17 de septiembre, recoge el tratamiento contable de las aportaciones no dinerarias de negocios cuando la sociedad adquirente y la transmitente o el propio negocio aportado tiene la calificación de empresa del grupo, en los siguientes términos:

“2.1 Aportaciones no dinerarias

En las aportaciones no dinerarias a una empresa del grupo, el aportante valorará su inversión por el valor contable de los elementos patrimoniales entregados en las cuentas anuales consolidadas en la fecha en que se realiza la operación, según las Normas para la Formulación de las Cuentas Anuales Consolidadas, que desarrollan el Código de Comercio.

La sociedad adquirente los reconocerá por el mismo importe.

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. 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 los valores existentes antes de realizarse la operación en las cuentas anuales individuales de la sociedad aportante.”

No obstante, como paso previo para aplicar este criterio es necesario que las citadas sociedades tengan la calificación de empresas del grupo, de acuerdo con lo dispuesto

a tal efecto en la Norma de elaboración de las cuentas anuales 13ª. “Empresas del grupo, multigrupo y asociadas” del PGC; esto es:

“(…) las vinculadas por una relación de control, directa o indirecta, análoga a la prevista en el artículo 42 del Código de Comercio para los grupos de sociedades o las controladas por cualquier medio por una o varias personas físicas o jurídicas, que actúen conjuntamente o se hallen bajo dirección única por acuerdos o cláusulas estatutarias.”

De acuerdo con lo anterior, 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 Código de Comercio 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.

Consulta núm. 5 de BOICAC 90 de julio de 2012

Consulta

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.

Respuesta

El apartado 1 del artículo 25 de la Ley 49/2002, de 23 de diciembre, de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo, señala:

*“Se entenderá por convenio de colaboración empresarial en actividades de interés general, a los efectos previstos en esta Ley, aquel por el cual las entidades a que se refiere el artículo 16, a cambio de una **ayuda económica** para la realización de las actividades que efectúen en cumplimiento del objeto o finalidad específica de la entidad, se comprometen por escrito a difundir, por cualquier medio, la participación del colaborador en dichas actividades.*

*La difusión de la participación del colaborador en el marco de los convenios de colaboración definidos en este artículo **no constituye una prestación de servicios**”.*

Por su parte, el Plan General de Contabilidad, aprobado por el Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre, en su primera parte, Marco Conceptual de la Contabilidad, dispone que 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; que los gastos son decrementos en el patrimonio neto de la empresa durante el ejercicio, ya sea en forma de salidas o disminuciones en el valor de los activos, o de reconocimiento o aumento del valor de los pasivos, siempre que no tengan su origen en distribuciones, monetarias o no, a los socios o propietarios, en su condición de tales; que los pasivos son obligaciones actuales surgidas como consecuencia de sucesos pasados, para cuya extinción la empresa espera desprenderse de recursos que puedan producir beneficios o rendimientos económicos en el futuro; y que para reconocer un pasivo en el balance ha de ser probable que, a su vencimiento y para liquidar la obligación, deban entregarse o cederse recursos que incorporen beneficios o rendimientos económicos futuros, y siempre que se puedan valorar con fiabilidad.

Pues bien, para poder otorgar un adecuado tratamiento contable a los hechos descritos y, en particular, 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, como paso previo, es saber cuál es la causa del desplazamiento patrimonial.

Si una vez analizado el fondo económico del convenio de colaboración pudiera llegarse a concluir que las fundaciones asumen una obligación equivalente, en términos de racionalidad económica, 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, en consecuencia, 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, y en sintonía con las definiciones que se han reproducido más arriba, 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.

Consulta núm. 6 de BOICAC 90 de julio de 2012**Consulta**

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 si 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.

Respuesta:

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. Para llegar a esta conclusión puede traerse a colación por analogía el criterio expresado en la consulta 2 publicada en el Boletín de este Instituto nº 64, de diciembre de 2005, sobre el cómputo de los límites que conllevan la dispensa de la obligación de consolidar por razón de tamaño, en los grupos de sociedades que en aquel momento se identificaron a la luz de la modificación del artículo 42 del Código de Comercio (en vigor hasta los ejercicios iniciados a partir del 1 de enero de 2007), en cuya virtud:

“(...) A sensu contrario, si el mencionado grupo en el primer ejercicio social de la sociedad obligada a consolidar cerrado con posterioridad a 1 de enero de 2005 sobrepasa los citados límites, estará obligado a consolidar en su primer ejercicio y en el posterior, debiendo formular cuentas anuales e informe de gestión consolidado.”

Es decir, 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 si 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 norma de registro y valoración 9.2.5 del Plan General de Contabilidad aprobado por el Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre, sin que la toma de control, a diferencia de lo que sucede en las cuentas consolidadas, origine revalorización alguna de la participación previa.

Consulta núm. 7 de BOICAC 90 de julio de 2012**Consulta**

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.

Respuesta

Una empresa acuerda con un Ayuntamiento la cesión del uso no exclusivo de la red de alcantarillado, comprometiéndose a realizar una serie de pagos por diversos conceptos como son la limpieza y mantenimiento de la red, un porcentaje de los ingresos que obtenga anualmente por el alquiler de las fibras y un plus adicional de carácter anual, así como la entrega de un número determinado de fibras para uso del Ayuntamiento. Todos los gastos de construcción de las fibras corresponden a la empresa. A la vista de esta descripción, se pregunta sobre el adecuado tratamiento contable de todos estos conceptos.

La operación descrita, en forma esquemática, 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 norma de registro y valoración (NRV) 8ª. "Arrendamientos y otras operaciones de naturaleza similar" del Plan General de Contabilidad, aprobado por el Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre.

La valoración y devengo del citado gasto debe tener en cuenta la operación en su conjunto. En este sentido, el devengo del gasto por arrendamiento, que de conformidad con lo dispuesto en la citada NRV 8ª debe calificarse como operativo, se materializa en los siguientes conceptos:

- a) Cesión de fibras ópticas al Ayuntamiento. Desde la puesta a disposición del alcantarillado, la empresa deberá reconocer un gasto por el arrendamiento de la infraestructura y el correspondiente pasivo que se cancelará a medida que se produzca la corriente real del servicio, con abono a la cuenta de anticipo a proveedores en la que deberá lucir el valor razonable de las fibras ópticas entregadas al Ayuntamiento, tal y como se detalla en el punto 2 de la presente contestación.
- b) Pagos de limpieza y mantenimiento. Estos desembolsos se reconocerán como un mayor valor del gasto por arrendamiento.
- c) Pagos anuales relativos al plus y al porcentaje de ingresos que tienen lugar una vez que se hayan alquilado las fibras ópticas a terceros. Del mismo modo, estos pagos de naturaleza contingente, se contabilizarán como un gasto por naturaleza, a medida en que se incurran, circunstancia que pone de manifiesto un mayor valor del gasto por arrendamiento.

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.

Si la explotación de la fibra óptica se realiza a partir de contratos de arrendamiento operativo, mantendrán dicha calificación. Si por el contrario, dichos contratos tuvieran que calificarse como arrendamientos financieros o directamente fueran objeto de enajenación, circunstancia que parece acontecer con las cedidas al Ayuntamiento, la empresa reconocerá el ingreso en tal concepto y dará de baja el coste del activo cedido.

En este sentido, en la fibra cedida al Ayuntamiento, la contraprestación recibida por la operación será el contrato de arrendamiento operativo descrito más arriba, lo que motivará el reconocimiento de un anticipo por el valor razonable de las fibras entregadas que se irá cancelando a medida que, a su vez, se ponga de manifiesto la corriente real del servicio prestado por el Ayuntamiento a la empresa.