

## **BOICAC N° 91/2012 Consulta 1**

Sobre el tratamiento contable de un determinado contrato de suministros.

### **Respuesta:**

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 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 60 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.

Con estos antecedentes, se pregunta si procede reconocer en el ejercicio 2011, año en el que el Gobierno Regional ha acordado la caducidad de las concesiones de la sociedad A, un ingreso contable "excepcional" por el sumatorio de los importes anuales resultantes de multiplicar las toneladas métricas comprometidas en el contrato de 21 de octubre de 2009, por la diferencia positiva entre el coste de producción de la piedra caliza y el precio de adquisición a la sociedad B.

De acuerdo con el principio de devengo contenido en el Plan General de Contabilidad (PGC) aprobado por el Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre (apartado 3º del Marco Conceptual recogido en la primera parte del PGC), "(...) *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.*"

Al amparo del citado principio, los contratos a ejecutar, salvo cuando se entrega un anticipo, carecen de trascendencia contable en los estados principales de la empresa (balance y cuenta de pérdidas y ganancias), hasta que la parte que asume la obligación de cumplimiento, el suministrador, no ejecuta dicho acuerdo mediante la entrega de los bienes, lo que desencadena, a su vez, la correlativa obligación de pago en el adquirente.

Por ello, conviene aclarar que si bien en el texto de la consulta se hace referencia a dos fechas distintas, la de suscripción del contrato de suministro en octubre de 2009 y la del año 2011, en que la Administración



competente acuerda la caducidad de las concesiones de las canteras de la sociedad A, los efectos de la transacción se registrarán cuando ocurran, esto es, cuando se cumplan los hitos que permiten a esta sociedad tener derecho al suministro de la piedra caliza, aplicándose este mismo criterio si la contraprestación tiene una naturaleza mixta; parcialmente en efectivo y, en parte, mediante la entrega de un activo no monetario o la prestación de un servicio (“permuta parcial”).

No obstante, como se ha indicado, 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 norma de registro y valoración (NRV) 10ª “Existencias”, apartado 1, del PGC, reconocerá un activo por su coste.

A mayor abundamiento, 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, 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).

Sobre la base de estos criterios, y a la vista de los antecedentes reproducidos más arriba, cabe realizar las siguientes observaciones.

1. Desde una perspectiva económica racional, en el análisis del tratamiento contable de una operación debe asumirse la hipótesis de “equivalencia económica”; esto es, el valor razonable de lo entregado debe coincidir con el valor razonable de lo recibido.

2. El reflejo contable de esta premisa es el registro, con carácter general, de todas las transacciones por su valor razonable, incluso cuando la contraprestación es no monetaria, salvo que resultasen de aplicación los criterios establecidos en la NRV 2ª, apartado 1.4 del PGC para las permutas no comerciales.

3. La contraprestación que abona la sociedad A por el suministro de las existencias, cuyo sumatorio debería ser equivalente al valor razonable del producto recibido, esto es, el precio de mercado del suministro de piedra caliza, parece materializarse en tres conceptos:

- El pago en efectivo, a 90 días, cuando se produzca cada una de las sucesivas entregas, por un importe inferior al valor razonable del citado producto,

- El denominado por el consultante *“acuerdo compensatorio por las reservas de piedra caliza existentes en la cantera al paralizar su explotación”* y, por otro lado,

- El también *“compensatorio por las actuaciones de la sociedad A para facilitar la ejecución de la explotación de la sociedad B (servidumbre de paso, información técnica, etcétera.)”*.

De acuerdo con la información facilitada, parece ser que los acuerdos descritos en segundo y tercer lugar compensan la diferencia entre el valor razonable del producto y el componente del precio de adquisición que se materializa en efectivo.



4. Pues bien, tal y como se ha indicado, antes de que se produzca la corriente real de la entrega de bienes, solo procederá reconocer un activo, en concepto 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.

5. 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.

## **BOICAC N° 91/2012 Consulta 2**

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.

### **Respuesta:**

Dos sociedades, S1 y S2, están controladas por una persona física que posee el 75 y el 80 por 100 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 por 100 del capital social de S2. La consulta versa sobre el tratamiento contable que la sociedad S1 debe otorgar a la aportación no dineraria recibida, considerando que ambas sociedades constituyen sendos negocios.

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 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."*

Sin embargo, 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."*

En el caso que nos ocupa, si bien la operación no se realiza en sentido estricto entre empresas del grupo, porque el transmitente es la persona física que controla ambas sociedades, los hechos descritos deben incluirse en el ámbito de aplicación de la NRV 21.2 a la vista de la identidad de razón que existe entre la citada aportación y la fusión de ambas sociedades, sin aportación previa, operación esta última incluida de forma expresa en el ámbito de aplicación de la NRV 21.2; consistentes en ambos casos en la adquisición de un negocio entregando como contrapartida instrumentos de patrimonio propio, donde la sociedad adquirente y el negocio adquirido están bajo control común.



Este mismo razonamiento subyace en el artículo 40.1 de las Normas para la formulación de las cuentas anuales consolidadas, aprobadas en desarrollo del Código de Comercio, que al tratar la eliminación inversión patrimonio neto para el supuesto en que la vinculación, dominante-dependiente, trae causa de un supuesto de hecho análogo al que se describe en la consulta, establece como criterio de valoración del negocio adquirido el importe en libros de los activos y pasivos de la dependiente, en los siguientes términos:

*“1. Si una sociedad que constituye un negocio adquiere la condición de sociedad dependiente en virtud de una operación de aportación no dineraria o de una escisión, la integración de los activos identificables y pasivos asumidos en las cuentas consolidadas se realizará por los valores contables que tuvieran en las cuentas anuales individuales, si con carácter previo a adquirir dicha condición, esta sociedad, y la sociedad dominante, se encontraban bajo control común o dirección única de acuerdo con lo establecido en la norma de elaboración de las cuentas anuales 13ª Empresas del grupo, multigrupo y asociadas del Plan General de Contabilidad.”*

También cabe citar como antecedente, en el mismo sentido, el criterio publicado en la consulta 4 del Boletín del ICAC (BOICAC) nº 90, de julio de 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, en cuya respuesta se afirma que: *“La norma de registro y valoración (NRV) 21ª.2 del Plan General de Contabilidad (...), 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, (...)”*

No obstante, 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 Boletín del ICAC (BOICAC) nº 85, de marzo de 2011.

## BOICAC N° 91/2012 Consulta 3

Sobre el reconocimiento contable de la baja de un inmueble, en la aportación no dineraria a una empresa del grupo.

### Respuesta:

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 por 100 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.

La valoración de las participaciones recibidas en la sociedad Z será diferente en función de si el inmueble aportado constituye, o no, un “negocio” de acuerdo con la definición incluida en el apartado 1 de la norma de registro y valoración 19ª. “Combinaciones de negocios” del Plan General de Contabilidad (PGC) aprobado por el Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre, según la redacción introducida por el Real Decreto 1159/2010, de 17 de septiembre.

a) Si el inmueble, a efectos contables, constituye un “negocio”, sería de aplicación la norma de registro y valoración (NRV) 21.2. Operaciones entre empresas del grupo. Normas particulares, que supone, desde el punto de vista del aportante, valorar las acciones recibidas, por el valor en cuentas consolidadas de lo aportado, o bien, en caso de no presentar cuentas consolidadas, por el valor en cuentas individuales del aportante.

b) En el caso de que lo aportado, a efectos contables, no constituya un “negocio”, el criterio de este Instituto está recogido en la consulta 9 publicada en el BOICAC número 84, de diciembre de 2010, y que remite al tratamiento de las permutas de inmovilizado. Por lo tanto, si la permuta tiene el carácter de “no comercial”, situación que puede ser frecuente cuando la aportación se realice a una empresa del grupo, la inversión se reflejará en la sociedad Z inmovilizado. Por lo tanto, si la permuta tiene el carácter de “no comercial”, situación que puede ser frecuente cuando la aportación se realice a una empresa del grupo, la inversión se reflejará en la sociedad Z inmovilizado. Por lo tanto, si la permuta tiene el carácter de “no comercial”, situación que puede ser frecuente cuando la aportación se realice a una empresa del grupo, la inversión se reflejará en la sociedad Z.

Por el contrario, si la permuta se califica de “comercial”, se dará de baja el activo aportado, y se registrarán las acciones recibidas por el valor razonable de la contraprestación entregada.

De acuerdo con lo indicado en la NRV 19ª.1, un negocio es un conjunto integrado de actividades y activos susceptibles de ser dirigidos y gestionados con el propósito de proporcionar un rendimiento, menores costes u otros beneficios económicos directamente a sus propietarios o partícipes. Cuando el patrimonio adquirido no constituye un negocio, la norma prohíbe reconocer un fondo de comercio.

El fondo de comercio es 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, y, en consecuencia, que atribuye al patrimonio adquirido riesgos y beneficios distintos de los inherentes a los activos y pasivos que lo integran, individualmente considerados.

Por tanto, de lo anterior cabría inferir que el inmueble no debería calificarse de “negocio” si solo estuviese expuesto al riesgo y beneficio de precio o valor razonable, circunstancia que debería presumirse salvo clara evidencia de lo contrario, a la vista de la naturaleza del activo aportado.

Respecto a la segunda cuestión, para que la sociedad aportante deba reconocer un ingreso al dar de baja el inmueble, como paso previo, es necesario que lo entregado se incluya dentro de la actividad ordinaria de la empresa.

En este sentido, la Resolución de 16 de mayo de 1991, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se fijan criterios generales para determinar el importe neto de la cifra de negocios, que se mantiene en vigor en todo aquello que no se oponga al PGC (Disposición transitoria quinta del Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre), desarrolla este concepto como: *“aquella actividad que es realizada por la empresa regularmente y por la que obtiene ingresos de carácter periódico”*.

Asimismo, la citada Resolución de 1991 señala que:

*“Las entregas de mercancías o productos destinados a la venta y prestaciones de servicios que las empresas efectúen a cambio de activos no monetarios o como contraprestación de servicios que representan gastos para ella, formarán parte de la cifra anual de negocios y se valorarán por el precio de adquisición o coste de producción de los bienes o servicios entregados, o por el valor de mercado de lo recibido si es menor que aquel, debiéndose contabilizar como ventas o prestaciones de servicios”*.

Sin embargo, en este punto es preciso considerar que la norma de registro y valoración 14ª. “Ingresos por ventas y prestaciones de servicios” del PGC recoge de forma expresa que:

*“No se reconocerá ningún ingreso por la permuta de bienes o servicios, por operaciones de tráfico, de similar naturaleza y valor”*.

Por tal motivo, 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.

## BOICAC N° 91/2012 Consulta 4

Sobre el tratamiento contable de una diferencia de conversión, cuando se produce un cambio en la moneda funcional de una entidad.

### Respuesta:

Una empresa española, cuya moneda funcional al cierre del ejercicio 2011 es el dólar estadounidense (USD), cambia de moneda funcional el 1 de enero de 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.

La moneda funcional de una entidad es la moneda en la que no soporta riesgo de tipo de cambio, en la medida en que es la moneda en la que genera y emplea la mayor parte de su efectivo.

El Plan General de Contabilidad (PGC), aprobado por el Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre, asume la hipótesis de que la moneda o monedas funcionales de una empresa española puedan ser distintas del euro. Este podría ser el caso de sucursales radicadas en el extranjero y, de manera más excepcional, de sociedades radicadas en España cuando la moneda en la que genera y emplea la mayor parte de su efectivo sea distinta del euro.

En este sentido, la norma de registro y valoración (NRV) 11ª. "Moneda extranjera" del PGC, en su apartado 2. Conversión de las cuentas anuales a la moneda de presentación, dispone:

*"Excepcionalmente, cuando la moneda o monedas funcionales de un empresa española sean distintas del euro, la conversión de sus cuentas anuales a la moneda de presentación se realizará aplicando los criterios establecidos sobre "Conversión de estados financieros en moneda funcional distinta de la moneda de presentación" en las Normas para la Formulación de las Cuentas Anuales Consolidadas que desarrollan el Código de Comercio."*

En el escrito de consulta no se aporta información sobre la causa que determina el cambio de moneda funcional. Solo se afirma que la empresa "ha cambiado" su moneda funcional, y se pregunta qué criterio debe seguirse en relación con el saldo del epígrafe "Diferencias de conversión".

Antes de entrar en el fondo de la cuestión que se plantea es preciso resaltar que cuál sea la moneda funcional de una entidad es una cuestión de hecho y, por tanto, no constituye una opción contable. Es decir, como se ha indicado más arriba, la moneda funcional es la moneda del entorno principal en el que opera la empresa, presumiéndose, salvo prueba en contrario, que para las empresas radicadas en España dicha moneda es el euro.

Sobre la base de este razonamiento, el artículo 59.3 de las Normas para la Formulación de las Cuentas Anuales Consolidadas (NFCAC), aprobadas por el Real Decreto 1159/2010, de 17 de septiembre, establece:

*"La moneda funcional refleja las transacciones, sucesos y condiciones que subyacen y son relevantes para la misma, por lo que una vez definida la moneda funcional no se cambiará a menos que se produzca un cambio en tales transacciones, sucesos y condiciones. En este último caso, se aplicarán los procedimientos de conversión a la nueva moneda funcional de forma prospectiva desde la fecha de cambio."*

Asumiendo que éste es el caso que describe el consultante, esto es, 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 de enero de 2012 y no al cierre del ejercicio inmediato anterior, la cuestión a resolver en estos momentos 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 norma de registro y valoración 22ª. "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 artículo 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.

## **BOICAC N° 91/2012 Consulta 5**

Sobre la vigencia del criterio incluido en la consulta 2 publicada en el Boletín del ICAC (BOICAC) n° 53, de marzo de 2003, a raíz de la entrada en vigor del Plan General de Contabilidad (PGC), aprobado por el Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre.

### **Respuesta:**

La consulta 2 del BOICAC n° 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, este Instituto 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 n° 2 del BOICAC n° 53 se registraba como “ingresos a distribuir en varios ejercicios.”

El nuevo PGC define los pasivos en su primera parte “Marco Conceptual de la Contabilidad” (MCC), apartado 4º, como:

*“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.”*

Adicionalmente, en el apartado 5º se indica que:

*“Los pasivos deben reconocerse en el balance cuando sea 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 (...).”*

Respecto al principio de correlación de ingresos y gastos incluidos en la primera parte del Plan de 1990, el último párrafo de este apartado 5º dispone que:

*“Se registrarán en el período a que se refieren las cuentas anuales, los ingresos y gastos devengados en éste, estableciéndose en el caso en que sea pertinente, una correlación entre ambos, que en ningún caso puede llevar al registro de activos o pasivos que no satisfagan la definición de éstos.”*

Por su parte, el principio de devengo se enuncia en el nuevo Plan como sigue:

*“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.”*

La interpretación sistemática de todo lo anterior debe llevar a concluir que la correlación entre ingresos y gastos se contempla en el PGC siempre supeditada a que proceda reconocer el correspondiente pasivo.

Por ello, este Instituto considera en vigor el criterio recogido en la consulta 2 del BOICAC n° 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.

# LAES NEXIA

---



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.

## **BOICAC N° 91/2012 Consulta 6**

Sobre la determinación del coste de producción por parte de una promotora inmobiliaria.

### **Respuesta:**

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 de mayo de 2000, del ICAC por el que se establecen criterios para la determinación del coste de producción, más concretamente de acuerdo con el apartado quinto que regula la producción conjunta, en los siguientes términos:

*“Si en un proceso de fabricación, de forma inexorable, se fabrica simultáneamente más de un producto, la asignación de los costes que no son imputables a un producto concreto se basará en criterios o indicadores lo más objetivos posibles con la orientación, con carácter general, de que los costes imputados a cada producto sean lo más paralelos o proporcionales al valor neto de mercado o de realización del citado producto. En la memoria de las cuentas anuales se señalarán los criterios o indicadores utilizados en la asignación de los referidos costes.”*

Se solicita confirmación sobre si es apropiada la aplicación de este criterio de determinación del coste de producción conjunta en el presente caso.

La Disposición transitoria quinta del Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre, por el que se aprueba el Plan General de Contabilidad (PGC), señala:

*“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.”*

El coste de producción de las existencias se define en la norma de registro y valoración (NRV) 10ª. “Existencias” del PGC, apartado 1.2, como sigue:

*“El coste de producción se determinará añadiendo al precio de adquisición de las materias primas y otras materias consumibles, los costes directamente imputables al producto. También deberá añadirse la parte que razonablemente corresponda de los costes indirectamente imputables a los productos de que se trate, en la medida en que tales costes correspondan al periodo de fabricación, elaboración o construcción, en los que se haya incurrido al ubicarlos para su venta y se basen en el nivel de utilización de la capacidad normal de trabajo de los medios de producción.”*

La Orden del Ministerio de Economía y Hacienda de 28 de diciembre de 1994, por la que se aprueban las normas de adaptación del Plan General de Contabilidad a las empresas inmobiliarias define el coste de producción de las existencias sin establecer singularidad alguna que afecte a la cuestión específica que plantea la consulta, por lo que será analizada según los criterios generales; la Resolución de 9 de mayo de 2000 del ICAC por la que se establecen criterios para la determinación del coste de producción, en cuya norma cuarta se distinguen los costes indirectos y los costes conjuntos.

Así, la norma cuarta. Costes indirectos, los define con el siguiente tenor:

*“1. Costes indirectos son los que se derivan de recursos que se consumen en la fabricación, elaboración o construcción de un producto, afectando a un conjunto de actividades o procesos, por lo que no resulta viable una medición directa de la cantidad consumida por cada unidad de producto. Por ello, para su imputación al producto, es necesario emplear unos criterios de distribución o reparto previamente definidos.”*

Por tanto, los costes indirectos hacen referencia a los costes a repartir entre múltiples unidades de un mismo producto, entendido éste como la clase de bien que se produce. Según señala el PGC los criterios de reparto deben ser razonables, debiéndose entender que la racionalidad en el establecimiento de estos criterios hará primar aquéllos que estén vinculados directamente con el proceso productivo, por encima de los que se vinculen con otras circunstancias que no afecten a la producción.

El reparto de los costes conjuntos representa precisamente una excepción a lo mencionado en el apartado anterior, estableciendo el apartado quinto de la Resolución que el criterio de reparto más apropiado será, con carácter general, aquel que sea más paralelo o proporcional al valor de realización de los productos.

La situación de hecho que da origen a la aplicación de esta regulación son los procesos de fabricación en los que, de forma inexorable, se fabrique simultáneamente más de un producto. Es decir, se debe fabricar un producto y, de forma inexorable, es decir, independiente de la voluntad del productor, obtener otro producto distinto. En la producción conjunta no se hace referencia a las unidades de producto sino a las clases de productos que se obtienen en el proceso de producción.

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.

## **BOICAC N° 91/2012 Consulta 7**

Sobre la consolidación de una sociedad adquirida por un grupo con el propósito exclusivo de su posterior enajenación.

### **Respuesta:**

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.

En primer lugar, se debe resaltar que la situación planteada en la consulta es poco habitual en la práctica, siendo el escenario más común que la adquisición se realice en el marco de una operación en la cual la sociedad que se quiere enajenar es una dependiente de la adquirida. En este caso más común, como consecuencia de la aplicación del método de adquisición establecido en la norma de registro y valoración (NRV) 19ª. "Combinaciones de negocio" del Plan General de Contabilidad (PGC) aprobado por el Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre, en el posterior proceso de consolidación del grupo adquirido, las diferencias que pudieran existir entre el precio de adquisición de la sociedad y su valor razonable menos coste de venta figurará registrada como fondo de comercio.

No obstante, el tratamiento contable en cuentas individuales de la situación planteada en la consulta es el establecido en la NRV 7ª. "Activos no corrientes y grupos enajenables de elementos mantenidos para la venta", que señala:

*"Los activos no corrientes mantenidos para la venta se valorarán en el momento de su clasificación en esta categoría, por el menor de los dos importes siguientes: su valor contable y su valor razonable menos costes de venta.*

*Para la determinación del valor contable en el momento de la reclasificación, se determinará el deterioro del valor en ese momento y se registrará, si procede, una corrección valorativa por deterioro de ese activo.*

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 artículo 14 de las Normas para la Formulación de las Cuentas Anuales Consolidadas (NFCAC), aprobadas por el Real Decreto 1159/2010, de 17 de septiembre, que señala:

*"4. Cuando el grupo adquiera una sociedad exclusivamente con el propósito de su posterior enajenación, clasificará dicha sociedad como mantenida para la venta, en la fecha de adquisición, sólo si se cumple el requisito del apartado I.b.3 de la NRV 7ª. Activos no corrientes y grupos enajenables de elementos, mantenidos para la venta, y sea altamente probable que cualquier otro requisito de los contenidos en el apartado I.b) de la citada norma, que no se cumplan a esa fecha, sean cumplidos dentro de un corto periodo tras la adquisición, que por lo general, no se extenderá más allá de los tres meses siguientes.*

*En estas circunstancias, el activo no corriente o grupo enajenable adquirido se valorará por su valor razonable menos los costes de venta estimados.*

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.

# LAES NEXIA

---



En los supuestos excepcionales en que mediara una nueva consolidación, se aplicará ese mismo criterio valorativo con el límite del precio de adquisición. Si posteriormente la sociedad dominante ya no tiene la intención de vender la participación, es decir, la inversión adquirida deja de cumplir los criterios para mantener tal clasificación, será de aplicación por analogía lo dispuesto en el artículo 14.3 de las citadas normas.

# LAES NEXIA

---





## **BOICAC N° 91/2012 Consulta 8**

Sobre el tratamiento contable de las indemnizaciones recibidas por los movimientos sísmicos que tuvieron lugar en la ciudad de Lorca en el año 2011.

### **Respuesta:**

La consulta versa sobre el tratamiento contable que debe darse a la indemnización percibida y a los costes de reconstrucción y, en su caso, de reparación como consecuencia de los daños causados en edificios, locales o dependencias empresariales o profesionales por los movimientos sísmicos que tuvieron lugar en la ciudad de Lorca en el año 2011. Los daños asegurados han sido indemnizados por el Consorcio de Compensación de Seguros, destinándose las cantidades percibidas a la reconstrucción de los locales y establecimientos y, en otros casos, a su reparación, a lo largo de varios ejercicios.

En particular, se plantea si la indemnización recibida por los conceptos señalados puede registrarse contablemente de modo equivalente a las subvenciones de capital, dado que el destino de los fondos recibidos es específico para reparar los daños sufridos en locales, instalaciones, mobiliario. Como normativa aplicable, los consultantes apelan a la consulta 1 del Boletín de este Instituto (BOICAC) nº 67, de septiembre de 2006, al Real Decreto-Ley 11/2012, de 30 de marzo, de medidas para agilizar el pago de las ayudas a los damnificados por el terremoto, reconstruir los inmuebles demolidos e impulsar la actividad económica de Lorca, así como al Real Decreto-ley 6/2011, de 13 de mayo, por el que se adoptan medidas urgentes para reparar los daños causados por los movimientos sísmicos acaecidos el 11 de mayo de 2011 en Lorca, Murcia.

El apartado 3º Principios contables, del Marco Conceptual de la Contabilidad (MCC) recogido en la primera parte del Plan General de Contabilidad (PGC), aprobado por el Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre, señala:

*“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 que se indican a continuación:  
(...)”*

*2. 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.”*

Por otro lado, el apartado 5º Criterios de registro o reconocimiento contable de los elementos de las cuentas anuales del MCC, dispone:

*“El registro o reconocimiento contable es el proceso por el que se incorporan al balance, la cuenta de pérdidas y ganancias o el estado de cambios en el patrimonio neto, los diferentes elementos de las cuentas anuales, de acuerdo con lo dispuesto en las normas de registro relativas a cada uno de ellos, incluidas en la segunda parte de este Plan General de Contabilidad.”*

*El registro de los elementos procederá cuando, cumpliéndose la definición de los mismos incluida en el apartado anterior, se cumplan los criterios de probabilidad en la obtención o cesión de recursos que incorporen beneficios o rendimientos económicos y su valor pueda determinarse con un adecuado grado de fiabilidad.”*

A mayor abundamiento, sobre el tratamiento contable de la indemnización recibida de una entidad aseguradora a causa de un siniestro en el inmovilizado, este Instituto ya se ha pronunciado en la consulta 5 del BOICAC nº 77, de marzo de 2009, en los siguientes términos:

*“(…)”*

*Respecto a las compensaciones a recibir de terceros la NRV 15ª, en su apartado 2, señala que <<la compensación a recibir de un tercero en el momento de liquidar la obligación, no supondrá una minoración del importe de la deuda, sin perjuicio del reconocimiento en el activo de la empresa del correspondiente derecho de cobro, siempre que no existan dudas de que dicho reembolso será percibido>>.*

*Aplicando por analogía este criterio al supuesto planteado por el consultante, cabe concluir que cuando un activo se encuentre asegurado y la compensación a recibir sea prácticamente cierta o segura, es decir, la empresa se encuentre en una situación muy próxima a la que goza el titular de un derecho de cobro, habrá que registrar contablemente la indemnización a percibir en el mismo momento en que se registre la baja del activo, circunstancia que motivará el reconocimiento del correspondiente ingreso de acuerdo con los criterios incluidos en el Marco Conceptual de la Contabilidad. Hasta que no desaparezca la incertidumbre asociada a la indemnización que finalmente se acuerde, la empresa sólo podrá contabilizar un ingreso por el importe de la pérdida incurrida.*

*A tal efecto, podrá utilizarse la cuenta 778. Ingresos excepcionales que lucirá en la partida 11. b) Resultados por enajenaciones y otras, de la cuenta de pérdidas y ganancias, sin perjuicio de considerar igualmente aplicable, si la cuantía resulta significativa, el criterio incluido en la citada norma de elaboración de las cuentas anuales 7ª. Cuenta de pérdidas y ganancias (...)*

De acuerdo con lo anterior, las indemnizaciones recibidas de una entidad aseguradora a causa de un siniestro en el inmovilizado se devengan cuando la compensación a recibir sea prácticamente cierta o segura, y se reconocen en ese mismo momento en la cuenta de pérdidas y ganancias.

En el caso que nos ocupa es preciso diferenciar dos conceptos: “ayudas” e “indemnizaciones”. En concreto, la disposición adicional tercera. *Tratamiento fiscal de ayudas e indemnizaciones percibidas como consecuencia del movimiento sísmico*, del Real Decreto-Ley 11/2012, de 30 de marzo, mencionado, establece:

*“A las indemnizaciones percibidas como consecuencia de la destrucción de elementos patrimoniales asegurados previstos en el artículo 3 del Real Decreto-ley 6/2011, de 13 de mayo, por el que se adoptan medidas urgentes para reparar los daños causados por los movimientos sísmicos acaecidos el 11 de mayo de 2011 en Lorca, Murcia, les serán de aplicación lo establecido en la disposición adicional quinta de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio.*

*Las ayudas públicas para reparación de elementos patrimoniales previstas en el citado artículo 3 y las indemnizaciones para la reparación de los elementos patrimoniales previstos en el párrafo anterior, no darán lugar a una ganancia patrimonial. En ningún caso, los costes de reparación, hasta el importe de la citada ayuda o indemnización, serán fiscalmente deducibles ni se computarán como mejora.*

*Lo establecido en esta disposición adicional será aplicable a las indemnizaciones y ayudas percibidas a partir de la entrada en vigor del Real Decreto-ley 6/2011.”*

Según el artículo 2 del Real Decreto-Ley 6/2011, las ayudas excepcionales por daños personales, allí previstas, están sometidas a las condiciones y requisitos establecidos en el Real Decreto 307/2005, de 18 de marzo, por el que se regulan las subvenciones en atención a determinadas necesidades derivadas de situaciones de emergencia o de naturaleza catastrófica, y se establece el procedimiento para su concesión, con las excepciones concretas mencionadas en el artículo, que especifica que se financiarán con cargo a una determinada aplicación presupuestaria. Las ayudas excepcionales por daños materiales se regulan en el artículo 3 del Real Decreto-Ley 6/2011 y se financian, según el artículo 8, por las correspondientes Administraciones Públicas.

Por tanto, para el caso de ayudas públicas, el registro contable por las cantidades percibidas es, sin duda, el previsto en la norma de registro y valoración (NRV) 18ª. “Subvenciones, donaciones y legados recibidos”, del PGC.



En relación con el caso concreto que parece plantearse en la consulta, las indemnizaciones a cargo del Consorcio de Compensación de Seguros (CCS) por los daños excepcionales ocasionados por el seísmo, como paso previo para su adecuado tratamiento contable, será preciso analizar su fondo económico y jurídico.

En relación con la naturaleza jurídica, régimen jurídico y fines del CCS, cabe citar los artículos 1, 2 y 3, del Real Decreto Legislativo 7/2004, de 29 de octubre, por el que se aprueba el texto refundido del Estatuto Legal del CCS, que disponen:

*“Artículo 1. Naturaleza jurídica del Consorcio de Compensación de Seguros.*

*1. El Consorcio de Compensación de Seguros (en adelante, el Consorcio) se constituye como una entidad pública empresarial de las previstas en el artículo 43.1.b) de la Ley 6/1997, de 14 de abril, de Organización y Funcionamiento de la Administración General del Estado, con personalidad jurídica propia y plena capacidad de obrar para el cumplimiento de sus fines, dotada de patrimonio distinto al del Estado, que ajustará su actividad al ordenamiento jurídico privado.*

*2. El Consorcio está adscrito al Ministerio de Economía y Hacienda.*

*Artículo 2. Régimen Jurídico*

*1. El Consorcio se regirá por las disposiciones contenidas en este Estatuto Legal y, en lo que no se oponga al él, por las que expresamente la Ley 6/1997, de 14 de abril, de Organización y Funcionamiento de la Administración General del Estado, dedica en el capítulo III de su título III a las entidades públicas empresariales, así como las demás previstas para tales entidades en la legislación vigente.*

*2. Quedará sometido, en el ejercicio de su actividad aseguradora y, en defecto de reglas especiales contenidas en este estatuto legal, a lo dispuesto en el texto refundido de la Ley de ordenación y supervisión de los seguros privados, aprobado por el Real Decreto Legislativo 6/2004, de 29 de octubre, y en la Ley 50/1980, de 8 de octubre, de contrato de seguro.*

*3. La contratación del Consorcio se rige por el derecho privado, salvo lo previsto para las entidades de derecho público en el artículo 2 del texto refundido de la Ley de Contratos de las Administraciones Públicas, aprobado por el Real Decreto Legislativo 2/2000, de 16 de junio.*

**Artículo 3. Fines.**

*1. El Consorcio, como organismo inspirado en el principio de compensación, tiene como fin cubrir los riesgos en los seguros que se determinan en este estatuto legal, con la amplitud que en él se fija o pueda hacerse en disposiciones específicas con rango de ley.*

*Para el adecuado cumplimiento de los fines citados, el Consorcio podrá celebrar pactos de coaseguro, así como ceder o retroceder en reaseguro parte de los riesgos asumidos a entidades aseguradoras españolas o extranjeras que están autorizadas para realizar operaciones de esta naturaleza. Asimismo, podrá aceptar en reaseguro en el seguro de riesgos nucleares y en el seguro agrario combinado en los términos previstos en este estatuto legal.*

*2. Fuera de los supuestos a que se refiere el apartado 1, el Consorcio podrá asumir la cobertura concertando pactos de coaseguro o aceptando en reaseguro en aquellos supuestos en que concurran razones de interés público que lo aconsejen, atendiendo la situación y circunstancias del mercado asegurador.*

*3. Son funciones públicas del Consorcio las concernientes a la exigibilidad de los recargos a favor del Consorcio, las que le atribuye la legislación reguladora del seguro de crédito a la exportación por cuenta del Estado y las que le confiere el artículo 16.*

*4. Corresponderá al Consorcio llevar a cabo la liquidación de las entidades aseguradoras que le sea*

*encomendada en los supuestos previstos en este estatuto legal y en la legislación sobre ordenación y supervisión de los seguros privados, así como el ejercicio de las funciones que en el seno de los procedimientos concursales a que puedan verse sometidas las mismas entidades se le atribuyen en dichas normas.”*

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 Real Decreto 300/2004, de 20 de febrero, modificado por el Real Decreto 1262/2006, de 8 de noviembre, y por el Real Decreto 1386/2011, de 14 de octubre.

El artículo 1. *Riesgos cubiertos*, del citado Reglamento del seguro de riesgos extraordinarios, señala:

*“1. El CCS tiene por objeto, en relación con el seguro de riesgos extraordinarios que se regula en este reglamento, indemnizar, en la forma en él establecida, en régimen de compensación, las pérdidas derivadas de acontecimientos extraordinarios acaecidos en España y que afecten a riesgos en ella situados.*

*A estos efectos, serán pérdidas, en los términos y con los límites que se establecen en este reglamento, los daños directos en las personas y los bienes, así como las pérdidas de beneficios como consecuencia de aquéllos. Se entenderá, igualmente en los términos establecidos en este reglamento, por acontecimientos extraordinarios:*

*a) Los siguientes fenómenos de la naturaleza: los terremotos y (...)”*

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 Administraciones públicas, constituyen la contraprestación por los recargos abonados a dicha entidad al contratar las pólizas de seguro correspondientes. En este sentido, cabe citar el artículo 4 *Pólizas con recargo obligatorio a favor del CCS*, del Real Decreto 300/2004, de 20 de febrero, que dispone:

*“1. El seguro de riesgos extraordinarios amparará, conforme legalmente se determina, a los asegurados de las pólizas que se indican a continuación, en las cuales es obligatorio el recargo a favor del CCS:*

*a) En los seguros contra daños:(...)*

*b) En los seguros de personas: (...)”*

Asimismo se puede traer a colación el apartado 2 del artículo 8. *Derechos y obligaciones del Consorcio en el seguro de riesgos extraordinarios*, del Estatuto Legal del CCS:

*“2. La obligación del Consorcio ampará necesaria y exclusivamente a las mismas personas o bienes y por las mismas sumas aseguradas que se hayan establecido en las pólizas de seguro, (...)*

*Esta obligación se limitará a las indemnizaciones que proceda abonar conforme a la ley española de contrato de seguro”*

Por tanto debe concluirse que, en principio, el CCS actúa como una entidad aseguradora y, en consecuencia, la relación contractual/legal de la que traen causa las indemnizaciones recibidas por los afectados del seísmo es análoga a la que se pone de manifiesto en cualquier otro contrato de seguro. No obstante, en este punto, restaría analizar si la financiación mediante los correspondientes recargos es suficiente, ya que en caso contrario las cantidades indemnizadas tal vez podrían tener naturaleza de subvención.

Para ello, se reproduce el artículo 13. *Tarifa de recargos del seguro de riesgos extraordinarios*.

*“1. Las tarifas de recargos del seguro de riesgos extraordinarios que deben satisfacer obligatoriamente por los asegurados al Consorcio de Compensación de Seguros, que deberán ser individualizadas para la cobertura de los daños directos y para la de la pérdida de beneficios, serán aprobadas por la Dirección General de Seguros y Fondos de Pensiones a propuesta del Consorcio de Compensación de Seguros y se publicarán en el «Boletín Oficial del Estado».*



*2. Las citadas tarifas deberán respetar los principios de equidad y suficiencia fundados en las reglas de la técnica aseguradora, y estar basadas en principios de compensación entre tipos de bienes o de riesgos, zonas geográficas y grados de exposición.”*

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 nº 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, cabe 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 de julio de 1991, del Presidente del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas por la que se dictan normas de valoración del inmovilizado material, sin que los hechos descritos ofrezcan especialidad alguna.

## **BOICAC N° 92/2012 Consulta 1**

Sobre el tratamiento contable de los gastos financieros que superen la cantidad fiscalmente deducible.

### **Respuesta:**

La cuestión planteada se refiere al reflejo contable de la limitación en la deducibilidad de los gastos financieros aprobada por el artículo 1. Segundo. Dos del Real Decreto- ley 12/2012, de 30 de marzo, por el que se introducen diversas medidas tributarias y administrativas dirigidas a la reducción del déficit público.

A raíz de la citada reforma, el artículo 20 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades (TRLIS), establece que los gastos financieros netos serán deducibles con el límite del 30 por ciento del beneficio operativo del ejercicio; y los que no hayan sido objeto de deducción, por superar el citado límite, podrán deducirse en los períodos impositivos que concluyan en los 18 años inmediatos y sucesivos, conjuntamente con los del período impositivo correspondiente, en los términos y con los límites que se regulan en el propio artículo.

Desde un punto de vista estrictamente contable, el principio del devengo incluido en el Marco Conceptual del Plan General de Contabilidad (PGC), aprobado por el Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre, establece 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.”*

Por tanto, 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 períodos 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 norma de registro y valoración 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.

## **BOICAC N° 92/2012 Consulta 2**

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 Real Decreto-ley 20/2012, de 13 de julio, para el personal del sector público.

### **Respuesta:**

El Real Decreto-ley 20/2012, de 13 de julio, de medidas para garantizar la estabilidad presupuestaria y de fomento de la competitividad en su artículo 2, apartado 1, establece para el año 2012 la supresión de la paga extraordinaria para el personal del sector público definido en el artículo 22. Uno de la Ley 2/2012, de 29 de junio, de Presupuestos Generales, que en su apartado f) incluye las sociedades mercantiles públicas.

Asimismo, el citado Real Decreto-ley, en su artículo 2, apartado 4, indica textualmente:

*“(...) 4. Las cantidades derivadas de la supresión de la paga extraordinaria y de las pagas adicionales de complemento específico o pagas adicionales equivalentes de acuerdo con lo dispuesto en este artículo se destinarán en ejercicios futuros a realizar aportaciones a planes de pensiones o contratos de seguro colectivo que incluyan la cobertura de la contingencia de jubilación, con sujeción a lo establecido en la Ley Orgánica 2/2012, de Estabilidad Presupuestaria y Sostenibilidad Financiera y en los términos y con el alcance que se determine en las correspondientes leyes de presupuestos.”*

Por otra parte, según se establece en el artículo 22 de la Ley 2/2012, de 29 de junio, durante el ejercicio 2012, las Administraciones y entidades del sector público no podrán realizar aportaciones a planes de pensiones de empleo o contratos de seguros colectivos que incluyan la cobertura de la contingencia de jubilación.

A la vista de estos antecedentes, se pregunta:

- a) Si considerando la previsión establecida en el artículo 2.4 del Real Decreto-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 artículo 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 artículo 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.

El Plan General de Contabilidad, aprobado por el Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre, regula en su norma de registro y valoración (NRV) 16ª. “Retribuciones a largo plazo al personal”, las retribuciones post-empleo, así como cualquier otra retribución que suponga una compensación económica a satisfacer con carácter diferido al trabajador, respecto al momento en el que se presta el servicio.

En particular, se regulan dos tipos de retribuciones a largo plazo, las de aportación definida y las de prestación definida. Las primeras consisten en contribuciones de carácter predeterminado a una entidad separada -como puede ser una entidad aseguradora o un plan de pensiones-, siempre que la empresa no tenga la obligación legal, contractual o implícita de realizar contribuciones adicionales si la entidad separada no pudiera atender los compromisos asumidos.

No obstante, dado que no se conoce la fecha en que se realizarán las aportaciones, o, incluso, si éstas llegarán a realizarse, el tratamiento contable del pasivo que podrían haber asumido las empresas públicas debe realizarse en sede de la NRV 15ª. “Provisiones y contingencias” que, en su apartado 1, establece:

## *“1. Reconocimiento*

*La empresa reconocerá como provisiones los pasivos que, cumpliendo la definición y los criterios de registro o reconocimiento contable contenidos en el Marco Conceptual de la Contabilidad, resulten indeterminados respecto a su importe o a la fecha en que se cancelarán. Las provisiones pueden venir determinadas por una disposición legal, contractual o por una obligación implícita o tácita. En este último caso, su nacimiento se sitúa en la expectativa válida creada por la empresa frente a terceros, de asunción de una obligación por parte de aquélla.*

*En la memoria de las cuentas anuales se deberá informar sobre las contingencias que tenga la empresa relacionadas con obligaciones distintas a las mencionadas en el párrafo anterior.”*

Esto es, para que proceda reconocer una provisión es preciso que el pasivo cumpla la definición y los criterios de registro regulados en el Marco Conceptual de la Contabilidad (MCC). Así, de acuerdo con su apartado 4º. Definiciones, son pasivos las *“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. A estos efectos, se entienden incluidas las provisiones”*. Y, de conformidad con el apartado 5º del MCC *“(…) el registro de los elementos procederá cuando, cumpliéndose la definición de los mismos incluida en el apartado anterior, se cumplan los criterios de probabilidad en la obtención o cesión de recursos que incorporen beneficios o rendimientos económicos y su valor pueda determinarse con un adecuado grado de fiabilidad (...)”*

Los pasivos deben reconocerse en el balance cuando sea 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, de acuerdo con la normativa que se ha reproducido, este Instituto informa lo siguiente:

## **Primera cuestión**

1.- Considerando el literal del artículo 2.4 del Real Decreto-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 consistente en destinar su importe *“a realizar aportaciones a planes de pensiones o contratos de seguro colectivo que incluyan la cobertura de la contingencia de jubilación, con sujeción a lo establecido en la Ley Orgánica 2/2012, de Estabilidad Presupuestaria y Sostenibilidad Financiera y en los términos y con el alcance que se determine en las correspondientes leyes de presupuestos.”*

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 sin perjuicio de informar en la memoria de las cuentas anuales en los términos previstos en la nota 14.2 del modelo normal.

3.- En este sentido, a continuación se transcribe la opinión de la Intervención General de la Administración del Estado sobre la calificación de estos hechos:



*“A efectos de determinar si se debería dotar una provisión en relación con las posibles aportaciones a realizar por las sociedades mercantiles públicas de acuerdo con el artículo 2.4 del Real Decreto-Ley 20/2012, es preciso determinar si existe o no una obligación en el momento presente derivada de dichas aportaciones. En este sentido, dicho artículo 2.4 condiciona la obligación de realizar estas aportaciones a que se verifiquen dos requisitos:*

*- Que lo permita el cumplimiento de los objetivos previstos en la Ley Orgánica 2/2012, de Estabilidad Presupuestaria y Sostenibilidad Financiera, y - Que así se prevea en la correspondiente Ley de Presupuestos Generales del Estado.*

*Por tanto, de acuerdo con lo anterior, para que las sociedades mercantiles públicas tengan la obligación de efectuar las aportaciones del citado artículo 2.4, previamente se deben cumplir las citadas condiciones que se refieren a 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 ninguna disposición que obligue a efectuar las aportaciones a las que se refiere la consulta, 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.*

*En todo caso, de acuerdo con lo dispuesto en la citada Norma de registro y valoración nº 15ª del PGC, la sociedad mercantil pública deberá informar en la memoria de sus cuentas anuales de la contingencia derivada de las posibles aportaciones a realizar de acuerdo con el artículo 2.4 del Real Decreto-Ley 20/2012.”*

4.- Por tanto, en aplicación del criterio que se ha reproducido, 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.

## **Segunda y tercera cuestión**

El artículo 22.Tres de la Ley 2/2012, de 29 de junio, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2012, sobre planificación general de la actividad económica en materia de gastos de personal al servicio del sector público, señala:

*“Durante el ejercicio 2012, las Administraciones, entidades y sociedades a que se refiere el apartado Uno de este artículo no podrán realizar aportaciones a planes de pensiones de empleo o contratos de seguro colectivos que incluyan la cobertura de la contingencia de jubilación.”*

A la vista de esta regulación se pregunta si en los casos en los que la entidad tenga un compromiso de aportación definida, resulta procedente o no el registro de una provisión por la aportación que se deje de pagar en el año 2012, y, para los casos en los que la entidad tenga asumidos compromisos de prestación definida, si ello supone un recorte de prestaciones y por tanto procede reconocer una reducción del plan con efecto en la cuenta de pérdidas y ganancias.

La contestación que se incluye a continuación se limita a resolver los efectos contables derivados del citado artículo 22.Tres, por carecer este Instituto de competencias para interpretar los restantes efectos jurídicos del citado precepto; en particular, su incidencia en la formalización de los compromisos relativos a planes de pensiones a que se refieren estas cuestiones.

Teniendo en cuenta lo anterior, si los efectos jurídicos de la regulación que se ha reproducido suponen, a su

# LAES NEXIA

---



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 solo 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.

## **BOICAC N° 92/2012 Consulta 3**

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.

### **Respuesta:**

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.

A la vista de estos antecedentes, la consulta versa sobre la fecha en que se produce el devengo del importe cobrado en el ejercicio 2011.

La operación descrita se desarrolla entre los años 2006 y 2011 por lo que será preciso analizar los distintos marcos normativos aplicables en el tiempo.

Hasta los ejercicios iniciados a partir del 1 de enero de 2008, el Plan General de Contabilidad (PGC) aprobado por el Real Decreto 1643/1990, de 20 de diciembre, al amparo del principio de prudencia disponía que: *“Únicamente se contabilizarán los beneficios realizados a la fecha de cierre del ejercicio. Por el contrario, los riesgos previsibles y las pérdidas eventuales con origen en el ejercicio o en otro anterior, deberán contabilizarse tan pronto sean conocidas; a estos efectos se distinguirán las reversibles o potenciales de las realizadas o irreversibles”*.

En desarrollo de este principio y del resto de principios contables recogidos en la primera parte del PGC, este Instituto emitió una interpretación que es preciso traer a colación por analogía para resolver el caso que ahora nos ocupa, publicada en la consulta 4 del BOICAC nº 68, de diciembre de 2006, sobre el tratamiento contable de un procedimiento de expropiación forzosa de un inmueble donde una parte del precio, un tramo contingente, se recibía después de resolverse un procedimiento judicial que venía a resolver las diferentes estimaciones que las partes en conflicto habían realizado sobre el precio final del bien enajenado.

La citada consulta aclara que la contabilización del crédito por la estimación del justiprecio tendrá como límite máximo el valor por el que el inmueble figure en contabilidad minorado en el importe recibido, sin que proceda, en consecuencia, el registro del citado crédito ni de beneficio alguno (por el tramo contingente de la contraprestación) cuando el importe recibido supera el valor en libros del activo que se da de baja.

A raíz de la entrada en vigor del Plan General de Contabilidad (PGC 2007) aprobado por el Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre, cabría plantearse si los hechos descritos en la consulta debieron tener alguna implicación en la fecha de transición. Pues bien, dicho impacto solo se hubiera producido en el supuesto de que la operación objeto de consulta tuviese un distinto tratamiento en el nuevo PGC 2007, circunstancia que como se indica a continuación no acontece.

En este sentido, en la consulta 3 del BOICAC nº 78, de junio de 2009, este Instituto se ha vuelto a pronunciar



*“sobre el tratamiento contable de un proceso de expropiación, en el supuesto de que se recurriese en la jurisdicción ordinaria el importe inicialmente fijado”, en cuya respuesta se concluye que “para considerar que la empresa expropiada tiene un activo que controla económicamente, debe ser prácticamente cierta la entrada de beneficios o rendimientos económicos en la empresa procedentes de dicho activo, circunstancia que con carácter general se entenderá producida en la fijación de un precio en el acta de consignación del precio y ocupación, así como en la existencia de un nuevo precio por sentencia firme.”*

De conformidad con los antecedentes y fundamentos que se han reproducido, 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.

## BOICAC N° 92/2012 Consulta 4

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 artículo 42 del Código de Comercio (CdC).

### Respuesta:

La opinión de este Instituto sobre la calificación como empresas del grupo a los efectos del artículo 42 del CdC de sociedades participadas por familiares próximos está publicada en la consulta 1 del BOICAC nº 83, de septiembre de 2010. De su contenido, y en general de la doctrina administrativa de este Instituto acerca de la calificación de sociedades como empresas del grupo, pueden extraerse las siguientes conclusiones.

La Ley 16/2007, de 4 de julio, de reforma y adaptación de la legislación mercantil en materia contable para su armonización internacional con base en la normativa de la Unión Europea, modificó el artículo 42.1 del CdC en sintonía con la definición de grupo de sociedades regulado en las normas internacionales de contabilidad y cuya principal consecuencia fue la eliminación de la obligación de consolidar para los denominados “grupos de coordinación”, integrados por las empresas sometidas a una misma unidad de decisión; concepto jurídico que permitía identificar la obligación de consolidar cuando varias sociedades estaban controladas por terceros no obligados a consolidar, por carecer de la forma societaria mercantil.

En la práctica, no cabe duda que el supuesto genuino que podía conformar este tipo de grupos eran las sociedades participadas por personas físicas vinculadas por una relación de parentesco, y que mediante la simple participación directa de las personas físicas en las citadas sociedades, o a partir de personas interpuestas, frente a la alternativa de estructurar la participación a través de una sociedad holding, evitaban incurrir en el supuesto de hecho que desencadenaba la obligación de consolidar.

En este sentido, a raíz de la citada reforma, el concepto de grupo del artículo 42 del CdC y, en consecuencia, la obligación de consolidar ha quedado definida a partir de la idea de “control entre sociedades o de una sociedad sobre una empresa”, en los siguientes términos:

### “Artículo 42

*1. Toda sociedad dominante de un grupo de sociedades estará obligada a formular las cuentas anuales y el informe de gestión consolidados en la forma prevista en esta sección. **Existe un grupo cuando una sociedad ostente o pueda ostentar, directa o indirectamente, el control de otra u otras.** En particular, se presumirá que existe control cuando una sociedad, que se calificará como dominante, se encuentre en relación con otra sociedad, que se calificará como dependiente, en alguna de las siguientes situaciones:*

- a) Posea la mayoría de los derechos de voto.*
- b) Tenga la facultad de nombrar o destituir a la mayoría de los miembros del órgano de administración.*
- c) Pueda disponer, en virtud de acuerdos celebrados con terceros, de la mayoría de los derechos de voto.*
- d) Haya designado con sus votos a la mayoría de los miembros del órgano de administración, que desempeñen su cargo en el momento en que deban formularse las cuentas consolidadas y durante los dos ejercicios inmediatamente anteriores. En particular, se presumirá esta circunstancia cuando la mayoría de los miembros del órgano de administración de la sociedad dominada sean miembros del órgano de administración o altos directivos de la sociedad dominante o de otra dominada por ésta. Este supuesto no dará lugar a la consolidación si la sociedad cuyos administradores han sido nombrados, está vinculada a otra en alguno de los casos previstos en las dos primeras letras de este apartado.*

*A los efectos de este apartado, a los derechos de voto de la entidad dominante se añadirán los que posea a través de otras sociedades dependientes o a través de personas que actúen en su propio nombre pero por*



*cuenta de la entidad dominante o de otras dependientes o aquellos de los que disponga concertadamente con cualquier otra persona.”*

La relación de subordinación a que se refiere el artículo 42 del CdC es la consecuencia lógica de poseer la mayoría de los derechos de voto de una sociedad, o de la facultad de nombrar o haber designado a la mayoría de los miembros de su órgano de administración, circunstancia que también requiere, con carácter general, gozar de los derechos de voto.

Sin embargo no es menos cierto que el artículo 42 del CdC contempla la posibilidad de que el control se puede ejercer sin participación, configurándose a partir de esta hipótesis una nueva tipología de sociedades dependientes, las denominadas entidades de propósito especial, para cuya identificación uno de los aspectos más relevantes a considerar es la participación de una sociedad en los riesgos y beneficios de otra. A tal efecto y para facilitar la tarea de identificar estos supuestos, el artículo 2, apartado 2, de las Normas para la Formulación de las Cuentas Anuales Consolidadas, desarrolla el concepto de control sin participación.

En este contexto regulatorio, 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.

A mayor abundamiento se informa que la norma de elaboración de las cuentas anuales (NECA) 13ª del Plan General de Contabilidad aprobado por el Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre, dispone que a efectos de la presentación de las cuentas anuales individuales de una empresa o sociedad 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 CdC, 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.

El concepto de grupo “ampliado” a partir del concepto de “actuación conjunta”, también es una cuestión de hecho y por lo tanto de juicio pero cuya identificación con el concepto de unidad de decisión y lo que podríamos denominar grupo “familiar” es más que evidente.

En este sentido cabe recordar que la reforma del artículo 42 del CdC en el año 2007 vino acompañada por la incorporación de un nuevo requerimiento de información en la memoria de las cuentas anuales individuales de la sociedad de mayor activo (en la actualidad recogida en la indicación decimotercera del artículo 260 del texto refundido de la Ley de Sociedades de Capital), sobre las magnitudes del conjunto de sociedades españolas sometidas a una misma unidad de decisión, en los siguientes términos:

*“Decimotercera. Cuando la sociedad sea la de mayor activo del conjunto de sociedades domiciliadas en España, sometidas a una misma unidad de decisión, porque estén controladas por cualquier medio por una o varias personas físicas o jurídicas, no obligadas a consolidar, que actúen conjuntamente, o porque se hallen bajo dirección única por acuerdos o cláusulas estatutarias, deberá incluir una descripción de las citadas sociedades, señalando el motivo por el que se encuentran bajo una misma unidad de decisión, e informará sobre el importe agregado de los activos, pasivos, patrimonio neto, cifra de negocios y resultado del conjunto de las citadas sociedades.*

*Se entiende por sociedad de mayor activo aquella que en el momento de su incorporación a la unidad de decisión, presente una cifra mayor en el total activo del modelo de balance.*

*Las restantes sociedades sometidas a una unidad de decisión indicarán en la memoria de sus cuentas anuales la unidad de decisión a la que pertenecen y el Registro Mercantil donde estén depositadas las cuentas anuales de la sociedad que contiene la información exigida en el párrafo primero de esta indicación.”*



Como se ha indicado, en el supuesto de que un conjunto de personas físicas vinculadas por una relación de parentesco posean la mayoría de los derechos de voto de varias sociedades, cuando menos, no cabe duda que se desencadenaría una presunción, que admitiría la prueba en contrario, de que dichas sociedades (tanto las controladas a título individual por cada una o algunas de dichas personas físicas, como las participadas por todas ellas), deben calificarse como empresas del grupo “ampliado” en la medida en que la posibilidad de “actuación conjunta” es más que evidente dado el reducido número de socios que conforman el accionariado y la ausencia de intereses contrapuestos que cabe inferir del vínculo de parentesco que los entrelaza.

Es decir, 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).

## **BOICAC N° 92/2012 Consulta 5**

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 Plan General de Contabilidad y con el principio de uniformidad recogido en el apartado 3º del mismo.*

### **Respuesta:**

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 su artículo 9, establece la opción, para los sujetos pasivos del Impuesto sobre Sociedades, los contribuyentes del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas que realicen actividades económicas y los contribuyentes del Impuesto sobre la Renta de no Residentes que operen en territorio español a través de un establecimiento permanente, de realizar una actualización de balances.

A raíz de la última actualización de balances aprobada en el año 1996 (artículo 5 del Real Decreto-ley 7/1996, de 7 de junio, sobre medidas urgentes de carácter fiscal y de fomento y liberación de la actividad económica), este Instituto publicó la consulta 1 en el BOICAC nº 28, de diciembre de 1996, sobre determinadas cuestiones relacionadas con la actualización de balances que cabe traer a colación por analogía para dar respuesta a la duda que ahora se plantea.

La rectificación de valores que hace posible la Ley 16/2012, de 27 de diciembre, tiene plena cobertura, como la tenía el antecedente inmediato, en el marco jurídico delimitado por la Cuarta Directiva 78/660/CEE del Consejo, de 25 de julio de 1978, relativa a las cuentas anuales de determinadas formas de sociedad, que en este punto no se ha visto modificada, y se adopta en el ejercicio de la soberanía interna que todos los Estados Miembros tienen para delimitar el marco de información financiera aplicable en las cuentas anuales individuales y en las cuentas anuales consolidadas de las sociedades que no están admitidas a cotización, en los términos previstos en el Reglamento 1606/2002, del Parlamento Europeo y del Consejo, de 19 de julio de 2002, relativo a la aplicación de las Normas Internacionales de Contabilidad.

Respecto a si la medida es compatible con el criterio de valoración de coste histórico, se informa que la nueva valoración dada a sus activos por una entidad en aplicación de lo dispuesto en la Ley 16/2012, de 27 de diciembre, esto es, por ministerio de la Ley, es un nuevo coste atribuido equiparable al precio de adquisición de dichos bienes, debiendo tener por lo tanto tal consideración, y sin perjuicio, por otra parte, de la obligación de incluir en la memoria la debida información sobre estos hechos de acuerdo con lo previsto en el Plan General de Contabilidad y en la propia Ley.

En definitiva, en sintonía con el criterio expresado en el año 1996, se trata de informar en las cuentas anuales del efecto cuantitativo producido por la actualización, circunstancia que producirá que se modifiquen los resultados futuros como consecuencia de mayores amortizaciones, consumos o costes, al permitir valorar determinados activos con valores más próximos a los reales, además de indicar el motivo por el que se realiza; la aplicación de una norma de rango legal que permite actualizar activos, y que se adopta, como señala la Ley 16/2012, *“por los efectos positivos que puede generar en el ámbito empresarial, al favorecer tanto la financiación interna como el mejor acceso al mercado de capitales”*, lo que pondrá de manifiesto, con carácter general, consecuencias mercantiles y contables, además del efecto fiscal.



Por lo tanto, hay que entender que 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, formulado en el periodo que establece para las operaciones de actualización el apartado 3 del artículo 9 de la Ley, esto es, dentro del periodo comprendido entre la fecha del balance de cierre del ejercicio 2012 y el día en que termine el plazo para su aprobación, conforme a los criterios contemplados en la Ley para la determinación de la actualización de balances y los que en su caso y a tal propósito específico se consideren aplicables.*

**Respuesta:**

El artículo 9, apartado 3, de la Ley 16/2012, de 27 de diciembre, dispone que: “La actualización de valores se practicará respecto de los elementos susceptibles de actualización que figuren en el primer balance cerrado con posterioridad a la entrada en vigor de la presente disposición”. La Ley se publicó el 28 de diciembre de 2012 en el BOE y de acuerdo con su Disposición final decimotercera entró en vigor ese mismo día.

Adicionalmente, en el mismo apartado se aclara que las operaciones de actualización se realizarán dentro del periodo comprendido entre la fecha de cierre del balance a que se refiere el párrafo anterior, y el día en que termine el plazo para su aprobación.

Por último, el artículo 9, apartado 8, de la citada Ley dispone que: “Los sujetos pasivos o los contribuyentes que practiquen la actualización deberán satisfacer un gravamen único del 5 por ciento sobre el saldo acreedor de la cuenta reserva de revalorización (...)”, que “(...) Se entenderá realizado el hecho imponible del gravamen único, en el caso de personas jurídicas, cuando el balance actualizado se apruebe por el órgano competente (...)” y que “(...) El gravamen único será exigible el día que se presente la declaración relativa al período impositivo al que corresponda el balance en el que constan las operaciones de actualización”.

Pues bien, a la vista de estos antecedentes, cabe llegar a las siguientes conclusiones:

- a) La reciente Ley de actualización condiciona la rectificación de los valores contables y, con ella, la realización del hecho imponible, a la aprobación por el órgano competente (la Junta General, en el caso de las sociedades de capital) del balance actualizado.
- b) De lo anterior no cabe inferir la identidad entre el balance actualizado y el balance que debe incorporarse a las cuentas anuales, sino que 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.
- c) Considerando que los elementos patrimoniales cuyo valor se rectifica son los incluidos en el balance cerrado a 31 de diciembre de 2012, la actualización que apruebe el órgano competente surtirá efectos retroactivos, contables y fiscales, sin solución de continuidad, a partir del 1 de enero de 2013.

**Pregunta 3.** *Si la fecha de actualización de la base fiscal de los activos es el 31 de diciembre de 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 artículo 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:

Como se ha indicado, 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 de enero de 2013 y al margen de que a partir de esa fecha los efectos contables y fiscales de la actualización puedan divergir. Así, no cabe duda que desde un punto de vista contable, el precio actualizado formará parte de la base de amortización del activo desde ese momento, mientras que a efectos fiscales, de acuerdo con el último párrafo del apartado 7, la eficacia de la amortización fiscal del incremento neto de valor resultante de las operaciones de actualización se difiere hasta el ejercicio 2015.

**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 de diciembre de 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:

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 de diciembre de 2012.

**Pregunta 5.** *Si el gravamen único del 5 por ciento, 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:

Los hechos económicos y jurídicos deben contabilizarse cuando ocurran. Por lo tanto, en relación con el caso que nos ocupa, el gravamen único que lleva aparejada la rectificación contable y fiscal del precio de adquisición de los activos se reconocerá en el ejercicio 2013, cuando el órgano competente apruebe el balance de actualización.

Dicho importe, de acuerdo con lo previsto en la Ley fiscal, se contabilizará con cargo a la cuenta en que luzca la reserva originada por la actualización. A la misma conclusión cabría llegar por aplicación analógica de lo dispuesto en el apartado 4 de la NRV 13ª. "Impuestos sobre beneficios" del Plan General de Contabilidad, en cuya virtud, el gasto que trae causa de un ajuste de valor se reconoce con cargo a la cuenta en que se haya contabilizado la variación de valor.

**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 norma de registro y valoración 23ª del Plan General de Contabilidad.

**Respuesta:**

A la vista de las respuestas anteriores, en las sociedades de capital el procedimiento a seguir será el siguiente:

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. Adicionalmente, en la memoria de las cuentas anuales se deberá informar sobre los elementos más significativos objeto de actualización señalando el importe de los mismos, efecto de la actualización sobre la dotación a la amortización y sobre el resultado del ejercicio, cuantificación de la cuenta de fondos propios denominada "Reserva de revalorización Ley 16/2012, de 27 de diciembre", movimiento de la citada cuenta durante el ejercicio, etcétera.

**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 NOFCAC? ¿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:**

La actualización de balances no presenta ninguna singularidad desde la perspectiva de las cuentas anuales consolidadas de acuerdo con las Normas para la Formulación de las Cuentas Anuales Consolidadas (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.

La Ley de actualización en el artículo 9, apartado 5, regula para las entidades de crédito y entidades aseguradoras un supuesto de hecho que guarda analogía con el descrito; en particular, la revalorización de inmuebles, sin efectos fiscales, en la primera aplicación de sus respectivas normas contables en vigor.

En estos casos, la Ley fiscal parece operar exclusivamente en la base fiscal de los activos, en la medida que la reserva que recoge el valor actualizado ya está incorporada a las cuentas anuales, exigiendo exclusivamente que se reclasifique a la cuenta "reserva de revalorización de la Ley 16/2012, de 27 de diciembre" el incremento de base fiscal resultante de los cálculos determinados por la Ley, neto del efecto fiscal que origina el gravamen único, en caso de que los administradores opten por rectificar el precio de adquisición de los activos, circunstancia que adicionalmente traerá consigo la baja del pasivo por impuesto diferido que



se reconoció en la fecha de primera aplicación, con abono a la mencionada cuenta de reservas, así como el reconocimiento del gravamen único también con cargo a la cuenta de reservas.

De lo anterior se infiere que cuando el valor en libros de los activos incluidos en el ámbito de aplicación de la Ley ha sido previamente actualizado sin efectos fiscales, la rectificación de valores no trae consigo una revisión del valor contable si no supera el importe de la citada actualización.

Pues bien, aplicando este mismo razonamiento a las cuentas consolidadas, la forma de proceder será la siguiente:

a.- En principio, agregar el incremento neto de valor derivado de las operaciones de actualización.

b.- Si el precio de adquisición rectificado del activo es inferior a su valor en libros en las cuentas anuales consolidadas antes de practicarse la actualización, desde la perspectiva de estas últimas la Ley de actualización solo debería repercutir en la base fiscal de los citados elementos y, en consecuencia, la entidad debería eliminar la actualización contable reconocida en las cuentas anuales individuales, circunstancia que traerá consigo la reclasificación del gravamen único a la cuenta de pérdidas y ganancias. La variación en los impuestos diferidos que origine la modificación de la base fiscal también se reconocerá en la cuenta de pérdidas y ganancias.

c.- Si el precio de adquisición rectificado del activo es superior a su valor en libros en las cuentas anuales consolidadas antes de practicarse la actualización, desde la perspectiva de estas últimas la Ley de actualización también surtirá efectos contables. En este caso, además de repercutir en la base fiscal de los activos, la medida originará una rectificación en las cuentas consolidadas del valor en libros, por la diferencia entre el precio de adquisición rectificado del activo en las cuentas anuales individuales y su valor en cuentas consolidadas, antes de practicarse la actualización.

Adicionalmente, la empresa deberá eliminar la actualización contable reconocida en las cuentas anuales individuales que no haya supuesto una rectificación de valores a nivel consolidado, circunstancia que traerá consigo la reclasificación de una parte proporcional del gravamen único a la cuenta de pérdidas y ganancias. El importe correspondiente a la variación en los impuestos diferidos que origine la modificación de la base fiscal de los activos también se reconocerá en la cuenta de pérdidas y ganancias.

d.- El impacto de la rectificación de la base fiscal se mostrará en la partida "Impuesto sobre beneficios" de la cuenta de pérdidas y ganancias, dada la estrecha conexión existente entre el gravamen único y la rectificación de la base fiscal de los activos, sin perjuicio de que dicho importe no se haya calificado por la Ley como cuota del Impuesto sobre sociedades.

e.- Por último, la reserva por actualización que subsista después de aplicar el procedimiento descrito, se deberá distribuir entre la sociedad dominante y los socios externos de acuerdo con las reglas generales recogidas en las NFCAC para contabilizar las variaciones en el patrimonio neto de las sociedades dependientes.

En la memoria de las cuentas anuales consolidadas se informará de los impactos que se deriven de la aplicación de los criterios incluidos en la presente respuesta. En particular, se deberá informar sobre los elementos más significativos objeto de actualización señalando el importe de los mismos, efecto de la actualización sobre el resultado del ejercicio, y, en su caso, del importe al que asciende la cuenta de fondos propios denominada "Reserva de revalorización Ley 16/2012, de 27 de diciembre", del criterio seguido para su cuantificación y del movimiento de la citada cuenta durante el ejercicio.