

BOICAC N° 96/2013 Consulta 1

Sobre el tratamiento contable de los costes de urbanización de un terreno sobre el que está constituido un derecho de superficie.

Respuesta

La sociedad consultante tiene entre los bienes integrantes de su activo, a título de pleno dominio, un terreno sobre el que constituyó un derecho de superficie durante 40 años, siendo la contratante o superficiaria otra entidad jurídica.

Los términos del contrato son los siguientes:

- a) La entidad superficiaria construirá sobre el terreno un hotel que explotará durante el plazo de vigencia del contrato, y una vez finalizado el mismo, será objeto de reversión a la sociedad consultante.
- b) La contraprestación consiste en un canon superficiario mensual (revisable en función de la evolución de los precios al consumo), y por otra, la futura reversión de la propiedad de la construcción realizada por la superficiaria.
- c) Los gastos derivados del desarrollo urbanístico del terreno serán asumidos por la sociedad consultante en su totalidad.

A la vista de esta descripción, se pregunta el criterio a seguir para contabilizar los costes de urbanización. En particular, si sería correcto calificarlos como una inversión en construcción (inversión inmobiliaria), siendo susceptible de amortización desde el momento en que finalicen las obras.

El Plan General de Contabilidad (PGC) aprobado por el Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre, define las inversiones inmobiliarias como activos no corrientes que sean inmuebles y que se posean para obtener rentas, plusvalías o ambas, en lugar de para:

- a) Su uso en la producción o suministro de bienes o servicios distintos del alquiler, o bien para fines administrativos; o
- b) Su venta en el curso ordinario de las operaciones de la empresa.

Adicionalmente, en desarrollo de esta definición puede concluirse que si el modelo de negocio de la empresa consiste en la tenencia de inmuebles con el objetivo de obtener ganancias en el largo plazo, a la espera de que se produzca una variación en su valor razonable que le permita obtener una adecuada rentabilidad, dichos inmuebles se calificarán como inversiones inmobiliarias porque en estos casos será difícil identificar un ciclo normal de explotación. Esta conclusión no varía si el inmueble está en proceso de construcción o mejora.

Por el contrario, si los inmuebles se adquieren con el propósito de venderlos en el curso ordinario de las actividades del negocio o bien se encuentran en proceso de construcción o desarrollo con vistas a dicha venta, por ejemplo, propiedades adquiridas exclusivamente para su enajenación en el corto plazo o para concluir su desarrollo inmobiliario y proceder a su venta, estos activos se calificarán como existencias.

De acuerdo con esta definición, el terreno de la empresa consultante deberá calificarse como una inversión inmobiliaria, por destinarse a la obtención de rentas, que ha sido objeto de una operación, la constitución del derecho de superficie, asimilable desde una perspectiva contable a un contrato de arrendamiento.

En relación con el tratamiento contable de las inversiones inmobiliarias, la norma de registro y valoración (NRV) 4ª “Inversiones inmobiliarias” del PGC dispone que a estos activos se les aplicarán los criterios establecidos para el inmovilizado material.

Considerando estos antecedentes, y una vez calificado el arrendamiento sobre el inmueble como operativo, la NRV 3ª “Normas particulares sobre inmovilizado material” del PGC, señala:

“a) Solares sin edificar. Se incluirán en su precio de adquisición los gastos de acondicionamiento, como cierres, movimiento de tierras, obras de saneamiento y drenaje, los de derribo de construcciones cuando sea necesario para poder efectuar obras de nueva planta, los gastos de inspección y levantamiento de planos cuando se efectúen con carácter previo a su adquisición, así como, en su caso, la estimación inicial del valor actual de las obligaciones presentes derivadas de los costes de rehabilitación del solar.

Normalmente los terrenos tienen una vida ilimitada y, por tanto, no se amortizan (...)”

Este criterio no ha variado en relación con el PGC del año 1990, en cuyo desarrollo el ICAC publicó en su Boletín (BOICAC) nº 16 la consulta 2 sobre el tratamiento de los gastos de urbanización de un polígono industrial realizados por una empresa instalada con anterioridad a la urbanización del polígono.

En este mismo sentido, la Norma segunda, apartado 3, letra c) de la Resolución de 1 de marzo de 2013, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas (RICAC), por la que se dictan normas de registro y valoración del inmovilizado material y de las inversiones inmobiliarias, expresa:

“c) En particular, los gastos de urbanización de un terreno se contabilizarán como mayor valor del mismo si los costes en los que incurre la empresa cumplen alguno de los requisitos recogidos en la letra a), incluso cuando la empresa se hubiera instalado con anterioridad al momento en que se inicien las actuaciones.

Por lo tanto, con carácter general, los gastos de urbanización de un terreno se contabilizarán como mayor valor del activo teniendo como límite máximo el importe recuperable del terreno.

Además, de conformidad con la NRV 3ª del PGC se informa que los terrenos tienen una vida indefinida y por lo tanto no se amortizan, tal y como se aclara en la Norma segunda, apartado 3.8.5, de la RICAC:

“(...) los terrenos (...) no se amortizan, dejando al margen algunas excepciones como minas, canteras y vertederos, o algunos componentes depreciables como los cierres. Si el coste de un terreno incluye los costes de desmantelamiento, traslado y rehabilitación, esa porción del coste del terreno se amortizará a lo largo del periodo en el que se obtengan beneficios por haber incurrido en esos costes.”

A mayor abundamiento cabe señalar que el criterio de este Instituto sobre la forma de contabilizar la constitución de un derecho de superficie por parte de la sociedad propietaria de un terreno, que como remuneración recibe un canon periódico y la propiedad de un inmueble a la fecha de finalización del citado derecho está publicado en la consulta 6 del BOICAC nº 40, que también se considera vigente en aplicación del nuevo PGC con las necesarias adaptaciones terminológicas y de presentación, en los siguientes términos.

a) El canon variable originará el reconocimiento de un ingreso anual de conformidad con el principio de devengo.

b) Adicionalmente, en la medida que el inmueble construido en el terreno por cuenta de la sociedad superficiaria constituye una contraprestación más de la operación, la empresa deberá reflejar contablemente el futuro derecho de propiedad sobre el inmueble como un activo (derecho de crédito a recibir el inmueble) y el correspondiente ingreso de forma sistemática durante el plazo del contrato, de acuerdo con un criterio financiero, sin perjuicio de la posible aplicación del principio de importancia relativa.

A tal efecto, salvo mejor evidencia de lo contrario, el importe que debería lucir en el activo de la empresa propietaria del terreno al finalizar el derecho de superficie podría asimilarse al valor neto contable de la construcción en la empresa superficiaria, en dicha fecha, en el supuesto de que la amortización se calculase en función de la vida económica del activo. En su caso, al cierre de cada ejercicio se deberán efectuar las correcciones valorativas necesarias.

Por último, considerando su naturaleza, el citado activo se presentará en el epígrafe “Deudores comerciales no corrientes”.

BOICAC N° 96/2013 Consulta 2

Sobre el tratamiento contable de la condonación de un crédito concedido por una sociedad dependiente, al cien por cien, a la sociedad dominante, y su calificación en la sociedad dominante como ingreso o recuperación de la inversión.

Respuesta

El registro contable de las operaciones debe realizarse atendiendo al fondo económico y jurídico que subyace en las mismas, con independencia de la forma empleada para instrumentarlas, una vez analizados en su conjunto todos los antecedentes y circunstancias de aquellas, cuya valoración es responsabilidad de los administradores y, en su caso, de los auditores de la sociedad. En este sentido, el artículo 34.2 del Código de Comercio establece que en la contabilización de las operaciones se atenderá a su realidad económica y no sólo a su forma jurídica.

En particular, en las operaciones entre empresas del grupo, la ausencia de intereses contrapuestos requiere extremar la cautela en dicho análisis para evitar que una sucesión de negocios jurídicos y su correspondiente registro contable pudiera ser el medio empleado para contravenir normas imperativas reguladoras de las sociedades de capital.

Una vez hecha esta precisión, en relación con la cuestión planteada cabe señalar que este Instituto ya se pronunció en la consulta 4 publicada en su Boletín (BOICAC) n° 79, de septiembre de 2009, sobre el tratamiento contable de la condonación de un crédito por una sociedad dependiente a la sociedad dominante, estableciendo que la sociedad dominante cancelará la deuda con abono a una cuenta representativa del fondo económico de la operación, que podrá ser la distribución de un resultado o la recuperación de la inversión en función de cuál haya sido la evolución de los fondos propios de la sociedad dependiente desde la fecha de adquisición. Por su parte la sociedad dependiente dará de baja el derecho de crédito con cargo a una cuenta de reservas.

La presente consulta se centra en esta última cuestión: la determinación de si, para el caso concreto de la sociedad dominante, nos encontramos ante una distribución de resultados o ante una recuperación de la inversión.

Según se desprende del texto de la consulta, la entidad dependiente se creó mediante la aportación de una rama de actividad de la matriz, consistente en un conjunto de edificios en alquiler, contra una partida representativa de capital y otra de prima de emisión o asunción; realizándose dicha aportación a valor contable.

Por otro lado la filial, acogida al régimen especial de arrendamiento de viviendas del impuesto sobre sociedades, ha venido repartiendo beneficios mediante dividendos, a la vez que ha constituido una reserva voluntaria: "Reserva voluntaria procedente de beneficios bonificados".

Para determinar en este caso concreto si la condonación del crédito tiene como realidad económica de fondo la distribución de resultados o la recuperación de la inversión, es preciso determinar si en el momento de la condonación del crédito existían reservas procedentes de beneficios no distribuidos por importe superior al valor del crédito. En la medida que dichas reservas existan nos encontraremos con una distribución de resultados, con independencia de que la filial cuente con una prima de asunción con la que dar de baja el crédito concedido.

A esta misma conclusión se podría llegar, razonando a *sensu contrario*, por directa aplicación de la norma de registro y valoración 9ª "Instrumentos financieros" del Plan General de Contabilidad, aprobado por el Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre, en cuyo apartado 2.8 se indica:

“(…), si los dividendos distribuidos proceden inequívocamente de resultados generados con anterioridad a la fecha de adquisición porque se hayan distribuido importes superiores a los beneficios generados por la participada desde la adquisición, no se reconocerán como ingresos, y minorarán el valor contable de la inversión.”

En definitiva y como conclusión, desde una perspectiva estrictamente contable, y sobre la base de la prevalencia del fondo, jurídico y económico, de las operaciones regulada en el artículo 34.2 del Código de Comercio, la opinión de este Instituto es que cualquier operación de reparto de reservas se calificará como de “distribución de beneficios” y, en consecuencia, originará un resultado en el socio, siempre y cuando, desde la fecha de adquisición, la participada haya generado beneficios por un importe superior a los fondos propios que se distribuyen, al margen de cuál sea el origen de las reservas que la sociedad dependiente emplea para tal fin.

BOICAC N° 96/2013 Consulta 3

Sobre el tratamiento contable de un contrato de intercambio de gas entre comercializadoras del sector.

Respuesta

La consulta plantea el tratamiento contable, en una entidad comercializadora de gas, de las transacciones realizadas al amparo de un contrato de “intercambio de gas” firmado con otras empresas comercializadoras del sector. Dicho contrato tiene por objeto garantizar las existencias mínimas de seguridad establecidas por la normativa reguladora del sector y por lo tanto el suministro.

A través del citado acuerdo, que según indica el consultante se instrumenta mediante “*un contrato de compraventa tipo*”, la entidad situada por debajo del mínimo permitido acude al “depósito común” para obtener las existencias necesarias de alguna de las comercializadoras que en ese momento tenga superávit. Con posterioridad, la entidad que acudió al depósito común cancelará su compromiso de devolución de gas cuando adquiera las correspondientes existencias de sus proveedores habituales.

La cuestión a dilucidar es si la consultante debe reconocer las existencias adquiridas bajo el citado acuerdo y la posterior venta cuando se produce la devolución, o si por el contrario los hechos descritos no deberían originar un incremento en el importe neto de la cifra de negocios de la entidad.

El fondo económico y jurídico de las operaciones, o prevalencia del fondo sobre la forma siempre debe guiar cualquier interpretación de las norma de registro y valoración del Plan General de Contabilidad (PGC), aprobado por el Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre, de manera que la contabilización de las operaciones responda y muestre la sustancia económica y no sólo la forma jurídica utilizada para instrumentarlas.

A la vista de la descripción que realiza el consultante, el contrato de intercambio de gas parece constituir un instrumento que permite cumplir a la entidad con la obligación de mantener, en todo momento, un volumen de existencias mínimas o inventario de seguridad, y al mismo tiempo poder atender los compromisos de entrega a sus clientes, asumiendo la obligación de reponer el volumen de existencias recibido.

Pues bien, desde un punto de vista económico, este acuerdo en el que una parte recibe un activo no monetario asumiendo la obligación de entregar, en el futuro, otro activo de la misma naturaleza y función no encierra un verdadero intercambio económico entre una empresa y sus clientes, sino un simple mecanismo de colaboración entre las empresas comercializadoras para optimizar la gestión de sus inventarios.

En este sentido, para otorgar un adecuado tratamiento contable a la operación cabría traer a colación por analogía la norma de registro y valoración 14ª “Ingresos por ventas y prestación de servicios” del PGC, en cuya virtud “*no se reconocerá ningún ingreso por la permuta de bienes o servicios, por operaciones de tráfico, de similar naturaleza y valor*”, de lo que cabe concluir que la devolución de gas no debería reconocerse como un ingreso ni por lo tanto lucir como importe neto de la cifra de negocios de la consultante, sin perjuicio de la obligación de reconocer la correspondiente variación de existencias, y el compromiso de devolución formando parte de los acreedores comerciales, que se dará de baja aplicando este mismo criterio cuando se proceda a la devolución del gas con abono a una cuenta de variación de existencias.

Hasta ese momento, el compromiso que asume la empresa se valorará por su valor razonable contabilizando las variaciones de valor en la cuenta de pérdidas y ganancias de acuerdo con su naturaleza.

BOICAC N° 96/2013 Consulta 4

Sobre el tratamiento contable de los contratos de “servicios energéticos”.

Respuesta

Las Empresas de Servicios Energéticos (ESE) se definen en el artículo 19 del Real Decreto-ley 6/2010, de 9 de abril, de medidas para el impulso de la recuperación económica y el empleo, según el cual:

“1. Se entiende por empresa de servicios energéticos a los efectos de este real decreto-ley aquella persona física o jurídica que pueda proporcionar servicios energéticos, en la forma definida en el párrafo siguiente, en las instalaciones o locales de un usuario y afronte cierto grado de riesgo económico al hacerlo. Todo ello, siempre que el pago de los servicios prestados se base, ya sea en parte o totalmente, en la obtención de ahorros de energía por introducción de mejoras de la eficiencia energética y en el cumplimiento de los demás requisitos de rendimiento convenidos.

2. El servicio energético prestado por la empresa de servicios energéticos consistirá en un conjunto de prestaciones incluyendo la realización de inversiones inmateriales, de obras o de suministros necesarios para optimizar la calidad y la reducción de los costes energéticos. Esta actuación podrá comprender además de la construcción, instalación o transformación de obras, equipos y sistemas, su mantenimiento, actualización o renovación, su explotación o su gestión derivados de la incorporación de tecnologías eficientes. El servicio energético así definido deberá prestarse basándose en un contrato que deberá llevar asociado un ahorro de energía verificable, medible o estimable (...)”

A la vista de esta descripción se pregunta sobre el adecuado tratamiento contable de la operación en la ESE y sus clientes y, en particular, si cabe concluir que:

- i) Los “servicios energéticos” constituyen en sentido estricto un acuerdo de prestación de servicios, o
- ii) De conformidad con el fondo económico de estas operaciones, los citados contratos contienen, además de una prestación de servicios, varios acuerdos de arrendamiento de elementos del inmovilizado, en los que la ESE actúa como arrendador y el cliente como arrendatario, cuya adecuada calificación (financieros u operativos), debería analizarse a la luz de los términos regulados en la norma de registro y valoración (NRV) 8ª “Arrendamientos y otras operaciones de naturaleza similar” del Plan General de Contabilidad (PGC), aprobado por el Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre.

El fondo económico y jurídico de las operaciones, o prevalencia del fondo sobre la forma siempre debe guiar la interpretación de las normas de registro y valoración del PGC, de manera que la contabilización de las operaciones responda y muestre la sustancia económica y no sólo la forma jurídica utilizada para instrumentarlas. A tal efecto, es necesario un análisis de todos los antecedentes y circunstancias de cada caso concreto, sin que en la presente contestación se pueda dar respuesta al régimen contable que corresponde aplicar a “todos” los contratos de “servicios energéticos”.

Sin perjuicio de lo anterior, sí que es posible formular una serie de observaciones, desde una perspectiva general, sobre el adecuado tratamiento contable de estos contratos.

Cuando en un mismo acuerdo se recogen un conjunto de prestaciones, como sucede en el caso que nos ocupa, como paso previo, es necesario analizar las obligaciones que asume la ESE con sus clientes. Por ejemplo, cabría considerar que existen dos o más “objetos contractuales” (obligaciones de cumplimiento), los activos cedidos y un servicio de explotación en sentido estricto, en cuyo caso habría que asignar el importe de la contraprestación recibida en proporción al valor razonable relativo de los elementos entregados, o servicios prestados, y reconocer los correspondientes ingresos de acuerdo con las normas de registro y valoración aplicables al arrendamiento de activos y a la prestación de servicios, respectivamente.

En este sentido se pronuncia la NRV 14ª “Ingresos por ventas y prestación de servicio” del PGC, cuando expresa que: *“(...) Con el fin de contabilizar los ingresos atendiendo al fondo económico de las operaciones, puede ocurrir que los componentes identificables de una misma transacción deban reconocerse aplicando criterios diversos, como una venta de bienes y los servicios anexos; a la inversa, transacciones diferentes pero ligadas entre sí se tratarán contablemente de forma conjunta”*.

En este contexto, y en respuesta a la duda planteada, la cuestión debería reconducirse a determinar si dichos contratos contienen, o no, uno o varios acuerdos de arrendamiento implícito para posteriormente, en caso de que la respuesta fuese afirmativa, proceder a calificarlos en sintonía con la NRV 8ª.

La NRV 8ª del PGC define las operaciones de arrendamiento como sigue:

“Se entiende por arrendamiento, a efectos de esta norma, cualquier acuerdo, con independencia de su instrumentación jurídica, por el que el arrendador cede al arrendatario, a cambio de percibir una suma única de dinero o una serie de pagos o cuotas, el derecho a utilizar un activo durante un periodo de tiempo determinado, con independencia de que el arrendador quede obligado a prestar servicios en relación con la explotación o mantenimiento de dicho activo (...)

1. Arrendamiento financiero

Cuando de las condiciones económicas de un acuerdo de arrendamiento, se deduzca que se transfieren sustancialmente todos los riesgos y beneficios inherentes a la propiedad del activo objeto del contrato, dicho acuerdo deberá calificarse como arrendamiento financiero, (...)

2. Arrendamiento operativo

Se trata de un acuerdo mediante el cual el arrendador conviene con el arrendatario el derecho a usar un activo durante un periodo de tiempo determinado, (...)

Conforme a lo anterior, el PGC establece dos elementos esenciales a la hora de identificar un arrendamiento.

En primer lugar, el contrato de arrendamiento tiene que tener por objeto “*un activo*” determinado o identificable, por lo que no podrá hablarse de contrato de arrendamiento de cualquier activo, sino de un activo explícitamente identificado en el contrato. En consecuencia, desde una perspectiva contable, no existe acuerdo de arrendamiento si el cumplimiento del mismo es independiente del uso de ese activo.

Por ejemplo, si el proveedor estuviese obligado a entregar una cantidad determinada de bienes o servicios, y tiene el derecho y la posibilidad de suministrar estos bienes o servicios utilizando otros activos no especificados en el acuerdo, entonces el cumplimiento del contrato sería independiente del activo especificado y por lo tanto no contendría un arrendamiento.

Sin embargo, un activo habrá sido especificado implícitamente si, por ejemplo, el proveedor tiene o arrienda un único activo, con el cual cumple la obligación y, para este proveedor, no resulta factible o posible, desde un punto de vista económico, cumplir su obligación utilizando activos alternativos. Del mismo modo, una obligación de garantía o renovación que requiera la sustitución por un activo igual o similar, cuando el activo específico no funcione adecuadamente, o a partir de una determinada fecha, no impide el tratamiento del acuerdo como un arrendamiento.

En segundo lugar, se establece que para que haya un arrendamiento el acuerdo implica la “*cesión del derecho de uso del activo durante un periodo de tiempo determinado*”, lo que solo sucede si efectivamente se transfiere al cliente el derecho a controlar el uso del activo porque se cumpla alguna de las siguientes condiciones:

1. El cliente tiene la capacidad o el derecho de explotar el activo, o dirigir a otros para que lo exploten en la forma que determine, con el fin de obtener o controlar un importe, que no sea insignificante, de la producción u otros servicios provenientes del activo.
2. El cliente tiene la capacidad o el derecho de controlar el acceso físico al activo, mientras, simultáneamente obtiene o controla una cantidad, que no sea insignificante, de la producción u otros servicios provenientes del activo.
3. Los hechos y circunstancias indican que es remota la posibilidad de que un tercero obtengan más que un importe insignificante de la producción u otros servicios que el activo genere durante el periodo del acuerdo, y que el precio que el cliente pagará por la producción no está fijado contractualmente por unidad de producto ni es equivalente al precio de mercado corriente, por unidad de producto, en la fecha de entrega de dicho producto.

A la vista de estos antecedentes, en función de las estipulaciones acordadas en cada supuesto, los contratos de “servicios energéticos” se contabilizarán como contratos de servicios en sentido estricto, o por el contrario, además de un contrato de servicios podrán incluir uno o varios acuerdos de arrendamiento implícitos que será preciso calificar para otorgarles el adecuado tratamiento contable.

BOICAC N° 96/2013 Consulta 5

Sobre el tratamiento contable del “Régimen especial del criterio de caja” en el Impuesto sobre el Valor Añadido.

Respuesta

Ley 14/2013, de 27 de septiembre, de apoyo a los emprendedores y su internacionalización, en su artículo 23 introduce un nuevo Capítulo X en el Título IX de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido, desarrollando con ello un nuevo régimen especial del criterio de caja que entrará en vigor el 1 de enero de 2014. En particular, a los efectos de analizar el adecuado tratamiento contable de la modificación, las principales características de este régimen son las siguientes:

“(…) Artículo 163 terdecies Contenido del régimen especial del criterio de caja.

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

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

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

Tres. Los sujetos pasivos a los que sea de aplicación este régimen especial podrán practicar sus deducciones en los términos establecidos en el Título VIII de esta Ley, con las siguientes particularidades:

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

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

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

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

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

Cuatro. Reglamentariamente se determinarán las obligaciones formales que deban cumplir los sujetos pasivos que apliquen este régimen especial”.

En base a lo anterior, y teniendo en cuenta que al amparo de este nuevo régimen especial, de aplicación voluntaria para determinados sujetos pasivos, se difiere el devengo del impuesto, haciéndolo coincidir con la fecha de cobro de la factura o el 31 de diciembre del año inmediato posterior a aquel en que se haya realizado la operación, lo que antes suceda, la consulta versa sobre las implicaciones contables de esta nueva modalidad de tributación.

De la lectura conjunta de las normas de registro y valoración 12ª “Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA), Impuesto General Indirecto Canario (IGIC) y otros Impuestos indirectos” y 14ª “Ingresos por ventas y prestación de servicio” del Plan General de Contabilidad (PGC), aprobado por el Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre, así como de las definiciones y relaciones contables recogidas en su quinta parte, se pueden extraer las siguientes conclusiones sobre la contabilización del IVA:

a) Los impuestos que gravan las operaciones de venta de bienes y prestación de servicios que la empresa debe repercutir a terceros como el impuesto sobre el valor añadido y los impuestos especiales, así como las cantidades recibidas por cuenta de terceros, no formarán parte de los ingresos.

b) Para contabilizar el IVA devengado se propone la cuenta 477 “IVA repercutido”. A estos efectos, el IVA se entenderá devengado de acuerdo con lo que disponga la ley del IVA.

c) El IVA soportado no deducible formará parte del precio de adquisición de los activos corrientes y no corrientes, así como de los servicios, que sean objeto de las operaciones gravadas por el impuesto. En el caso de autoconsumo interno, esto es, producción propia con destino al inmovilizado de la empresa, el IVA no deducible se adicionará al coste de los respectivos activos no corrientes.

d) No alterarán las valoraciones iniciales las rectificaciones en el importe del IVA soportado no deducible, consecuencia de la regularización derivada de la prorrata definitiva, incluida la regularización por bienes de inversión.

e) Para contabilizar el IVA devengado deducible se propone la cuenta 472 “IVA soportado”. A estos efectos, el IVA devengado se calificará como no deducible de acuerdo con lo que disponga la ley del IVA.

Pues bien, de conformidad con estos antecedentes, la corriente real de los bienes o servicios, esto es, el devengo contable de la operación, sigue configurándose como presupuesto del devengo jurídico del IVA en la medida que el devengo del impuesto y, por lo tanto, la fecha a partir de la cual se desencadenan las obligaciones fiscales reguladas en la ley, se produce en la fecha de cobro o cuando transcurra un determinado plazo desde la operación (31 de diciembre del ejercicio inmediato posterior), lo que antes suceda.

Del mismo modo, la repercusión del impuesto deberá efectuarse al tiempo de expedir y entregar la factura correspondiente, a cuyo efecto, también resultará relevante la corriente real de los bienes y servicios, sin perjuicio de que dicha repercusión, a los efectos regulados en la ley, se entienda producida en el momento del devengo del impuesto.

Adicionalmente, no cabe duda que la empresa que recibe el bien o el servicio incurre en la fecha de devengo contable de la operación en una obligación de pago, y que la entidad que lo entrega o presta, de forma recíproca, recibe el oportuno derecho de cobro. Por lo tanto, en ambos casos, deudor y acreedor seguirán contabilizando los hechos descritos en los mismos términos que lo venían haciendo, sin que la entrada en vigor del nuevo régimen suponga un cambio en su tratamiento contable.

No obstante, en aras de que la contabilidad pueda reflejar la realidad jurídica del nuevo régimen fiscal, hasta que no se produzca el devengo del IVA, las empresas podrán emplear el adecuado desglose en las cuentas propuestas en el PGC para contabilizar los créditos y débitos frente a la Hacienda Pública por tal concepto, diferenciando el IVA “facturado” del IVA “facturado y devengado”.

En todo caso, se recuerda que según el artículo 2 del Real Decreto 1514/2007, por el que se aprueba el PGC, *“no tendrán carácter vinculante los movimientos contables incluidos en la quinta parte del PGC y los aspectos relativos a numeración y denominación de cuentas incluidos en la cuarta parte, excepto en aquellos aspectos que contengan criterios de registro o valoración.”*

BOICAC N° 96/2013 Consulta 6

Sobre la contabilización de las devoluciones de ventas.

Respuesta

El consultante pregunta acerca del tratamiento contable de las devoluciones de ventas y, en concreto, sobre la posibilidad de efectuar asientos con un importe negativo.

El Plan General de Contabilidad (PGC) aprobado por el Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre, se estructura en cinco partes, de las cuales son de aplicación obligatoria la primera, segunda y tercera.

La cuarta y quinta parte del PGC, cuadro de cuentas y definiciones y relaciones contables, respectivamente, son de aplicación facultativa excepto en aquellos aspectos que contengan criterios de registro o valoración. Sin perjuicio de que sea aconsejable que, en el caso de hacer uso de esa facultad, se utilicen denominaciones similares con el fin de facilitar la elaboración de las cuentas anuales.

En la quinta parte se incluyen los principales motivos de cargo y abono de las cuentas propuestas, sin que en ninguna de ellas se contemple la posibilidad de efectuar un asiento por un importe negativo. Cuestión distinta es que en el modelo de cuenta de pérdidas y ganancias figure la partida 1.a) Ventas, en la cual se integra el subgrupo 70, dentro del cual forma parte la cuenta 708. Devoluciones de ventas y operaciones similares, con signo negativo. Esta situación viene determinada precisamente al amparo de la relación contable descrita para esta cuenta, que surge cargándose cuando se produce la devolución de una venta, con abono a una cuenta de clientes.

Por tanto, el reflejo contable de las devoluciones de ventas se realizará cargando la cuenta 708. "Devolución de ventas y operaciones similares" con abono a la cuenta del subgrupo 43 que corresponda o a la correspondiente cuenta del subgrupo 57.

Si el consultante aplicase el Plan General de Contabilidad de Pequeñas y Medianas Empresas, aprobado por el Real Decreto 1515/2007, de 16 de noviembre, la conclusión recogida en la presente respuesta no varía.

BOICAC N° 96/2013 Consulta 7

Sobre la obligatoriedad de presentar informe de gestión por parte de una sociedad que formula balance y estado de cambios en el patrimonio neto abreviados, de acuerdo con el artículo 257 de la Ley de Sociedades de Capital (LSC).

Respuesta

La obligación de formular las cuentas anuales, el informe de gestión y la propuesta de aplicación del resultado, se recoge en el artículo 253 del texto refundido de la Ley de Sociedades de Capital (LSC), aprobado por Real Decreto Legislativo 1/2010, de 2 de julio, si bien, en su artículo 262.3 se indica literalmente lo siguiente:

“3. Las sociedades que formulen balance y estado de cambios en el patrimonio neto abreviados no estarán obligadas a elaborar el informe de gestión. En ese caso, si la sociedad hubiera adquirido acciones propias o de su sociedad dominante, deberá incluir en la memoria, como mínimo, las menciones exigidas por la letra d) del artículo 148.”

En cuanto a la obligación de auditoría, el artículo 263 de la LSC (de acuerdo con la redacción introducida por el apartado dos del artículo 49 de la Ley 14/2013, de 27 de septiembre, de apoyo a los emprendedores y su internacionalización), establece:

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

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

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

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

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

Finalmente, en cuanto a la solicitud de auditoría por los socios minoritarios, el artículo 265.2 de la LSC, indica:

“2. En las sociedades que no estén obligadas a someter las cuentas anuales a verificación por un auditor, los socios que representen, al menos, el cinco por ciento del capital social podrán solicitar del registrador mercantil del domicilio social que, con cargo a la sociedad, nombre un auditor de cuentas para que efectúe la revisión de las cuentas anuales de un determinado ejercicio siempre que no hubieran transcurrido tres meses a contar desde la fecha de cierre de dicho ejercicio.”

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

BOICAC N° 96/2013 Consulta 8

Sobre el tratamiento contable del importe/indemnización recibido por la constitución de una servidumbre de paso sobre un terreno.

Respuesta

El Código Civil diferencia entre servidumbre de paso y servidumbre de andamiaje, en los siguientes términos:

“Art. 564. (...) Si esta servidumbre se constituye de manera que pueda ser continuo su uso para todas las necesidades del predio dominante estableciendo una vía permanente, la indemnización consistirá en el valor del terreno que se ocupe y en el importe de los perjuicios que se causen en el predio sirviente.

Art. 569. Si fuere indispensable para construir o reparar algún edificio pasar materiales por predio ajeno, o colocar en él andamios u otros objetos para la obra, el dueño de este predio está obligado a consentirlo, recibiendo la indemnización correspondiente al perjuicio que se le irrogue.”

Teniendo en cuenta lo anterior, si el importe recibido corresponde a la ocupación temporal, se reflejará contablemente como un ingreso por naturaleza que se devengará durante el período de tiempo que dure la ocupación, de manera equivalente al registro que realizaría el arrendador de un terreno en un contrato de arrendamiento calificado como “operativo”.

Por el contrario, si dicho importe corresponde a la constitución de una servidumbre de paso y se estima que ésta ha sido a perpetuidad, habrá que tener en cuenta lo establecido en el artículo 564 anterior, en el sentido de que la indemnización consistirá en el valor del terreno que se ocupe más los perjuicios que por ello se pudiera ocasionar, de tal forma que por la parte que corresponda a la indemnización por perjuicios que se reciba, se tendrá en cuenta lo establecido en el párrafo anterior, y por la parte que corresponda al valor del terreno, se podría asimilar a una enajenación del mismo, en cuyo caso habría que dar de baja el valor del terreno en términos de proporción de la parte enajenada. La diferencia existente entre el valor contable que se da de baja y el importe recibido en contraprestación se contabilizará en la cuenta de pérdidas y ganancias.

En particular, la parte proporcional que se enajena se podría obtener considerando la relación existente entre el valor del suelo antes y después de realizarse la operación, en términos de valor razonable actual, aplicando al valor en libros del inmueble esa proporción, determinando así el valor contable objeto de transmisión a través de la constitución de la servidumbre de paso indicada.

BOICAC N° 96/2013 Consulta 9

Sobre el tratamiento contable de un procedimiento de despido colectivo en una Entidad de Derecho Público que aplica el Plan General de Contabilidad.

Respuesta

Los hechos relativos al procedimiento, así como las fechas en que se producen, según se indica en la consulta, son los siguientes:

1. Con fecha 28 de noviembre de 2012, una entidad de derecho público inicia un procedimiento de despido colectivo mediante comunicación dirigida a los representantes de los trabajadores, a la autoridad laboral competente, y al resto de órganos de la Administración Pública.
2. Se llega a un preacuerdo con los representantes de los trabajadores el 28 de diciembre de 2012.
3. Con fecha 4 de enero de 2013, se comunica a la empresa el resultado del referéndum del acuerdo definitivo celebrado por los trabajadores.
4. El informe vinculante de la autoridad competente se realiza el 15 de febrero de 2013.
5. El día 20 de este mismo mes se formaliza el acuerdo.
6. La comunicación a la autoridad laboral competente se produce el 1 de marzo de 2013.
7. Finalmente, los primeros pagos por indemnizaciones se producen en los meses de marzo y abril de 2013.

A la vista de todos estos antecedentes, el consultante pregunta cuándo debe reconocerse la provisión por indemnizaciones a los trabajadores que van a salir de la entidad como consecuencia del procedimiento de despido colectivo.

La normativa aplicable al procedimiento descrito en los antecedentes es el Reglamento de los procedimientos de despido colectivo y de suspensión de contratos y reducción de jornada, aprobado por Real Decreto 1483/2012, de 29 de octubre, y en concreto el título III del mismo: Normas específicas de los procedimientos de despido colectivo del personal laboral al servicio de los entes, organismos y entidades que forman parte del sector público. En particular, en sus artículos 37 a 47 se regula la iniciación y finalización del procedimiento, que indica:

“Artículo 37. Comunicación de inicio.

El procedimiento de despido colectivo se iniciará por escrito mediante la comunicación de la apertura del período de consultas dirigida por el Departamento, Consejería, Entidad Local, organismo o entidad de que se trate, a los representantes de los trabajadores en el correspondiente ámbito, así como a la autoridad laboral y al órgano competente en materia de función pública en los términos recogidos en los artículos 42 y 43 respectivamente (...)”

Por su parte, el artículo 47 establece:

“Artículo 47. Comunicación de la decisión de despido colectivo en el ámbito de la Administración General del Estado y de la Administración de las Comunidades Autónomas.

1. A la finalización del período de consultas, el Departamento, Consejería, organismo o entidad de que se trate comunicará al órgano competente de su respectiva Administración, el resultado del mismo, acompañando, en su caso, el acuerdo que proponga suscribir o la decisión que proponga adoptar como resultado de dichas consultas, para que éste emita informe al respecto.

Este informe será vinculante en el caso de la Administración del Estado y en el de otras Administraciones Públicas en las que la normativa aplicable contemple, en el ámbito de sus respectivas competencias, la obligación de emitir un informe previo y favorable a la adopción de acuerdos, convenios, pactos o instrumentos similares de los que puedan derivarse costes u obligaciones en materia de personal a su servicio. Serán nulas de pleno derecho, las decisiones o acuerdos que se alcancen sin la concurrencia de dicho requisito (...)

En virtud de lo anterior parece desprenderse que la entidad se encuentra “jurídicamente” obligada a pagar las indemnizaciones que resulten del procedimiento de despido colectivo una vez que el informe vinculante a que se refiere el artículo 47 se ha emitido, esto es, el 15 de febrero de 2013, suponiendo que es en ese momento cuando surge la obligación legal o contractual.

Ahora bien, el Plan General de Contabilidad (PGC) aprobado por Real Decreto 1514/2007 de 16 de noviembre, en su primera parte "Marco conceptual de la Contabilidad" (MCC) enuncia el principio de prudencia, que en lo referente a la contabilización de los riesgos de empresa, señala que:

“(...) se deberán tener en cuenta todos los riesgos con origen en el ejercicio o en otro anterior, tan pronto sean conocidos, incluso si sólo se conocieran entre la fecha de cierre de las cuentas anuales y la fecha en que éstas se formulen. En tales casos se dará cumplida información en la memoria, sin perjuicio de su reflejo, cuando se haya generado un pasivo y un gasto, en otros documentos integrantes de las cuentas anuales. (...)”

Al amparo de este principio, y de los criterios de reconocimiento de los elementos en las cuentas anuales, los gastos deben registrarse en la cuenta de pérdidas y ganancias en el momento que se incurren reconociendo como contrapartida la disminución de un activo o el correspondiente pasivo.

En particular, la norma de registro y valoración (NRV) 15ª “Provisiones y contingencias”, contenida en la segunda parte del PGC, dispone:

“La empresa reconocerá como provisiones los pasivos que, cumpliendo la definición y los criterios de registro o reconocimiento contable contenidos en el MCC, resulten indeterminados respecto a su importe o a la fecha en la 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 el caso de la presente consulta, con el inicio del procedimiento de despido colectivo y el acuerdo alcanzado con los representantes de los trabajadores, puede considerarse que nace una obligación implícita o tácita, ya que el origen de la misma se encuentra en el hecho de la expectativa válida generada por la empresa al haber dado publicidad al plan de reestructuración, hechos que se producen en el ejercicio 2012, aunque la finalización del presente procedimiento no se produzca hasta el ejercicio 2013.

En definitiva, el registro de una provisión por causa de un expediente de regulación de empleo se debe producir tan pronto se cumplan los requisitos apuntados, siempre y cuando, a su vez, se considere probable que los acuerdos alcanzados entre la empresa y los trabajadores cumplen con los requisitos que la autoridad laboral competente exige para emitir el correspondiente informe favorable, que será el que otorgue eficacia jurídica al compromiso implícitamente asumido.

En cuanto a su valoración, y de acuerdo con lo establecido en el apartado 2 de la NRV 15ª, se realizará, de acuerdo con la información disponible en cada momento, en la fecha de cierre del ejercicio, por el valor actual de la mejor estimación posible del importe necesario para cancelar o transferir a un tercero la obligación, registrándose los ajustes que surjan por la actualización del pasivo como un gasto financiero conforme se vayan devengando, excepto si se trata de provisiones con vencimiento igual o inferior a un año y el efecto financiero no sea significativo, en cuyo caso no será necesario realizar ningún tipo de descuento.

Por su parte, la norma de registro y valoración 23ª. “Hechos posteriores al cierre del ejercicio”, establece lo siguiente:

“Los hechos posteriores que pongan de manifiesto condiciones que ya existían al cierre del ejercicio, deberán tenerse en cuenta para la formulación de las cuentas anuales. Estos hechos posteriores motivarán en las cuentas anuales, en función de su naturaleza, un ajuste, información en la memoria o ambos.

Los hechos posteriores al cierre del ejercicio que pongan de manifiesto condiciones que no existían al cierre del mismo, no supondrán un ajuste en las cuentas anuales.

No obstante, cuando los hechos sean de tal importancia que si no se facilitara información al respecto podría distorsionarse la capacidad de evaluación de los usuarios de las cuentas anuales, se deberá incluir en la memoria información respecto a la naturaleza del hecho posterior conjuntamente con una estimación de su efecto o, en su caso, una manifestación acerca de la imposibilidad de realizar dicha estimación.”

De acuerdo con lo anterior, una vez aprobado el expediente de regulación de empleo por la autoridad administrativa competente, la empresa informará de esta circunstancia en la memoria pero, en todo caso, a la vista de la información facilitada en la consulta el pasivo debería lucir en el balance al cierre del ejercicio 2012.

BOICAC N° 96/2013 Consulta 10

Sobre el reflejo contable del importe recibido de la sociedad dominante para el pago de las indemnizaciones al personal en la sociedad dependiente.

Respuesta

Una sociedad dominante acuerda con sus trabajadores el traslado a una sociedad del grupo, reconociéndoles la antigüedad que tenían en la matriz. En caso de despido del trabajador, es la filial la que abona la indemnización, pero posteriormente recibe de la dominante el importe que corresponde a los años de pertenencia del trabajador a la matriz. La consulta versa sobre el tratamiento contable, en la sociedad dependiente, del importe recibido de la dominante.

El registro contable de las operaciones debe realizarse atendiendo al fondo económico y jurídico que subyace en las mismas, con independencia de la forma empleada para instrumentarlas, una vez analizados en su conjunto todos los antecedentes y circunstancias de aquellas, cuya valoración es responsabilidad de los administradores y, en su caso, de los auditores de la sociedad. En este sentido, el artículo 34.2 del Código de Comercio establece que en la contabilización de las operaciones se atenderá a su realidad económica y no sólo a su forma jurídica.

En relación con el caso objeto de consulta cabe indicar que la norma de registro y valoración 15^a, apartado 2, incluida en la segunda parte del Plan General de Contabilidad, aprobado por Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre, señala:

“La compensación a recibir de un tercero en el momento de liquidar la obligación, no supondrá una minoración en el 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”.

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

BOICAC N° 96/2013 Consulta 11

Sobre la contabilización de un contrato de arrendamiento operativo de un local de negocio con “rentas escalonadas”.

Respuesta

Una empresa ha firmado un contrato de arrendamiento de local de negocio por el que paga una renta creciente (rentas escalonadas), manifestándose en la consulta que dicho arrendamiento es de tipo “operativo” de acuerdo con la norma de registro y valoración (NRV) 8ª “Arrendamientos y otras operaciones de naturaleza similar” de la segunda parte del Plan General de Contabilidad (PGC), aprobado por el Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre.

La entidad cierra su ejercicio contable el 31 de enero de cada año. En los ejercicios cerrados el 31 de enero de 2012, 2011, 2010 y 2009 se imputó como gasto en la cuenta de pérdidas y ganancias las cuotas por arrendamiento acordadas para cada ejercicio, sin tener en cuenta el incentivo descrito en forma de menores pagos en los primeros años del contrato.

En el ejercicio cerrado el 31 de enero de 2013, la consultante ha considerado que debe cambiar la forma de contabilizar los arrendamientos, repartiendo el total a pagar por los mismos entre los ejercicios que restan, teniendo como resultado unas cuotas constantes. Por este motivo, la consultante considera que ha cambiado de criterio contable y ha registrado en el ejercicio cerrado el 31 de enero de 2013 un gasto por el ajuste correspondiente a los cuatro ejercicios anteriores, contra una cuenta de reservas de libre disposición, en aplicación de la NRV 22ª “Cambios en criterios contables, errores y estimaciones contables”.

La consulta versa sobre si los hechos descritos deben calificarse como un cambio de criterio contable o como una subsanación de errores relativos a ejercicios anteriores.

De acuerdo con lo dispuesto en la NRV 8ª.2 del PGC, los gastos derivados de los acuerdos de arrendamiento operativo serán considerados un gasto del ejercicio en el que los mismos se devenguen, imputándose a la cuenta de pérdidas y ganancias. Adicionalmente, en la citada NRV 8ª también se aclara que cualquier pago que pudiera hacerse al contratar un derecho de arrendamiento calificado como operativo, se tratará como un pago anticipado por el arrendamiento que se imputará a resultados a lo largo del periodo de arrendamiento a medida que se reciban los beneficios económicos del activo arrendado.

De lo anterior se infiere que, de conformidad con el principio de devengo, el gasto por arrendamiento debe reconocerse en función de la corriente real del servicio incurrido.

A mayor abundamiento, y en desarrollo del citado principio, en la consulta número 3 del BOICAC 87, de septiembre de 2011, se recoge la interpretación de este Instituto sobre el criterio que debe seguirse para reconocer el gasto relacionado con un contrato de arrendamiento operativo que incorpora un periodo de carencia, que es preciso traer a colación por analogía para otorgar un adecuado tratamiento contable a los hechos descritos en la consulta.

A la vista de estos antecedentes, desde una perspectiva general, cabe inferir el siguiente registro contable de un contrato de arrendamiento operativo con rentas escalonadas.

- a) Cuando un contrato de arrendamiento operativo incluye incentivos, como pudiera ser el supuesto de hecho descrito por la consultante, en todo caso, el gasto por arrendamiento debe contabilizarse a medida que se reciban los beneficios económicos del activo arrendado, al margen de cuando se produzca la corriente financiera.
- b) A tal efecto, salvo mejor evidencia, la empresa deberá distribuir de forma lineal el importe total de la contraprestación en el plazo contractual.
- c) Por último, al objeto de contabilizar la renta diferida que constituye el incentivo al arrendamiento en función de su naturaleza, la empresa deberá considerar el efecto financiero de la operación.

Por otro lado, según se define en la NRV 22^a “(...) se entiende por errores las omisiones o inexactitudes en las cuentas anuales de ejercicios anteriores por no haber utilizado, o no haberlo hecho adecuadamente, información fiable que estaba disponible cuando se formularon y que la empresa podría haber obtenido y tenido en cuenta en la formulación de dichas cuentas.”

En consecuencia, dado que la aplicación del principio de devengo es obligatoria, en opinión de este Instituto los hechos descritos deberían calificarse como la “subsanação de error contable”.

BOICAC N° 96/2013 Consulta 12

Sobre el tratamiento contable de la ejecución de una garantía hipotecaria constituida a favor de una sociedad dependiente.

Respuesta

Una sociedad dominante otorgó, con su patrimonio inmobiliario, una garantía a favor de una sociedad dependiente frente a las deudas que ésta última mantenía con una entidad de crédito. Para ello, la sociedad dominante constituyó, en escritura pública, una hipoteca inmobiliaria sobre una finca urbana de su propiedad a favor de la entidad bancaria señalada, con objeto de responder de las citadas deudas.

En la actualidad la sociedad dependiente se encuentran en concurso de acreedores y es muy probable que se produzca la ejecución directa de la hipoteca, lo cual implicará, la transmisión directa por parte de la sociedad dominante de la finca urbana a la entidad bancaria.

A la vista de esta descripción se pregunta acerca del adecuado tratamiento contable de los hechos en las cuentas anuales de la sociedad dominante.

La Resolución de 1 de marzo de 2013, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas por la que se dictan normas de registro y valoración del inmovilizado material y de las inversiones inmobiliarias, en la Norma Cuarta. Baja en cuentas, apartado 2.5. Baja en ejecución de una garantía, y por la dación en pago o para pago de una deuda, dispone:

“1. Los bienes del inmovilizado cedidos en ejecución de una garantía o la dación en pago o para pago de una deuda se darán de baja por su valor en libros, circunstancia que originará la cancelación total o parcial, según proceda, del correspondiente pasivo financiero y, en su caso, el reconocimiento de un resultado.

2. A tal efecto, la diferencia entre el valor razonable del inmovilizado y su valor en libros se calificará como un resultado de la explotación, y la diferencia entre el valor del pasivo que se cancela y el valor razonable del bien como un resultado financiero.”

De lo anterior se infiere que la baja de un activo, en todo caso origina el reconocimiento de un resultado por diferencia entre el valor razonable del mismo y su valor en libros.

Aplicando por analogía este criterio al caso objeto de consulta cabría concluir que cuando se produzca la ejecución hipotecaria, la entidad consultante contabilizará la baja del inmueble y reconocerá un resultado por diferencia entre el valor razonable de la contraprestación recibida, en principio, equivalente al importe del derecho de cobro frente a la sociedad dependiente, y el valor en libros que se da de baja.

Una vez registrado el activo financiero, la consultante analizará su posible deterioro o pérdida por insolvencia firme en función de la prelación en el cobro que resulte de la situación concursal descrita en la consulta y, en su caso, contabilizará un gasto en la cuenta de pérdidas y ganancias.

De acuerdo con lo anterior, en el supuesto de que no se prevea recuperación alguna, el resultado neto de la operación será igual al valor en libros de la finca. Si la pérdida se califica como definitiva y posteriormente se obtiene algún importe de la sociedad dependiente, la consultante reconocerá un ingreso de naturaleza excepcional.