

## **BOICAC N° 99/2014 Consulta 1**

Sobre el tratamiento contable de la adquisición de un inmueble sometido a una condición.

### **Respuesta**

La entidad consultante ha formalizado la compraventa de un inmueble sujeta a las siguientes estipulaciones:

- a) Mientras que la totalidad del pago aplazado no sea satisfecho, la parte compradora no podrá enajenar la finca sin consentimiento de la parte vendedora, siendo por tanto, el pago de la totalidad del precio aplazado, condición suspensiva de la transmisión.
- b) La falta de pago de cualquiera de las sumas aplazadas, dejará sin efecto la transmisión, quedando todos los importes recibidos hasta la fecha, en poder de la parte vendedora a modo de indemnización por daños y perjuicios y por los derechos que la parte compradora haya podido disfrutar sobre la finca durante el tiempo que haya tenido la posesión de la misma.
- c) Se hace entrega inmediata de la posesión del inmueble a la parte compradora adquiriendo ésta todos los derechos y obligaciones derivados de los contratos de arrendamientos del inmueble vigentes a fecha de la compraventa. La parte vendedora cede a favor de la compradora todos los derechos sobre las fianzas de los arrendamientos que recaen sobre el inmueble.
- d) A partir de la firma del acuerdo, todos los gastos e ingresos derivados de la posesión del inmueble son por cuenta de la parte compradora.

La consulta versa sobre si la sociedad adquirente debe contabilizar el inmueble en la fecha de la firma del contrato privado o, por el contrario, dicho reconocimiento debe postergarse hasta que expire la condición suspensiva.

Para considerar que se ha producido la enajenación/adquisición de un bien (también sería aplicable a un derecho), será necesario que de las condiciones económicas de la operación se desprenda que los riesgos y ventajas sustanciales inherentes a la propiedad del bien han sido efectivamente transmitidos/recibidos.

La transferencia de la propiedad no se configura como un elemento esencial para dar de baja el activo por parte del vendedor y contabilizar, en su caso, el correspondiente beneficio. El criterio rector de la citada baja es que se haya producido la cesión de los riesgos y ventajas inherentes a la propiedad del bien, esto es, a la condición de propietario. Este criterio, desde un punto de vista jurídico se materializa en el derecho de gozar y disponer del activo y desde una perspectiva económica en la obtención de los ingresos suficientes para recuperar su valor neto contable, bien mediante su uso en el plazo de vida útil que económicamente corresponda, o bien a través de la obtención de los frutos que produzca (rendimientos o beneficios económicos) y del importe resultante de su posterior enajenación o disposición por otra vía.

A partir de este razonamiento, el ICAC en la contestación a numerosas consultas consolidó la siguiente doctrina administrativa sobre la transferencia de activos vinculando la calificación de activo a dos requisitos constitutivos:

o La idea de control, inherente al uso o aprovechamiento del elemento a lo largo de su vida económica, así como a la facultad de disposición.

o La idea de recuperación, consustancial con la nota de proyección económica futura.

Ambas características integran el núcleo de los riesgos y ventajas del elemento patrimonial.

Con carácter general, cuando la empresa se desprende o se ve privada de alguno de los citados atributos es cuando puede concluirse que procede la baja o la corrección de valor del activo. En contraposición, no procede el registro de un activo si no se cumplen ambos requisitos.

En este sentido, el criterio publicado en la consulta nº 4 del BOICAC nº 67 resume todo lo indicado en los siguientes términos (esta consulta se elaboró en el marco del PGC de 1990 pero su contenido se considera vigente en el PGC de 2007):

*“... con carácter general, se entiende que un bien se incorpora al patrimonio de una sociedad adquirente y, en consecuencia, debe ser dado de baja en la sociedad vendedora, cuando se produzca la transmisión de los riesgos y ventajas significativos asociados al mismo, sin perjuicio de que no se encuentre perfeccionada la transmisión jurídica, debiendo acudir al fondo económico para otorgar el adecuado tratamiento contable a la operación.*

*En el caso de que los riesgos y ventajas aludidos se transmitan en el momento de la firma del contrato, la empresa vendedora deberá contabilizar la baja de inventario de los bienes objeto de compraventa con sus correcciones valorativas, procediendo a reconocer el correspondiente resultado.*

*(...)*

*En el caso de que, de acuerdo con las condiciones y circunstancias concurrentes en la operación, no se haya transmitido el inmueble, es decir, si el vendedor retiene de forma significativa los riesgos y ventajas inherentes a la propiedad, porque, entre otros casos, exista en términos racionales incertidumbre sobre la posibilidad de rescisión del contrato, la operación no deberá registrarse como una venta, sino que, de acuerdo con su naturaleza económica, el cedente deberá reflejar la entrada de tesorería, con abono a una deuda en el pasivo del balance, hasta que se produzcan las circunstancias necesarias para considerar que se han transmitido los citados riesgos y ventajas y, por tanto, que el activo ha sido transmitido, sin perjuicio de que se deban tener en cuenta las nuevas circunstancias a efectos de las posibles correcciones valorativas.”*

En el caso que nos ocupa, la compraventa se somete a una condición y la cuestión a dilucidar es el alcance y eficacia de la misma. Pues bien, las condiciones suspensivas o resolutorias son elementos accidentales que se incorporan a los negocios jurídicos (en nuestro caso, a la compraventa), en cuya virtud la causa típica del contrato (una parte quiere vender y la otra comprar) se autolimita por los intervinientes. Ni la voluntad ni el negocio quedan pendientes de la condición. Lo único que pende de la condición (que se configura como un acontecimiento futuro y arbitrario en la medida en que puede presentarse o no) son los efectos o eficacia jurídica del negocio, que como tal, queda limitada.

El tratamiento contable de estas operaciones depende de lo que podría denominarse la “*potencia rescisoria*” de la condición impuesta por las partes, a cuyo efecto es preciso analizar todas las circunstancias y antecedentes que en condiciones normales de mercado se presentan en este tipo de transacciones. Desde una perspectiva estrictamente contable, la mera incorporación de una condición resolutoria/suspensiva en un contrato no debe llevar a negar la compra y el reconocimiento del activo objeto del negocio jurídico en balance de la empresa.

Es más, entrando en el fondo de la cuestión planteada, y considerando que la única posibilidad de que el vendedor recupere los derechos inherentes a la plena propiedad del inmueble es el incumplimiento de pago por parte del comprador, cabe concluir que el adquirente ha asumido de manera sustancial los riesgos y beneficios del inmueble, configurándose la condición incorporada al contrato, desde una perspectiva económica racional, como un elemento accesorio con el objetivo de garantizar el cobro total del precio aplazado.

## **BOICAC N° 99/2014 Consulta 2**

Sobre la contabilización de una sentencia desfavorable a dos empresas pertenecientes al mismo grupo.

### **Respuesta**

Dos sociedades pertenecientes al mismo grupo han sido condenadas a pagar un importe elevado de forma solidaria, fruto de una sentencia desfavorable que afecta a ambas empresas. La consulta versa sobre cómo habría que reflejar contablemente la obligación de pago en cada una de las sociedades.

El registro contable de cualquier operación requiere un previo análisis del fondo económico y jurídico de la misma, tal y como exige el artículo 34.2 del Código de Comercio y, en su desarrollo, el Marco Conceptual de la Contabilidad (MCC) recogido en la primera parte del Plan General de Contabilidad (PGC) aprobado por Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre, en cuya virtud, en la contabilización de las operaciones se atenderá a su realidad económica y no sólo a su forma jurídica.

En consecuencia, para poder otorgar un adecuado tratamiento contable a los hechos descritos será condición indispensable conocer los acuerdos, si los hubiera, circunstancias que no son manifestadas en la consulta.

Una vez realizada la anterior precisión, la definición de pasivo recogida en el MCC establece: *“Pasivo. 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.”*

Respecto a los criterios de registro o reconocimiento de los pasivos, el citado MCC señala en el punto quinto:

*“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. El reconocimiento contable de un pasivo implica el reconocimiento simultáneo de un activo, la disminución de otro pasivo o el reconocimiento de un gasto u otros decrementos en el patrimonio neto.”*

En el caso de concurrencia de más de un deudor en una obligación, en principio, cada sociedad deudora deberá registrar en su balance la parte de deuda que le corresponda, que según el artículo 1.138 del Código Civil se presumirá dividida en tantos deudores haya, si del texto de la obligación no resulta otra cosa. A este respecto, el pasivo debe registrarse de acuerdo con lo dispuesto en la norma de registro y valoración 9ª. “Instrumentos financieros” del PGC.

Adicionalmente a lo anterior, en la medida que un deudor, como claramente es el caso del deudor solidario, pueda venir obligado a satisfacer frente al acreedor la parte correspondiente a su codeudor, deberá valorar adecuadamente el riesgo derivado de esta situación de forma que, en la medida que a la fecha de cierre del ejercicio sea probable o cierto un incremento en su deuda aunque indeterminado en cuanto a su importe exacto o en cuanto a la fecha en que se producirá, deberá reconocer la oportuna provisión.

### **BOICAC N° 99/2014 Consulta 3**

Sobre el tratamiento contable de los gastos de estudio y exploración de recursos mineros.

#### **Respuesta**

La consulta versa sobre el tratamiento contable que debe aplicar una sociedad para registrar los gastos incurridos en trabajos de estudios y exploración previos a una posible concesión administrativa para explotar unos recursos mineros y si estos gastos son objeto de capitalización.

El Plan General de Contabilidad (PGC), aprobado por Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre, define como inmobilizaciones intangibles, los activos no monetarios sin apariencia física susceptibles de valoración económica. Estos elementos se reconocen en el balance de la empresa, siempre y cuando cumplan los criterios establecidos en el Marco Conceptual de la Contabilidad (MCC) y en las normas de registro y valoración del PGC.

En particular, en relación con el reconocimiento de un inmobilizado de naturaleza intangible, la norma de registro y valoración 5ª. “Normas particulares sobre el inmobilizado intangible” del PGC exige que además de cumplir la definición de activo y los criterios de registro o reconocimiento contable contenidos en el MCC, cumpla el criterio de identificabilidad, lo que implica cumplir alguno de los dos siguientes requisitos:

- a) Sea separable, esto es, susceptible de ser separado de la empresa y vendido, cedido, entregado para su explotación, arrendado o intercambiado.
- b) Surja de derechos legales o contractuales, con independencia de que tales derechos sean transferibles o separables de la empresa o de otros derechos u obligaciones.

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

Adicionalmente, para otorgar un adecuado tratamiento contable a los hechos descritos en la consulta, es preciso traer a colación por analogía, la Orden EHA/3362/2010, de 23 de diciembre, por la que se aprueban las normas de adaptación del Plan General de Contabilidad a las empresas concesionarias de infraestructuras públicas (en adelante, NAECIP).

La Norma tercera de las NAECIP, regula en el apartado c) los gastos de licitación en los siguientes términos:

*“c.1) Tendrán la consideración de gastos de licitación, los trabajos o gastos previos incurridos para la obtención de nuevos acuerdos de concesión. Siempre que estos desembolsos cumplan los requisitos incluidos en el Marco Conceptual de la Contabilidad para el reconocimiento de un activo, serán activados. En particular, estas circunstancias se entenderán cumplidas siempre que se den los siguientes requisitos:*

*c.1.1) Sólo se calificarán como activo los importes incurridos que procedan de actividades técnicas directamente relacionados con el acuerdo y de naturaleza incremental. Esto es, los gastos en los que se haya incurrido con ocasión del acuerdo y no los relacionados con funciones administrativas generales de la empresa, por ejemplo, los asociados con el departamento de estudios que la empresa tuviera en funcionamiento para acudir a las licitaciones que, en todo caso, motivarán el registro de un gasto en la cuenta de pérdidas y ganancias en el periodo en que se incurran.*

*c.1.2) Para que los desembolsos realizados sean calificados como activo deben ser identificables por separado y medibles con fiabilidad.*

*c.1.3) Adicionalmente, debe ser probable que el acuerdo con la entidad concedente llegue a formalizarse.*

*c.2) Estos importes se reconocerán en la cuenta de pérdidas y ganancias durante el periodo de construcción de la obra u obras con las que se encuentren directamente relacionados, como un componente más del coste del servicio de construcción. La citada imputación se realizará linealmente en el periodo de duración de la obra.*

*En el supuesto de adquisición a terceros de la infraestructura, estos gastos formarán parte de la contraprestación recibida.*

*En el supuesto de acceso a la infraestructura cedida a la empresa concesionaria, los citados gastos se incluirán como un componente más del coste del inmovilizado inmaterial contabilizado.*

*c.3) Si el acuerdo no llega a formalizarse o existen dudas razonables sobre su adjudicación, la totalidad del activo reconocido deberá imputarse a las y ganancias del ejercicio en que se pongan de manifiesto estas circunstancias.”*

Adicionalmente, los gastos de licitación se describen con mayor detalle en la Norma sexta. *Cuentas a emplear*, de las NAECIP, en particular en la cuenta 207. “Gastos de licitación”, en los siguientes términos:

*“Desembolsos ocasionados con motivo de la elaboración y confección de plicas, trabajos previos a la presentación a concursos para la obtención de nuevas explotaciones y otros importes en los que se haya incurrido por motivo de la licitación que cumplan los criterios establecidos en la norma de registro y valoración para su reconocimiento como un activo.”*

De acuerdo con lo anterior, en la medida en que los gastos de estudios y exploración a que se refiere la presente consulta puedan asimilarse a los mencionados gastos de licitación, serán activados como un inmovilizado intangible siempre y cuando cumplan los requisitos señalados en la norma que se ha reproducido.

Pues bien, de acuerdo con lo establecido en la Ley 22/1973, de Minas y su Reglamento aprobado por Real Decreto 2857/1978, con carácter previo a la concesión administrativa de la explotación de los recursos mineros de un terreno, suelen realizarse unos estudios previos y obtenerse un permiso de exploración o de investigación, para valorar los recursos que pueden ser objeto de concesión para su explotación. Por tanto, parece que se pueden distinguir varias fases en el proceso normal de obtención de una concesión de explotación:

- Solicitud del permiso de exploración o de investigación.
- Investigación del terreno, con trabajos y estudios encaminados a poner de manifiesto y definir uno o varios recursos, y demostrar que son susceptibles de racional aprovechamiento.
- Solicitud de concesión de explotación del terreno.
- Otorgamiento de la concesión por la autoridad administrativa.

En este contexto, parece razonable considerar que se podrían activar los gastos incurridos en una fase cercana al otorgamiento de la concesión por parte de la autoridad administrativa, cuando los trabajos realizados sobre el terreno ya han puesto de manifiesto la existencia de un recurso susceptible de racional aprovechamiento, y una vez solicitada la concesión de explotación la sociedad pueda apreciar indicios que permitan considerar probable que recibirá su otorgamiento.

Por el contrario, los gastos ocasionados en la fase de solicitud del permiso de exploración son desembolsos incurridos en una fase embrionaria del proceso en la que existen muchas incertidumbres en cuanto al resultado final del mismo, por lo que difícilmente podría considerarse que es probable que la sociedad obtenga definitivamente la concesión de explotación y por lo tanto, deben registrarse como gastos del ejercicio en la cuenta de pérdidas y ganancias.

#### **BOICAC N° 99/2014 Consulta 4**

Sobre la contabilización del importe satisfecho en concepto de canon de entrada a una franquicia.

#### **Respuesta:**

La consulta versa sobre el tratamiento contable del importe satisfecho por el franquiciado en contraprestación del canon de entrada a una franquicia, cuyo contrato tiene una duración de cinco años y es prorrogable por acuerdo de ambas partes.

La Resolución de 28 de mayo de 2013, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se dictan normas de registro, valoración e información a incluir en la memoria del inmovilizado intangible, regula en el punto 7 de su noma sexta los contratos de franquicia en los siguientes términos:

#### *“7. Contratos de franquicia.*

*1. La actividad comercial en régimen de «Franquicia», es aquella que se realiza en virtud del contrato por el cual una empresa, el franquiciador, cede a otra, el franquiciado, en un mercado determinado, a cambio de una contraprestación financiera directa, indirecta o ambas, el derecho a la explotación de una franquicia, sobre un negocio o actividad mercantil que el primero venga desarrollando anteriormente con suficiente experiencia y éxito, para comercializar determinados tipos de productos o servicios y que comprende, por lo menos:*

*a) El uso de una denominación o rótulo común u otros derechos de propiedad intelectual o industrial y una presentación uniforme de los locales o medios de transporte objeto del contrato.*

*b) La comunicación por el franquiciador al franquiciado de unos conocimientos técnicos o un saber hacer, que deberá ser propio, sustancial y singular, y*

*c) La prestación continúa por el franquiciador al franquiciado de una asistencia comercial, técnica o ambas durante la vigencia del acuerdo; todo ello sin perjuicio de las facultades de supervisión que puedan establecerse contractualmente.*

*2. El importe satisfecho en contraprestación del canon de asociación a una franquicia se contabilizará como un inmovilizado intangible cuando se cumplan los requisitos establecidos a tal efecto en el apartado 2.1 de la norma segunda de la presente Resolución.*

*Si los términos del acuerdo obligan a la empresa a realizar pagos anuales al franquiciador a lo largo de la vida del contrato, el valor actual de los citados compromisos no se incluirá en el precio de adquisición del activo salvo que a la vista de los términos del acuerdo exista un arrendamiento financiero implícito de un inmovilizado material, en cuyo caso la operación deberá contabilizarse de acuerdo con la norma de registro y valoración del Plan General de Contabilidad sobre arrendamientos y operaciones de naturaleza similar.*



3. *Este derecho deberá amortizarse de forma sistemática durante el periodo en que contribuya a la obtención de ingresos, no pudiendo exceder el plazo de duración del contrato de franquicia, teniendo en cuenta, en su caso, las posibles prórrogas que se pudiesen acordar.*

4. *Si a lo largo de la vida del contrato existiesen dudas sobre la recuperación del activo, circunstancia que deberá quedar claramente especificada en la memoria de las cuentas anuales, se deberá registrar la oportuna corrección valorativa por deterioro.”*

A efectos del criterio de reconocimiento, en la norma segunda de la citada Resolución, se establece:

*“Segunda. Criterio general de reconocimiento: identificabilidad.*

*1. Reconocimiento inicial.*

*1. El reconocimiento inicial de un inmovilizado de naturaleza intangible requiere cumplir los criterios generales recogidos en el Marco Conceptual de la Contabilidad del Plan General de Contabilidad. Es decir, cumplir la definición de activo y los criterios de reconocimiento, sin perjuicio de los criterios especiales recogidos en la presente Resolución para los gastos de investigación.*

*2. El registro de un inmovilizado intangible procederá cuando, cumpliéndose la definición de activo del Plan General de Contabilidad, se cumplan los siguientes criterios:*

*a) Sea probable la obtención a partir del mismo de beneficios o rendimientos económicos para la empresa en el futuro; y*

*b) se pueda valorar de manera fiable.*

*2. Identificabilidad.*

*1. Adicionalmente, para reconocer un inmovilizado de naturaleza intangible es preciso que se cumpla el criterio de identificabilidad, lo cual implica que el activo reúna alguno de los siguientes requisitos:*

*a) Ser separable, es decir, susceptible de ser separado o escindido de la entidad y vendido, cedido, dado en explotación, arrendado o intercambiado, ya sea individualmente o junto con el contrato, activo o pasivo con los que guarde relación.*

*b) Surgir de derechos legales o contractuales, con independencia de que tales derechos sean transferibles o separables de la empresa o de otros derechos u obligaciones.*

*(....)”*

De acuerdo con lo indicado, la calificación contable del importe satisfecho por la empresa franquiciada en concepto de canon de entrada vendrá condicionada por su proyección económica futura. Es decir, por su contribución a la obtención de ingresos futuros y su recuperación, desde una perspectiva económica racional, a lo largo de un determinado periodo de tiempo. Si estas circunstancias concurren, deberá calificarse como un activo y, en particular, como un inmovilizado intangible que con posterioridad a su reconocimiento inicial será objeto de amortización y, en su caso, corrección valorativa por deterioro. A la vista de la información facilitada en el escrito de consulta, salvo mejor evidencia de lo contrario, la vida útil del activo será de cinco años.

## **BOICAC N° 99/2014 Consulta 5**

Sobre la distribución de beneficios por parte de una sociedad que tiene registrados resultados negativos de ejercicios anteriores y en la que la reserva legal no ha alcanzado el 20 por 100 del capital social.

### **Respuesta:**

Los artículos 273 y 274 del texto refundido de la Ley de Sociedades de Capital aprobado por el Real Decreto Legislativo 1/2010, de 2 de julio, disponen:

*“Art.273. Aplicación del resultado*

*1. La junta general resolverá sobre la aplicación del resultado del ejercicio de acuerdo con el balance aprobado.*

*2. Una vez cubiertas las atenciones previstas por la ley o los estatutos, sólo podrán repartirse dividendos con cargo al beneficio del ejercicio, o a reservas de libre disposición, si el valor del patrimonio neto no es o, a consecuencia del reparto, no resulta ser inferior al capital social. A estos efectos, los beneficios imputados directamente al patrimonio neto no podrán ser objeto de distribución, directa ni indirecta.*

*Si existieran pérdidas de ejercicios anteriores que hicieran que ese valor del patrimonio neto de la sociedad fuera inferior a la cifra del capital social, el beneficio se destinará a la compensación de éstas pérdidas.*

*3. Se prohíbe igualmente toda distribución de beneficios a menos que el importe de las reservas disponibles sea, como mínimo, igual al importe de los gastos de investigación y desarrollo que figuren en el activo del balance.*

*4. En cualquier caso, deberá dotarse una reserva indisponible equivalente al fondo de comercio que aparezca en el activo del balance, destinándose a tal efecto una cifra del beneficio que represente, al menos, un cinco por ciento del importe del citado fondo de comercio. Si no existiera beneficio, o éste fuera insuficiente, se emplearán reservas de libre disposición.*

*Art.274. Reserva legal*

*1. En todo caso, una cifra igual al diez por ciento del beneficio del ejercicio se destinará a la reserva legal hasta que ésta alcance, al menos, el veinte por ciento del capital social.*

*2. La reserva legal, mientras no supere el límite indicado, sólo podrá destinarse a la compensación de pérdidas en el caso de que no existan otras reservas disponibles suficientes para este fin.”*

Por tanto, una vez cumplidos con los requisitos señalados en la legislación mercantil antes citada (en particular, dotar la reserva legal hasta que ésta alcance el 20% del capital), será a la Junta General a la que corresponderá la decisión o no de compensar los resultados negativos de ejercicios anteriores. No obstante, si las pérdidas de ejercicios anteriores hacen que el valor del patrimonio neto de la sociedad sea inferior a la cifra de capital social, el beneficio se destinará a la compensación de esas pérdidas de forma obligatoria.

## **BOICAC N° 99/2014 Consulta 6**

Sobre la contabilización de un contrato de arrendamiento de inmueble con opción de compra.

### **Respuesta:**

La consulta formulada versa sobre el adecuado tratamiento contable a aplicar a un acuerdo de “arrendamiento de inmueble y opción de compra”, por el cual un edificio propiedad de la entidad A es arrendado a la entidad B bajo las siguientes condiciones:

- a) La entidad B (arrendataria) pagará una renta mensual, equivalente al importe de la cuota mensual que la entidad A (arrendadora) viene obligada a pagar a la entidad bancaria que le prestó la financiación para adquirir dicho inmueble.
- b) La entidad A otorga a la entidad B una opción de compra, con un plazo máximo de ejercicio de cinco años que coincide con la duración del arrendamiento.
- c) No se establece precio por la opción de compra, pero sí el precio de venta del edificio en caso de ejercicio de la opción, que se acuerda en un importe determinado considerándose a cuenta del mismo las cantidades que la entidad B haya efectuado en concepto de arrendamiento, por lo que, en caso de ejercerse al final del periodo señalado, la cantidad restante a pagar por el valor residual del edificio sería dicho importe menos las cuotas satisfechas.

En particular, la consultante solicita confirmación sobre “si como parece, en virtud del citado acuerdo y de la norma 8ª.1 de valoración del Plan General de Contabilidad, aprobado por el RD 1514/2007, dicha propiedad debería de registrarse en la contabilidad del arrendatario, como consecuencia de la asunción de riesgos de la misma por dicha sociedad. Al mismo tiempo, el arrendador, debería darla de baja contablemente, registrando el correspondiente resultado contable.”

La opinión de este Instituto sobre el criterio aplicable a los acuerdos de arrendamiento de inmuebles con opción de compra está publicada en la consulta 5 del BOICAC n° 78, de junio de 2009, donde se aclara que 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. En particular, en un acuerdo de arrendamiento con opción de compra, se presumirá que se transfieren sustancialmente todos los riesgos y beneficios inherentes a la propiedad, cuando no existan dudas razonables de que se va a ejercitar dicha opción.

A tal efecto, desde una perspectiva económica racional, ese requisito se debería entender cumplido si el valor razonable del activo en la fecha de ejercicio de la opción supera, de manera significativa, el precio acordado por la transferencia del activo, circunstancia que corresponde evaluar a los administradores de la sociedad, pero que cabría presumir en el supuesto de que dicho importe fuese equivalente al valor razonable del inmueble en la fecha de la firma del acuerdo de arrendamiento menos las mensualidades que el arrendatario abone hasta el ejercicio de la opción.

## **BOICAC N° 99/2014 Consulta 7**

Sobre el tratamiento contable de la adquisición de un inmueble y una indemnización en efectivo tras la resolución de un litigio.

### **Respuesta:**

La entidad consultante es propietaria de una finca. Según el Plan Especial de Reforma Interior de la ciudad, la consultante tiene derecho a construir en el subsuelo del inmueble un aparcamiento de, al menos, dos plantas.

Otra sociedad, propietaria de una finca colindante, al construir en la misma plazas de garaje, invadió el terreno de la sociedad consultante. En la consulta se expone que según sentencia definitiva y firme se ha declarado el derecho de propiedad de la sociedad consultante sobre todo lo construido en el terreno de su propiedad. Como consecuencia, le fueron entregadas un determinado número de plazas de garaje y además obtuvo el derecho a ser indemnizada con una cantidad en efectivo por las plazas construidas en su terreno pero que ya habían sido transmitidas a terceros.

La consulta versa sobre el criterio a seguir en la incorporación de las plazas de garaje al patrimonio de la sociedad, sin contraprestación, y de la indemnización pendiente de cobro.

Para dar respuesta a las dudas planteadas es preciso diferenciar los dos supuestos que se describen en los antecedentes:

#### **a) Plazas de garaje recibidas sin contraprestación**

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, regula el criterio a seguir para contabilizar las adquisiciones a título gratuito en el apartado 1 de la Norma Tercera. *Formas especiales de adquisición del inmovilizado material:*

*“1. El inmovilizado material adquirido sin contraprestación se reconocerá por su valor razonable, de acuerdo con lo previsto en la norma de registro y valoración sobre subvenciones, donaciones y legados recibidos del Plan General de Contabilidad.”*

En concreto, la norma de registro y valoración 18ª. “Subvenciones, donaciones y legados recibidos” del Plan General de Contabilidad, aprobado por Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre, establece que las subvenciones, donaciones y legados no reintegrables se contabilizarán inicialmente, con carácter general, como ingresos directamente imputados al patrimonio neto y se reconocerán en la cuenta de pérdidas y ganancias como ingresos sobre una base sistemática y racional de forma correlacionada con los gastos derivados de la subvención, donación o legado, de acuerdo con los criterios que se detallan en el apartado 1.3 de esa norma.

En particular, las plazas de garaje, el valor de la construcción, se contabilizarán por su valor razonable en la fecha de reconocimiento inicial.

b) Indemnización recibida

En este segundo caso, el terreno propiedad de la consultante ha salido de su patrimonio al haberse transmitido las plazas de garaje a terceros, habiéndose acordado en sentencia judicial firme el derecho de la empresa a recibir una indemnización por tal concepto.

Pues bien, para otorgar un adecuado tratamiento contable a estos hechos cabría traer a colación por analogía el criterio recogido en el apartado 2.2. *Baja por expropiación* de la Norma Cuarta. *Baja en cuentas* de la Resolución de 1 de marzo de 2013. A tal efecto, en la fecha de la resolución del litigio, la empresa deberá contabilizar la baja del terreno, reconocer el derecho de cobro y por diferencia contabilizar el resultado de la operación en la cuenta de pérdidas y ganancias.

Para identificar la parte del terreno que se da de baja, la empresa debería aplicar al valor en libros del terreno la proporción existente entre el valor razonable de la parte que haya sido transmitida a terceros y el valor razonable del terreno en su conjunto.