



GTA VILLAMAGNA

ALERTA CONTABLE

ABRIL 2018

|   |    |
|---|----|
| CONTESTACIONES A CONSULTAS PUBLICADAS POR EL ICAC EN SU BOICAC Nº 113 .....   | 3  |
| Consulta 1. Valoración de los residuos obtenidos en la prestación de un servicio y utilizados como materia prima. ....  | 3  |
| Consulta 2. Tratamiento contable de la cesión de activos y otras actuaciones en el marco de un convenio urbanístico ente una sociedad y un Ayuntamiento ..... | 3  |
| Consulta 3. Registro contable de un programa de becas en una fundación.....   | 4  |
| Consulta 4. Canon de saneamiento que gestiona una entidad regional de saneamiento .....   | 4  |
| Consulta 5 Sobre el tratamiento del canon digital .....   | 5  |
| Consulta 6. Registro contable de la adquisición de un activo por usucapión.....   | 6  |
| Consulta 7. Subvención recibida para financiar la adquisición de suelo y criterio a seguir para amortizar las inversiones inmobiliarias .....                 | 6  |
| Consulta 8. Adquisición de inmovilizado entregando como contraprestación una cantidad monetaria y elementos del inmovilizado totalmente amortizados.....      | 8  |
| Consulta 9 Dividendos recibidos en el supuesto de que se hayan realizado inversiones sucesivas .....  | 9  |
| OTRAS NOTICIAS .....  | 10 |
| ABREVIATURAS .....  | 11 |

## **CONTESTACIONES A CONSULTAS PUBLICADAS POR EL ICAC EN SU BOICAC Nº 113**

### **CONSULTA 1. VALORACIÓN DE LOS RESIDUOS OBTENIDOS EN LA PRESTACIÓN DE UN SERVICIO Y UTILIZADOS COMO MATERIA PRIMA.**

Se analiza la valoración que debe dar una empresa a los residuos que obtiene en propiedad, como consecuencia de la prestación de servicios de retirada de residuos a otras empresas, obteniendo en contrapartida una retribución.

Se especifica que la empresa posteriormente utiliza los residuos obtenidos como materia prima en la elaboración de un producto.

El ICAC concluye, sobre la base de los criterios de la RICAC de 14 de abril de 2015 (norma 5), relativos a la determinación del coste de producción en los casos de producción conjunta, que dichos residuos se han de registrar por su valor neto realizable, considerándose un menor coste de la prestación del servicio.

### **CONSULTA 2. TRATAMIENTO CONTABLE DE LA CESIÓN DE ACTIVOS Y OTRAS ACTUACIONES EN EL MARCO DE UN CONVENIO URBANÍSTICO ENTE UNA SOCIEDAD Y UN AYUNTAMIENTO**

Se analiza el tratamiento que debe aplicar la sociedad propietaria de un complejo hotelero que suscribe un convenio urbanístico con un Ayuntamiento, en virtud del cual se compromete a realizar una serie de actuaciones que incluyen la cesión de

terrenos a favor del Ayuntamiento una vez urbanizados y su conservación hasta la recepción por parte del Ayuntamiento.

Además, la sociedad realiza un pago por el incremento del aprovechamiento urbanístico establecido, así como a la renovación integral del establecimiento turístico y su conservación.

El ICAC sienta que los gastos de urbanización de un terreno se registran contablemente como mayor valor del activo, con el límite máximo de su importe recuperable. Este tratamiento se sustenta en los criterios que establece la RICAC de marzo de 2013, para imputar costes al valor de un inmovilizado.

Según dichos criterios, para que los costes de una ampliación o mejora puedan imputarse como mayor valor del inmovilizado, se deberán producir una o varias de las consecuencias siguientes:

- i) aumento de su capacidad de producción;
- ii) mejora sustancial en su productividad;
- iii) alargamiento de la vida útil estimada del activo.

El pago en metálico por el incremento del aprovechamiento urbanístico también se contabiliza como mayor valor del terreno. En el análisis de esta cuestión se cita la consulta 8 del BOICAC de 15 de diciembre de 1993.

El resto inversiones no relacionadas con el incremento del valor del terreno, como obras de renovación del establecimiento

turístico, se contabilizan siguiendo los mismos criterios.

### **CONSULTA 3. REGISTRO CONTABLE DE UN PROGRAMA DE BECAS EN UNA FUNDACIÓN**

Se analiza el tratamiento contable que debe aplicar una fundación a la que resultan de aplicación las Normas de adaptación del PGC a las entidades sin fines lucrativos, respecto de unos programas de becas para titulados universitarios, de formación profesional y para la realización de prácticas en empresa.

Para la financiación de dichos programas la fundación firma convenios de colaboración empresarial, por los que la empresa se compromete a una colaboración económica de un importe fijo, pagadera mensualmente durante el periodo establecido en la colaboración. El acuerdo puede cancelarse anticipadamente por acuerdo entre las partes.

La fundación se compromete a difundir la colaboración de la empresa en los programas de becas durante un cierto periodo temporal de duración del programa.

Asimismo, en el análisis de la cuestión se tiene en cuenta la normativa sobre convenios de colaboración, que establece que *“la difusión de la participación del colaborador en el marco de los convenios de colaboración no constituye una prestación de servicios”* (Ley 49/2002, artículo 25 apartado 1).

El ICAC se remite a su contestación a consulta 5 del BOICAC 90, que analiza el tratamiento de un convenio de colaboración

desde el punto de vista de la entidad colaboradora. Dicha consulta establece que la entidad debe reconocer la totalidad del compromiso financiero como gasto en la fecha en que la empresa asume tal obligación, con independencia de la fecha de pago.

Se concluye, sobre la base de la citada contestación a consulta, que desde la perspectiva de la fundación se ha de seguir un tratamiento análogo.

Ello comporta registrar contablemente el correspondiente ingreso, si a la vista del fondo económico del acuerdo de colaboración hubiera que concluir que la fundación, por causa del compromiso asumido, goza en tal fecha del derecho de crédito y, por lo tanto, que su cancelación solo puede deberse a la insolvencia del deudor.

Si el derecho no fuera irrevocable, o si el fondo económico del acuerdo fuera una prestación de servicios, la fundación solo debería reconocer como ingreso el importe devengado al cierre del ejercicio por ser un derecho incondicional o por haber cumplido con la obligación asumida frente a la empresa. En este caso tampoco procedería reconocer un derecho de cobro y un anticipo.

### **CONSULTA 4. CANON DE SANEAMIENTO QUE GESTIONA UNA ENTIDAD REGIONAL DE SANEAMIENTO**

Se analiza la forma en que debe registrar contablemente el cobro del *“canon de saneamiento”* que percibe una entidad regional de saneamiento y depuración de aguas residuales, en función de si se

entiende que actúa por cuenta propia o por cuenta ajena en la recaudación del canon.

En particular, el ICAC da respuesta a dos cuestiones:

**i) ¿Se ha de contabilizar el canon como un ingreso?**

La NRV 14ª del PGC, Ingresos por ventas y prestaciones de servicios, sienta que las cantidades recibidas por cuenta de terceros no forman parte de los ingresos.

En la medida en que el “*canon de saneamiento*” es un ingreso de derecho público de la Hacienda Pública Regional, en principio sería, para la entidad regional, un cobro por cuenta de tercero que no debería ser reconocido como ingreso.

Sin embargo, dado que en el artículo 31 de los estatutos de la entidad regional de saneamiento se afirma que el producto de la recaudación del canon de saneamiento forma parte de los recursos económicos de la entidad (al igual que las transferencias contenidas en el presupuesto de la Comunidad Autónoma) podría sostenerse que es un ingreso de la entidad siempre y cuando sea posible considerar que actúa por cuenta propia en lo que respecta al cobro del canon.

**ii) En el caso de reconocerse un ingreso, ¿debe formar parte del importe neto de la cifra de negocios?**

El ICAC concluye que estos ingresos han de formar parte del importe neto de la cifra de negocios y no en la partida de “otros ingresos de explotación”.

En apoyo de esta conclusión, se indica que cifra de negocios es “*el importe de las ventas de los productos y de las prestaciones de servicios u otros ingresos correspondientes a las actividades ordinarias de la empresa*” (NECA 11 del PGC), y que “*actividad ordinaria*”, según la exposición de motivos del RICAC sobre el importe neto de la cifra de negocios de 16 de mayo de 1991, es aquella actividad que es realizada por la empresa regularmente y por la que obtiene ingresos de carácter periódico que derivan del ciclo económico de la empresa.

**CONSULTA 5 SOBRE EL TRATAMIENTO DEL CANON DIGITAL**

Se analiza el tratamiento contable que se ha de dar al canon digital que han de pagar las empresas, regulado en el artículo 25 del TRLPI.

La mecánica del canon consiste en que los deudores deben repercutir el importe de la compensación de forma separada en la factura que entreguen a su cliente e indicar, en el caso de que sea un consumidor final, el derecho de este a obtener el reembolso de dicho importe si cumple los requisitos previstos en la Disposición transitoria segunda del Real Decreto-ley 12/2017.

El ICAC sienta, sobre la base de los criterios generales de ingresos recogidos en la NRV 14ª del PGC, relativa a ingresos, y la contestación a consulta 9 del BOICAC nº 38, de diciembre de 1999, el tratamiento contable siguiente:

- i) El importe recibido por un deudor como consecuencia del canon se calificará como un mayor valor de

la contraprestación, y por tanto, como un mayor valor de la venta.

- ii) La compensación a pagar por los deudores se registra cuando nazca la obligación, contabilizando un gasto de la partida “7. *Otros gastos de explotación, de la cuenta de pérdidas y ganancias*”.
- iii) Los intermediarios, distribuidores y minoristas lo registran como mayor valor de las compras, debiendo constar su importe en factura. La repercusión a los clientes se califica como un mayor valor de la contraprestación, y por tanto, forma parte de las ventas.

#### **CONSULTA 6. REGISTRO CONTABLE DE LA ADQUISICIÓN DE UN ACTIVO POR USUCAPIÓN**

Se analiza el tratamiento contable de la adquisición por usucapión, reconocida en virtud de una Sentencia judicial favorable, de una finca de naturaleza urbana sobre la que se ha mantenido la posesión, de manera ininterrumpida, por más de 35 años.

El ICAC considera que el activo debe reconocerse por su valor razonable en la fecha de la Sentencia, registrando como contrapartida un ingreso directamente imputado al patrimonio neto (pudiendo emplearse para ello la cuenta “131 *Donaciones y legados de capital*”).

El tratamiento se justifica con base en la RICAC de 1 de marzo de 2013, sobre inmovilizado material e inversiones inmobiliarias (norma 1, apartado 1, relativa a formas especiales de adquisición del inmovilizado material):

*“El inmovilizado material adquirido sin contraprestación se reconocerá por su valor razonable, de acuerdo a lo previsto en la norma de registro y valoración sobre subvenciones, donaciones y legados”.*

En este sentido, la NRV 18ª (apartado 1.3) relativa al tratamiento de las subvenciones dispone que las subvenciones, donaciones y legados recibidos no reintegrables se contabilizan inicialmente, con carácter general, como ingresos directamente imputados a 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 correspondientes.

El ICAC considera que hasta que no se adquiere la propiedad del activo la posesión es contingente, a pesar de que con anterioridad el poseedor del activo pueda obtener los frutos que produzca la cosa.

#### **CONSULTA 7. SUBVENCIÓN RECIBIDA PARA FINANCIAR LA ADQUISICIÓN DE SUELO Y CRITERIO A SEGUIR PARA AMORTIZAR LAS INVERSIONES INMOBILIARIAS**

Se analiza el tratamiento contable de una subvención recibida para financiar la adquisición de suelo, así como el criterio a seguir para su transferencia a la cuenta de pérdidas y ganancias en el caso de una sociedad limitada personal cuyo único socio es un ayuntamiento y cuyo objeto social es la promoción de viviendas protegidas en régimen de mercado.

La consultante adquirió dos parcelas para llevar a cabo sendas promociones

inmobiliarias, que fueron adquiridas con financiación del propio Ayuntamiento por su importe total, IVA incluido y cuya comercialización se hará mediante contratos de compraventa y de alquiler con opción de compra.

Las cuestiones que se analizan son:

**i) Registro inicial de la subvención**

El ICAC aclara que el régimen que resulta de aplicación es el definido en el apartado 2 de la NRV 18ª del PGC, para *“el caso de empresas pertenecientes al sector público que reciban subvenciones, donaciones o legados de la entidad pública dominante para financiar la realización de actividades de interés público o general”*.

El ICAC confirma que, en este caso, las subvenciones se contabilizan de igual forma que las recibidas de terceros, es decir, conforme a lo establecido en la NRV 18ª.1 del PGC, se reconocen directamente en el patrimonio neto como un ingreso, para su posterior reclasificación a la cuenta de pérdidas y ganancias, en función de la finalidad de la ayuda.

**ii) Criterio a seguir para la posterior transferencia a la cuenta de pérdidas y ganancias del importe de la subvención**

El ICAC sienta los siguientes criterios:

- La parcela destinada a la promoción de viviendas para la venta, se califica en la partida de existencias, en la medida en que está destinada a su enajenación en el curso ordinario de las operaciones de la empresa. En

este supuesto, la subvención se imputará como ingreso en la cuenta de pérdidas y ganancias de los ejercicios en los que se enajenen los inmuebles, en función del coste del terreno atribuido a cada vivienda que se de baja, o bien, por corrección valorativa por deterioro.

- La parcela dedicada a la promoción de viviendas para el arrendamiento con opción de compra se calificará como existencias o como inmovilizado -inversión inmobiliaria- de acuerdo con el criterio establecido en la contestación a consulta 5 del BOICAC N°78, de junio de 2009.

Si de las condiciones económicas del contrato de arrendamiento se deduce que debe calificarse como un arrendamiento financiero, en la medida en que se transfieren sustancialmente todos los riesgos y beneficios inherentes a la propiedad del activo, la subvención se contabilizará como ingreso de la cuenta de pérdidas y ganancias de acuerdo con los criterios expuestos para el supuesto de una parcela destinada para la venta.

- Si de los términos del contrato no se desprende que se ha producido la transferencia sustancial de todos los riesgos y beneficios inherentes a la propiedad, la sociedad debe clasificar contablemente las viviendas como inversión inmobiliaria.

- En el caso de que las viviendas deban clasificarse como inversión inmobiliaria, a pesar de que la subvención se concedió inicialmente para la adquisición del terreno, desde un punto de vista económico parece razonable considerar que la subvención se debería vincular al activo en su conjunto e imputar a la cuenta de pérdidas y ganancias la parte asociada a la construcción en proporción a la amortización efectuada en cada periodo, o en su caso, cuando se produzca su enajenación, corrección valorativa por deterioro o baja de balance.

El ICAC recuerda los siguientes criterios contables aplicables a la amortización de las inversiones inmobiliarias:

- De conformidad con los criterios de amortización previstos en la RICAC de 1 de marzo de 2013, sobre inmovilizado material, la base de amortización de un bien se calcula minorando el precio de adquisición o coste de producción en el importe de su valor residual.
- En el caso que se analiza, en la medida en que pudiese estimarse que el valor residual de la inversión fuese significativo y muy próximo a su precio de adquisición, también cabría concluir que la base de amortización es muy pequeña y la cuota de amortización insignificante.

#### CONSULTA 8. ADQUISICIÓN DE INMOVILIZADO ENTREGANDO COMO CONTRAPRESTACIÓN UNA CANTIDAD MONETARIA Y ELEMENTOS DEL INMOVILIZADO TOTALMENTE AMORTIZADOS

Se analiza el supuesto de una empresa que adquiere maquinaria nueva incluyendo el acuerdo el pago de la contraprestación mediante la entrega de un componente monetario (11,83 % del total del precio), así como de otras máquinas usadas que están totalmente amortizadas (88,47% del total del precio).

De acuerdo con el criterio de la consultante, la transacción constituye una permuta no comercial; ello en la medida en que los flujos de caja que producirán las máquinas nuevas son similares a los obtenidos por las máquinas viejas, siendo todas las máquinas bienes de la misma naturaleza y uso para la empresa.

Sin embargo, en opinión del ICAC tal vez cabría presumir que la permuta es comercial, conforme a lo establecido en el apartado 2.3 de la Norma 3 de la Resolución del ICAC de 1 de marzo de 2013 relativa al inmovilizado material. Dicho apartado establece que:

*“Las operaciones de permuta en que se entrega como pago parcial efectivo u otro activo monetario se presumirán comerciales, salvo que la contraprestación monetaria no sea significativa en comparación con el componente no monetario de la transacción”*

Sin perjuicio de lo anterior, el ICAC llama la atención sobre el supuesto de hecho consultado, en el que las máquinas están totalmente amortizadas contablemente pero su valor razonable es significativo y a la posibilidad de que la práctica descrita se produzca de forma recurrente en el futuro.

Ello comporta que el ICAC concluya que con carácter previo a analizar si la permuta es comercial o no comercial, se ha de analizar si el fondo económico de los acuerdos alcanzados es la cesión del control del derecho de uso sobre las máquinas por un periodo inferior a su vida económica a cambio de un precio, cuyo importe se ha predeterminado por diferencia entre la contraprestación acordada a cambio de las máquinas en el momento inicial y el valor residual garantizado por el proveedor.

Si el resultado del citado análisis confirmase esta interpretación, el ICAC concluye que la operación debería calificarse a efectos contables como un arrendamiento operativo.

El ICAC se remite al criterio manifestado en la contestación a consulta 6 del BOICAC nº 106, de junio de 2016, acerca del tratamiento contable de los acuerdos de arrendamiento operativo implícitos en una operación de compraventa cuando el adquirente dispone de una opción de venta al proveedor cuando finaliza un determinado periodo de uso.

#### **CONSULTA 9 DIVIDENDOS RECIBIDOS EN EL SUPUESTO DE QUE SE HAYAN REALIZADO INVERSIONES SUCESIVAS**

Se analiza el supuesto de una empresa que participa en un 50% en el capital social de

otra empresa desde la constitución. Posteriormente, una vez transcurridos varios ejercicios, la sociedad adquiere el otro 50% del capital social.

A partir de esa fecha, la sociedad participada reparte dividendos con cargo a reservas.

En concreto, se plantea si los dividendos que recibe la sociedad deben registrarse contablemente como un ingreso o como menor valor de la inversión, de acuerdo con lo previsto en el apartado 2.8 de la NRV 9ª del PGC:

*“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”*

El ICAC concluye que las reservas repartidas se contabilizarán como ingreso, en la parte atribuible a la inversión realizada antes de que se generen los dividendos y como menor valor de la inversión, en la parte atribuible a la inversión realizada con posterioridad a la generación de las reservas que se distribuyen.

**Ejemplo.** En enero del año 1 la sociedad A adquiere el 50% del capital de B en su constitución. El importe pagado es 50 (el capital social de B es de 100):

En enero del año 5, los fondos propios de la sociedad B son: Capital social 100; Reservas 500.

En dicha fecha, la sociedad A adquiere el otro 50% del capital social de B por importe de 310.

En febrero del año 5 B reparte íntegramente las reservas.

Las reservas de 500 se corresponden con resultados generados posteriores a la adquisición para la inversión inicial del 50% del capital y con resultados anteriores a la compra, en la parte atribuible a la segunda inversión. Consecuentemente, el inversor ha de reconocer 250 como ingreso de dividendos y 250 como minoración del valor contable de la inversión.

## **OTRAS NOTICIAS**

**PROYECTO DE NORMA DEL ICAC.** El ICAC ha publicado el Proyecto de Resolución del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas por el que se aprueban los criterios de presentación de los instrumentos financieros y otros aspectos contables relacionados con la regulación mercantil de las sociedades de capital.

Dada su importancia dicho Proyecto será objeto de análisis en una alerta específica.

## ABREVIATURAS

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

**ICAC:** Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas.

**IVA:** Impuesto sobre el Valor Añadido

**NECA:** Norma de Elaboración de las Cuentas Anuales (del PGG).

**NRV:** Norma de Registro y Valoración (del PGC)

**PGC:** Plan General Contable.

**RICAC:** Resolución del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas

**TRLPI:** Texto refundido de la Ley de Propiedad Intelectual, regularizando, aclarando y armonizando las disposiciones legales vigentes sobre la materia, aprobado por el Real Decreto Legislativo 1/1996, de 12 de abril.

