



GTA VILLAMAGNA

ALERTA CONTABLE

NOVIEMBRE 2018

CONTESTACIONES A CONSULTAS PUBLICADAS POR EL ICAC EN SU BOICAC Nº 115.....	3
Consulta 1. IVA en las donaciones de inmovilizado .....	3
Consulta 2. Tipo de cambio que debe emplearse para contabilizar la importación de mercancías .....	3
Consulta 3. Importe satisfecho a los asesores de una empresa en la compra de la totalidad de las acciones de una sociedad .....	3
Consulta 4. Acuerdo con un proveedor para la fijación del precio de las existencias que se compromete a adquirir en un determinado plazo. ....	4
Consulta 5. Delimitación de grupo en el sentido del artículo 42 del Código de Comercio .	4
Consulta 6. Provisión para rehabilitación de inmovilizado .....	5
Consulta 7. Importe restituido por una entidad deportiva, en el contexto de un contrato de patrocinio, por el efecto de una deducción para evitar la doble imposición de una renta	5
Consulta 8. Amortización aplicable a una instalación hotelera edificada en terreno no urbanizable, previa autorización administrativa .....	6
Consulta 9. Indemnizaciones abonadas por extinción de contratos de arrendamiento rústico históricos por cambio de la naturaleza del suelo de rustico a urbano .....	6
Consulta 10. Trasmisión de un negocio por una persona física a una sociedad limitada unipersonal .....	7
ABREVIATURAS .....	8

## **CONTESTACIONES A CONSULTAS PUBLICADAS POR EL ICAC EN SU BOICAC Nº 115**

### **Consulta 1. IVA en las donaciones de inmovilizado**

Se analiza el tratamiento de una donación de un inmovilizado en el supuesto de que el donante esté obligado a repercutir el IVA y se haya acordado que el donatario no abone dicho importe.

El ICAC concluye que, de acuerdo a los criterios de la NRV 12ª del PGC relativa al tratamiento contable del IVA, el donante ha de contabilizar un mayor gasto en concepto de donación (por el importe del IVA que no se le abona) y el donatario reconocerá dicho importe (correspondiente al IVA repercutido no satisfecho) como un mayor ingreso.

### **Consulta 2. Tipo de cambio que debe emplearse para contabilizar la importación de mercancías**

Se plantea si en una adquisición de mercancías debe tenerse en cuenta el tipo de cambio de contado existente en la fecha del Documento Único Administrativo (DUA) o el tipo de cambio de contado en la fecha de la factura.

Sobre la base de los criterios establecidos en la NRV 10ª “*Existencias*” y la NRV 11ª “*Transacciones en moneda extranjera*” del PGC el ICAC sienta que:

- Con independencia del precio que se establezca oficialmente a efectos tributarios en la Aduana, desde el punto de vista contable el precio de adquisición será el consignado en factura más todos los gastos adicionales que se produzcan hasta que los bienes se encuentren en el almacén.

- El gasto derivado de la compra así como la partida de proveedores en moneda extranjera se han de valorar al tipo de cambio de contado que hubiera en el momento de la compra, que es la fecha de la transacción.
- La fecha de la transacción es aquella en la que se cumplan los requisitos para el reconocimiento de las existencias, recogidos en el Marco Conceptual del PGC.

Posteriormente, cuando se abone la correspondiente factura, o al cierre del ejercicio, se debe aplicar el tipo de cambio de contado en esa fecha. La diferencia, positiva o negativa, que surja por la variación del tipo de cambio se reconoce en la cuenta de pérdidas y ganancias.

- Las mercancías se valoran al tipo de cambio de contado que hubiera en la fecha de la transacción. Este valor se ha de incrementar en el importe de los aranceles que se liquidan por la aduana.

### **Consulta 3. Importe satisfecho a los asesores de una empresa en la compra de la totalidad de las acciones de una sociedad**

Se analiza si los gastos de asesoría en los que incurre una empresa en la compra de la totalidad de acciones de una sociedad que constituye un negocio deben registrarse como mayor valor de la inversión en empresas del grupo o si deben ser reconocidos como gastos del ejercicio, en la cuenta de pérdidas y ganancias.

Dichos gastos consisten, principalmente, en honorarios vinculados al éxito de la

operación, asesoría legal, estudios de mercado y *due diligence* y son directamente imputables a la indicada operación.

Como excepción a la regla general -en cuya virtud este tipo de gastos se consideran mayor valor de la inversión-, el ICAC sienta que, en relación con las empresas del grupo y en la medida en que se adquiere el control de un negocio por medio de la adquisición de las acciones o participaciones de otra sociedad, se deben contabilizar como un gasto en la cuenta de pérdidas y ganancias.

Ello sobre la base de lo establecido en el apartado 2.5 de la NRV 9ª y en el apartado 2.5.1 de la NRV 19ª del PGC.

#### **Consulta 4. Acuerdo con un proveedor para la fijación del precio de las existencias que se compromete a adquirir en un determinado plazo.**

Se analiza si este acuerdo debe registrarse contablemente como un instrumento de cobertura.

El ICAC concluye que el tratamiento debe ser el siguiente:

- Con carácter general, en la medida en que no se haya realizado ningún desembolso en el momento del acuerdo, el compromiso no se registra contablemente, debiéndose informar en la memoria. Si el contrato fuera oneroso (esto es, si los costes de cumplimiento excediesen sus beneficios económicos esperados) se aplicarían los criterios que establece el PGC en la NRV 15ª Provisiones y contingencias.
- Si la empresa realizara un desembolso a cuenta de futuras compras, ese importe debería contabilizarse como un

anticipo a proveedores, sobre la base de lo regulado en la NRV 9ª del PGC.

#### **Consulta 5. Delimitación de grupo en el sentido del artículo 42 del Código de Comercio**

Se analiza si las sociedades A y B forman parte de un grupo de sociedades, tal como se define en el artículo 42 del CdC, en la siguiente situación:

- La sociedad A está participada por tres socios con las siguientes participaciones en su capital:
  - i) Sociedad B: 51,0%
  - ii) Sociedad C: 34,5%
  - iii) Sociedad E: 14,5%
- Cada una de las sociedades B, C y E se encuentra íntegramente participada por una persona física. Las tres personas físicas forman parte del consejo de administración de la sociedad A, en calidad de representantes de la sociedad-socio y no mantienen vinculación y/o grado de parentesco entre ellas.
- Conforme a lo previsto en los estatutos de la Sociedad A y a lo acordado en los pactos suscritos entre los socios, las decisiones de la Junta General se toman por mayoría, si bien en algunas decisiones significativas se ha de contar con el 75% del capital. La adopción de acuerdos y la toma de decisiones de mayor trascendencia requieren que el accionista mayoritario cuente con el apoyo de los otros socios.

El ICAC reitera el criterio establecido en otras contestaciones (consulta 1 del BOICAC nº 83 y consulta 4 del BOICAC nº 92) respecto de las circunstancias que

deben concurrir para apreciar la existencia de un “grupo de subordinación” o de un “grupo de coordinación” y del análisis de los elementos indiciarios que se debe realizar en cada caso concreto.

Señala, como en otras ocasiones, que la delimitación de las sociedades que configuran un grupo es una cuestión de hecho y que ésta no está condicionada exclusivamente por la mera titularidad de un porcentaje del capital o de los derechos de voto, sino que los administradores de la sociedad han de analizar todos los antecedentes y circunstancias del caso para alcanzar una conclusión al respecto.

En este sentido, el ICAC concluye que las sociedades A y B no formarían un grupo del artículo 42 del CdC si se considera que la adopción de las decisiones significativas sobre las políticas financiera y de explotación de la sociedad A requiere una mayoría reforzada que implica la necesidad de un acuerdo entre el socio mayoritario y, al menos, uno de los otros dos socios.

No obstante, también advierte que podrían constituir un grupo en el sentido del artículo 42 del CdC, teniendo en cuenta que la sociedad B puede llegar a un acuerdo con cualquiera de los otros dos socios para tomar las decisiones relevantes y que cualquier acuerdo siempre requerirá la participación del socio mayoritario.

#### **Consulta 6. Provisión para rehabilitación de inmovilizado**

Se analiza si una entidad que se dedica a la explotación de apartamentos turísticos debe registrar una provisión para rehabilitación del inmovilizado, con el objetivo de atender en el futuro las actuaciones de conservación y mantenimiento de los apartamentos y la

renovación de los elementos necesarios para su explotación.

El ICAC sienta que no corresponde dotar provisión alguna por este concepto. Ello sobre la base de lo previsto en la RICAC de 1 de marzo de 2013, relativa a las normas de registro y valoración del inmovilizado material y de las inversiones inmobiliarias. De conformidad con los términos de la citada RICAC, los gastos de conservación y reparación se registrarán en el ejercicio siguiendo el principio de devengo y los que puedan ser considerados de renovación o mejora se registrarán como inmovilizado material aplicando por analogía la NRV 3ª.

#### **Consulta 7. Importe restituido por una entidad deportiva, en el contexto de un contrato de patrocinio, por el efecto de una deducción para evitar la doble imposición de una renta**

Se analiza si el importe restituido a un patrocinador, residente fiscal en el extranjero, como consecuencia de una cláusula contractual, debe ser registrado contablemente como un gasto o como un menor ingreso.

En virtud de la citada cláusula se impone al consultante la obligación de restitución del importe del crédito fiscal que obtenga en España respecto de una renta sobre la que se hubiera pactado un precio “*neto de cualquier retención*” que, en su caso, resultase aplicable de conformidad con el correspondiente Convenio para evitar la Doble Imposición y con la normativa interna del país de residencia fiscal del patrocinador.

El ICAC concluye, sobre la base de los criterios establecidos en la NRV 14º del PGC relativa a ingresos y la NECA 11,

relativa a cifra de negocios, que el tratamiento contable debe ser el siguiente:

- En principio, el importe a reconocer por la entidad deportiva como ingreso es la cantidad, antes de impuestos, que se haya comprometido a pagar el patrocinador.
- La cantidad retenida en el extranjero se reconocerá como gasto, según lo previsto en la RICAC de 9 de febrero de 2016, relativa a la contabilización del IS (artículo 12: Impuestos extranjeros de naturaleza similar al impuesto sobre sociedades).
- La deducción que pudiera generarse en España por el pago del impuesto en el extranjero formará parte del gasto o ingreso por impuesto corriente.
- Si la entidad deportiva debe restituir parte de la cantidad recibida, ese importe se debería registrar como un menor ingreso por la prestación del servicio de patrocinio.

#### **Consulta 8. Amortización aplicable a una instalación hotelera edificada en terreno no urbanizable, previa autorización administrativa**

Se analiza el criterio de amortización a seguir respecto de un inmovilizado material afecto a la instalación hotelera edificada en un suelo no urbanizable sobre el que se ha obtenido la concesión el uso y aprovechamiento durante un plazo de 25 años a cambio de pagar un canon anual.

El ICAC sienta que el activo ha de amortizarse en el plazo de su vida útil, en términos similares a lo que sucede con los activos sometidos a reversión, que será el menor de:

- a) el plazo de 25 años por el que se ha autorizado el uso y aprovechamiento del suelo, incluidas las posibles prórrogas legales cuando exista evidencia de que esta ampliación se va a producir;
- b) la vida económica del activo, en términos similares a lo que sucede con los activos sometidos a reversión.

#### **Consulta 9. Indemnizaciones abonadas por extinción de contratos de arrendamiento rústico históricos por cambio de la naturaleza del suelo de rustico a urbano**

Una sociedad es propietaria de unos terrenos agrícolas cedidos en arrendamiento, que fueron transformados en solares. En el marco del procedimiento urbanístico correspondiente, la sociedad recibió derechos edificatorios sobre parcelas urbanas que transmitió a un promotor en el año 2007.

De acuerdo a la normativa aplicable, los arrendatarios históricos de suelo rústico tenían derecho a ser indemnizados cuando, como consecuencia de la modificación de la calificación del suelo, se extinguiese el contrato. La indemnización se fija en el momento de la venta del terreno, como un porcentaje del “*plus-valor*” en el momento de la enajenación.

Los arrendatarios históricos han reclamado el pago de las indemnizaciones con posterioridad, por lo que se pagarían en un ejercicio posterior a la transmisión, sin que contablemente se hubiera registrado un menor beneficio y el correspondiente pasivo en el ejercicio 2007.

Ante los hechos descritos, el ICAC sienta que:

- La obligación se debe registrar en el ejercicio en el que el pago de la indemnización fuese probable (en el 2007 o en el ejercicio en que se cumpliera esta condición), reconociendo un gasto en la cuenta de pérdida y ganancias y el correspondiente pasivo.
  - Si se debió registrar la operación en un ejercicio previo, la subsanación de errores contables se contabiliza como un cargo en una partida de reservas y el correlativo reconocimiento de un pasivo, conforme a los términos de la NRV 22ª del PGC.
  - El ICAC concluye que no será necesario reformular las cuentas anuales, sino que se deberá registrar en el ejercicio en que se subsane dicho error dando cumplida información en la memoria de las cuentas anuales del mismo ejercicio.
- comercio alguno en la sociedad adquirente.
  - En caso de que los elementos no constituyan un negocio se valorarían por el valor razonable, según lo dispuesto en la NRV 21ª del PGC.
  - La sociedad adquirente podrá reconocer activos por impuesto diferido si la base fiscal de los elementos recibidos es superior a la base contable, en los términos de la RICAC de 9 de febrero de 2016, relativa a la contabilización del IS.

**Consulta 10. Trasmisión de un negocio por una persona física a una sociedad limitada unipersonal**

Se analiza el tratamiento contable que se ha de dar a la aportación, por una persona física, de un negocio a una sociedad limitada unipersonal con la finalidad de seguir desarrollando la misma actividad.

El ICAC concluye que el análisis debe ser el siguiente:

- Si los elementos aportados constituyen un negocio, conforme a lo establecido en la NRV 19ª del PGC, la valoración sería la contable preexistente en sede de la persona física (en ausencia de un valor en cuentas consolidadas) y no sería posible reconocer fondo de

# ABREVIATURAS

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

**CdC:** Código de Comercio.

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

**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

