

GTA VILLAMAGNA

ABOGADOS

ALERTA CONTABLE

Nº 1

2020



CONTENIDOS

I. CONTESTACIONES A CONSULTAS PUBLICADAS POR EL ICAC EN SU BOICAC N° 119/2019

Consulta 1. Sobre el tratamiento contable de la adquisición de una empresa con el fin de eliminar un obstáculo a la venta de viviendas desarrollada por la sociedad adquirente.....3

Consulta 2. Sobre el tratamiento contable de la imputación a resultados de una herencia recibida por una entidad sin fines lucrativos de una persona física consistente en la participación de la totalidad de las acciones de una sociedad mercantil tras la posterior liquidación de la misma.....4

Consulta 3. Sobre si la prima de emisión o asunción y las otras aportaciones de socios deben entenderse incluidas en el concepto de reservas disponibles a efectos de lo dispuesto en el artículo 31.2 de la RICAC de 5 de marzo de 2019.....5

II. CONTESTACIONES A CONSULTAS PUBLICADAS POR EL ICAC EN SU BOICAC N° 120/2019

Consulta 1. Sobre el tratamiento contable de diversas cuestiones relativas al pago de dividendos.....5

Consulta 2. Cambio en la estimación sobre el ejercicio de una opción de compra en un contrato de arrendamiento. NRV 8ª6

Consulta 3. Pérdida cuando las participaciones resultan totalmente amortizadas. RICAC de 18 de septiembre de 2013.....7

Consulta 4. Emisión de criptomoneda. NRV 10ª7

Consulta 5. Subvenciones, donaciones y legados recibidos. Donación por un socio de sus participaciones a la sociedad. NRV 18ª. RICAC de 5 de marzo de 2019.....8

I. CONTESTACIONES A CONSULTAS PUBLICADAS POR EL ICAC EN SU BOICAC N° 119/2019

Consulta 1. Sobre el tratamiento contable de la adquisición de una empresa con el fin de eliminar un obstáculo a la venta de viviendas desarrollada por la sociedad adquirente

La empresa adquirente se dedica a la construcción y explotación de un complejo residencial. La venta de su última promoción se ha visto retrasada a causa de la actividad desarrollada en una finca colindante, un circuito de carreras amateur, propiedad de otra empresa. Para solucionar este problema, adquiere la totalidad del capital de la empresa propietaria del circuito a un importe muy superior al valor razonable de los activos netos adquiridos. La empresa adquirida no incluye ninguna actividad que pudiera calificarse como un proceso productivo sustantivo ni tampoco se trasfiere personal alguno, que son dos factores que podrían determinar la existencia de un fondo de comercio implícito en la adquisición de una inversión financiera.

Se plantea el tratamiento contable de la diferencia entre la contraprestación entregada y el valor de los activos netos de la empresa adquirida, en particular, si puede registrarse contablemente como un mayor valor de la promoción inmobiliaria.

Para determinar la valoración de las existencias (la promoción inmobiliaria), el ICAC se apoya en la RICAC de 14 de abril de 2015, en la que se establece que el coste de producción estará formado por el precio de adquisición de las

materias primas y otras materias consumibles, así como el resto de los bienes o servicios consumidos y directamente imputables al activo. También se debe añadir la parte que razonablemente corresponda de los costes indirectamente imputables al activo, en la medida en que tales costes correspondan al periodo de producción, construcción o fabricación, se basen en el nivel de utilización de la capacidad normal de trabajo de los medios de producción y sean necesarios para la puesta del activo en condiciones operativas.

En el caso consultado, las viviendas ya se encuentran terminadas y la finalidad de adquirir la empresa que explotaba el circuito de carreras es eliminar un obstáculo a la comercialización del complejo residencial.

El ICAC considera que se puede aplicar por analogía, por guardar íntima conexión con el fondo económico que subyace en esta operación, el criterio sentado por la RICAC de 28 de mayo de 2013, respecto de la indemnización satisfecha por un arrendador a su arrendatario para rescindir un contrato.

El ICAC concluye, sobre la base de dicho criterio, que los hechos descritos se pueden identificar como la indemnización satisfecha para liberar al activo de una carga, circunstancia que llevaría a reconocer un mayor valor de las existencias.

Para ello, será necesario que el desembolso efectuado proporcione a las viviendas una transformación cualitativa, que en el caso consultado sería un nuevo entorno libre de ruidos, y que dicha transformación venga

acompañada de una proyección económica futura en unos términos similares a los que se recogen en la referida Resolución.

En el caso de que estos requisitos no se cumplan, la diferencia entre el importe pagado por las acciones y el valor razonable de los activos netos adquiridos se contabilizará como un gasto del periodo y no como mayor valor de las existencias.

Consulta 2. Sobre el tratamiento contable de la imputación a resultados de una herencia recibida por una entidad sin fines lucrativos de una persona física consistente en la participación de la totalidad de las acciones de una sociedad mercantil tras la posterior liquidación de la misma

Una entidad sin fines lucrativos adquiere una herencia recibida de una persona física consistente en la participación de la totalidad de las acciones de una sociedad mercantil, cuyo patrimonio estaba compuesto únicamente por un inmueble y efectivo.

Según se desprende del escrito de consulta, el valor contable y el valor razonable del inmueble son coincidentes.

La entidad sin fines lucrativos registró contablemente la adquisición de las acciones conforme a lo establecido en la NRV 9ª “*Subvenciones, donaciones y legados*” de las normas de adaptación del PGC a las entidades sin fines lucrativos.

En particular, reconoció la participación financiera en la cuenta 2503. “*Participaciones a largo plazo en entidades del grupo*” con abono a una cuenta del subgrupo 13. “*Subvenciones, donaciones y legados y otros ajustes de valor*” por el importe de su valor razonable.

Tras unos meses, se produce la liquidación de la sociedad, sin que la entidad sin fines lucrativos registre ingreso / gasto alguno, debido a que el valor contable y el valor razonable de los bienes recibidos coincide con el valor en libros de la inversión financiera.

En la medida en que se ha producido la baja del activo que fue adquirido por herencia, la entidad sin fines lucrativos, se plantea el tratamiento contable del importe registrado en el subgrupo 13; en concreto, si debe imputar al excedente del ejercicio (resultado) solo la parte correspondiente al efectivo recibido o si debe imputar como ingresos el importe total (que se corresponde con el valor del bien inmueble y del efectivo).

El ICAC concluye que, en principio, la baja de la inversión financiera traerá consigo la reclasificación de la totalidad del importe de la herencia al excedente de la actividad (resultado), salvo que la realidad económica y jurídica de fondo que se describe en la consulta fuese el legado de un inmueble y de una cantidad de efectivo a una entidad sin fines lucrativos, en cuyo caso, tanto el adecuado registro contable como el resto de implicaciones jurídicas de la operación se deberían ajustar a ese fondo económico y jurídico subyacente.

Consulta 3. Sobre si la prima de emisión o asunción y las otras aportaciones de socios deben entenderse incluidas en el concepto de reservas disponibles a efectos de lo dispuesto en el artículo 31.2 de la RICAC de 5 de marzo de 2019

Se plantea si, de acuerdo con el contenido de la Resolución de 5 de marzo de 2019 del ICAC, la prima de emisión o asunción y las otras aportaciones de socios deben entenderse incluidas en el concepto de "reservas disponibles", a los efectos de que su distribución se considere como una distribución de beneficios y, en consecuencia, se origine un ingreso en sede del socio, siempre que desde la fecha de adquisición se hayan generado beneficios superiores a los fondos propios que se distribuyen.

El ICAC concluye que tanto la prima de emisión o asunción como las otras aportaciones de socios deben entenderse incluidas en el concepto de reservas disponibles.

II. CONTESTACIONES A CONSULTAS PUBLICADAS POR EL ICAC EN SU BOICAC N° 120/2019

Consulta 1. Sobre el tratamiento contable de diversas cuestiones relativas al pago de dividendos

La primera cuestión se refiere al tratamiento contable, desde la perspectiva del inversor, de los derechos recibidos en pago de un dividendo (también denominados, "scrip dividend") que se pueden materializar:

i) adquiriendo nuevas acciones totalmente liberadas, ii) enajenando los derechos en un mercado secundario o iii) vendiéndolos a la sociedad emisora, así como la fecha desde la que resulta de aplicación el nuevo criterio establecido en la RICAC de 5 de marzo de 2019.

Anteriormente, la interpretación del ICAC (recogida en la consulta 1 del BOICAC n° 88, de diciembre de 2011), variaba en función de la alternativa elegida dentro del programa de retribución al accionista.

Sin embargo, con el nuevo criterio introducido por la RICAC de 5 de marzo de 2019, en todo caso, el socio registrará contablemente un derecho de cobro y su correspondiente ingreso financiero.

El nuevo criterio solo resultará de aplicación obligatoria respecto de las cuentas anuales de los ejercicios que se inicien a partir del 1 de enero de 2020 y sin perjuicio de que la sociedad pueda optar en la fecha de comienzo del ejercicio que se inicie a partir de 1 de enero de 2020 por aplicar el nuevo criterio de forma retroactiva.

La segunda cuestión se refiere a la vigencia de los criterios sentados en dos contestaciones a Consulta del ICAC tras la modificación introducida por la RICAC de 5 de marzo de 2019, respecto del tratamiento contable de i) la valoración de acciones valoradas al coste y recibidas liberadas con cargo a reservas (consulta 1 del BOICAC n° 9) y ii) el tratamiento aplicable a los dividendos percibidos mediante acciones emitidas por la misma sociedad que reparte el dividendo (consulta 2 del BOICAC n° 47).

El ICAC concluye, sobre la base de este razonamiento, que las interpretaciones publicadas en las referidas consultas en relación con inversiones en instrumentos de patrimonio valorados al coste se mantienen en vigor, dado que tales interpretaciones no entran en contradicción con lo dispuesto en el artículo 35.1 de dicha Resolución.

Consulta 2. Cambio en la estimación sobre el ejercicio de una opción de compra en un contrato de arrendamiento. NRV 8ª

La consultante firma en 2005, como arrendataria, un contrato de arrendamiento de un complejo de apartamentos con opción a compra. Registra la contabilización como arrendamiento operativo, al considerar que no va a ejercitar la misma. En enero de 2009, considera que sí va a ejercitar dicha opción a finales de 2010, al haber obtenido la sociedad mejores resultados de los previstos.

Se plantea si es posible realizar un cambio de criterio contable y considerarlo como un arrendamiento financiero, o si debe continuar con el criterio inicial hasta el ejercicio de la opción de compra.

También se consulta el tratamiento contable de la adquisición de los activos tras ejercer la opción de compra.

El ICAC sienta que la clasificación del arrendamiento se hará al inicio del mismo y que el cambio en la estimación sobre el ejercicio de la opción de compra no dará lugar a una nueva clasificación del arrendamiento a efectos contables.

Ello, tras analizar el contenido de la NRV 8ª y realizar una interpretación por aplicación analógica de lo expuesto en la NRV 19ª, relativa a combinaciones de negocios, para los contratos de arrendamiento.

No obstante, si en algún momento el arrendador y el arrendatario acordaran cambiar las estipulaciones del contrato, salvo si el cambio fuera para renovarlo, de forma que esta modificación habría dado lugar a una clasificación diferente del acuerdo en el caso de que las condiciones se hubieran producido al inicio del arrendamiento, el contrato revisado se considerará un nuevo arrendamiento durante todo el plazo restante del contrato.

Lo anterior sin perjuicio de que pueda considerarse la existencia de un error contable, de acuerdo con lo establecido en la NRV 22ª, cuya subsanación se aplicará de forma retroactiva y su efecto se calculará desde el ejercicio más antiguo para el que se disponga información, debiendo incluirse todos los desgloses necesarios recogidos en la memoria.

Por último, una vez calificado el arrendamiento como operativo, la adquisición de los activos se valorará inicialmente por el importe pagado en ejercicio de la opción de compra más todos los gastos adicionales relacionados con la adquisición. Y las cantidades pagadas durante la vigencia del contrato de arrendamiento desde la fecha en que se produjo el cambio en la estimación sobre el ejercicio de la opción de compra seguirán registrándose como gastos y no como anticipos a cuenta relacionados con el previsible ejercicio de dicha opción.

Consulta 3. Pérdida cuando las participaciones resultan totalmente amortizadas. RICAC de 18 de septiembre de 2013

La entidad consultante posee durante 2007 acciones de una entidad X cuyo capital se amortiza con el objetivo de compensar pérdidas. En ese momento, se convierten otros instrumentos financieros en instrumentos de patrimonio neto que son transmitidos a otra entidad Y.

En el escrito de consulta también se informa que la consultante no acepta el ofrecimiento de unos bonos de fidelización que la sociedad Y ofrece a los antiguos accionistas de la sociedad X.

Como consecuencia de ello, la consultante ve totalmente amortizadas sus participaciones y se plantea registrar la pérdida por el valor en libros.

La consulta trata sobre la naturaleza contable de la pérdida incurrida por la consultante en 2007, teniendo en cuenta que dicha depreciación nunca revertirá.

El ICAC concluye que la sociedad deberá reconocer la baja de las acciones y aplicar la cuenta correctora de valor o reconocer la correspondiente pérdida por baja, en el supuesto de que no se hubiese reconocido un previo deterioro de valor.

Ello sobre la base de la aplicación analógica del criterio establecido por la RICAC de 18 de septiembre de 2013, respecto de la reducción de capital para la compensación de pérdidas.

A mayor abundamiento, se menciona la nueva regulación prevista por el artículo 40 de la RICAC de 5 de marzo de 2019

para los ejercicios iniciados a partir del 1 de enero de 2020, que se pronuncia en el mismo sentido en los supuestos de reducción y aumento de capital simultaneo y se permite la baja de las participaciones deterioradas, en los casos de reducción de capital para compensar pérdidas, y siempre que existan dudas sustanciales sobre la aplicación del principio de empresa en funcionamiento.

Consulta 4. Emisión de criptomoneda. NRV 10ª

Una sociedad del sector de las telecomunicaciones ha realizado los trabajos necesarios para la emisión de una criptomoneda. La sociedad, mediante la venta de esta criptomoneda, pretende obtener financiación para sus proyectos.

En primer lugar, el ICAC analiza el concepto de criptomoneda y sus principales características, y, en particular, se refiere a diferentes puntos de vista.

Según el BCE las criptomonedas no son monedas desde el punto de vista de la UE, de forma que es más exacto considerarlas como medio de cambio que como medio de pago. Su naturaleza es la de bienes inmateriales ya que no tienen soporte físico.

La decisión de agenda del IFRS IC clarifica que las criptomonedas deben contabilizarse según NIC 2 Existencias cuando se mantengan para la venta en el curso ordinario del negocio, en caso contrario se contabilizarán según NIC 38 Activos Intangibles.

De lo anterior se desprende que las características principales de las criptomonedas serían las siguientes:

- No cumplen la definición de activo financiero, porque no otorgan derecho a recibir efectivo o activo equivalente.
- No es un medio de pago aceptado universalmente.
- Sí puede ser un medio utilizado para cancelar obligaciones, o es un medio de pago aceptado universalmente.
- Tiene o puede tener una utilización especulativa.

Su tratamiento contable, por tanto, dependerá de la finalidad para la que fue adquirida o por la que se controla.

Respecto del caso concreto planteado en la consulta, procede señalar que las monedas virtuales pertenecerán al grupo de Existencias si están destinadas a transformarse en disponibilidad financiera a través de la venta como actividad ordinaria de la empresa, valorándose por su coste, que en este caso será el coste de emisión, de forma que resultaría de aplicación la NRV 10ª.

Consulta 5. Subvenciones, donaciones y legados recibidos. Donación por un socio de sus participaciones a la sociedad. NRV 18ª. RICAC de 5 de marzo de 2019

Una sociedad limitada profesional que aplica el PGC de PYMES, ha recibido la donación por parte de un socio de todas sus participaciones sociales, registrándose a valor razonable en la cuenta (108) Acciones o participaciones propias en situaciones especiales con abono a la cuenta (132) Otras subvenciones, donaciones y legados.

Transcurridos 3 años, se han amortizado dichas participaciones sociales a través de la correspondiente reducción de capital y se ha imputado la donación de 2016 a la cuenta de pérdidas y ganancias.

Se plantea si esta imputación fue correcta en base a lo dispuesto en el PGC de PYMES al señalar que las donaciones no reintegrables recibidas por socios o propietarios no constituyen ingresos, debiéndose registrar en los fondos propios, debiendo haber registrado un abono a la cuenta (118) Aportaciones de socios en el momento de la donación.

El ICAC concluye que el tratamiento contable realizado por la entidad fue un error.

Ello sobre la base de lo establecido en la NRV 18ª del PGC de PYMES, relativa a las subvenciones, donaciones y legados, que establece en su apartado segundo que las subvenciones, donaciones y legados no reintegrables, recibidos de socios o propietarios no constituyen ingresos y deben registrarse directamente en fondos propios.

Por tanto, en el momento de la donación ésta debió reconocerse en la cuenta (118) Otras aportaciones de socios, que recoge todas aquellas aportaciones realizadas por los socios o propietarios de la empresa cuando actúen como tales y en virtud de operaciones no descritas en otras cuentas.

A mayor abundamiento, el ICAC se refiere a lo establecido en el artículo 9 la RICAC, de 5 de marzo de 2019, respecto de otras aportaciones de socios, en cuanto a la proporción de las aportaciones de socios respecto a su participación en la sociedad.

CONTACTOS

Para más información pueden ponerse en contacto con:



Felipe Alonso Fernández

☎ (+34) 915 210 121

✉ felipealonso@gtavillamagna.com



Carlos Marcelo Antuña

☎ (+34) 915 210 121 | (+34) 630 771 614

✉ carlosmarcelo@gtavillamagna.com

GTA VILLAMAGNA

ABOGADOS

Síguenos en:



© GTA VILLAMAGNA Abogados 2020

GTA VILLAMAGNA Abogados
Marqués de Villamagna, 3 - 6ª Planta
28001 Madrid (España)

La publicación de Alertas Contables se realiza sin periodicidad preestablecida y atendiendo a criterios del Despacho basados en normativa y/o doctrina relevante.

Esta Alerta contiene, exclusivamente, información de carácter general y no constituye, ni pretende constituir, asesoramiento jurídico alguno sobre las materias contenidas en ella. Cualquier decisión o actuación basada en su contenido deberá ser objeto del adecuado asesoramiento profesional.