Alerta Contable

Febrero 2013

REVISION DE LAS CONSULTAS PUBLICADAS EN EL BOICAC N° 92/2012

Las contestaciones a consultas contenidas en la presente Alerta abordan las siguientes cuestiones:

Consulta 1. Sobre el tratamiento contable de los gastos financieros que superen la cantidad fiscalmente deducible

El artículo 20 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades establece que los gastos financieros netos serán deducibles con el límite del 30 por ciento del beneficio operativo del ejercicio; y los que no hayan sido objeto de deducción, por superar el citado límite, podrán deducirse en los períodos impositivos que concluyan en los 18 años inmediatos y sucesivos, conjuntamente con los del período impositivo correspondiente, en los términos y con los límites que se regulan en el propio artículo.

La cuestión planteada se refiere al reflejo contable de la limitación en la deducibilidad de los gastos financieros señalada, aprobada por el Real Decreto-Ley 12/2012, de 30 de marzo, por el que se introducen diversas medidas tributarias y administrativas dirigidas a la reducción del déficit público.

El ICAC señala que el registro de los gastos financieros debe hacerse, en todo caso, por el importe devengado en el ejercicio, con independencia de que una parte no sea deducible. Esta circunstancia, a su vez, originará una discrepancia entre el importe contabilizado en la cuenta de pérdidas y ganancias y el deducible fiscalmente, que, sin embargo, se podrá compensar en los siguientes períodos impositivos. La discrepancia señalada pone de manifiesto la existencia de una diferencia temporaria deducible, por la que la sociedad tendrá que contabilizar, en su caso, un activo por impuestos diferidos.

Consulta 2. Sobre la posibilidad de registrar un gasto de personal en el ejercicio 2012, en el caso de entidades públicas, por el importe de la paga extraordinaria del mes de diciembre suprimida en virtud del artículo 2.1 del Real Decreto-ley 20/2012, de 13 de julio, para el personal del sector público

El Real Decreto-ley 20/2012, de 13 de julio, de medidas para garantizar la estabilidad presupuestaria y de fomento de la competitividad, suprime para el año 2012 la paga extraordinaria para el personal del sector público definido en el artículo 22.1 de la Ley 2/2012,

de 29 de junio, de Presupuestos Generales, que en su apartado f) incluye las sociedades mercantiles públicas.

Asimismo, el citado Real Decreto-ley, en su artículo 2.4, señala que las cantidades derivadas de la supresión de la paga extraordinaria y de las pagas adicionales de complemento específico o pagas adicionales equivalentes de acuerdo con lo dispuesto en este artículo se destinarán en ejercicios futuros a realizar aportaciones a planes de pensiones o contratos de seguro colectivo que incluyan la cobertura de la contingencia de jubilación, con sujeción a lo establecido en la Ley Orgánica 2/2012, de 29 de junio, de Estabilidad Presupuestaria y Sostenibilidad Financiera y en los términos y con el alcance que se determine en las correspondientes leyes de presupuestos.

Por otra parte, el artículo 22 de la Ley Orgánica 2/2012, de 29 de junio, establece que durante 2012 las Administraciones y entidades del sector público no podrán realizar aportaciones a planes de pensiones de empleo o contratos de seguros colectivos que incluyan la cobertura de la contingencia de jubilación.

Una primera cuestión planteada es si las entidades públicas deben registrar un gasto de personal en el ejercicio 2012, por un importe equivalente a la paga extraordinaria suprimida, y el correspondiente pasivo.

El ICAC señala, teniendo en cuenta el contexto económico actual de dificultades financieras, que no se puede considerar probable que exista una obligación presente, por lo que no es posible reconocer una provisión en los términos de la NRV 15ª. En el supuesto de que la sociedad ya hubiera contabilizado como gasto la parte proporcional de la remuneración suprimida, deberá dar de baja el correspondiente pasivo y minorar el citado gasto.

En la segunda y tercera cuestión se plantea si resulta procedente o no el registro de un pasivo por la aportación que se deje de pagar en el año 2012, para los casos en que la entidad tenga un compromiso de aportación definida y para los casos en los que la entidad tenga asumidos compromisos de prestación definida, si se ha de reconocer una reducción del plan con efecto en pérdidas y ganancias.

El ICAC señala a este respecto que:

- 1) Si los efectos jurídicos de la regulación suponen, a su vez, una reducción en las aportaciones o prestaciones de jubilación:
 - a) En el caso de compromisos de aportación definida, las entidades no deberán contabilizar un pasivo por la aportación no efectuada en 2012.
 - b) En el caso de compromisos de prestación definida, las sociedades deberán registrar la reducción de las prestaciones del plan con imputación a pérdidas y ganancias.
- 2) En el supuesto de que dicha regulación solo implique un diferimiento de las cantidades que debían haberse aportado, manteniéndose el compromiso de aportación a futuro, las sociedades deberán contabilizar los planes de remuneración en los mismos términos que

lo venían haciendo, considerando exclusivamente el efecto financiero del citado diferimiento en la aportación a los respectivos planes.

Consulta 3. Sobre el tratamiento contable de un determinado contrato de compraventa de participaciones en el que se estipuló el precio, entre otras circunstancias, en función de los resultados de la sociedad objeto de la compraventa

La sociedad adquirente abonó a la sociedad transmitente la estimación inicial del precio, en la fecha en la que se firmó el contrato de compraventa (ejercicio 2006). No obstante, posteriormente, respecto a la determinación del resultado que debía tomarse como referencia para cuantificar el tramo contingente de la contraprestación, surgieron divergencias entre las partes y se acordó, tal y como preveía el contrato, someter las mismas a un Tribunal de Arbitraje.

En el ejercicio 2011, la Corte de Arbitraje resolvió las diferencias surgidas a favor de la sociedad transmitente, fijando un importe adicional, que debía abonar la sociedad adquirente, así como los intereses devengados hasta la fecha de la resolución del arbitraje. Al cierre del citado ejercicio, la sociedad adquirente procedió a efectuar el pago resultante del Laudo arbitral.

La consulta plantea cuándo se produce el devengo del importe cobrado en el ejercicio 2011.

El ICAC resuelve, en el mismo sentido que en pronunciamientos previos (consulta 4 del BOICAC nº 68 y consulta 3 del BOICAC nº 78), que el ingreso que trae causa del tramo contingente se devenga en el ejercicio en que la Corte de Arbitraje resuelve el litigio.

Consulta 4. Sobre si determinadas sociedades participadas mayoritariamente por personas físicas vinculadas por una relación de parentesco, constituyen un grupo de sociedades de los previstos en el artículo 42 del Código de Comercio (“CdC”)

La Ley 16/2007, de 4 de julio, de reforma y adaptación de la legislación mercantil en materia contable para su armonización internacional con base en la normativa de la Unión Europea, modificó el artículo 42.1 del CdC en sintonía con la definición de grupo de sociedades regulado en las normas internacionales de contabilidad y cuya principal consecuencia fue la eliminación de la obligación de consolidar para los denominados "grupos de coordinación", integrados por las entidades sometidas a una misma unidad de decisión; concepto jurídico que permitía identificar la obligación de consolidar cuando varias sociedades estaban controladas por terceros no obligados a consolidar, por carecer de la forma societaria mercantil.

En este sentido, a raíz de la citada reforma, el concepto de grupo del artículo 42 del CdC, y, en consecuencia, la obligación de consolidar ha quedado definida a partir de la idea de "control entre sociedades o de una sociedad sobre una empresa".

La consulta plantea si las sociedades participadas mayoritariamente por personas físicas vinculadas por una relación de parentesco constituyen un grupo.

El ICAC concluye que la calificación como empresas del grupo de un entramado societario es una cuestión de hecho, que viene determinada por la existencia o la posibilidad de control entre sociedades o de una empresa por una sociedad, para cuya apreciación concreta sería preciso analizar todos los antecedentes y circunstancias del correspondiente caso.

En el supuesto de sociedades integradas en lo que podríamos denominar un grupo “familiar”, como regla general, deben calificarse como empresas del grupo “ampliado” (en el sentido establecido en la NECA 13ª) en la medida en que constituyen grupos sometidos a la misma unidad de decisión, que pueden reconocerse a la vista de la coincidencia de las personas que componen los órganos de administración de las sociedades, y de las propias relaciones económicas cruzadas que la unidad de decisión teje entre las sociedades titulares de los activos y pasivos que “administran” directa o indirectamente las personas que la conforman, como, por ejemplo, mediante el otorgamiento de asistencia financiera mutua o la presencia de estas sociedades en las sucesivas etapas de un determinado proceso productivo.

Consulta 5. Sobre el tratamiento contable de la actualización de balances aprobada por la Ley 16/2012, de 27 de diciembre, por la que se adoptan diversas medidas tributarias dirigidas a la consolidación de las finanzas públicas y al impulso de la actividad económica. En relación con la misma, se pregunta, todo ello referido a una compañía cuyo ejercicio social termina el 31 de diciembre

La consulta se pronuncia respecto de siete cuestiones.

Cuestión 1. Sobre si debe entenderse que la Ley 16/2012 es compatible con el marco normativo contable vigente y en particular con el criterio de valoración de coste histórico referido en el apartado 6º del Marco Conceptual del vigente Plan General de Contabilidad y con el principio de uniformidad recogido en el apartado 3º del mismo.

El ICAC concluye que una entidad al acogerse, con carácter voluntario, a la actualización de valores regulada en la Ley 16/2012, de 27 de diciembre, mantiene la aplicación del principio del precio de adquisición en los activos actualizados, sin cambiar de criterio contable, y, en consecuencia, el principio de uniformidad no se ve afectado por la medida.

Cuestión 2. Sobre si el efecto de la actualización debe reflejarse en las cuentas anuales del primer ejercicio que se cierre con posterioridad a la fecha de entrada en vigor de la mencionada Ley, es decir, en las cuentas anuales correspondientes al ejercicio 2012

El ICAC manifiesta que la Junta General, en el supuesto de que opte por acogerse a la revisión de valores, solo podrá hacerlo en tiempo y forma; esto es, en el mismo plazo conferido para aprobar las cuentas anuales del ejercicio 2012 y previa elaboración de un balance *ad hoc* de actualización.

Considerando que los elementos patrimoniales cuyo valor se rectifica son los incluidos en el balance cerrado a 31 de diciembre de 2012, la actualización que apruebe el órgano competente

surtirá efectos retroactivos, contables y fiscales, sin solución de continuidad, a partir del 1 de enero de 2013.

Cuestión 3. Sobre si la fecha de actualización de la base fiscal de los activos

El ICAC aclara que la rectificación de la valoración contable y fiscal de los activos surge en la fecha en que el órgano competente apruebe el balance de actualización, sin perjuicio de su incorporación a la contabilidad de la sociedad con efectos retroactivos desde el 1 de enero de 2013, y al margen de que a partir de esa fecha los efectos contables y fiscales de la actualización puedan divergir. Así, no cabe duda de que, desde un punto de vista contable, el precio actualizado formará parte de la base de amortización del activo desde ese momento, mientras que, a efectos fiscales, la eficacia de la amortización fiscal del incremento neto de valor resultante de las operaciones de actualización se difiere hasta el ejercicio 2015.

Cuestión 4. Si en el caso de que se concluya que la actualización contable se debe reflejar en las cuentas anuales de 2012 y que la actualización de la base fiscal se produce en el momento de la aprobación de las cuentas anuales por parte del órgano competente, se pregunta si esto conllevaría el registro a 31 de diciembre de 2012 de un impuesto diferido pasivo, con origen en la diferencia entre el valor contable y el valor fiscal de los activos.

El ICAC establece que el valor en libros y la base fiscal de los activos actualizados se modificará en el ejercicio 2013, por lo que no cabe el reconocimiento de impuesto diferido alguno por esta circunstancia a 31 de diciembre de 2012.

Cuestión 5. Sobre si el gravamen único del 5 por ciento, que no tiene la consideración de cuota del Impuesto sobre Sociedades, debe registrarse en el ejercicio en que se apruebe la actualización por parte del órgano competente, o, debe registrarse en el mismo momento en que se registre el efecto de la actualización.

El ICAC señala que el gravamen único que lleva aparejada la rectificación contable y fiscal del precio de adquisición de los activos se reconocerá en el ejercicio 2013, cuando el órgano competente apruebe el balance de actualización.

Dicho importe, de acuerdo con lo previsto en la Ley fiscal, se contabilizará con cargo a la cuenta en que luzca la reserva originada por la actualización.

Cuestión 6. En el caso de que se concluya que la actualización debe registrarse en las cuentas anuales correspondientes al ejercicio 2012, se cuestiona si las cuentas anuales de dicho ejercicio deberían reformularse ante una situación en la que los administradores formularan sus cuentas anuales de 2012 sin acogerse a la actualización, y posteriormente se realizaran o completaran las operaciones de actualización.

El ICAC indica que en el ejercicio 2013:

- Dentro del plazo legal previsto a tal efecto, el consejo de administración formulará las cuentas anuales del ejercicio 2012 sin incluir en el balance la rectificación de valores,

pero informando en la memoria de las operaciones de actualización que, en esa fecha, esté previsto proponer a la Junta General.

- La Junta General aprobará las cuentas anuales del ejercicio 2012 sin incluir la rectificación de valores, y aprobará también la correspondiente actualización.
- El importe de la reserva de revalorización se mostrará en una partida, con el adecuado desglose, en las cuentas de este ejercicio.

***Cuestión 7.** En el caso particular de una Sociedad dominante A que emite sus cuentas consolidadas aplicando el RD 1159/2010 y que en ejercicios anteriores al 2012 realizó una combinación de negocios al adquirir el control de una sociedad filial B (y por tanto, procedió a registrar los activos y pasivos identificables de B a su valor razonable en el momento de la adquisición), si B decide acogerse en sus libros individuales a la actualización de balances, se plantea: ¿Qué valor de los activos y pasivos de B debe utilizarse en el consolidado? ¿Los valores actualizados en los libros individuales de B, los valores calculados en la combinación de negocios, o correspondería agregar al valor calculado en la combinación de negocios el incremento neto de valor derivado de las operaciones de actualización, cuya contrapartida es la Reserva de revalorización de la Ley 16/2012, de 27 de diciembre, en B? ¿Qué impactos se derivarían en las cuentas anuales consolidadas de la existencia de la Reserva de revalorización de la Ley 16/2012, de 27 de diciembre en B y, en su caso, de la existencia de cambios entre el valor contable consolidado y la base fiscal de dichos activos, según el criterio de registro contable que, respecto al efecto de la actualización de valor de los activos, proceda efectuar?*

La actualización de balances no presenta ninguna singularidad desde la perspectiva de las cuentas anuales consolidadas de acuerdo con las Normas para la Formulación de las Cuentas Anuales Consolidadas, salvo la circunstancia de que los valores en libros de los activos de la sociedad dependiente, como consecuencia de la combinación, puedan tener un valor consolidado superior al precio de adquisición rectificado por la actualización de balances.

Si la filial actualiza sus valores, la forma de proceder de la matriz será la siguiente:

1. En principio, agregará el incremento neto de valor derivado de las operaciones de actualización.
2. Si el precio de adquisición rectificado del activo es inferior a su valor en libros en las cuentas anuales consolidadas, antes de practicarse la actualización, desde la perspectiva de estas últimas, la Ley de actualización solo deberá repercutir en la base fiscal de los citados elementos y, en consecuencia, la entidad deberá eliminar la actualización contable reconocida en las cuentas anuales individuales, circunstancia que traerá consigo la reclasificación del gravamen único a la cuenta de pérdidas y ganancias. La variación en los impuestos diferidos que origine la modificación de la base fiscal también se reconocerá en la cuenta de pérdidas y ganancias.
3. Si el precio de adquisición rectificado del activo es superior a su valor en libros en las cuentas anuales consolidadas, antes de practicarse la actualización, desde la perspectiva

de estas últimas, la Ley de actualización también surtirá efectos contables. En este caso, además de repercutir en la base fiscal de los activos, la medida originará una rectificación en las cuentas consolidadas del valor en libros, por la diferencia entre el precio de adquisición rectificado del activo en las cuentas anuales individuales y su valor en cuentas consolidadas, antes de practicarse la actualización.

Adicionalmente, la sociedad deberá eliminar la actualización contable reconocida en las cuentas anuales individuales que no haya supuesto una rectificación de valores a nivel consolidado, circunstancia que traerá consigo la reclasificación de una parte proporcional del gravamen único a la cuenta de pérdidas y ganancias. Del mismo modo, la variación en los impuestos diferidos que origine la modificación de la base fiscal de los activos también se reconocerá en la cuenta de pérdidas y ganancias.

4. El impacto de la rectificación de la base fiscal se mostrará en la partida “Impuesto sobre beneficios” de la cuenta de pérdidas y ganancias, dada la estrecha conexión existente entre el gravamen único y la rectificación de la base fiscal de los activos, sin perjuicio de que dicho importe no se haya calificado por la Ley como cuota del Impuesto sobre Sociedades.
5. Por último, la reserva por actualización que subsista después de aplicar el procedimiento descrito, se deberá distribuir entre la sociedad dominante y los socios externos de acuerdo con las reglas generales para contabilizar las variaciones en el patrimonio neto de las sociedades dependientes.