



ALERTA CONTABLE

Contestaciones del ICAC publicadas
en su BOICAC nº 96

Enero de 2014

Alerta Contable

Enero 2014

CONTESTACIONES A CONSULTAS PUBLICADAS EN EL BOICAC N° 96

Consulta 1

Sobre el tratamiento contable de los costes de urbanización realizados sobre un terreno sobre el que está constituido un derecho de superficie.

La sociedad consultante tiene entre los bienes integrantes de su activo, a título de pleno dominio, un terreno sobre el que constituyó un derecho de superficie durante 40 años, siendo la contratante o superficiaria otra entidad jurídica. Como contraprestación de la constitución del derecho de superficie por parte de la sociedad propietaria del terreno, recibe un canon periódico y la propiedad de un inmueble construido en el terreno a la fecha de finalización del derecho.

Atendiendo al criterio del ICAC la sociedad propietaria del terreno debe contabilizar:

- i. Un ingreso anual de conformidad con el principio de devengo, consecuencia del cobro del canon periódico.
- ii. El futuro derecho de propiedad sobre el inmueble como un activo, valorándolo por la estimación del importe actualizado que alcanzará el edificio una vez finalizado el plazo del contrato. La contrapartida será un ingreso que se imputará con un criterio financiero.
- iii. Los gastos de urbanización se considerarán un activo (inversión inmobiliaria) que no podrá ser objeto de amortización por tratarse de un terreno.

Consulta 2

Sobre el tratamiento contable de la condonación de un crédito concedido por una sociedad dependiente, al 100 %, a la sociedad dominante, y su calificación en la sociedad dominante como ingreso o recuperación de la inversión.

El ICAC publicó en 2009 una contestación sobre el tratamiento contable de la condonación de un crédito por una sociedad dependiente a la sociedad dominante, estableciendo que, en tal caso, la sociedad dominante cancelará la deuda con abono a una cuenta representativa del fondo económico de la operación; dicho fondo económico podrá ser la distribución de un resultado o la recuperación de la inversión en función de cuál haya sido la evolución de los fondos propios de la sociedad dependiente desde la fecha de adquisición, mientras que la sociedad dependiente dará de baja el derecho de crédito con cargo a una cuenta de reservas.

En esta nueva contestación el ICAC incide exclusivamente en que desde una perspectiva estrictamente contable, la condonación originará un resultado en la dominante, siempre y cuando, en la fecha de la condonación existan reservas en la dependiente por un importe superior al crédito condonado. La contestación no considera ni señala otras consecuencias mercantiles, concursales, fiscales, etc. de la condonación de un crédito a su dominante.

Consulta 3

Sobre el tratamiento contable de un contrato de intercambio de gas entre comercializadoras del sector.

El ICAC considera que desde un punto de vista económico, este acuerdo no responde a un verdadero intercambio económico. Por este motivo, se concluye que la devolución de gas no debería reconocerse como un ingreso ni incluirse como importe neto de la cifra de

Alerta Contable

Enero 2014

negocios de la consultante, sin perjuicio de la obligación de reconocer el compromiso de devolución, registrándolo en las cuentas de acreedores comerciales a su valor razonable. El tratamiento propuesto para la operación sería:

- Por la recepción del activo:

(PYG) Variación de existencias	Acreedores comerciales
--------------------------------	------------------------

- Por la venta del gas a los clientes:

Caja	(PYG) Ventas a clientes
------	-------------------------

- Por la compra de existencias para devolver:

(PYG) Compra existencias	Caja
--------------------------	------

- Por la devolución del activo a la entidad suministradora:

Acreedores comerciales	(PYG) Variación de existencias
------------------------	--------------------------------

Consulta 4

Sobre el tratamiento contable de los contratos de “servicios energéticos”.

Estos contratos realizados por las empresas de servicios energéticos, reguladas en el artículo 19 del Real Decreto-ley 6/2010, pretenden la obtención de ahorros de energía por introducción de mejoras de la eficiencia energética. El ICAC sostiene que debe analizarse cada contrato para analizar su registro contable, al no ser posible llegar a una conclusión sobre el tratamiento contable de todos ellos, ya que estos contratos abarcan una tipología amplia, por lo que pueden contener

elementos difíciles de identificar. No se trata de un contrato tipo, sino de muchos tipos de contratos a analizar sobre los que se puede llegar a conclusiones diversas.

En el análisis se considerarán las obligaciones que asume la empresa de servicios energéticos con sus clientes. Este análisis pretende determinar si existen dos o más entregas: los activos cedidos y un servicio de explotación en sentido estricto. Si del análisis se deduce que existen dos o más entregables, habría que asignar el importe de la contraprestación recibida en proporción al valor razonable relativo de los elementos entregados y reconocer los correspondientes ingresos, de acuerdo con las normas de registro y valoración aplicables al arrendamiento de activos y a la prestación de servicios, respectivamente. Los aspectos determinantes a valorar para concluir que estamos ante un arrendamiento adicional al contrato de servicios son dos: la existencia de un activo especificado y el control del derecho de uso del citado activo por el arrendatario.

Consulta 5

Sobre el tratamiento contable del “Régimen especial del criterio de caja” en el IVA.

La Ley 14/2013, de 27 de septiembre, de apoyo a los emprendedores y su internacionalización, modificó la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del IVA. La modificación establece un nuevo régimen especial, de aplicación voluntaria para determinados sujetos pasivos, por el que se difiere el devengo del impuesto, haciéndolo coincidir con la fecha de cobro o pago de la factura o el 31 de diciembre del año inmediato posterior a aquel en que se haya realizado la operación.

El ICAC manifiesta que deudor y acreedor seguirán contabilizando el nuevo régimen de IVA en los mismos términos que lo venían haciendo, sin que la entrada en vigor del

Alerta Contable

Enero 2014

nuevo régimen suponga un cambio en su tratamiento contable. No obstante, con el propósito de que la contabilidad pueda reflejar la realidad jurídica del nuevo régimen fiscal, las empresas podrán emplear el adecuado desglose en las cuentas propuestas en las normas contables para contabilizar los créditos y débitos frente a la Hacienda Pública por tal concepto.

Consulta 6

Sobre la contabilización de las devoluciones de ventas.

El ICAC considera en relación al tratamiento contable de las devoluciones de ventas, que las normas contables no prevén que éstas impliquen la realización de asientos con un importe negativo. El reflejo contable de las devoluciones propuesto, implica cargar la cuenta 708 "Devolución de ventas y operaciones similares" con abono a la cuenta del subgrupo 43 que corresponda, o a la correspondiente cuenta del subgrupo 57.

Consulta 7

Sobre la obligatoriedad de presentar informe de gestión por parte de una sociedad que formula balance y estado de cambios en el patrimonio neto abreviados, de acuerdo con el artículo 257 de la LSC.

El ICAC establece que en el caso de que la sociedad formule balance y estado de cambios en el patrimonio neto abreviados, no estará obligada a elaborar el informe de gestión, aunque esté obligada a auditar sus cuentas anuales, por petición de la minoría, o por exigencia de otras disposiciones. Esto es, la obligación de elaborar el informe de gestión viene determinada por lo dispuesto en el artículo 262 de la LSC, sin que resulte afectada por el hecho de que las cuentas anuales se sometan o no a auditoría.

Consulta 8

Sobre el tratamiento contable del importe/indemnización recibido por la constitución de una servidumbre de paso sobre un terreno.

El ICAC indica que si el importe recibido corresponde a la ocupación temporal, se reflejará contablemente como un ingreso por naturaleza que se devengará durante el período de tiempo que dure la ocupación, de manera equivalente al registro que realizaría el arrendador de un terreno en un contrato de arrendamiento calificado como "operativo". Por el contrario, si dicho importe corresponde a la constitución de una servidumbre de paso y se estima que ésta ha sido a perpetuidad, se podría asimilar a una enajenación del mismo, en cuyo caso habría que dar de baja el valor del terreno en términos de proporción de la parte enajenada. La diferencia existente entre el valor contable que se da de baja y el importe recibido en contraprestación se contabilizará en la cuenta de pérdidas y ganancias.

Consulta 9

Sobre el tratamiento contable de un procedimiento de despido colectivo en una Entidad de Derecho Público que aplica el Plan General de Contabilidad.

El ICAC considera que la entidad se encuentra "jurídicamente" obligada a pagar las indemnizaciones que resulten del procedimiento de despido colectivo toda vez que se haya emitido un informe vinculante, suponiendo que es en ese momento cuando surge la obligación legal o contractual. No obstante, con el acuerdo alcanzado con los representantes de los trabajadores previamente, puede considerarse que nace una obligación implícita o tácita, ya que el origen de la misma se encuentra en el hecho de la expectativa válida generada por la empresa al haber dado publicidad al plan de reestructuración.

Alerta Contable

Enero 2014

En cuanto a la valoración de la obligación, se realizará, de acuerdo con la información disponible en cada momento, en la fecha de cierre del ejercicio, por el valor actual de la mejor estimación posible del importe necesario para cancelar o transferir a un tercero la obligación, registrándose los ajustes que surjan por la actualización del pasivo como un gasto financiero conforme se vayan devengando, excepto si se trata de provisiones con vencimiento igual o inferior a un año y el efecto financiero no sea significativo, en cuyo caso no será necesario realizar ningún tipo de descuento.

Consulta 10

Sobre el reflejo contable del importe recibido de la sociedad dominante para el pago de las indemnizaciones al personal en la sociedad dependiente.

El ICAC establece que en la medida que la filial parece realizar una operación por cuenta de la matriz, la deuda por la indemnización que, en su caso, deba satisfacer en el futuro la filial, se reconocería con cargo al gasto que asumiría un tercero por tal concepto. Adicionalmente reconocería un activo por el importe de la obligación devengada en la sociedad dominante hasta la fecha en que se produjo la reestructuración del personal.

Consulta 11

Sobre la contabilización de un contrato de arrendamiento operativo de un local de negocio con “rentas escalonadas”.

El ICAC entiende que si una empresa viene contabilizando los gastos de un arrendamiento operativo en función de los pagos realizados y en un momento posterior decide contabilizar los mismos en función de la corriente real de servicios recibidos, nos encontraríamos ante una subsanación de errores relativos a

ejercicios anteriores y no ante un cambio de criterio contable.

Consulta 12

Sobre el tratamiento contable de la ejecución de una garantía hipotecaria constituida a favor de una sociedad dependiente.

El ICAC concluye que cuando se produzca la ejecución hipotecaria, la entidad dominante contabilizará la baja del inmueble y reconocerá un resultado por diferencia entre el valor razonable de la contraprestación recibida, en principio, equivalente al importe del derecho de cobro frente a la sociedad dependiente, y el valor en libros que se da de baja. Una vez registrado el activo financiero, la consultante analizará su posible deterioro o pérdida por insolvencia firme en función de la prelación en el cobro que resulte de la situación concursal descrita en la consulta y, en su caso, contabilizará un gasto en la cuenta de pérdidas y ganancias. En el supuesto de que no se prevea recuperación alguna, el resultado neto de la operación será igual al valor en libros de la finca. Si la pérdida se califica como definitiva y posteriormente se obtiene algún importe de la sociedad dependiente, la consultante reconocerá un ingreso de naturaleza excepcional.

Alerta Contable

Enero 2014

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.

LSC: texto refundido de la Ley de Sociedades de Capital, aprobado por el Real Decreto Legislativo 1/2010, de 2 de julio.

PGC: Plan General de Contabilidad, aprobado por el Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre.

GTA VILLAMAGNA
ABOGADOS

C/ Marqués de Villamagna
núm. 3, 5º Madrid 28001

www.gtavillamagna.com