



ALERTA CONTABLE

Contestaciones del ICAC publicadas
en su BOICAC nº 97

Mayo de 2014

Alerta Contable

Mayo 2014

CONTESTACIONES A CONSULTAS PUBLICADAS EN EL BOICAC N° 97

Consulta 1

Sobre el tratamiento contable de la infraestructura eléctrica que debe construir una empresa inmobiliaria que actúa como promotor de suelo industrial, logístico y residencial, como una obligación más del proceso urbanizador y que, una vez construida, cede a la correspondiente compañía eléctrica.

Una empresa inmobiliaria suscribe acuerdos con compañías eléctricas, que contienen la obligación de llevar a cabo obras que incluyen una infraestructura exterior y/o la construcción de una subestación que permiten cubrir, dada la capacidad excedentaria de la instalación en relación con las necesidades de las actuaciones urbanísticas, otras existentes o que puedan surgir en el futuro en la zona.

En cumplimiento de la regulación vigente, las instalaciones deben cederse a la compañía eléctrica que se responsabilizará, desde ese momento, de su operación y mantenimiento, seguridad y calidad de suministro, sin que se produzca la venta a la citada compañía de los derechos por los ingresos a obtener de los terceros que en el plazo legalmente establecido (5 o 10 años) se quieran enganchar a las correspondientes acometidas, dada la capacidad excedentaria de las instalaciones.

La cuestión planteada es determinar el tratamiento contable que se debe dar a los desembolsos realizados para la construcción de las infraestructuras eléctricas, concluyendo el ICAC que el coste de las referidas obras debe calificarse contablemente como existencias y activo no corriente de acuerdo con un criterio proporcional, en función de los criterios que se exponen a continuación:

- i. En el momento en que se incurra en el gasto:

Debe	Haber
Gastos necesarios para la construcción de la infraestructura eléctrica	Tesorería/ Deudas

- ii. En el momento en que se active:

Debe	Haber
Existencias	Variación de existencias

Se activará como existencias el siguiente porcentaje de gasto incurrido:

Mayor valor de las existencias = Gasto incurrido * (Capacidad de la infraestructura prevista para cubrir las necesidades de actuación urbanística/ Capacidad total de la infraestructura).

Debe	Haber
Activo Intangible	Trabajo realizado para el activo no corriente

Se activará como inmovilizado intangible (por considerarse un derecho de compensación o resarcimiento) el siguiente porcentaje de gasto incurrido:

Valor del activo intangible = Gasto incurrido * (Capacidad de la infraestructura no prevista para cubrir las necesidades de actuación urbanística/Capacidad total de la infraestructura).

Este activo será objeto de amortización y deterioro conforme a lo especificado con

Alerta Contable

Mayo 2014

carácter general para los inmovilizados intangibles.

El activo se calificará como financiero y no como intangible, en el supuesto de que la empresa no asuma el riesgo de demanda del servicio, es decir, cuando la empresa posea un derecho incondicional de cobro.

Consulta 2

Sobre el tratamiento contable de los pagos a empleados de una sociedad (filial) con instrumentos de patrimonio concedidos por la sociedad dominante.

Los antecedentes de esta consulta señalan que una sociedad dominante de un grupo de sociedades acuerda instrumentar un plan de retribución a ciertos empleados, que prestan sus servicios en diversas sociedades filiales del grupo, mediante la entrega de instrumentos de patrimonio emitidos por esta sociedad.

El plan de retribución se instrumenta mediante la entrega a los empleados de opciones que permiten recibir en un futuro acciones de la sociedad dominante, siempre que se cumplan determinados requisitos denominados “condiciones de consolidación”, referidos a la permanencia del empleado en las empresas del grupo y consecución de objetivos societarios individuales o referidos a la comparativa en la evolución de la remuneración al accionista de la sociedad dominante.

Por otra parte, la sociedad dominante firma con las sociedades filiales distintos acuerdos de “compensación” mediante los cuales éstas deben abonar a la sociedad dominante el coste de la operación calculado como:

- i. El valor intrínseco del coste del acuerdo, equivalente al valor de mercado de las acciones entregadas, o
- ii. El valor razonable inicial en la fecha de concesión del acuerdo.

La existencia de esta “compensación” es precisamente la diferencia con el supuesto analizado en el la consulta 7 del BOICAC 75.

Con estos antecedentes, la cuestión que se plantea es el tratamiento contable que se debe dar a la operación.

El ICAC establece que el tratamiento contable de la operación dependerá de diferentes supuestos:

- i. Los servicios de personal los adquiere la sociedad dependiente, a título de “aportación”, de la sociedad dominante, estableciéndose la relación jurídica entre los trabajadores de la filial y la dominante.
 - ✓ La sociedad dependiente reconocerá:
 - En el momento de la concesión:

Debe	Haber
Gasto de personal	Aportaciones de los socios

La valoración será por el valor razonable de las opciones entregadas en la fecha de la concesión.

- Por la compensación de la filial a la matriz:

Debe	Haber
Fondos propios	Deuda

La valoración será por el compromiso actual de entrega de efectivo.

- ✓ La sociedad dominante reconocerá:
 - En el momento de la concesión:

Alerta Contable

Mayo 2014

Debe	Haber
Acciones/Gasto	Patrimonio neto

✓ Por la deuda de la filial:

Debe	Haber
Crédito	Ingreso/Participación

- ii. Existe una obligación de entrega de los instrumentos de patrimonio por parte de la sociedad dependiente a sus trabajadores, que la sociedad dominante ejecuta por cuenta de la filial. En este caso hay que distinguir los siguientes supuestos:

- ✓ La sociedad dependiente paga el valor razonable de las opciones en la fecha de concesión del acuerdo.
- La entidad dependiente registrará:

Debe	Haber
Gasto de personal	Pasivo

El gasto y el pasivo se valorarán de acuerdo con el criterio establecido en la NRV 17ª, para reconocer y valorar el gasto liquidado mediante la entrega de efectivo.

- La entidad dominante registrará:

Debe	Haber
Derecho sobre filial	Patrimonio neto

- ✓ La dependiente paga el valor razonable de las opciones en la fecha de liquidación del acuerdo.
- La entidad dependiente registrará:

Debe	Haber
Gasto de personal	Pasivo

El gasto y el pasivo se valorarán de acuerdo con el criterio establecido en la NRV 17ª, para reconocer y valorar el gasto liquidado mediante la entrega de efectivo.

- La entidad dominante en el momento en que entregue los instrumentos de patrimonio neto registrará:

Debe	Haber
Tesorería	Patrimonio neto

Consulta 3

Sobre el tratamiento contable de un contrato denominado por el consultante como “Equity Swap”

Los términos del “Equity Swap” (“ES”), que se describen en los antecedentes de la consulta, parecen responder a un contrato de intercambio de flujos de efectivo, en cuya virtud, la sociedad A se obliga a pagar un interés (fijo o variable) y la contraparte (una entidad de crédito propietaria de las acciones de la sociedad B) se compromete a entregar el dividendo recibido por su inversión en la sociedad B.

Adicionalmente, en la fecha de ejercicio (vencimiento del contrato), las partes acuerdan intercambiar la diferencia entre el precio de ejercicio y el valor razonable de

Alerta Contable

Mayo 2014

las acciones en ese momento (asumiendo la sociedad el riesgo de valor razonable de los títulos). Hasta un determinado ejercicio, la liquidación se acuerda por diferencias (en efectivo) y a partir de esa fecha, previa novación del contrato, mediante la entrega física de las acciones.

Con estos antecedentes se plantea cuál debe ser el tratamiento contable de esta operación en la sociedad A, antes y después de la novación del contrato, en cuya virtud la sociedad recibe los derechos de voto de las acciones y el ES pasa a liquidarse mediante la entrega de los instrumentos de patrimonio, salvo que su cotización descienda por debajo de un determinado importe.

El tratamiento contable propuesto por el ICAC es:

- i. Hasta la fecha en que el contrato sólo se puede liquidar en efectivo.

En el momento inicial el contrato se valorará por su valor razonable, registrándose la variación del valor en la cuenta de resultados.

- ii. Desde el momento en que el contrato sólo se puede liquidar con acciones:

- ✓ Cuando el contrato sea un medio para retener los riesgos de unas acciones previamente enajenadas.

Por la venta de las acciones:

Debe	Haber
Tesorería	Deuda

- ✓ Cuando el contrato es un medio para asumir los riesgos y beneficios inherentes a la condición de propietario, antes de adquirir la condición jurídica de propietario de los instrumentos.

La operación se reconocerá como una adquisición de acciones con pago aplazado, en el momento en que la adquisición de las acciones sea probable.

Debe	Haber
Acciones	Deuda

- ✓ Cuando no se cumplan los dos puntos anteriores, el contrato se valorará por su valor razonable con cambios en la cuenta de resultados.

Consulta 4

Sobre determinados aspectos relacionados con el tratamiento contable de una explotación avícola.

Como antecedentes se señala que, una compañía cuyo objeto social es la actividad de producción, comercialización y venta de productos avícolas y pecuarios, plantea la valoración de una camada de aves, que en el momento de su adquisición se registran como inmovilizado en curso y, que, tras la activación de los costes correspondientes, se reclasifican como elementos del inmovilizado material.

Las aves se amortizan en un periodo de 28 meses, aplicando porcentajes que van del 2% al 4,45% en función de la productividad mensual, hasta alcanzar el 100% del valor amortizable.

La cuestión planteada es si resulta adecuado mantener el criterio seguido hasta el momento, y que consiste en reflejar en cada ejercicio una pérdida por deterioro calculada por diferencia entre el valor contable del inmovilizado y su valor de realización, entendido este último como el importe que se obtendría por la venta de la camada, considerando que transcurrido un corto espacio de tiempo (tres meses), desde el inicio de la producción, se pierde aproximadamente el 75% de su valor.

Alerta Contable

Mayo 2014

Como alternativa a este criterio se plantea no dotar deterioro, por entender que el valor en uso tiende al valor contable, siempre que se cumpla con el periodo normal de producción de 28 meses.

El ICAC señala que la amortización se realizará con parámetros técnicos, debiéndose reconocer deterioro cuando el importe recuperable no supere al valor en libros de la camada.

Consulta 5

Sobre la posibilidad de llevar la contabilidad y presentar las cuentas en un idioma distinto al castellano o algunas de las lenguas cooficiales.

El ICAC concluye que: la Orden JUS/206/2009, de 28 de enero, aprueba los modelos para la presentación en el Registro Mercantil de las cuentas anuales de las sociedades. Esta orden, tras sus posteriores modificaciones, da publicidad a las traducciones a las lenguas cooficiales propias de cada Comunidad Autónoma.

Consulta 6

Sobre el reflejo contable de los gastos realizados por una sociedad dedicada a una explotación agrícola.

La cuestión planteada se refiere a la forma de imputar los importes destinados a la adquisición de árboles y otros gastos.

El ICAC señala que los importes destinados a la adquisición de los árboles deberán contabilizarse como un inmovilizado material. Todos los gastos directos, producidos con anterioridad a que la plantación esté en condiciones de producir ingresos con regularidad, se incorporarán como mayor valor de la plantación, comenzando a amortizarse cuando esté en condiciones de explotación.

Los gastos generales, en principio, todos los gastos necesarios para el desarrollo de la

actividad, entre los que se incluyen los suministros de servicios (agua, luz, combustible), servicios profesionales, sueldos, etc., se deberán imputar a la cuenta de pérdidas y ganancias de acuerdo con su naturaleza, con arreglo al principio del devengo.

Consulta 7

Sobre el cálculo del importe neto de la cifra de negocios de una empresa dedicada a la explotación de máquinas recreativas, y sobre el tratamiento contable de la tasa sobre el juego que grava esta actividad.

Como antecedentes se indican que, la empresa consultante se dedica a la explotación de máquinas recreativas. A tal efecto, formaliza contratos con los propietarios de los establecimientos en los que se sitúan las máquinas, que reciben a cambio el 50% de la recaudación. Adicionalmente, se informa que la explotación de las máquinas recreativas está gravada por una tasa.

La cuestión planteada se refiere a cómo determinar la cifra de negocios de la empresa propietaria de las máquinas: ¿sería la recaudación íntegra de la máquina, la recaudación de la máquina menos la tasa o la recaudación de la máquina menos la parte del establecimiento y menos la tasa?

El ICAC indica que la cifra será la parte correspondiente de los ingresos generados. La tasa no reducirá la cifra de negocios, debiendo registrarla el sujeto pasivo como un gasto en la cuenta de pérdidas y ganancias; a tal efecto podrá emplearse la cuenta 631. Otros tributos.

Alerta Contable

Mayo 2014

Consulta 8

Sobre la posibilidad de calificar, a efectos contables, el “flujo operativo de caja” generado por un negocio como partida cubierta en una operación de cobertura realizada a través de un “Swap de inflación”.

Como antecedentes a esta consulta se indica que, la consultante es la sociedad concesionaria de un Hospital en virtud del contrato firmado con una Administración Pública (Comunidad Autónoma). El pliego de cláusulas administrativas particulares que desarrolla dicho contrato, con una vigencia de 30 años, establece, entre otras obligaciones, que la sociedad debería redactar el proyecto, construir y explotar el Hospital mediante la prestación de 12 servicios no asistenciales necesarios para su funcionamiento. Como contraprestación recibiría un canon, que se incrementaría en la misma proporción que experimente la menor de las siguientes inflaciones, la general o la de la Comunidad Autónoma en la que está radicado.

La sociedad elaboró un Plan Económico Financiero en el que, entre otras hipótesis, se estableció una inflación futura media del 2,7%, que sirvió como base para el estudio de la financiación del proyecto.

En la oferta presentada por la agrupación de empresas, que acudió a la licitación el canon se fijó inicialmente en un determinado importe anual, que posteriormente se ha incrementado en dos ocasiones con motivo de la ejecución de trabajos adicionales sobre la infraestructura a solicitud de la Administración.

Para la prestación del servicio, la sociedad subcontrata a terceros los 12 servicios a que le obliga el contrato con la Comunidad Autónoma, y además incurre en una serie de gastos generales como sueldos y salarios de la plantilla de la sociedad, seguros, gastos por avales, impuestos, etc. Estos gastos están en su mayor parte vinculados contractualmente a la evolución de la

inflación. La diferencia con los ingresos procedentes del canon pagado por la Administración es un “flujo operativo de caja”.

Para protegerse de los efectos adversos que, como consecuencia de las variaciones en la inflación pudiera tener sobre el “flujo operativo de caja” de la compañía y, por tanto, su capacidad para atender sus obligaciones derivadas del contrato de préstamo firmado con una entidad de crédito para la construcción del Hospital, la sociedad contrató una permuta financiera denominada “Swap de Inflación”. El nominal del contrato se estableció en un importe fijo, el vencimiento de la operación dentro de 20 años, y la inflación asegurada en el 2,7%, coincidiendo con la prevista en el Plan Económico Financiero presentada para la financiación del proyecto.

Con estos antecedentes, se cuestiona el tratamiento contable de la operación y, más concretamente, si resulta posible calificar como partida cubierta por una permuta financiera “Swap de inflación”, el flujo operativo de caja generado por el negocio de la sociedad y reconocer la variación de valor del Swap directamente en el patrimonio neto.

En relación con el tratamiento contable el criterio del ICAC propone los siguientes pasos:

- i. Se distribuye el canon recibido de la Administración entre la parte que retribuye el servicio de construcción y la parte que retribuye el servicio de explotación.
- ii. Los flujos de efectivo que retribuyan al servicio de explotación se contabilizarán como ingreso en la cuenta de resultados, de acuerdo con el principio del devengo.
- iii. Los flujos de efectivo que retribuyan al servicio de construcción:

Alerta Contable

Mayo 2014

- ✓ Si el acuerdo se califica como un activo intangible, se contabilizarán como un ingreso en su totalidad.
- ✓ Si el acuerdo se califica como un activo financiero, en el momento inicial la empresa reconocerá un derecho de cobro por un importe equivalente al valor razonable del servicio de construcción, valorándose en momentos posteriores al coste amortizado.

En relación a la cobertura, para que la partida cubierta cumpla los requisitos de una contabilidad de cobertura, ésta debe ser claramente identificable y se debe medir la confiabilidad, especialmente si la partida cubierta corresponde a una porción de flujos de efectivo o algunos riesgos pero no a todos.

En este caso, si el acuerdo diese lugar a un activo financiero y no a un intangible, debe analizarse si el instrumento de cobertura (swap), puede tener como partida cubierta una porción de los flujos de activo financiero: la porción de inflación que se estime cubrir.

La partida cubierta solo sería claramente identificable y medible, si la porción de inflación fuera una porción de flujos de efectivo especificada contractualmente y el resto de flujos de efectivo de la partida cubierta fueran independientes de la misma.

No obstante, considerando la incertidumbre que se podría plantear en la operación descrita, tanto en relación con la identificación de flujos que retribuyen cada servicio que presta la empresa, como respecto a la identificación y medición de la partida cubierta, salvo clara evidencia en contrario, el swap debería incluirse en la cartera de negociación.

Alerta Contable

Mayo 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.

NRV: Norma de Registro y Valoración.

GTA VILLAMAGNA
ABOGADOS

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