

Alerta Contable

Julio 2015

SUMARIO

I.- NORMATIVA NACIONAL.....2

1.- Resolución de 14 de abril de 2015 del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se establecen los criterios para la determinación del coste de producción

2.- Ley 5/2015, de 27 de abril, de fomento de la financiación empresarial

II.- CONTESTACIONES A CONSULTAS PUBLICADAS POR EL ICAC EN SU BOICAC N° 101.....2

1.- Consulta 1. Sobre el tratamiento contable de una operación de venta de mercancía a un cliente extranjero, y la firma de un contrato con una financiera extranjera de venta con pacto de recompra de dicha mercancía

2.- Consulta 2. Sobre el adecuado tratamiento contable de la cesión de un terreno a cambio de la “reserva de su aprovechamiento”

3.- Consulta 3. Sobre el tratamiento contable en las cuentas consolidadas de un pasivo que en la fecha de adquisición está contabilizado en las cuentas anuales de la sociedad adquirida por un valor superior a su valor razonable

4.- Consulta 4. Sobre la valoración de los créditos fiscales reconocidos en el balance a

raíz de la modificación de los tipos impositivos introducida por la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades

III.- NORMATIVA EN TRAMITACIÓN.....5

1.- Proyecto de Resolución del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, sobre la información a incorporar en la memoria de las cuentas anuales en relación con el periodo medio de pago a proveedores en operaciones comerciales

I.- NORMATIVA NACIONAL**1. Resolución de 14 de abril de 2015 del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se establecen los criterios para la determinación del coste de producción (BOE de 23 de abril de 2015)**

Se establecen los criterios para determinar el coste de producción, concretando qué gastos forman parte del coste del producto y cuáles no, debiendo registrarse como gastos corrientes del periodo.

La Resolución resulta de aplicación para la determinación del/de los:

- i.** Costes de los productos -bienes y servicios- clasificados contablemente como existencias, que sean o hayan sido fabricados o elaborados por la entidad.
- ii.** Coste del inmovilizado, fabricado o construido por la entidad en todo o en parte.

Nos remitimos a nuestra Alerta Contable del mes de Marzo toda vez que, a nuestro juicio, la Resolución publicada no ha sufrido modificaciones relevantes respecto del borrador analizado en la misma.

2. Ley 5/2015, de 27 de abril, de fomento de la financiación empresarial (BOE de 28 de abril de 2015)

La Disposición transitoria quinta de esta Ley establece, respecto de la información contable a remitir por los establecimientos financieros de crédito que, en tanto no se ejecute su desarrollo reglamentario específico, se aplicará el régimen de entidades de crédito establecido al efecto.

II.- CONTESTACIONES A CONSULTAS PUBLICADAS POR EL ICAC EN SU BOICAC N° 101**Consulta 1**

Sobre el tratamiento contable de una operación de venta de mercancía a un cliente extranjero, y la firma de un contrato con una financiera extranjera de venta con pacto de recompra de dicha mercancía.

Se aborda el momento en que se debe registrar contablemente la venta de una mercancía cuando concurren las siguientes circunstancias:

- i.** Cuando la mercancía está terminada la consultante (Empresa A) la transmite con pacto de recompra a una entidad financiera, que pasa a obtener la titularidad del activo junto con todos los riesgos y derechos que deriven de tal condición y, además, es la beneficiaria de una póliza de seguros.
- ii.** Como contrapartida, la entidad financiera paga a la Empresa A el importe pactado en el contrato con el cliente. No obstante, la mercancía permanece físicamente en el almacén de la Empresa A.
- iii.** Posteriormente, cuando el cliente reclama la mercancía para su consumo, la Empresa A envía la solicitud de recompra a la entidad financiera, por el importe inicial más los intereses devengados. Simultáneamente, la Empresa A vende la mercancía al cliente y en la factura incluye el precio de venta más el coste por transporte.
- iv.** En la factura de venta al cliente se incluirían los datos de la entidad financiera para que el cliente le abone el importe correspondiente. La citada entidad recibe el importe del cliente facturado por la Empresa A.
- v.** La liquidación que finalmente realiza la entidad financiera a la Empresa A sería la diferencia entre los intereses acordados y el gasto de transporte repercutido al cliente.

El ICAC sienta que si la venta a la entidad financiera se acompaña de un compromiso de recompra por el precio de venta inicial más un interés, cabe concluir que la operación no debe contabilizarse como una venta y posterior compra sino como una operación de financiación.

Consecuentemente, el registro contable que, según el criterio que sienta el ICAC, debería realizar la

Empresa A por la operación con la entidad financiera sería:

DEBE	HABER
Tesorería	Deudas

En el momento en que se produzca la venta al cliente, la Empresa A debería realizar:

DEBE	HABER
Cientes	Venta

Respecto de la cuestión relativa al momento en que se debe registrar contablemente la venta al cliente, la Empresa A tendría que analizar si, a la vista de los acuerdos suscritos:

- ✓ se han transferido al cliente los riesgos y beneficios significativos inherentes a la propiedad de los bienes, con independencia de su transmisión jurídica, y
- ✓ no retiene el control efectivo de los mismos.

Si se concluye que la venta se ha producido, la Empresa A mantendrá en su balance:

- ✓ un derecho de cobro frente al cliente y
- ✓ un pasivo frente a la entidad financiera.

El ICAC considera que si la Empresa A ha cedido su derecho de cobro a la entidad financiera y puede llegarse a la conclusión de que procede la baja del activo financiero por tratarse de una cesión plena o completa, el registro contable que debería realizarse es:

DEBE	HABER
Deudas	Cientes

Consulta 2

Sobre el adecuado tratamiento contable de la cesión de un terreno a cambio de la “Reserva de su aprovechamiento”.

Se sienta criterio respecto del tratamiento contable de la cesión de un suelo dotacional con aprovechamiento urbanístico, a cambio de la denominada “reserva de aprovechamiento”. La cedente puede aplicar dicha “reserva de aprovechamiento” a futuras promociones o bien transmitirla a terceros mediante compraventa. Las características de la operación son las siguientes:

- i. El Ayuntamiento adquiere el suelo, sin hacer desembolso alguno. A cambio, la empresa cedente es autorizada para materializar una mayor edificabilidad que la concedida con carácter general en otra parcela de su propiedad.
- ii. La transferencia se produce en condiciones de identidad de valor entre el aprovechamiento transferido y el excedente compensado.
- iii. La mayor edificabilidad no puede aplicarse a otro solar inmediatamente, apareciendo la figura de “la reserva de aprovechamiento”, la cual se puede enajenar o aplicar a futuras construcciones de la cedente.

Cuando se produzca la puesta a disposición del terreno, la empresa realizaría:

DEBE	HABER
Existencias (derecho de aprovechamiento excepcional)	Existencias (inmueble)

Los derechos de aprovechamiento son susceptibles de ser enajenados, por lo que se registran de forma independiente a cualquier solar. Tendría el tratamiento contable de inmovilizado intangible debido a que:

- ✓ es separable y
- ✓ surge de derechos contractuales.

Sin embargo, en el balance se clasificaría atendiendo al destino o función a cumplir en el proceso productivo, por lo que en este caso se clasificarían en la partida “Existencias”.

Atendiendo al criterio del ICAC, la operación descrita se calificaría como una permuta de existencias en la que:

- ✓ No procede el reconocimiento de ingresos en la citada operación.
- ✓ No se puede valorar el derecho de aprovechamiento por el valor razonable de las existencias entregadas.

El ICAC justifica su criterio en el hecho de que se trata de operaciones de tráfico, de similar naturaleza y valor.

Consulta 3

Sobre el tratamiento contable en las cuentas consolidadas de un pasivo que en la fecha de adquisición está contabilizado en las cuentas anuales de la sociedad adquirida por un valor superior a su valor razonable.

La entidad A adquiere el 100% de la sociedad B a la sociedad C, desembolsando por la totalidad de las participaciones 1 euro. Además, como parte del acuerdo, la entidad A adquiere a la entidad C un préstamo participativo que la sociedad C había concedido a la sociedad B.

El importe por el que se adquiere el crédito es su valor razonable, significativamente inferior al coste amortizado por el que el pasivo figura contabilizado en la sociedad B.

En el año 2008, la sociedad A acuerda la fusión de las dos sociedades dependientes, mediante la absorción de C por B.

La absorbente no emitió acciones ni amplió capital, sino que, por el contrario, registro una reserva negativa por un importe significativo.

El préstamo participativo se registró en la absorbente por el valor en libros por el que estaba registrado en la transmitente.

Ante la posible formulación de cuentas anuales consolidadas, se plantea al ICAC el tratamiento contable del préstamo participativo, en los siguientes supuestos:

- ✓ Si la sociedad A acordase mantener el préstamo concedido a su entidad participada hasta su devolución en el vencimiento, circunstancia que pondría de manifiesto el reconocimiento de un ingreso en las cuentas individuales de A

por un importe equivalente al descuento con el que se ha adquirido el pasivo.

- ✓ Si la sociedad A acordase el vencimiento anticipado del citado préstamo, mediante su aportación al patrimonio neto de la entidad participada por compensación de créditos, lo que originaría el reconocimiento de un ingreso en la sociedad dependiente por diferencia entre el valor razonable del préstamo y su coste amortizado.

Se sienta que, toda vez que se ha realizado una combinación de negocios, en las cuentas consolidadas los activos identificables adquiridos y pasivos asumidos se valorarán, con carácter general, por su valor razonable en la fecha de adquisición.

Por ello, en cualquiera de las dos alternativas que se han planteado, en las primeras cuentas consolidadas, se eliminaría el crédito y débito recíproco derivado del préstamo participativo registrándose un resultado que se correspondería con la “amortización de las plusvalías adquiridas”, esto es, con el descuento con el que se adquirió el pasivo.

No obstante, dicho resultado debería eliminarse en el momento en que se produjese su devengo, tanto en el caso de mantenimiento del préstamo hasta su vencimiento, como en el supuesto de vencimiento anticipado del préstamo mediante su aportación al patrimonio de la entidad participada.

Consulta 4

Sobre la valoración de los créditos fiscales reconocidos en el balance a raíz de la modificación de los tipos impositivos introducida por la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades.

Se consulta cómo registrar el impacto contable en la valoración de los activos por impuesto diferido derivado de la reducción del tipo de gravamen general del Impuesto sobre Sociedades introducida por la Ley 27/2014. De acuerdo con dicha modificación, el tipo impositivo general pasa del 30 al 25 por ciento, si bien para los períodos impositivos que se inicien dentro del año 2015, el tipo de gravamen se fija en el 28 por ciento.

Según la interpretación del ICAC, en caso de modificación de los tipos de gravamen, será de aplicación lo dispuesto en la NRV nº 13 de PGC. Consecuentemente, habrá que realizar un registro contable para reflejar la variación del importe tanto de

los activos como de los pasivos por impuesto diferido.

En el caso de ajuste de los activos por impuesto diferido el registro contable a realizar será:

DEBE	HABER
Ajustes negativos en la imposición sobre beneficios	Crédito por pérdidas a compensar del ejercicio

III.- NORMATIVA EN TRAMITACIÓN

1. Proyecto de Resolución del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, sobre la información a incorporar en la memoria de las cuentas anuales en relación con el periodo medio de pago a proveedores en operaciones comerciales

El Proyecto de Resolución exige que se informe en la memoria de las cuentas anuales, sobre el periodo medio de pago a proveedores. Dicho “deber de información” sólo afecta a las operaciones comerciales de pago.

Sustituye al antecedente inmediato en la materia, la Resolución de 29 de diciembre de 2010, del ICAC, sobre la información a incorporar en la memoria de las cuentas anuales, en relación con los aplazamientos de pago a proveedores en operaciones comerciales.

Seguidamente resumimos los aspectos que consideramos más relevantes.

i. **Ámbito de aplicación**

Resultará de aplicación a todas las sociedades mercantiles españolas, en la formulación de las cuentas anuales individuales y consolidadas.

La información de las cuentas consolidadas estará referida a los proveedores del grupo como entidad que informa, una vez eliminados los créditos y débitos recíprocos de las empresas dependientes y, en su caso, los de las empresas multigrupo, de acuerdo con lo dispuesto en las normas de consolidación que resulten aplicables. Solo se presentará la información correspondiente a las entidades españolas incluidas en el conjunto consolidable.

ii. **Información a incluir en las cuentas anuales**

En particular, las sociedades mercantiles deberán incluir en la memoria de las cuentas anuales una nota independiente con la siguiente información:

- ✓ Periodo medio de pago a proveedores.
- ✓ El ratio de las operaciones pagadas.
- ✓ El ratio de las operaciones pendientes de pago.

Esta información deberá suministrarse en el siguiente cuadro:

	N (Ejercicio actual)	N-1 (Ejercicio anterior)
	Días	Días
Periodo medio de pago a proveedores*		
Ratio de operaciones pagadas*		
Ratio de operaciones pendientes de pago*		

* Cuando el dato se refleja en paréntesis se refiere a un importe negativo, representativo bien de una mayor celeridad, en término medio, en el pago en relación al periodo máximo de pago previsto legalmente, o bien a que las operaciones pendientes de pago se encuentran, en término medio, en un momento anterior a dicho periodo máximo.

Para cumplimentar el cuadro anterior, la empresa realizará los siguientes cálculos:

- o Cálculo del número de días pendientes de pago:

Se obtendrá como la diferencia entre, los días naturales que hayan transcurrido desde que la sociedad esté obligada al pago hasta el último día del periodo al que se refieran las cuentas anuales y el respectivo plazo legal de pago. Esta diferencia tomará valor negativo cuando las operaciones pendientes de pago se encuentren en un momento anterior al correspondiente plazo legal de pago.

La sociedad comenzará a computar el plazo legal de pago desde la fecha de recepción de las mercancías o prestación de los servicios. No obstante, a falta de in-

formación fiable sobre el momento en que se produce esta circunstancia, se podrá tomar la fecha de la factura como momento a partir del cual la sociedad está obligada al pago.

- Cálculo del ratio de las operaciones pendientes de pago:

Este ratio se obtendrá aplicando la siguiente fórmula:

$$\text{Ratio de las operaciones pendientes de pago} = \frac{\sum (\text{número de días pendientes de pago} * \text{importe de la operación pendiente de pago})}{\text{Importe total de pagos pendientes}}$$

- Cálculo del número de días de pago:

Se obtendrá por diferencia entre: los días naturales que hayan transcurrido desde que la sociedad esté obligada al pago hasta el pago material de la operación y el respectivo plazo legal de pago. Esta diferencia tomará valor negativo cuando la sociedad pague antes de que haya transcurrido el correspondiente plazo legal de pago.

La sociedad comenzará a computar el plazo legal de pago desde la fecha de recepción de las mercancías o prestación de los servicios. No obstante, a falta de información fiable sobre el momento en que se produce esta circunstancia, se podrá tomar la fecha de la factura como momento a partir del cual la sociedad está obligada al pago.

- Cálculo del ratio de las operaciones pagadas:

Este ratio se obtendrá aplicando la siguiente fórmula:

$$\text{Ratio de las operaciones pagadas} = \frac{\sum (\text{número de días de pago} * \text{importe de la operación pagada})}{\text{Importe total de pagos realizados}}$$

- Cálculo del periodo medio de pago a proveedores

Este ratio se obtendrá aplicando la siguiente fórmula:

$$\text{Periodo medio de pago a proveedores} = \frac{\text{Ratio operaciones pagadas} * \text{importe total pagos realizados} + \text{Ratio operaciones pendientes de pago} * \text{importe total pagos pendientes}}{\text{Importe total de pagos realizados} + \text{importe total pagos pendientes}}$$

iii. Entrada en vigor

Resultará de aplicación para los ejercicios que se inicien a partir del 1 de enero de 2015 y se tendrán en cuenta las operaciones comerciales que se han realizado desde la entrada en vigor de la Ley 31/2014, de 3 de diciembre.

Para los ejercicios anteriores, será de aplicación la Resolución a la que la proyectada viene a sustituir, de 29 de diciembre de 2010, del ICAC, anteriormente citada.

ABREVIATURAS

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

ICAC: Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas.

NRV: Norma de Registro y Valoración.

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, 6ª Madrid 28001
www.gtavillamagna.com