



GTA VILLAMAGNA

ALERTA CONTABLE

JULIO 2016

CONTESTACIONES A CONSULTAS PUBLICADAS POR EL ICAC EN SU BOICAC Nº 106.....	3
Consulta 1. Efecto impositivo de la “reserva de capitalización” y la “reserva de nivelación” reguladas en la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del IS. NRV 13ª.	3
Consulta 2. Tratamiento contable de la contraprestación acordada por la constitución de un derecho de superficie. Determinación del plazo del acuerdo. NRV 8ª.....	4
Consulta 3. Adquisición de acciones propias para cancelar un plan de remuneración con instrumentos de patrimonio neto, y registro del correspondiente pago a cuenta del IRPF. NRV 17ª y NRV 21ª	6
Consulta 4. Contraprestación contingente en una combinación de negocios. Cláusula de indemnidad en relación con un procedimiento sancionador. NRV 19ª	7
Consulta 5. Retribución en especie derivada de la cesión a los trabajadores de vehículos en régimen de “renting”	8
Consulta 6. Adquisición de activos con opción de venta. Tratamiento de la compra de vehículos por las empresas dedicadas a su alquiler y posterior venta. NRV 8ª y NRV 14ª	9
ABREVIATURAS	11

**CONTESTACIONES A
CONSULTAS PUBLICADAS POR
EL ICAC EN SU BOICAC Nº 106**

**Consulta 1. Efecto impositivo de la
“reserva de capitalización” y la
“reserva de nivelación” reguladas
en la Ley 27/2014, de 27 de
noviembre, del IS. NRV 13ª**

Se plantea cómo se contabiliza el gasto por IS en los supuestos en los que se hayan aplicado los beneficios fiscales asociados a la dotación de la reserva de capitalización y la reserva de nivelación reguladas en la LIS.

Reserva de capitalización

Como es sabido, la reserva de capitalización permite la aplicación de una reducción en la base imponible del IS del 10 por ciento de los beneficios retenidos voluntariamente por la empresa, previo cumplimiento de una serie de condiciones y límites.

Desde la perspectiva del reconocimiento del gasto por el impuesto sobre beneficios, la reserva de capitalización se contabiliza como menor impuesto corriente (es decir, se trata como una diferencia permanente).

En el caso de que existiesen cantidades pendientes de aplicar derivadas de la insuficiencia de base imponible, se registrarían diferencias temporarias deducibles a las que resulta aplicable un régimen contable similar al de las deducciones pendientes de aplicar por insuficiencia de cuota.

En el supuesto de que en un ejercicio posterior a la aplicación del beneficio fiscal se incumpliesen los requisitos establecidos

por la norma fiscal, la sociedad reconocería un pasivo por impuesto corriente.

Ejemplo. Una empresa presenta la siguiente liquidación del IS:

<i>Beneficio antes de impuestos</i>	1.000
<i>Ajuste por reserva capitalización</i>	-100
<i>Base imponible</i>	900
<i>Cuota íntegra (25%)</i>	225
<i>Pagos a cuenta</i>	100
<i>Cuota a pagar</i>	125

Registro contable del impuesto sobre sociedades:

	D	H
<i>(6300) Impuesto corriente</i>	225	
<i>(473) Hacienda Pública, retenciones y pagos a cuenta</i>		100
<i>(4752) Hacienda pública, acreedora</i>		125

Ejemplo. Si una sociedad hubiera realizado ajustes por importe de 8 u.m. con motivo de la aplicación de este incentivo, que no hubiesen sido aplicados en su totalidad por insuficiencia de base imponible, siendo su tipo de gravamen del 25%, reconocería su efecto, de la siguiente manera:

	D	H
<i>(474) Activo por impuesto diferido (8 x 0,25)</i>	2	
<i>(6301) Impuesto diferido</i>		2

Reserva de nivelación

La reserva de nivelación es un incentivo fiscal aplicable únicamente a las entidades que, a efectos fiscales, tengan la consideración de empresas de reducida dimensión.

Las entidades que apliquen este incentivo podrán minorar su base imponible positiva hasta el 10 por ciento de su importe, permitiendo diferir la tributación hasta que (i) se obtenga una base imponible negativa o (ii) transcurra el plazo de cinco años sin que se hayan generado pérdidas fiscales, en cuyo caso la entidad debe reintegrar el incentivo del que se hubiese beneficiado.

Su aplicación requiere la dotación de una reserva por el importe de la minoración practicada, que será indisponible hasta el periodo impositivo en que se produzca la adición de las citadas cantidades a la base imponible de la entidad.

De acuerdo con el criterio del ICAC, la minoración de la base imponible pone de manifiesto la existencia de una diferencia temporaria imponible, asociada a un pasivo sin valor en libros pero con base fiscal que determina el reconocimiento de un pasivo por impuesto diferido, cuya reversión se producirá en cualquiera de los dos escenarios regulados por la LIS (generación de bases imponibles negativas o transcurso del plazo de cinco años sin incurrir en pérdidas fiscales).

Dotación de las reservas

Las reservas de capitalización y de nivelación se han de contabilizar "en el momento que establezca la norma tributaria", siguiendo el tratamiento general

establecido en el PGC para dotar una reserva.

A tal efecto se pueden utilizar subcuentas específicas de la cuenta 114. *Reservas especiales*.

No obstante, se recuerda el carácter no vinculante de la numeración y denominación de las cuentas del PGC.

Consulta 2. Tratamiento contable de la contraprestación acordada por la constitución de un derecho de superficie. Determinación del plazo del acuerdo. NRV 8ª

Se consulta sobre el tratamiento contable de la contraprestación estipulada por la constitución de un derecho de superficie acordada por la entidad propietaria del terreno, sobre el cual se constituye dicho derecho por un plazo de duración de 15 años y dos prórrogas automáticas de 5 años cada una, salvo oposición expresa del superficiario. Dada su naturaleza, el contrato incluye contraprestaciones periódicas, fijas y variables y la entrega de la construcción al final de la duración del contrato

Las cuestiones que se plantean, desde la perspectiva del propietario del terreno, son:

- (i) Valor por el que debe contabilizarse la parte de la contraprestación del contrato que se materializa en la propiedad del inmueble que revierte.

En relación con los criterios generales de contabilización y valoración, con respecto a la propiedad del inmueble que se recibe a la finalización del derecho de superficie, el ICAC reitera el criterio que ya manifestó en la

contestación a la consulta 1 del BOICAC 96.

De acuerdo con el mismo, el propietario del terreno ha de reconocer, a lo largo del periodo de arrendamiento:

- Un ingreso por el canon anual que recibe, de acuerdo con el principio de devengo.
- Un activo en relación con el derecho de crédito que representa el futuro derecho de la propiedad del inmueble y el correspondiente ingreso de forma sistemática durante el plazo del contrato.

Salvo mejor evidencia, el importe que debe lucir en el activo de la entidad propietaria del terreno al finalizar el derecho, es el valor neto contable de la construcción en la empresa superficiaria, en dicha fecha, en el supuesto de que la amortización se calculase en función de la vida económica del activo.

Ejemplo. Una sociedad otorga un derecho de superficie por 10 años. Por la concesión de dicho derecho, la sociedad cobra un canon al principio de cada año de 400 u.m. El valor de las construcciones al final del periodo es de 1.200 u.m. La sociedad calcula que dicho valor es financieramente equivalente a una renta anual durante 10 años recibida a principio de cada año de 85,89, considerando un tipo de interés del 6%. Así, en cada año del contrato, deberá realizar la siguiente anotación contable:

	D	H
(57) Tesorería	400	
(44x) Deudores – Derecho sobre construcciones	85,89	
(752) Ingresos por arrendamientos		485,89

Cada año, además, deberá actualizar la partida de Deudores - Derecho sobre construcciones, a un 6%, reconociendo el correspondiente ingreso financiero.

Esta contestación a la consulta establecía, además, que a efectos de valorar los derechos sobre las construcciones, salvo mejor evidencia en contrario, se considera que el valor de las construcciones al finalizar el derecho de superficie podría asimilarse al valor neto contable de la construcción en la empresa superficiaria, en el supuesto de que la amortización se calculase en función de la vida económica del activo.

- (ii) Duración del derecho de superficie a considerar para la imputación de los ingresos anuales.

El ICAC precisa que, por aplicación analógica del criterio incluido en la letra h) de la NRV 3ª del PGC para determinar el plazo de un arrendamiento o cesión como duración del contrato, se ha de incluir el periodo de renovación cuando existan

evidencias que soporten que la misma se va a producir.

Consulta 3. Adquisición de acciones propias para cancelar un plan de remuneración con instrumentos de patrimonio neto, y registro del correspondiente pago a cuenta del IRPF. NRV 17ª y NRV 21ª

Se plantean dos cuestiones adicionales a las ya analizadas por el ICAC en pronunciamientos anteriores, referidas al supuesto de una sociedad dominante que adquiere acciones propias en el marco de un plan de retribución que se liquida mediante la entrega de acciones a empleados de su filial, concretamente:

- a) si la adquisición de las acciones propias por la sociedad dominante afecta a la cuantificación del plan de retribución o, por el contrario, debe ser contabilizada como una operación de "autocartera" de manera independiente o autónoma.
- b) qué efecto tiene en la contabilización del plan el hecho de que, en la liquidación del plan de retribución, se entregue un menor número de acciones como consecuencia del ingreso a cuenta del IRPF.

Acciones propias adquiridas en el marco de un plan de retribución

El ICAC señala que las acciones propias se contabilizan separadamente conforme a los criterios generales, sin que afecte a dicha contabilización la existencia del plan de retribución.

Así, la adquisición de las propias acciones se trata como una reducción de los fondos propios de la sociedad dominante, mientras que su entrega posterior se trata contablemente como un incremento de sus fondos propios, registrando la diferencia entre el valor contable de las acciones propias y su contrapartida contra reservas de la sociedad dominante.

Ejemplo. Una sociedad ha acordado con los empleados de su filial un plan de retribución de directivos a liquidar en el año 5, mediante la entrega de instrumentos de patrimonio propio de la sociedad.

Al cierre del año 5, la sociedad tiene reconocido en la cuenta de patrimonio neto "Resto de instrumentos de patrimonio" un importe de 100 u.m. derivado de la contabilización del plan de retribución de directivos.

Para atender a las obligaciones del plan de retribución, la sociedad entrega acciones propias que había adquirido a 80 u.m. y que estaban reconocidas en la cuenta 108. Acciones o participaciones propias en situaciones especiales.

La anotación contable por la entrega de las acciones propias es como sigue:

	D	H
(1111) Resto de instrumentos de patrimonio neto	100	
(108) Acciones o participa. propias en situaciones espec.		80.
(113) Reservas voluntarias		20

Tratamiento del ingreso a cuenta

El hecho de que se realice la liquidación del plan de retribución entregando un número de acciones inferior al inicialmente previsto para atender al pago del ingreso a cuenta del IRPF de los empleados de la filial, no altera la clasificación inicial del plan ni su tratamiento contable, que se ha de regir según los criterios establecidos para los planes liquidados mediante la entrega de instrumentos de patrimonio.

En la fecha en que se produzca el devengo de la obligación fiscal, la sociedad dominante ha de reconocer la correspondiente deuda o entrega de efectivo con cargo a cuentas de patrimonio neto, lo que implica una reducción del número de acciones propias a entregar.

Por lo tanto, el ingreso a cuenta no se descuenta:

- Ni en la contabilización que la sociedad hace de la aportación a su filial con motivo de la entrega de las acciones a sus empleados.
- Ni en la contabilización que la filial hace del gasto de personal y del incremento de su patrimonio neto como consecuencia de la aportación de la sociedad.

Consulta 4. Contraprestación contingente en una combinación de negocios. Cláusula de indemnidad en relación con un procedimiento sancionador. NRV 19^a

Se solicita del ICAC opinión acerca del tratamiento contable que resulta aplicable a una contraprestación contingente en el marco de una operación en la que la sociedad consultante adquiere varias

sociedades, habiendo acordado la sociedad consultante y la sociedad transmitente una cláusula de indemnidad respecto de un procedimiento sancionador iniciado contra una de las sociedades adquiridas.

De acuerdo con el análisis realizado por el ICAC dicha cláusula opera como garantía de que el precio acordado es una buena estimación del valor razonable del negocio adquirido.

Debido a que la sanción fue finalmente impuesta, la entidad transmitente indemniza a la sociedad consultante de conformidad con la cláusula de indemnidad previamente acordada.

Con anterioridad a la imposición de la sanción y tras un proceso de reorganización, la sociedad adquirida fue absorbida por la entidad consultante.

La cuestión que se plantea es el adecuado tratamiento contable de la contingencia en la sociedad adquirida, así como de los importes que la consultante recibe en concepto de indemnización derivada de la cláusula de indemnidad.

A este respecto, el ICAC establece el siguiente tratamiento contable, tanto en las cuentas individuales, como en las consolidadas:

Sociedad adquirente-cuentas individuales

- En la fecha de adquisición, el derecho a la indemnización se trata como una contraprestación contingente, que ha de reconocerse como un activo independiente, ajustando el coste de la inversión.

- Dado que el coste de la inversión se ha de computar según la norma de combinaciones de negocios (NRV 19ª del PGC), cualquier ajuste al derecho a ser indemnizado se realiza como coste de la inversión en el periodo de valoración de contabilidad provisional.
- Tras el periodo de valoración de la contabilidad provisional –periodo que no puede exceder de un año– la sociedad adquirente ajustará el valor del activo por la contraprestación contingente ante cambios de estimación, reconociendo en contrapartida un gasto o ingreso.
- Si el valor del activo por la contraprestación contingente no fue reconocido en ejercicios previos por error, se reconocerá como tal en el ejercicio en que tal error sea detectado.

Sociedad adquirida (cuentas individuales)

- Ha de tratar inicialmente la sanción reconociendo un gasto y una provisión.
- En ejercicios posteriores ajustará, en su caso, el importe de la provisión por cambios de estimación en su importe, reconociendo el correspondiente gasto e ingreso como contrapartida.
- Si la sociedad adquirida no ha reconocido en ejercicios anteriores la provisión por error, se

reconocerá en el ejercicio en que tal error sea detectado.

Cuentas consolidadas o cuentas de la adquirente tras la absorción de la adquirida.

Desde el punto de vista de la entidad adquirente que informa (esto es, la sociedad resultante de la fusión o la sociedad adquirente que formula estados consolidados con la adquirida), el reflejo contable de la sanción y el derecho a la indemnización en virtud de la cláusula de indemnidad (NRV 19ª, 2.4. letra c), supone reconocer y valorar el activo en el mismo momento y de forma consistente con el elemento que genera el pasivo. En este caso, por tanto, el ICAC concluye que no procede el registro de gasto o ingreso alguno.

Consulta 5. Retribución en especie derivada de la cesión a los trabajadores de vehículos en régimen de “renting”

Se consulta el tratamiento contable que debe darse a la retribución en especie derivada de la cesión a los trabajadores de vehículos en régimen de “renting”.

El ICAC indica que, para definir el tratamiento que debe dar una empresa a la cesión al personal de vehículos en régimen de “renting”, se han de tomar como referencia los criterios expuestos en la contestación a la consulta 7 del BOICAC N° 48, que considera en vigor.

De acuerdo con ella, el ICAC sienta que las retribuciones al personal de la empresa tienen la naturaleza contable de gasto, debiendo figurar en la partida de gastos de personal de la cuenta de pérdidas y

ganancias, pudiéndose emplear a tal fin la cuenta 649. *Otros gastos sociales*.

En esta nueva contestación el ICAC precisa, que como contrapartida a este gasto la empresa reconocerá el ingreso correspondiente al servicio de “*renting*” que deberá mostrarse en la cifra de negocios, si se corresponde con actividades ordinarias, o, en caso contrario, podrá contabilizar el ingreso en la cuenta 755. *Ingresos por servicios al personal*.

Por otra parte, en su caso, el IVA repercutido se reconocerá mediante abono en la cuenta “*Hacienda Pública IVA repercutido*” con cargo a la cuenta de tesorería o crédito correspondiente. Si el trabajador no abona el importe, se contabiliza como mayor valor del gasto de personal.

Del mismo modo, si la operación pudiera determinar un ingreso a cuenta del IRPF, se deberá incrementar por dicho importe el gasto de personal indicado, generándose como contrapartida una cuenta de deuda con la Hacienda Pública.

Consulta 6. Adquisición de activos con opción de venta. Tratamiento de la compra de vehículos por las empresas dedicadas a su alquiler y posterior venta. NRV 8ª y NRV 14ª

El ICAC analiza el tratamiento de la adquisición de vehículos por entidades de “*rent a car*”, que se dedican al alquiler a corto plazo de automóviles sin conductor y su posterior venta.

Las empresas consultantes firman un contrato marco anual con los fabricantes de

los vehículos, distinguiéndose dos modalidades de entrega de los mismos:

- (i) Vehículos “*buy-back*” en los que existe un pacto de recompra por el fabricante, que se obliga a recomprarlos a un precio fijo en función de los meses de utilización del vehículo, así como una opción de venta para la empresa “*rent a car*”.
- (ii) Vehículos “*risk*”, adquiridos por la empresa “*rent a car*” en los que no existe pacto de recompra. Trascurrido un determinado plazo de tiempo, estos vehículos son vendidos.

Las cuestiones que se plantean son:

- (i) En relación a los “*buy-back*”, si deben contabilizarse como parte del inmovilizado o como un arrendamiento operativo.
- (ii) En relación a los vehículos “*risk*”, si han de clasificarse contablemente como inmovilizado o existencias.

Vehículos “*buy-back*”: Clasificación como inmovilizado o como un arrendamiento operativo:

A este respecto, el ICAC establece que si a la vista de las condiciones del contrato fuera posible apreciar en el momento inicial (fecha de entrega de los vehículos) un incentivo económico significativo en la empresa “*rent a car*” para ejercitar su opción de venta, esto significaría que el fabricante no ha transmitido los riesgos y beneficios significativos del activo y, por lo tanto, supondría que la primera no ha adquirido el activo.

Por ello, en opinión del ICAC, en tales supuestos la operación descrita constituye un arrendamiento operativo, que se contabilizará de acuerdo con la NRV 8ª del PGC. En tales casos, cualquier entrega de efectivo de la empresa “*rent a car*” por un importe superior al gasto devengado que procedería reconocer en un acuerdo de arrendamiento operativo de características equivalentes, en principio, se contabilizará como una operación de naturaleza financiera.

A este respecto, resulta clave determinar si la entidad de “*rent a car*” tiene un incentivo económico significativo para el ejercicio de la opción de venta; para ello, se ha de considerar toda la información disponible y, en particular, la relación del precio de recompra con el valor de mercado esperado del activo en la fecha de ejercicio de la opción, así como el tiempo hasta que venza el derecho.

Vehículos sin opción de venta: Clasificación como inmovilizado o existencias

El ICAC recuerda que la clasificación como inmovilizado o existencias vendrá determinada por su afectación o no al proceso productivo de la entidad.

Así, conforme a las normas contenidas en el PGC, tendrán la calificación de inmovilizado aquellos bienes destinados a ser utilizados de forma duradera en el desarrollo de las actividades de la empresa; por otra parte, tienen la calificación de existencias aquellos activos destinados a ser vendidos en el curso normal de la explotación.

Así, si un activo se utiliza en el desarrollo de actividades de la empresa, se clasificará como inmovilizado. No obstante, se

clasificará como existencias si la utilización de un elemento es mínima o accidental antes de ser destinado al ciclo de comercialización de la empresa.

Por ello, el ICAC considera que el funcionamiento normal de este tipo de entidades, aunque la flota de vehículos está normalmente destinada a ser enajenada, no debe llevar a concluir que dichos vehículos deben ser considerados como existencias.

Consecuentemente, en el caso de que el uso de estos vehículos se considere relevante, se clasificarán como inmovilizado mientras estén destinados al arrendamiento, salvo que el uso en arrendamiento deba considerarse como irrelevante.

Se reclasificarán a existencias en la fecha en la que se destinen a la venta en el curso ordinario de las operaciones y, en consecuencia, el ingreso derivado de la baja se presenta formando parte del importe neto de la cifra anual de negocio., conforme al criterio mantenido por el ICAC.

ABREVIATURAS

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

ICAC: Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas.

IRPF: Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

IS: Impuesto sobre Sociedades.

LIS: Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades.

NRV: Norma de Registro y Valoración.

PGC: Plan General Contable.

u.m: Unidades monetarias.

