



GTA VILLAMAGNA

ALERTA CONTABLE

FEBRERO 2017



# CONTENIDOS

I.	CONTESTACIONES A CONSULTAS PUBLICADAS POR EL ICAC EN SU BOICAC Nº 108 .....	3
	Consulta 1. Tratamiento de un acuerdo comercial entre proveedor y cliente en el ámbito de la distribución.....	3
	Consulta 2. Tratamiento contable de la adquisición de existencias en moneda extranjera cuando previamente se ha realizado un anticipo al proveedor.....	3
	Consulta 3. Tratamiento contable de la indemnización recibida en un proceso judicial a raíz de una sentencia dictada en primera instancia y que ha sido recurrida por la parte demandada .....	4
	Consulta 4. Sobre el devengo del impuesto sobre el valor de la producción de energía eléctrica .....	5
II.	INFORME SOBRE LA SUPERVISIÓN POR LA CNMV DE LOS INFORMES FINANCIEROS ANUALES Y PRINCIPALES ÁREAS DE REVISIÓN DE LAS CUENTAS DEL EJERCICIO SIGUIENTE EJERCICIO 2015.....	5
	Análisis del impacto contable de las modificaciones del IS .....	5
	Cambios en la amortización de los activos intangibles en principios de contabilidad nacionales .....	6
	ABREVIATURAS .....	8

## I. CONTESTACIONES A CONSULTAS PUBLICADAS POR EL ICAC EN SU BOICAC Nº 108

### Consulta 1. Tratamiento de un acuerdo comercial entre proveedor y cliente en el ámbito de la distribución

Se plantea el tratamiento que debe darse a los descuentos que un proveedor concede a sus clientes, a su vez, intermediarios en la cadena de distribución. Tales descuentos se conceden por unidad vendida al cliente (intermediario) durante un periodo de tiempo (concepto “*sell-in*”) y/o por unidad vendida al cliente o consumidor final durante un periodo de tiempo (concepto “*sell-out*”).

En particular, se analiza si el proveedor y cliente (intermediario) deben tratar el descuento como una comisión o como un “*rappel*”.

El ICAC concluye que, en la medida en que la causa del descuento o del importe abonado al cliente (intermediario) no es otra que incentivar el consumo de sus productos, al margen de que la rebaja en el precio de la transacción se fije en función del volumen de compras del cliente o del volumen de ventas de este último a los consumidores finales, el proveedor ha de tratar el descuento como un “*rappel*” sobre ventas. Coherentemente con dicho tratamiento, el cliente intermediario que recibe el incentivo ha de tratarlo como un “*rappel*” por compras.

Ello sobre la base de lo previsto en la NRV 14ª del PGC que regula el tratamiento contable de los ingresos por ventas y prestaciones de servicios, en virtud de la cual del precio acordado para dichos bienes o servicios se debe deducir “*el importe de cualquier descuento, rebaja en el precio u otras*

*partidas similares que la empresa pueda conceder*”.

### Consulta 2. Tratamiento contable de la adquisición de existencias en moneda extranjera cuando previamente se ha realizado un anticipo al proveedor

Se cuestiona cuál debe ser la valoración de las existencias adquiridas en moneda extranjera cuando previamente se ha realizado un anticipo a un proveedor.

La NRV 11ª del PGC establece, respecto de la valoración inicial de toda transacción en moneda extranjera, la necesaria conversión de la moneda funcional (euro); aplicando, al importe en moneda extranjera, el tipo de cambio de contado en la fecha de la transacción, entendida como aquella en la que se cumplan los requisitos para su reconocimiento.

En la medida en que los anticipos a cuenta de compras se consideran partidas no monetarias, cuya valoración inicial o posterior debe hacerse al tipo de cambio de la fecha de la transacción, el importe del anticipo entregado al proveedor se aplicará al pago de la factura y se reconocerá la adquisición del activo por el mismo importe, sin que por dicha parte del precio de adquisición deba reconocerse diferencia de cambio alguna.

De conformidad con el criterio manifestado por el ICAC, las existencias se incorporarán al inventario valoradas, en parte, al tipo de cambio de contado existente en la fecha en que se realizó el anticipo y, en parte, al que hubiera en el momento de la adquisición.

*Ejemplo: El 15 de enero del año 1 una sociedad adquiere existencias que tienen un precio de 3.000 \$. En dicha fecha paga un anticipo de 1.000 \$. Las existencias se*

reciben el 1 de marzo del año 1. Los tipos de cambio relevantes son:

- 15 enero año 1: 0,8 euros por 1 dólar
- 1 marzo año 1: 0,95 euros por 1 dólar

Las anotaciones contables a realizar en son:

15 enero año 1		
(407) Anticipo a proveedores	800	
(57) Tesorería		800

1 marzo año 1		
(600) Compra de mercancías	2.700	
(400) Proveedores (2.000 x 0,95)		1.900
(407) Anticipo de proveedores		800

### **Consulta 3. Tratamiento contable de la indemnización recibida en un proceso judicial a raíz de una sentencia dictada en primera instancia y que ha sido recurrida por la parte demandada**

Se plantea el tratamiento contable que debe recibir una entidad que espera recibir una indemnización tras dictarse una sentencia favorable a sus intereses y haber solicitado la ejecución provisional del fallo, considerando además que la sentencia ha sido recurrida por la parte demandada.

De acuerdo con el criterio del ICAC, en la medida que la sentencia no es firme, la incertidumbre sobre la resolución final se atenúa pero no desaparece, por lo que la sociedad, en principio, seguirá calificando el activo como contingente. De acuerdo con

lo previsto en el marco conceptual, los activos contingentes no deben reconocerse en el balance, sin perjuicio del deber de información en la memoria.

El mismo tratamiento debe aplicarse si la demandante solicita la ejecución de la sentencia dictada en primera instancia y la ejecución consistiera en la obligación a cargo de la parte demandada de efectuar un depósito en una cuenta restringida del órgano judicial.

No obstante, si la demandante solicita la ejecución de la sentencia dictada en primera instancia y la empresa recibiese el importe acordado en el fallo judicial y gozara de libertad de disposición sobre el efectivo incorporado a su patrimonio, se cumplirían los requisitos para reconocer el activo en el balance y el correspondiente ingreso por naturaleza en la cuenta de resultados.

La incertidumbre acerca de la obligación de reintegrar las cantidades, como consecuencia de la interposición de un recurso contra la sentencia dictada en primera instancia, se tratará conforme a la NRV 15ª del PGC sobre provisiones y contingencias; de acuerdo con la citada NRV, se reconocerá una provisión si existe una obligación presente cuya cancelación traerá consigo el reintegro de la cantidad percibida, porque es probable que el fallo en segunda instancia sea desfavorable para la empresa consultante.

Señala el ICAC que en el caso de procedimientos judiciales, la existencia de una obligación presente se determina por el juicio experto, objetivo e imparcial, sobre la posibilidad de existencia de la obligación, debiendo concluir que se cumple el principal requisito para el reconocimiento de una provisión cuando sea más probable que exista una obligación que lo contrario.

#### **Consulta 4. Sobre el devengo del impuesto sobre el valor de la producción de energía eléctrica**

La Ley 15/2012 establece, respecto del impuesto sobre el valor de la producción de la energía eléctrica, que (i) el periodo impositivo coincide con el año natural, salvo en el caso de cese de la actividad, en cuyo caso se entiende que finaliza el día del cese, y que (ii) el devengo se producirá el último día del período impositivo.

Desde el punto de vista contable, el suceso que da origen a la obligación de pago del impuesto, es la realización de las actividades de producción e incorporación al sistema de energía eléctrica que integran su hecho imponible. Ello comporta el reconocimiento del correspondiente gasto al cierre de cada ejercicio o periodo de información contable, de forma similar al criterio que se sigue para contabilizar el gasto por impuesto sobre beneficios, cuyo devengo e inscripción contable del gasto se produce al cierre de cada ejercicio, al margen de que la declaración del impuesto se realice en el plazo de los 25 días naturales siguientes a los 6 meses posteriores a la conclusión del periodo impositivo.

De esa forma, el gasto y el correspondiente pasivo se ha de reconocer al final del periodo contable si existe una obligación presente, derivada de un suceso pasado que sea probable que origine una salida de recursos, sin perjuicio de que para cuantificar el importe la empresa deba realizar la oportuna estimación.

## **II. INFORME SOBRE LA SUPERVISIÓN POR LA CNMV DE LOS INFORMES FINANCIEROS ANUALES Y PRINCIPALES ÁREAS DE REVISIÓN DE LAS CUENTAS DEL EJERCICIO SIGUIENTE EJERCICIO 2015**

### **Análisis del impacto contable de las modificaciones del IS**

La CNMV, en el ejercicio de sus funciones de supervisión de la información financiera, ha publicado su opinión respecto del tratamiento contable del régimen fiscal establecido por el RD-L 3/2016 respecto de la reversión de determinadas pérdidas por deterioro generadas en periodos impositivos iniciados con anterioridad al 1 de enero de 2013, y que fueron objeto de análisis en nuestra [Alerta Tributaria RD-L 3/2016](#).

Como es sabido, dicho régimen obliga a revertir fiscalmente determinados deterioros, de participaciones en los fondos propios de entidades que hubieran sido fiscalmente deducibles, como mínimo, en cada uno de los cinco primeros periodos impositivos que se inicien a partir del 1 de enero de 2016, por partes iguales.

En opinión de la CNMV, en la medida que el importe mínimo por el que se debe efectuar la reversión anual no va a poder ser recuperado, ni siquiera en el momento de la transmisión de la participación en el capital, se debe considerar una diferencia permanente y, por ello, con carácter general el tratamiento contable que procede es el reconocimiento lineal a razón de un quinto anual del gasto del impuesto, con abono a un pasivo contra la Hacienda Pública acreedora.

No obstante, en aquellos supuestos en que las entidades tenedoras no tuvieran posibi-

alidad alguna, en la práctica, de transmitir los valores antes de que finalice el plazo de 5 años por existir restricciones muy severas a su transmisibilidad, ya sean de carácter legal, contractual o de otro tipo, los emisores deberían aplicar su juicio experto para concluir si, en tales supuestos y en función de la magnitud de tales restricciones, se debería registrar un pasivo por la totalidad, con cargo a la cuenta de resultados del ejercicio.

En todo caso, para proceder a su reconocimiento contable, dicho pasivo deberá cumplir con la definición de provisión, tanto del marco conceptual contable del PGC, como con la definición que establece la NIC 37 Provisiones, Pasivos y Activos Contingentes, esto es, una obligación presente que surge de un hecho pasado y cuya cancelación se espera que suponga una salida de recursos económicos, obligación que surgiría de la aprobación del RD-L 3/2016 y que implicaría, en este escenario, que el emisor no tiene una alternativa realista de evitar el pago.

### **Cambios en la amortización de los activos intangibles en principios de contabilidad nacionales**

La CNMV expresa su opinión acerca de cómo se deben tratar las discrepancias que pueden surgir entre las cuentas consolidadas elaboradas de acuerdo con las NIIF y las cuentas individuales, a raíz de la modificación del PGC en relación a los intangibles y el fondo de comercio. A continuación se resumen estas modificaciones<sup>1</sup>.

<sup>1</sup> El análisis de estas modificaciones fue realizada en la Alerta Contable de Diciembre de 2016.

#### Modificaciones PGC relativas a intangibles y fondo de comercio

- Todos los intangibles han de ser considerados de vida útil definida.
- Para los activos intangibles cuya vida útil no pueda determinarse de forma fiable, se establece, como regla general, un plazo de 10 años de amortización.
- El fondo de comercio se ha de amortizar. Se presume, salvo prueba en contrario, que su vida útil es de 10 años y su recuperación lineal.

En el caso de las entidades con valores admitidos a negociación, esta modificación afecta sólo a las cuentas anuales individuales. No obstante, dado que supone una discrepancia con respecto a las NIIF, que establecen que el fondo de comercio no se amortiza y que los activos intangibles pueden tener una vida útil indefinida, la CNMV entiende que:

- Aquellas entidades que consideren que la vida útil de sus activos intangibles se puede definir y estimar de manera fiable, no podrán entender, al elaborar los estados financieros consolidados aplicando las NIIF, que la vida útil de esos mismos activos intangibles es indefinida y, por tanto, deberán considerar la misma vida útil para amortizarlos en los estados financieros consolidados.

Entendiendo que es un tema complejo que precisa del juicio profesional, la CNMV revisará los juicios y criterios empleados por los emisores para determinar una vida útil de manera fiable distinta de 10 años, en la medida en que éste es un requisito indispensable para poder utilizar un plazo de amortización que difiera de los 10 años.

Si como consecuencia de lo anterior, se pone de manifiesto un cambio en el tratamiento contable de los activos intangibles en las cuentas anuales consolidadas, deberá realizarse de acuerdo con lo indicado por la NIC 8, para establecer, atendiendo a sus específicas circunstancias, si se está corrigiendo un error o cambiando una estimación.

Cuando se trate de un cambio de estimación, sin perjuicio de las alternativas contempladas por el PGC, en los estados consolidados todos los efectos se registrarán con carácter prospectivo como un gasto en la cuenta de pérdidas y ganancias en los ejercicios 2016 y siguientes.

- Las entidades que concluyan que no pueden estimar de manera fiable la vida útil de estos activos intangibles, emplearán en sus estados financieros individuales el plazo de 10 años establecido en la normativa contable. En este supuesto, la entidad podría seguir manteniendo, en su caso, en sus estados financieros consolidados bajo NIIF, que la vida útil de esos intangibles es indefinida.
- El fondo de comercio seguirá sin amortizarse en los estados financieros consolidados elaborados de acuerdo con las NIIF, aunque los emisores debieran ser consistentes en las hipótesis empleadas en el test de deterioro con los análisis realizados sobre su vida útil.

**ABREVIATURAS**

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

**CNMV:** Comisión Nacional del Mercado de Valores.

**ICAC:** Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas.

**IS:** Impuesto sobre Sociedades.

**Ley 15/2012:** Ley 15/2012, de 27 de diciembre, de medidas fiscales para la sostenibilidad energética.

**NIC:** Norma Internacional de Contabilidad.

**NIIF:** Normas Internacionales de Información Financiera.

**NRV:** Norma de Registro y Valoración.

**PGC:** Plan General Contable.

**RD-L 3/2016:** Real Decreto-ley 3/2016, de 2 de diciembre, por el que se adoptan medidas en el ámbito tributario dirigidas a la consolidación de las finanzas públicas y otras medidas urgentes en materia social.



