

Consulta 1

Sobre el tratamiento contable, por parte de la sociedad aportante, de una aportación no dineraria consistente en una cartera de valores entregada al suscribir íntegramente la ampliación de capital efectuada por una filial, cuando los valores aportados estaban clasificados en la cartera de activos financieros disponibles para la venta.

Respuesta

Según parece desprenderse de la consulta, una sociedad dedicada a la compraventa de instrumentos financieros con forma de sociedad limitada y participada al 100% por la dominante de un grupo, va a realizar una ampliación de capital que será suscrita en su totalidad por la empresa matriz mediante la aportación no dineraria de una cartera de instrumentos financieros clasificados en la categoría de activos financieros disponibles para la venta. En el momento de realizarse la aportación, estos activos se encuentran valorados por su valor razonable.

La consultante plantea dos cuestiones: el registro en las cuentas anuales de la matriz de las participaciones correspondientes a la ampliación de su filial, y una segunda cuestión sobre en qué momento debe imputarse a la cuenta de pérdidas y ganancias los cambios positivos y negativos en el valor razonable de los instrumentos aportados que figuran en el patrimonio neto de la matriz formando parte de la subagrupación A-2) "Ajustes por cambios de valor" del patrimonio neto.

El Plan General de Contabilidad aprobado por Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre, regula en la norma de registro y valoración 21ª las operaciones entre empresas del grupo.

Dicha norma recoge una regla general y unas normas específicas para las operaciones de fusión, escisión y aportación no dineraria de un negocio. El caso planteado por el consultante no se corresponde con ninguno de los supuestos contemplados en las reglas especiales del apartado 2, por tanto, deberá aplicarse la regla general.

A su vez, la regla general del apartado 1 dispone que las operaciones entre empresas del grupo, se contabilizarán de acuerdo con las normas generales. Y

conforme a los criterios que con carácter general se aplican a una adquisición de participaciones en el patrimonio de empresas del grupo, multigrupo y asociadas, definidos en la norma de registro y valoración 9ª Instrumentos financieros, apartado 2.5, éstas se valoran al coste, que equivaldrá al valor razonable de la contraprestación entregada más los costes de la transacción.

En el presente caso, considerando que los activos aportados se encuentran valorados a valor razonable, con carácter general, debe concluirse que el coste de las participaciones recibidas será el valor en libros de los instrumentos aportados. En caso contrario, esto es, en el supuesto de que de conformidad con el PGC estuvieran valorados al coste, debería traerse a colación la doctrina de este Instituto incluida en la consulta número 6 del BOICAC nº 74.

Respecto a la segunda pregunta cabe indicar que la norma de registro y valoración 9ª.2.6.2, dispone que los cambios en el valor razonable registrados directamente en el patrimonio neto, se imputarán a la cuenta de pérdidas y ganancias cuando el activo financiero disponible para la venta cause baja en el balance o se deteriore. Por tanto, en principio, la empresa matriz debería contabilizar en la cuenta de pérdidas y ganancias los cambios en el valor razonable reconocidos en el patrimonio neto en el momento de dar de baja los instrumentos financieros aportados a la filial.

No obstante, dado que las participaciones en el patrimonio se adquieren a cambio de la entrega de activos no monetarios, aplicando por analogía el criterio recogido en la citada consulta del BOICAC 74 a la transferencia del resultado acumulado en el patrimonio neto, debe concluirse que si la operación tiene el carácter de permuta no comercial no procedería la imputación a la cuenta de pérdidas y ganancias de los citados ajustes y deberán seguir luciendo en la subagrupación A-2) del patrimonio neto. El tratamiento contable posterior de esta partida será el previsto en la norma de registro y valoración 9ª.2.5.1 para las inversiones en el patrimonio de empresas del grupo, cuando previamente a esta calificación existiese una inversión anterior incluida en la cartera de activos financieros disponibles para la venta.

Consulta 2

Sobre la calificación contable a otorgar a unas parcelas rústicas por parte de una promotora inmobiliaria.

Respuesta

La sociedad consultante que tiene por objeto social la promoción inmobiliaria y la explotación, compraventa y gravamen de parcelas, así como dar y tomar en arriendo o aparcería rústica, industrias agrícolas, ganaderas y forestales, señala que durante el año 2002 adquirió una finca rústica que estaba arrendada a una persona física y que se ha continuado explotando en forma de arrendamiento por la misma persona. Posteriormente fue aprobado un proyecto de reparcelación que permite la inscripción de las parcelas resultantes con sus correspondientes aprovechamientos urbanísticos en el Registro de la Propiedad. Ante esta situación el consultante pregunta cuál debe ser la clasificación en contabilidad de las parcelas resultantes sabiendo que en parte serán vendidas, y en parte, serán urbanizadas por la sociedad.

El Plan General de Contabilidad, aprobado por el Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre, define las inversiones inmobiliarias -en la quinta parte. Definiciones y relaciones contables, subgrupo 22- como:

“Activos no corrientes que sean inmuebles y que se posean para obtener rentas, plusvalías o ambas, en lugar de para:

- *Su uso en la producción o suministro de bienes o servicios, o bien para fines administrativos; o*
- *Su venta en el curso ordinario de las operaciones.”*

Asimismo, en la norma de elaboración de las cuentas anuales 6ª. Balance, apartado 5, incluida en la tercera parte del Plan General de Contabilidad, se dispone que:

“Los terrenos o construcciones que la empresa destine a la obtención de ingresos por arrendamiento o posea con la finalidad de obtener plusvalías a través de su enajenación, fuera del curso ordinario de sus operaciones, se incluirán en el epígrafe A. III. “Inversiones inmobiliarias” del activo.”

Por ello, la correcta calificación contable a otorgar a las parcelas resultantes del proyecto de reparcelación de la zona, dependerá del destino que se de a las mismas. Es decir, la clasificación como inmovilizado (y dentro de este, inmovilizado material o inversión inmobiliaria) o como existencias, vendrá determinado por la función que cumplan en relación con su participación en el proceso productivo.

Considerando que con carácter general el objeto social de toda empresa inmobiliaria incluirá la venta de estos activos en el curso ordinario de sus operaciones, para el caso concreto de estas empresas, el criterio incluido en el nuevo Plan deberá interpretarse en los siguientes términos:

1. Las parcelas resultantes de la actuación administrativa se contabilizarán como existencias si van a estar destinadas a transformarse en disponibilidad financiera a través de la venta como actividad ordinaria de la empresa, y,
2. Pertenece a la categoría de inversión inmobiliaria si generan rentas derivadas de su alquiler.

Por otra parte, para determinar desde una perspectiva económica si los citados activos han sido, o no, efectivamente destinados al alquiler, será preciso considerar el criterio incluido en la consulta nº 3 del Boletín del ICAC nº 52 (BOICAC).

Al amparo del citado criterio, se entiende que si el destino a que se ha hecho referencia anteriormente para calificar los bienes es irrelevante respecto a la utilidad del propio bien, en términos cuantitativos y cualitativos, deberá atenderse a la verdadera naturaleza de la operación, circunstancia que supondrá que aquellos activos destinados a la venta como una parte de la actividad de comercialización propia de la sociedad, deberán formar parte, en su caso, de las existencias de las mencionadas empresas, sin que una utilización mínima o accidental deba limitar ni alterar la verdadera calificación que procediera otorgar al bien.

Consulta 3

Sobre el tratamiento contable que corresponde otorgar a un contrato suscrito por una empresa para cubrir el riesgo en moneda extranjera asociado a la compra de existencias.

Respuesta

El Plan General de Contabilidad (en adelante, PGC) aprobado por Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre, no regula de forma expresa los denominados "seguros de cambio" que garantizan a la empresa un tipo de cambio fijo para todas sus adquisiciones en moneda extranjera a lo largo de un determinado periodo de tiempo.

No obstante, dado que a la vista del fondo económico de estos contratos (que con carácter general adoptan la forma de compraventa a plazo de moneda extranjera u opciones sobre divisas), puede concluirse que cumplen la definición de instrumentos financieros derivados incluida en la norma de registro y valoración 9ª (en adelante, NRV 9ª) del PGC, su tratamiento contable se ajustará al criterio previsto en el apartado 2.3 de esta norma, salvo que la empresa designe el seguro como un instrumento de cobertura y aplique el régimen de coberturas contables previsto en el apartado 6 de la NRV 9ª.

En este sentido, una cobertura contable supone que, cuando se cumplan determinados requisitos, los instrumentos de cobertura y las partidas cubiertas se registrarán aplicando los criterios específicos recogidos en el citado apartado. En particular las coberturas contables requieren en el momento inicial una designación formal, una documentación de la relación de cobertura y además la cobertura deberá ser altamente eficaz.

Concretamente, la operación descrita por el consultante debería calificarse como una cobertura de flujos de efectivo ya que su objetivo es cubrir el riesgo de cambio relacionado con una transacción prevista altamente probable -la compra de existencias- que afectará a la cuenta de pérdidas y ganancias.

La valoración inicial del derivado se corresponderá con su valor razonable, equivalente, a la prima que en su caso se haya desembolsado en el momento de la contratación. Con posterioridad, la parte de la ganancia o pérdida del instrumento de

cobertura que se haya determinado como cobertura eficaz, se reconocerá transitoriamente en el patrimonio neto, imputándose como menor o mayor valor de las existencias cuando se produzca su adquisición; la variación de valor razonable del instrumento derivado que deba calificarse como cobertura no eficaz se imputará directamente a resultados. En el momento de la adquisición de las existencias finalizará la cobertura contable, en la medida en que al haberse registrado la compra, habrá desaparecido el riesgo específico cubierto que podía tener impacto en la cuenta de pérdidas y ganancias como consecuencia de las variaciones en los flujos de efectivo de la partida cubierta, es decir, el mayor o menor gasto por la compra de existencias, derivado del mayor o menor importe a desembolsar en moneda extranjera, como consecuencia de la variación de los tipos de cambio.

En el supuesto de que en el momento de la compra el pago al proveedor se aplazase por un periodo de 60 días, al haber cesado la cobertura contable, la valoración posterior de la partida de proveedores en moneda extranjera, se efectuaría de acuerdo con lo previsto en el apartado 1.2.1 de la norma de registro y valoración 11ª. Moneda extranjera, salvo que la empresa decidiese cubrir el riesgo de tipo de cambio relacionado con el pasivo financiero y pudiese aplicar el régimen de coberturas contables pertinente –cobertura de valor razonable–, de acuerdo con lo previsto en el apartado 6 de la NRV 9ª.

Consulta 4

Sobre el tratamiento contable del deterioro de valor de unas acciones incluidas en la categoría de activos financieros disponibles para la venta.

Respuesta

1.- La primera cuestión que se plantea es cómo opera la presunción de deterioro de valor de las acciones, a efectos de lo previsto en la norma de registro y valoración 9ª. Instrumentos financieros, apartado 2.6.3, del Plan General de Contabilidad (en adelante, PGC). En particular, si los requisitos del 40% y del año y medio de descenso en la cotización deben cumplirse de forma conjunta o por el contrario, el cumplimiento de uno sólo de los dos requisitos es indicio suficiente de deterioro.

Según lo previsto en la norma, la falta de recuperabilidad de valor del activo puede venir evidenciada por un descenso prolongado o significativo de su valor razonable, sin perjuicio de que pudiera ser necesario reconocer una pérdida por deterioro antes de que haya transcurrido dicho plazo o descendido la cotización en el mencionado porcentaje, presumiéndose, salvo prueba en contrario, que existe indicio de deterioro cuando el descenso se produce de forma prolongada durante un año y medio o de forma significativa si la cotización de la acción cae en un 40%.

En consecuencia, el descenso en la cotización en un 40% constituye por sí sólo indicio de deterioro. Del mismo modo, la caída durante un año y medio en un porcentaje inferior al 40% también constituirá indicio de deterioro.

En ambos casos, al menos al cierre del ejercicio, deberá analizarse si se han cumplido o no estas circunstancias.

Sin embargo, en aquellos supuestos en que se produce una disminución del valor razonable de la acción con una posterior recuperación del mismo por encima del precio de cotización de referencia, el año y medio empezará a computar a partir de la fecha en que, después de dicha recuperación, el valor razonable empiece a disminuir de nuevo de forma prolongada, salvo que la recuperación del valor razonable hubiera sido un hecho aislado y poco significativo, en cuyo caso, el año y medio se computará desde la primera disminución. Este mismo criterio será aplicable para apreciar si se ha producido un descenso en el valor razonable del 40%.

2.- La segunda cuestión suscitada es qué precio de cotización debe tomarse como referente para computar los citados parámetros.

El umbral del deterioro identificado por una caída del 40% en el valor razonable de las acciones o de un año y medio en la cotización debe calcularse a partir de su valoración inicial, o valor medio ponderado por grupos homogéneos, en el supuesto de que se hayan producido varias adquisiciones.

3.- Importe por el que debe registrarse la corrección valorativa por deterioro.

El importe por el que se deberá registrar la corrección valorativa por deterioro será la diferencia entre el coste de las acciones, es decir, su precio de adquisición, y su valor razonable, salvo que previamente se hubiera contabilizado una pérdida por deterioro, en cuyo caso, se tomará como referencia el coste menos cualquier corrección valorativa por deterioro previamente reconocida en la cuenta de pérdidas y ganancias.

En particular, cuando el deterioro se ponga de manifiesto por un descenso prolongado en el valor razonable de la acción, el deterioro se calculará por diferencia entre el coste, o el coste menos cualquier corrección valorativa previamente reconocida, y el valor razonable en la fecha en que se cumpla el plazo de un año y medio.

Sin perjuicio, tal y como se ha señalado más arriba, de que pudiera ser necesario reconocer una pérdida por deterioro en cualquier momento anterior en el que la empresa tenga evidencia de la falta de recuperabilidad del valor de las acciones debido a otras circunstancias.

Consulta 5

Sobre el tratamiento contable de la indemnización recibida de una entidad aseguradora a causa de un siniestro en el inmovilizado.

Respuesta

La consulta versa sobre la vigencia en el nuevo marco contable, del criterio incluido en la norma de valoración 23^a de la quinta parte de las Normas de adaptación del Plan General de Contabilidad a las Sociedades Anónimas Deportivas, (también recogida en las Normas de adaptación al Sector Vitivinícola, y extendida por analogía a cualesquiera otros sectores de actividad en la Consulta nº 3 publicada en el Boletín del ICAC nº 45). En particular, de acuerdo con estas normas, si el siniestro afectaba a un bien o derecho del inmovilizado, la indemnización acordada o estimada de la entidad aseguradora minoraba la pérdida extraordinaria producida, sin que procediese, por tanto, el registro en la cuenta de pérdidas y ganancias de gasto ni de ingreso alguno en el supuesto de que la compensación recibida fuese equivalente a la citada pérdida.

El Plan General de Contabilidad (en adelante, PGC 2007), aprobado por Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre, no regula de forma expresa el criterio que debe aplicarse a las indemnizaciones a recibir por una entidad aseguradora. No obstante, del análisis conjunto de la norma de registro y valoración 2^a. Inmovilizado material (NRV 2^a) y de la norma de registro y valoración 15^a. Provisiones y contingencias pueden extraerse las siguientes conclusiones.

En relación con la baja de estos bienes, la NRV 2^a señala que:

“Los elementos del inmovilizado material se darán de baja en el momento de su enajenación o disposición por otra vía o cuando no se espere obtener beneficios o rendimientos económicos futuros de los mismos.

La diferencia entre el importe que, en su caso, se obtenga de un elemento del inmovilizado material, neto de los costes de venta, y su valor contable, determinará el beneficio o la pérdida surgida al dar de baja dicho elemento, que se imputará a la cuenta de pérdidas y ganancias del ejercicio en que ésta se produce (...).”

Por tanto, si el siniestro impide que los bienes puedan ser utilizados y en consecuencia no se espera obtener beneficios económicos en el futuro, la empresa deberá dar de baja el activo siniestrado junto a su amortización acumulada a través del reconocimiento de un gasto en la cuenta 678. Gastos excepcionales, que lucirá con signo negativo en la partida 11. a) Deterioros y pérdidas, de la cuenta de pérdidas y ganancias, salvo que el importe resultase significativo en cuyo caso será de aplicación el criterio incluido en la norma de elaboración de las cuentas anuales 7º. Cuenta de pérdidas y ganancias, que requiere crear una partida con la denominación "Otros resultados", formando parte del resultado de explotación.

Respecto a las compensaciones a recibir de terceros la NRV 15ª, en su apartado 2, señala que *"la compensación a recibir de un tercero en el momento de liquidar la obligación, no supondrá una minoración del importe de la deuda, sin perjuicio del reconocimiento en el activo de la empresa del correspondiente derecho de cobro, siempre que no existan dudas de que dicho reembolso será percibido"*.

Aplicando por analogía este criterio al supuesto planteado por el consultante, cabe concluir que cuando un activo se encuentre asegurado y la compensación a recibir sea prácticamente cierta o segura, es decir, la empresa se encuentre en una situación muy próxima a la que goza el titular de un derecho de cobro, habrá que registrar contablemente la indemnización a percibir en el mismo momento en que se registre la baja del activo, circunstancia que motivará el reconocimiento del correspondiente ingreso de acuerdo con los criterios incluidos en el Marco Conceptual de la Contabilidad. Hasta que no desaparezca la incertidumbre asociada a la indemnización que finalmente se acuerde, la empresa sólo podrá contabilizar un ingreso por el importe de la pérdida incurrida, salvo que el importe mínimo asegurado fuera superior, en cuyo caso, el ingreso se registrará por este último valor, siempre y cuando la entidad aseguradora hubiera aceptado el siniestro.

A tal efecto, podrá utilizarse la cuenta 778. Ingresos excepcionales que lucirá en la partida 11. b) Resultados por enajenaciones y otras, de la cuenta de pérdidas y ganancias, sin perjuicio de considerar igualmente aplicable, si la cuantía resulta significativa, el criterio incluido en la citada norma de elaboración de las cuentas anuales 7º. Cuenta de pérdidas y ganancias.

En definitiva, los criterios expuestos son contrarios, y por tanto queda derogado el criterio de presentación en la cuenta de pérdidas y ganancias de la operación sobre

la que versa la consulta, contenido de la norma establecida al respecto en las citadas adaptaciones del Plan General de Contabilidad.

Consulta 6

Sobre el tratamiento contable de la cesión de bienes de dominio público que suponga exclusivamente el derecho de uso sobre tales bienes, sin exigencia de contraprestación.

Respuesta

La Doctrina administrativa abordó esta cuestión en la respuesta a la consulta nº 5, publicada en el Boletín del ICAC nº 9. Como consecuencia de la entrada en vigor del nuevo Plan General de Contabilidad (en adelante, PGC 2007), aprobado por Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre, se suscita la vigencia de este criterio.

La ausencia de contraprestación exige que el tratamiento contable de la operación se analice tomando como referente la norma de registro y valoración 18ª del PGC 2007. De acuerdo con el contenido de la citada norma, la entidad beneficiada por la cesión deberá contabilizar el derecho de uso que recibe como un activo intangible por su valor razonable, registrando como contrapartida un ingreso imputado directamente en el patrimonio neto siempre que se cumplan los requisitos previstos en la citada norma. A tal efecto deberá considerarse la doctrina de este Instituto incluida en la consulta nº 11, publicada en el Boletín del ICAC nº 75.

No obstante, si en función de la especial naturaleza del sujeto cesionario el plazo acordado por la cesión se extiende a la práctica totalidad de la vida económica de los bienes cedidos, deberá tenerse en consideración esta circunstancia para calificar el derecho de uso de acuerdo con la naturaleza del bien que se recibe; en su caso, un inmovilizado material.

En relación con las mejoras que puedan introducirse en los bienes por aplicación analógica deberá tenerse en cuenta lo dispuesto en la norma de registro y valoración 3ª, letra h), del PGC 2007. De acuerdo con la citada norma, las inversiones realizadas por la entidad cesionaria que no sean separables del activo cedido en uso, se contabilizarán como inmovilizados materiales cuando cumplan la definición de activo. La amortización de estas inversiones se realizará en función de su vida útil que será la duración del acuerdo de cesión -incluido el periodo de renovación cuando existan evidencias que soporten que la misma se va a producir-, cuando ésta sea inferior a la vida económica del activo.

Consulta 7

Sobre la forma de contabilizar un derecho de superficie por parte de la sociedad receptora del mismo, que como contraprestación entrega una cantidad en efectivo a la firma del contrato y adicionalmente se obliga a la construcción de un inmueble cuya vida económica es superior al plazo por el que se otorga el citado derecho.

Respuesta

La Doctrina administrativa abordó esta cuestión, en la parte correspondiente al pago en especie (construcción del inmueble), en la respuesta a la consulta nº 7, publicada en el Boletín del ICAC nº 38. Como consecuencia de la entrada en vigor del nuevo Plan General de Contabilidad (en adelante, PGC 2007), aprobado por Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre, se suscita la vigencia de este criterio.

En el presente caso, la existencia de contraprestación exige que el tratamiento contable de la operación se analice tomando como referente la norma de registro y valoración 8ª. Arrendamientos y otras operaciones de naturaleza similar, del PGC 2007.

Por la contraprestación consistente en un importe en efectivo que se satisface por anticipado, y siempre que la cesión deba calificarse como un arrendamiento operativo, el importe entregado deberá contabilizarse como el anticipo de una prestación de servicios. Su tratamiento contable se ajustará a los siguientes criterios:

- El importe entregado se contabilizará en el epígrafe VII. "Deudores comerciales no corrientes" del activo del balance, dentro de la partida "Periodificaciones a largo plazo" que deberá crearse a tal efecto, debiendo proceder a su actualización al cierre de cada ejercicio en función del tipo de interés de mercado existente en el momento inicial.

- Dicho anticipo se imputará a la partida 7. "Otros gastos de explotación" de la cuenta de pérdidas y ganancias a lo largo del periodo de cesión y a medida que se reciban los beneficios económicos del activo cedido en uso. A tal efecto, salvo que

pueda identificarse otro patrón de consumo más relevante, se presumirá que la imputación lineal es la que mejor refleja esta circunstancia.

Por último, en relación con el pago que se materializa en la entrega a la propietaria del suelo al final del plazo de la cesión de un inmueble, cabe señalar que el coste incurrido en su construcción se contabilizará como un inmovilizado material en sintonía con el criterio incluido en la norma de registro y valoración 3ª.h) del PGC 2007. La amortización de estas inversiones se realizará en función de su vida útil que será la duración del acuerdo de cesión -incluido el periodo de renovación cuando existan evidencias que soporten que la misma se va a producir-, cuando ésta sea inferior a la vida económica del activo.

Consulta 8

Sobre el criterio aplicable para calificar una actividad de “interés público o general” a los efectos previstos en la norma de registro y valoración 18ª. Subvenciones, donaciones y legados del Plan General de Contabilidad (PGC 2007), aprobado por Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre.

Respuesta

Este Instituto se ha dirigido a la Intervención General de la Administración del Estado (IGAE), con el objetivo de aclarar qué debe entenderse por “interés público o general” en el contexto de la norma de registro y valoración (NRV) 18ª, cuyo criterio, a continuación se reproduce:

<<La NRV. 18ª *Subvenciones, donaciones y legados* del PGC 2007, en su apartado 2 *Subvenciones, donaciones y legados otorgados por socios o propietarios*, establece lo siguiente:

“Las subvenciones, donaciones y legados no reintegrables recibidos de socios o propietarios, no constituyen ingresos, debiéndose registrar directamente en los fondos propios, independientemente del tipo de subvención, donación o legado de que se trate. La valoración de estas subvenciones, donaciones y legados es la establecida en el apartado 1.2 de esta norma.

No obstante, en el caso de empresas pertenecientes al sector público que reciban subvenciones, donaciones o legados de la entidad pública dominante para financiar la realización de actividades de interés público o general, la contabilización de dichas ayudas públicas se efectuará de acuerdo con los criterios contenidos en el apartado anterior de esta norma.”

Por otro lado, la introducción del PGC 2007, en el punto 10 dispone:

“Sin embargo, la principal novedad incluida en el nuevo Plan, al margen de su imputación directa al patrimonio neto en el momento inicial, es el hecho de que las subvenciones, donaciones y legados entregados por los socios o propietarios de la empresa no tienen la calificación de ingresos, sino de fondos propios, al ponerlas en pie de equivalencia desde una perspectiva económica con las restantes aportaciones que los socios o propietarios puedan realizar a la empresa,

fundamentalmente con la finalidad de fortalecer su patrimonio. En el Plan de 1990, únicamente se contemplaba este tratamiento cuando la aportación se realizaba por los socios o propietarios para compensación de pérdidas o con la finalidad de compensar un déficit, quedando excluidas las concedidas para asegurar una rentabilidad mínima como las otorgadas para fomentar actividades específicas o con la finalidad de fijar precios políticos para determinados bienes o servicios.

No obstante, dado que las empresas del sector público pueden ser beneficiarias de subvenciones en los mismos términos que lo pudiera ser cualquier empresa perteneciente al sector privado, el objetivo de imagen fiel exige excepcionar en estos casos (subvenciones otorgadas a empresas públicas por sus socios para financiar la realización de actividades de interés público o general) la regla general contenida en el apartado 2 de la norma 18ª, remitiendo al tratamiento contable general regulado en el apartado 1º.

Como se ha mencionado inicialmente, la consulta plantea cuál debe ser el significado y alcance del concepto de «*actividades de interés público o general*» contenido en el segundo párrafo del apartado 2 de la NRV.18ª del PGC 2007.

A este respecto, es preciso señalar, en primer lugar, que el término *subvención* de la NRV. 18ª del PGC 2007 debe ser entendido de una forma más amplia que el que tiene en la legislación española que regula las subvenciones públicas, de forma que se incluyen, por ejemplo, las transferencias que pueden recibir las entidades y empresas públicas en las que la Administración es propietaria o socio mayoritario.

En cuanto al sentido de la expresión *actividades de interés general o público*, el PGC 2007 no se está refiriendo de forma genérica a las actividades de las empresas públicas, sino a actividades específicas a cuya financiación la Administración concedente decide afectar unos determinados fondos. Sensu contrario, no deberían recibir el tratamiento contable de subvenciones las aportaciones que efectúa el socio y que no están afectas a la realización de una actividad concreta, por cuanto se debe considerar que en estos casos la Administración Pública está actuando únicamente en su condición de socio y no aportaría esa financiación de la misma forma a una empresa privada.

Establecidos los criterios generales de lo que en el contexto del PGC 2007 debe entenderse por subvención y por actividad de interés público o general, es necesario concretar su aplicación al caso que nos ocupa, concreción que debe

partir, en todo caso, de la consideración de si la Administración está actuando en su condición de socio, o actúa porque considera necesario financiar una actividad, o un área de actividad concreta o la prestación de un determinado servicio que decide debe ser financiado de forma específica para garantizar su efectiva prestación.

Teniendo en cuenta las anteriores consideraciones, los criterios para delimitar el tratamiento contable de las subvenciones o transferencias recibidas por las empresas públicas son los siguientes:

1. Subvenciones concedidas a las empresas públicas por las Administraciones Públicas que son sus socios que cumplan los requisitos establecidos en la Ley 38/2003, de 17 de noviembre, General de Subvenciones para ser consideradas como tales.

Constituyen ingresos cualquiera que sea su finalidad, debiendo ser imputadas a resultados de acuerdo con lo establecido en el apartado 1.3 de la NRV. 18ª del PGC 2007.

2. Transferencias u otras entregas sin contraprestación de las Administraciones Públicas que son sus socios a las empresas públicas.

a) Transferencias con finalidad indeterminada, para financiar déficits de explotación o gastos generales de funcionamiento de la empresa, no asociados con ninguna actividad o área de actividad en concreto sino con el conjunto de las actividades que realiza.

No constituyen ingresos, debiendo tratarse como aportaciones del socio.

b) Transferencias a las empresas públicas para financiar actividades específicas.

Constituyen ingresos, debiendo ser imputadas a resultados de acuerdo con los criterios establecidos en el apartado 1.3 de la NRV. 18ª del PGC 2007, las transferencias destinadas a financiar actividades específicas que hayan sido declaradas de interés general mediante una norma jurídica. Asimismo se considerarán como tales las transferencias establecidas mediante contratos-programa, convenios u otros instrumentos jurídicos cuya finalidad sea la realización de una determinada actividad o la prestación de un determinado servicio de interés público, siempre que en dichos instrumentos jurídicos se especifiquen las distintas

finalidades que pueda tener la transferencia y los importes que financian cada una de las actividades específicas.

No se imputarán a ingresos las transferencias realizadas para compensar pérdidas genéricas aún en el caso de que hayan sido instrumentadas mediante contratos-programa o documentos similares.

c) Transferencias para financiar proyectos específicos de investigación y desarrollo.

Si estos proyectos de investigación y desarrollo se incluyen en el marco de unas actividades que hayan sido consideradas de interés general de acuerdo con lo previsto en el apartado b) anterior, constituirán ingresos y se imputarán a resultados de acuerdo con los criterios establecidos en el apartado 1.3 de la NRV 18ª del PGC 2007.

d) Aportaciones recibidas por las empresas públicas para realizar inversiones de inmovilizado o para cancelar deudas por adquisición del mismo.

Se considerarán como recibidas de un tercero no socio, las transferencias recibidas para financiar específicamente inmovilizado afecto a una actividad específica de interés general o para cancelar deudas por adquisición del mismo. El cumplimiento de dichas condiciones puede derivar de una norma jurídica o puede considerarse que se ha producido cuando en un contrato programa, convenio u otro instrumento jurídico se haya determinado la financiación específica de inmovilizado afecto a la realización de una actividad específica o de las deudas derivadas de la adquisición del mismo, habiéndose cuantificado el importe que financia dicho inmovilizado o deudas.

Dichos ingresos inicialmente y siempre que puedan considerarse como no reintegrables, se registrarán como directamente imputables a patrimonio neto, reconociéndose posteriormente en la cuenta de pérdidas y ganancias como ingresos sobre una base sistemática y racional, de acuerdo con los criterios que se detallan en el punto 1.3 de la propia norma de valoración.

En este punto, hay que matizar que, en el caso de que la empresa pública recibiese transferencias de la entidad pública dominante para la financiación de gastos específicos producidos en el desarrollo de una actividad de interés general, no podrán entenderse financiados por la misma los costes de amortización de los

activos utilizados que, a su vez, hayan sido financiados con transferencias para la adquisición de inmovilizado afecto a la realización de actividades de interés general concedidas por la entidad pública dominante.

En ningún caso se contabilizarán como ingresos las transferencias genéricas que se destinen a financiar inmovilizado, aun en el caso de que una vez que entre en funcionamiento dicho inmovilizado se utilice total o parcialmente para realizar actividades o prestar servicios de interés general.

e) Transferencias para financiar gastos específicos o inusuales no afectados específicamente a una actividad.

No constituyen ingresos, al no estar afectos a una actividad específica, en línea con lo recogido en el apartado a) anterior, debiendo tratarse, por tanto, como aportaciones del socio.>>

Consulta 9

Sobre los modelos de balance, cuenta de pérdidas y ganancias, estado de cambios en el patrimonio y estado de flujos de efectivo de una sociedad cooperativa tras la entrada en vigor del Plan General de Contabilidad, aprobado por Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre.

Respuesta

La Disposición transitoria quinta del Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre, en su apartado 1 señala que a la entrada en vigor del nuevo Plan General de Contabilidad (PGC) las entidades que realicen actividades no mercantiles que vengan obligadas por sus disposiciones específicas, a aplicar alguna adaptación del PGC, seguirán aplicando sus respectivas normas de adaptación, sin perjuicio de la obligación de aplicar los contenidos del PGC o, en su caso, del PGC de pequeñas y medianas empresas (PYMES) en todos aquellos aspectos que han sido modificados. En todo caso, concluye la citada Disposición, deberán respetarse las particularidades que en relación con la contabilidad de dichas entidades establezcan sus disposiciones específicas.

En consecuencia, tal y como se ha precisado en la consulta 3 publicada en el Boletín del ICAC (BOICAC) nº 76, debe concluirse que se mantienen en vigor, en los términos citados en el párrafo anterior, las Normas sobre los aspectos contables de las Sociedades Cooperativas, aprobadas por Orden ECO/3614/2003, de 16 de diciembre.

Dada la estrecha vinculación entre los criterios de reconocimiento y valoración y las normas de presentación, para un supuesto similar al suscitado en esta consulta este Instituto ha precisado en la contestación a la consulta 4 publicada en el BOICAC 76 cuál debería ser el contenido del balance y la cuenta de resultados de las entidades sin fines lucrativos.

Con el objetivo de aclarar el contenido de los modelos para las sociedades cooperativas, y en tanto no se proceda a la revisión de las Normas sobre los aspectos contables de estas sociedades, a continuación se incluye la interpretación de este Instituto sobre cuál debería ser el contenido del balance, la cuenta de pérdidas y ganancias, el estado de cambios en el patrimonio neto y el estado de

flujos de efectivo de estas sociedades para los ejercicios que se inicien a partir del 1 de enero de 2008.

Su elaboración deberá realizarse, teniendo en cuenta las siguientes precisiones:

Primera. La contabilidad de las sociedades cooperativas se enmarca en el Código de Comercio (C.Co). Por tanto, para los ejercicios que se inicien a partir del 1 de enero de 2008, las sociedades cooperativas deberán elaborar todos los documentos exigidos en el artículo 34 del C.Co., salvo que se acojan a las dispensas previstas para las sociedades mercantiles, o ejerciten la opción de aplicar el PGC de PYMES prevista en el Real Decreto 1515/2007, de 16 de noviembre.

Segunda. Las normas de adaptación del año 2003 siguen en vigor, y por tanto, será aplicable lo dispuesto en las correspondientes normas sobre los criterios de presentación de la información en las cuentas anuales, informando en cualquier caso de las partidas específicas que las normas de adaptación introdujeron en el año 2003 respecto al Plan General de Contabilidad de 1990.

La presentación del Capital social y los "Fondos capitalizados" en el balance deberá tener en cuenta el apartado 4 de la DT 5ª del Real Decreto 1514/2007, en cuya virtud, los criterios por los que se establece la delimitación entre fondos propios y fondos ajenos, podrán seguir aplicándose hasta 31 de diciembre de 2009. La remuneración de estos conceptos está igualmente bajo el alcance de la citada DT 5ª.

En consecuencia, salvo el "capital" temporal, procedente de la admisión de aportaciones derivadas del establecimiento de vínculos sociales de duración determinada, que expresamente se califican como un pasivo por las normas de adaptación, hasta el 31 de diciembre de 2009, inclusive, las sociedades cooperativas podrán mostrar el capital social formando parte de los fondos propios, a pesar de que el Consejo Rector no goce de un derecho incondicional a reusar el reembolso y en aplicación del nuevo PGC tuviese que contabilizarse como un pasivo. En el supuesto de que la sociedad cooperativa no haga uso de la opción prevista en la DT 5ª, el "capital" que deba calificarse como pasivo, distinto del "capital" temporal, se mostrará en la partida 1. "Capital" reembolsable exigible del epígrafe "Deudas con características especiales" del pasivo no corriente o corriente, según proceda.

Del mismo modo, los denominados "Fondos capitalizados" que de acuerdo con el nuevo PGC deban calificarse como pasivos, podrán seguir luciendo en el epígrafe

VII de los fondos propios siempre que la sociedad cooperativa se acoja a la DT 5ª. En caso contrario, se mostrarán en el partida "Otras participaciones a largo plazo" del epígrafe "Deudas a largo plazo" del pasivo no corriente.

Tercera. En el PGC 2007 el cuadro de cuentas y las definiciones y relaciones contables no son obligatorios, excepto en aquello que aluda o contenga criterios de registro o valoración, que desarrollen lo previsto en la segunda parte relativa a normas de registro o valoración, o sirva para su interpretación. No obstante, constituyen un referente de carácter explicativo de las diferentes partidas de las cuentas anuales. Por tanto, con carácter general, estas sociedades deberían utilizar la cuarta y quinta parte del PGC 2007, sin perjuicio de poder seguir aplicando el cuadro de cuentas y las definiciones y relaciones contables de las normas de adaptación, si su contenido no es contrario al recogido en el PGC 2007.

Cuarta. Las sociedades cooperativas que opten por la aplicación del PGC de PYMES y por los criterios de microempresas aprobados por Real Decreto 1515/2007, de 16 de noviembre, podrán ajustar sus cuentas anuales a los modelos abreviados que se adjuntan a continuación considerando las precisiones que a tal efecto se realizan en las notas a pie de página.

Quinta. Sin perjuicio de quedar fuera del alcance de la presente consulta, en relación con la memoria cabe señalar que las sociedades cooperativas deberán incluir la información exigida por el nuevo PGC 2007, la información específica prevista en las normas de adaptación del año 2003 y la requerida, en su caso, por la normativa sustantiva que les resulte de aplicación. A tal efecto, cuando la sociedad cooperativa tenga distintas secciones, la información separada sobre activos, pasivos, gastos e ingresos a incluir en la memoria deberá ajustarse a la nueva terminología y criterios de presentación que se desprenden de los modelos que acompañan a la presente consulta.

Sexta. Las sociedades cooperativas que a la publicación de la presente consulta estén en trámite de depósito de cuentas, incorporarán su información a los modelos de cuentas anuales que se adjuntan, de forma que siempre que no representen cambios respecto a los documentos formulados o aprobados, distintos de los meramente formales, no será necesario reformular dichas cuentas ni someterlas a nueva aprobación.

[Enlace a modelos anuales de sociedades cooperativas \(normal\)](#)

[Enlace a modelos anuales de sociedades cooperativas \(abreviado/pymes\)](#)