

BOICAC N° 80/2009 Consulta 1

Sobre el tratamiento contable de los activos que deben revertir a la Administración Pública que ha otorgado una concesión administrativa, cuya reposición se va a realizar en los últimos años de la concesión, y cuyo plazo residual de uso desde dicho momento es muy inferior a su vida económica.

Respuesta

A raíz de la entrada en vigor del Plan General de Contabilidad (PGC), aprobado por Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre, la "inversión" que realiza una empresa en un proyecto concesional debe seguir luciendo de acuerdo con su naturaleza que, con carácter general, será la de inmovilizado material.

El tratamiento contable del fondo de reversión ha sido objeto de interpretación por parte de este Instituto en la consulta n° 2 publicada en su Boletín (BOICAC) n° 74, de junio de 2008, cuya correcta aplicación exige que la empresa realice un análisis de los "componentes" del citado fondo en la fecha de transición.

Para los activos cuya reposición se va a realizar en los últimos años de la concesión, y cuyo plazo residual de uso desde dicho momento es muy inferior a su vida económica, el resultado de este análisis lleva a calificar el fondo de reversión dotado en su día por dicho concepto como una provisión.

La cuestión que ahora se plantea es qué criterio debe seguirse conforme al nuevo Plan para reconocer este pasivo.

Considerando la especial naturaleza económica del negocio concesional, salvo un comportamiento antieconómico, una empresa "invertirá" en un proyecto siempre que mediante la utilización de estas "inversiones" obtenga ingresos suficientes para su recuperación, por lo que habrá que analizar si esto se produce en cada caso, de forma que puedan identificarse al inicio de la concesión los activos y pasivos que el PGC exige reconocer, así como el plazo de amortización de los citados activos, en principio, equivalente al plazo de vida útil que económicamente corresponda.

Desde una perspectiva económica racional, y en sintonía con el criterio recogido en el apartado 6°.10 del Marco Conceptual de la Contabilidad (MCC), debería concluirse que el coste que correspondería recuperar en el plazo que transcurre entre la fecha de reversión y el término de la vida económica, ha sido objeto de recuperación a lo largo del periodo concesional, circunstancia que pone de manifiesto al inicio un coste del proyecto concesional similar a los costes de desmantelamiento o retiro, cuyo tratamiento contable debe traerse a colación por analogía para resolver la cuestión planteada.

En definitiva, si a la vista del análisis del proyecto concesional en su conjunto existe evidencia en el momento inicial de que se van a generar ingresos que garanticen la recuperación de toda la inversión, las inversiones que por el

momento en que se lleven a cabo tengan una vida económica superior a su vida útil (periodo concesional restante en cada caso), motivarán el reconocimiento de un activo intangible y de una provisión por el mismo importe, el valor actual de la obligación asumida, equivalente al valor en libros que teóricamente luciría al término de la concesión en el supuesto de que el activo no tuviese que ser entregado a la Administración concedente; es decir, considerando su vida económica y no el plazo concesional.

De acuerdo con lo anterior, el desembolso que se realiza como consecuencia de la última renovación tendrá dos componentes. En primer lugar, la contrapartida de la cancelación del coste de "retiro" pagado por anticipado en la fecha de la reposición, que trae causa de la obligación que asume la empresa de entregar los activos afectos a la concesión en el estado de uso acordado con la Administración concedente; y, en segundo lugar, la inversión en un inmovilizado material que desde una perspectiva económica racional realizaría cualquier empresa considerando el plazo de aprovechamiento económico que media entre el momento de la renovación y la fecha de reversión.

Sin embargo, si la renovación de los activos afectos a la concesión origina una revisión de las condiciones del acuerdo, por ejemplo a través de una ampliación del plazo concesional o cuando por otro medio el concesionario pueda recuperar el importe total de su inversión con la generación de ingresos suficientes desde la fecha de renovación, el planteamiento expuesto decae, sin que proceda en este caso el registro de la mencionada provisión.

Adicionalmente, se formula consulta sobre los criterios que deben aplicarse en la amortización de estos activos, cuya reposición se va a realizar en los últimos años de la concesión, y cuyo plazo residual de uso desde dicho momento es muy inferior a su vida económica.

El tratamiento contable de la amortización de los activos revertibles, sean o no objeto de reposición, está recogido en el apartado 6 del Marco Conceptual de la Contabilidad incluido en la primera parte del PGC y concretado en la consulta nº 2 del BOICAC nº 74, a cuya respuesta nos remitimos.

No obstante, con el ánimo de aclarar, a continuación se recogen los criterios generales que deben aplicarse para contabilizar los activos cuya reposición se va a realizar en los últimos años de la concesión.

a) El activo intangible que surge como contrapartida de la obligación que asume la empresa (coste asimilable a los de desmantelamiento o retiro) deberá ser objeto de amortización en el plazo de vida útil que económicamente corresponda y, en su caso, de corrección valorativa por deterioro.

Por tanto, sobre la base de los argumentos expuestos, la vida útil de este activo será el plazo concesional, y el criterio de depreciación será lineal, salvo que el patrón de uso del inmovilizado intangible pueda estimarse con fiabilidad por referencia a la "demanda o utilización" del servicio público medida en unidades físicas, en cuyo caso, este método podría aceptarse como criterio de

amortización siempre que sea el patrón más representativo de la utilidad económica del citado activo.

b) La provisión que surge como contrapartida del activo intangible deberá actualizarse cada año hasta la fecha de su efectiva cancelación, circunstancia que originará el reconocimiento de un gasto financiero.

c) La diferencia entre el desembolso efectuado en la última renovación y la citada provisión (valor en libros del activo en la fecha de reversión considerando su vida económica), se contabilizará aplicando los criterios recogidos en el PGC para el inmovilizado material. En consecuencia, deberá amortizarse tomando como plazo de vida útil el periodo que reste hasta que finalice la concesión.

d) Los cambios en las estimaciones sobre el valor del activo y la provisión se tratarán de acuerdo con los criterios recogidos en el PGC para los costes de desmantelamiento, retiro o rehabilitación.

En cualquier caso conviene precisar que la depreciación es una cuestión técnica, por lo que ésta, así como los parámetros necesarios para su cuantificación deberán justificarse bajo dicho planteamiento, sin que se consideren admisibles los criterios fiscales, financieros o de reparto de resultados que pudieran afectar.

BOICAC N° 80/2009 Consulta 2

Sobre el tratamiento contable de la producción y distribución de una obra audiovisual. Las cuestiones que se preguntan son las siguientes:

1ª. Determinación del coste de producción de una obra audiovisual y, en particular, si forman o no parte del mismo los costes por honorarios de registro de la obra, los de notario u otros profesionales, así como el coste de publicidad y promoción.

2ª. Tratamiento contable de la imputación de determinados ingresos y gastos de la obra audiovisual.

Respuesta

1ª) "Coste de producción" de una obra audiovisual.

La calificación contable de la obra como existencias o inmovilizado deberá realizarse de acuerdo con la función o uso que desempeña en relación con la actividad objeto de explotación.

Así, son existencias todas aquellas producciones destinadas a incorporarse o que se hayan incorporado al ciclo de comercialización que constituye el objeto propio de la actividad económica de la empresa. Por consiguiente, en la medida que estas producciones estén destinadas a la venta o consumo, hay que considerar que las mismas constituyen las existencias de la sociedad, debiendo figurar en el balance en la partida correspondiente a estos activos.

No obstante lo anterior, si el objeto social de la empresa consistiese en la explotación económica de las mencionadas producciones sin que se produzca la transferencia sustancial de los riesgos y beneficios asociados a estos activos, deberían calificarse como un inmovilizado en tanto que elementos destinados a servir de forma duradera a la actividad de la empresa.

El concepto de coste de producción se encuentra definido en el Marco Conceptual de la Contabilidad (MCC) incluido en la primera parte del Plan General de Contabilidad (PGC), aprobado por Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre, así como en las normas de registro y valoración (NRV) 2ª y 10ª, relativas al inmovilizado y a las existencias, respectivamente, siendo estos criterios aplicables al coste de producción de una obra audiovisual. En particular, el apartado 6º.1. "Coste histórico o coste" del MCC dispone:

"El coste de producción incluye el precio de adquisición de las materias primas y otras materias consumibles, el de los factores de producción directamente imputables al activo, y la fracción que razonablemente corresponda de los costes de producción indirectamente relacionados con el activo, en la medida en que se refieran al periodo de producción, construcción o fabricación, se basen en el nivel de utilización de la capacidad normal de trabajo de los medios de producción y sean necesarios para la puesta del activo en condiciones operativas."

De conformidad con lo dispuesto en el PGC y sus normas de desarrollo, el coste de la obra debe calcularse por referencia al periodo de producción, siempre y cuando,

adicionalmente, dichos costes sean necesarios para la puesta del activo en condiciones operativas, recogiendo en este concepto los costes de producción directos e indirectos. Por tanto, tal y como se establece específicamente en la Resolución de 9 de mayo de 2000, del ICAC por la que se establecen criterios para la determinación del coste de producción, los gastos de comercialización, como son los de publicidad y promoción, y los generales de administración, no formarán parte del citado coste.

En relación con los gastos por honorarios de registro de la obra, los de notario u otros profesionales, la Resolución de 21 de enero de 1992 del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se dictan normas de valoración del inmovilizado inmaterial, dedica su apartado cuarto a la regulación de la propiedad industrial, señalando en su párrafo 4 lo siguiente:

“4. Para los elementos de la propiedad intelectual se utilizarán los mismos principios y criterio de valoración que los indicados para la propiedad industrial, utilizando para su contabilización una partida específica”

Aplicando por analogía este criterio al caso consultado, debe concluirse que formarán parte del coste de producción el coste de registro y formalización de la obra audiovisual. Sin embargo no se incluirá en el coste de producción los honorarios de otros profesionales que no reúnan los requisitos generales incluidos en la presente contestación.

2ª) Tratamiento contable de la imputación de determinados ingresos y gastos.

a) Sobre la cesión de un porcentaje de participación en los derechos de explotación de la obra audiovisual (aunque no en el negativo), por tiempo limitado, a cambio de un precio.

La norma de registro y valoración (NRV) 8ª del PGC recoge los criterios aplicables a los contratos de arrendamiento y otras operaciones de naturaleza similar. A tal efecto, la norma señala que se entiende por arrendamiento cualquier acuerdo, con independencia de su instrumentación jurídica, por el que el arrendador cede al arrendatario, a cambio de percibir una suma única de dinero o una serie de pagos o cuotas, el derecho a utilizar un activo durante un periodo de tiempo determinado, con independencia de que el arrendador quede obligado a prestar servicios en relación con la explotación o mantenimiento de dicho activo.

Por tanto, si la operación se calificase como un arrendamiento financiero, será de aplicación el criterio recogido en el apartado 1.3 de la NRV 8ª para el supuesto de que el arrendador sea el fabricante o distribuidor, en cuyo caso se considerarán operaciones de tráfico comercial y se aplicarán los criterios contenidos en la norma relativa a ingresos por ventas y prestación de servicios.

Según manifiesta el consultante, es usual que la distribución de una obra audiovisual se instrumente mediante la formalización de diversos contratos, de tal suerte que desde una perspectiva económica y jurídica la obra es objeto de fragmentación en diversos componentes (exposición en salas cinematográficas,

pases en televisión, distribución videográfica, etcétera), a priori, todos ellos independientes en la generación de flujos de efectivo.

Considerando esta particularidad, este Instituto cree razonable que el análisis de los acuerdos de disposición de los citados derechos se realice de forma individualizada para cada uno de los citados componentes, circunstancia que podría determinar, en su caso, la baja parcial de cada uno de ellos respecto al importe total contabilizado en proporción a su respectivo valor razonable.

Por el contrario, si la cesión debe calificarse como operativa, de acuerdo con el apartado 2 de la NRV 8ª cabe señalar que la productora continuará presentando y valorando la obra en arrendamiento conforme a su naturaleza, sin que proceda la baja del activo intangible. Cualquier cobro que se realice al contratar un derecho de arrendamiento calificado como operativo se tratará como un cobro anticipado por el arrendamiento, que se imputará a resultados a lo largo del periodo de arrendamiento a medida que se cedan los beneficios económicos del activo arrendado, a salvo de lo que a continuación se indica respecto a los importes recibidos en concepto de "mínimo garantizado".

En este sentido, si la contraprestación por la cesión se basa en un porcentaje de los ingresos del distribuidor por la exhibición o explotación de la obra, el productor reconocerá un ingreso a medida que se exhiba o explote la película, siempre que la recaudación del pago acordado esté razonablemente asegurada.

b) Ingresos por mínimo garantizado en contratos de distribución calificados a efectos contables como arrendamientos operativos.

Según manifiesta el consultante, en contraprestación a la cesión de los derechos de explotación, la distribuidora abonará al productor una cantidad en la fecha en que se produzca la calificación por el Ministerio de Cultura de la obra audiovisual por edades. Dicho importe se entrega en concepto de anticipo no retornable del precio de la cesión que se abonará en la fecha del tercer aniversario desde la calificación de la obra. El precio de la cesión representa un importe equivalente a un porcentaje sobre el total de los ingresos cedidos recaudados, siempre que se sobrepase un umbral mínimo de recaudación.

En primer lugar es preciso señalar que con carácter previo a la calificación de la cesión como operativa, cuando el acuerdo incorpore un importe mínimo garantizado, la empresa deberá realizar un adecuado análisis del fondo económico del contrato, dado que en función de las condiciones del acuerdo dicho importe podría determinar la calificación del arrendamiento como financiero.

Calificado el acuerdo como arrendamiento operativo, el tratamiento contable de dicho anticipo no reembolsable cumple la definición de ingreso en el momento en que nazca el derecho al mismo, circunstancia que se entenderá producida cuando se cumplan las siguientes condiciones:

1. La obra está terminada y entregada o disponible para entrega inmediata e incondicional.
2. Ha comenzado el periodo de autorización para que el cliente pueda explotar o exhibir la obra.

c) Sobre la imputación temporal de las subvenciones a la cuenta de resultados.

Según manifiesta el consultante las subvenciones se conceden, generalmente, dos años después del estreno de la obra, circunstancia que exige traer a colación el criterio recogido en la consulta 11 publicada en el Boletín de este Instituto (BOICAC) nº 75, de octubre de 2008, que a continuación se reproduce:

"(...) Dado que no se pueden reconocer ingresos por una subvención hasta que ésta obtenga el carácter de no reintegrable, en un caso como el referido en la consulta (subvención que cumple los requisitos para ser no reintegrable en un momento posterior al de devengo de los gastos que financia o de la amortización de los activos que financia), debe señalarse que:

1. En la medida en que la subvención financie gastos específicos ya devengados o la totalidad del valor original de un activo, de forma que se hubieran imputado gastos (en su caso, dotaciones a la amortización) asociados a la subvención, en un ejercicio anterior al periodo en que la subvención sea reconocible como ingreso de patrimonio neto, el importe de la subvención correspondiente a los citados gastos se ha de imputar a la cuenta de pérdidas y ganancias en el momento en que se cumplan las condiciones para su registro.

2. Si la subvención financia parte de un activo, y en el momento de registro de la subvención como ingreso de patrimonio neto, el valor contable del activo fuese superior al importe concedido, se aplicará el criterio general de imputar en la cuenta de pérdidas y ganancias la citada subvención, donación o legado, en proporción a la dotación a la amortización efectuada en ese periodo para el activo financiado, desde el momento del registro, es decir, prospectivamente. En este caso no procederá hacer imputaciones en función de la amortización de años previos, en tanto la subvención, donación o legado se ha debido registrar como un ingreso en un momento posterior de acuerdo con los criterios contables (en consecuencia, no se trata de un error ni de un cambio de criterio contable) y admite ser correlacionada con la imputación a la cuenta de pérdidas y ganancias del valor contable del activo a partir del momento en que, de acuerdo con la norma de registro y valoración 18ª del Plan General de Contabilidad, procede su registro como ingreso de patrimonio neto."

No obstante, si en el momento en que la subvención cumple los requisitos para ser no reintegrable, el valor en libros del activo es inferior a la subvención otorgada, la diferencia hasta el citado valor en libros se imputará en dicho ejercicio a la cuenta de pérdidas y ganancias.

Respecto al momento en que debe reconocerse la subvención como ingreso en el patrimonio neto, tal y como se ha indicado, esta circunstancia no se producirá hasta que no se cumplan las condiciones que la NRV 18ª exige en su apartado 1.1, fecha que lógicamente deberá ser posterior a la de su concesión.

d) Amortización de la obra.

Si la obra se califica como un inmovilizado intangible deberá amortizarse a partir del momento en que esté en condiciones de funcionamiento, es decir, cuando

pueda producir ingresos con regularidad, según se establece en la Resolución de 30 de julio de 1991, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se dictan normas de valoración del inmovilizado material (cuya aplicación en este punto es extensible al inmovilizado intangible).

Por tanto, en principio, la calificación administrativa por edades a cargo del Ministerio de Cultura debería fijarse como fecha de inicio del periodo de amortización.

No obstante, si desde una perspectiva económica racional dicho hito no fuera suficiente para considerar que el activo está en condiciones de participar normalmente en el proceso productivo al que está destinado, esto es, de forma plena y con regularidad, el inicio del periodo de amortización deberá postergarse hasta que concurra dicha circunstancia, en particular, hasta que se produzca su estreno comercial, sin perjuicio, claro está, de la obligación de registrar una pérdida por deterioro si antes de la fecha de inicio concurren las circunstancias previstas en el PGC para contabilizar la citada pérdida.

En relación con la vida útil de la obra, cabe indicar que, considerando su analogía con los gastos de desarrollo (activos intangibles con un mercado en continuo cambio, y por lo tanto sujetos a un elevado riesgo de obsolescencia), habrá que tener en cuenta el período máximo de 5 años, salvo prueba en contrario, para dichos activos.

Por último, el método de amortización deberá prestar especial atención a la naturaleza del activo, cuyo patrón de consumo está muy vinculado a la generación de ingresos en los primeros años de explotación, sin que en ningún caso proceda aplicar una amortización creciente.

BOICAC N° 80/2009 Consulta 3

Sobre el criterio de imputación contable de los ingresos procedentes de la cesión de uso de amarres destinados al atraque de embarcaciones deportivas.

Respuesta

La operación versa sobre la cesión del derecho de uso preferente de un amarre realizado por el concesionario del puerto deportivo a un tercero, a cambio de un precio o canon, que puede ser recibido de una sola vez por el concesionario en el momento de la firma del contrato.

La cuestión estriba en dilucidar si el reconocimiento de los ingresos debe realizarse en el ejercicio en que se recibe el pago de la cesión del amarre, o si se debe efectuar una imputación de los ingresos durante el periodo en que dicha cesión tiene lugar, incluso si este plazo coincide con la totalidad del periodo que resta de la concesión.

La norma de registro y valoración (NRV) 8ª del Plan General de Contabilidad, aprobado por Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre, recoge los criterios aplicables a los contratos de arrendamiento y otras operaciones de naturaleza similar. A tal efecto, la norma señala que se entiende por arrendamiento cualquier acuerdo, con independencia de su instrumentación jurídica, por el que el arrendador cede al arrendatario, a cambio de percibir una suma única de dinero o una serie de pagos o cuotas, el derecho a utilizar un activo durante un periodo de tiempo determinado, con independencia de que el arrendador quede obligado a prestar servicios en relación con la explotación o mantenimiento de dicho activo.

De acuerdo con la citada NRV 8ª, en el supuesto de que la cesión deba calificarse como operativa, cualquier cobro que se realice por el concesionario se tratará como un cobro anticipado por el arrendamiento, que se imputará a resultados a lo largo del periodo de arrendamiento a medida que se cedan los beneficios económicos del activo arrendado.

Por el contrario, si la operación se califica como un arrendamiento financiero, será de aplicación la remisión incluida en el apartado 1.3 de la NRV 8ª para el supuesto de que el arrendador sea el fabricante o distribuidor, en cuyo caso se considerarán operaciones de tráfico comercial y se aplicarán los criterios contenidos en la NRV 14ª. Ingresos por ventas y prestación de servicios.

A tal efecto, resultan especialmente relevantes los dos primeros requisitos enumerados en la NRV 14ª.2:

- La empresa ha transferido al comprador los riesgos y beneficios significativos inherentes a la propiedad de los bienes, con independencia de su transmisión jurídica.

- La empresa no mantiene la gestión corriente de los bienes vendidos en un grado asociado normalmente con su propiedad, ni retiene el control efectivo de los mismos.

Así, tal y como señala la norma, la imposibilidad de transferir la propiedad de los amarres, puesto que se tratan de bienes de dominio público, no puede emplearse como argumento para negar la "venta". Por el contrario, la cuestión determinante es si la cesión es completa o no, es decir, si se transmiten los riesgos y beneficios del derecho de uso, lo que con carácter general sucederá si el plazo de la cesión coincide con la totalidad del periodo que resta de la concesión y no existen limitaciones significativas al uso del cliente o a su posterior transmisión por éste a un tercero sin intervención del concesionario. Quedan a salvo las limitaciones que vengan impuestas por la obligación de permitir al concesionario el acceso a los citados amarres para prestar los servicios anexos que se hubieran contratado con la "venta".

No obstante, si los contratos incluyen cláusulas de limitación sobre la transmisión del derecho de uso, o bien del propio uso, en situaciones de no ocupación o incluso ante eventos deportivos, este acuerdo otorgaría al concesionario la posibilidad de obtener beneficios del activo y por tanto, este hecho constituiría un elemento a valorar a los efectos de calificar la operación como un arrendamiento operativo, salvo que el rendimiento que reporte al concesionario la citada ocupación temporal resulte insignificante en comparación con el aprovechamiento económico del activo.

En definitiva, es el fondo económico y jurídico de la operación materializado en sus antecedentes y circunstancias, en particular, en los términos que cada contrato específico incorpore respecto a las limitaciones que afectan a la transmisión de los riesgos y beneficios asociados al derecho de uso, los que caracterizan la operación como "venta" o arrendamiento.

BOICAC N° 80/2009 Consulta 4

Sobre el tratamiento contable de la “cláusula de responsabilidad por litigios” en la venta de una inversión en el patrimonio neto de una empresa del grupo.

Respuesta

La consulta versa sobre la contabilización de la “cláusula de responsabilidad por litigios” que pactan vendedor y comprador, desde la perspectiva de la empresa que enajena la participación en una sociedad dependiente. De acuerdo con la información incluida en la consulta, la sociedad vendedora asume, en virtud de dicha cláusula, los daños que se deriven de los procedimientos judiciales identificados en el anexo del contrato.

La cuestión a resolver es si al amparo del citado acuerdo la sociedad vendedora debe contabilizar una provisión formando parte del asiento de baja de la participación y, en consecuencia, el resultado de la venta debe minorarse en el importe del pasivo, o por el contrario, el registro de la citada provisión es independiente del reconocimiento del resultado asociado a la baja del activo.

La baja de un activo financiero está regulada en el apartado 2.9 de la norma de registro y valoración 9ª. “Instrumentos financieros” del Plan General de Contabilidad aprobado por Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre, como sigue:

<<Cuando el activo financiero se dé de baja, la diferencia entre la contraprestación recibida neta de los costes de transacción atribuibles, considerando cualquier nuevo activo obtenido menos cualquier pasivo asumido, y el valor en libros del activo financiero, más cualquier importe acumulado que se haya reconocido directamente en el patrimonio neto, determinará la ganancia o la pérdida surgida al dar de baja dicho activo, y formará parte del resultado del ejercicio en que ésta se produce.>>

De acuerdo con lo anterior la baja del activo financiero se realizará en un solo asiento, contabilizando cualquier pasivo asumido y, en concreto, en el caso objeto de consulta, la citada provisión. El resultado de la venta será la diferencia entre la contraprestación recibida, neta del pasivo asumido, y el valor en libros de la participación.

BOICAC N° 80/2009 Consulta 5

Sobre el tratamiento contable de la compra de unos derechos de crédito deteriorados.

Respuesta

La consulta versa sobre el tratamiento contable de un derecho de crédito adquirido a una entidad financiera por un importe inferior a su valor de reembolso. De la consulta parece desprenderse que el citado derecho goza de una garantía real, cuya ejecución ha iniciado la entidad financiera dentro de un procedimiento judicial por impago. En particular, se pregunta qué criterio debe seguirse para contabilizar el rendimiento financiero implícito asociado a la operación.

En el marco del Plan General de Contabilidad (PGC) aprobado por Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre, el criterio de registro y valoración de los citados derechos de crédito dependerá de la categoría en que se clasifique el activo financiero.

De acuerdo con los criterios previstos en la norma de registro y valoración (NRV) 9ª. "Instrumentos financieros", incluida en la segunda parte del PGC, con carácter general, la empresa deberá clasificarlo en la categoría de "préstamos y partidas a cobrar", cuyo apartado 2.1.1 señala:

"Los activos financieros incluidos en esta categoría se valorarán inicialmente por su valor razonable, que, salvo evidencia en contrario, será el precio de la transacción, que equivaldrá al valor razonable de la contraprestación entregada más los costes de transacción que les sean directamente atribuibles"

La valoración posterior de estos activos deberá seguir el criterio del coste amortizado, precisando la citada NRV 9ª, en su apartado 2.1.2, que:

"Los intereses devengados se contabilizarán en la cuenta de pérdidas y ganancias aplicando el método del tipo de interés efectivo."

En relación con lo anterior, el apartado 6. "Criterios de valoración" del Marco Conceptual de la Contabilidad (MCC) incluido en la primera parte del PGC dispone en su punto 7. "Coste amortizado" lo siguiente:

"El coste amortizado de un instrumento financiero es el importe al que inicialmente fue valorado un activo financiero o un pasivo financiero, menos los reembolsos de principal que se hubieran producido, más o menos, según proceda, la parte imputada en la cuenta de pérdidas y ganancias, mediante la utilización del método del tipo de interés efectivo, de la diferencia entre el importe inicial y el valor de reembolso en el

vencimiento y, para el caso de los activos financieros, menos cualquier reducción de valor por deterioro que hubiera sido reconocida, ya sea directamente como una disminución del importe del activo o mediante una cuenta correctora de su valor.

El tipo de interés efectivo es el tipo de actualización que iguala el valor en libros de un instrumento financiero con los flujos de efectivo estimados a lo largo de la vida esperada del instrumento, a partir de sus condiciones contractuales y sin considerar las pérdidas por riesgo de crédito futuras; en su cálculo se incluirán las comisiones financieras que se carguen por adelantado en la concesión de financiación."

A la vista de las particulares características de la operación descrita por el consultante, que fundamentalmente tienen que ver con la incertidumbre asociada al momento en que se cobrará el crédito, así como con la cuantía del descuento con el que se adquiere el activo respecto a su valor en escritura, en el presente caso la aplicación del criterio del coste amortizado deberá guiarse por los siguientes criterios:

1.- Tal y como precisa la norma, para calcular el tipo de interés efectivo no deben considerarse las pérdidas por riesgo de crédito futuras. Cuestión distinta son las pérdidas en las que ya se ha incurrido y que se desprenden del precio a que se formaliza la transacción.

Desde una perspectiva económica racional, considerando el importante descuento con que se ha adquirido el citado crédito y la situación de insolvencia en la que se encuentra el deudor, no cabe duda que dichas pérdidas deberían ser consideradas y, en consecuencia, que el tipo de interés efectivo de la operación debería calcularse a partir de los flujos de efectivo estimados y no de los contractuales. Adicionalmente, si no se conociese con exactitud algún otro parámetro para su cálculo como, por ejemplo, la fecha en que previsiblemente se cobre el crédito, también deberá realizarse la correspondiente estimación.

2.- Con posterioridad al reconocimiento inicial habrá que tener en cuenta lo establecido en el punto 2.1.3 de la NRV 9ª para efectuar las correcciones valorativas que procedan, siempre que exista evidencia objetiva de que el valor del crédito se ha deteriorado como resultado de uno o más eventos que hayan ocurrido después de su reconocimiento inicial y que ocasionen una reducción o retraso en los flujos de efectivo futuros estimados, que puedan venir motivados por la insolvencia definitiva del deudor o por la pérdida de valor del inmueble sobre el que se ha constituido la garantía.

A estos efectos, considerando que el crédito objeto de consulta goza de la citada garantía real, cuya ejecución ha iniciado la entidad financiera transmitente dentro de un procedimiento judicial por impago, en la estimación de los flujos de efectivo futuros se deberán tener en cuenta los que podrían resultar por la ejecución de la misma.

3.- Si, como consecuencia de la obtención de información adicional o del conocimiento de nuevos hechos, se produce un cambio de estimación que ponga de manifiesto la obtención de flujos de efectivo superiores a los inicialmente previstos, deberá aplicarse lo señalado en la norma de registro y valoración 22^a. "Cambios en criterios contables, errores y estimaciones contables", en cuya virtud la empresa deberá calcular un nuevo tipo de interés efectivo, sin que proceda practicar ajuste alguno en el valor en libros del activo en el momento en que se produce el cambio de estimación.

4.- En todo caso, para realizar las estimaciones será de aplicación el principio de prudencia incluido en el apartado 3. "Principios contables" del MCC, en el que se establece: *"Se deberá ser prudente en las estimaciones y valoraciones a realizar en condiciones de incertidumbre"*.

Adicionalmente si resultase de aplicación el Plan General de Contabilidad de Pequeñas y Medianas Empresas aprobado por Real Decreto 1515/2007, de 16 de noviembre, considerando las características del crédito descrito en la consulta, con carácter general, la empresa deberá incluirlo en la cartera de activos financieros a coste amortizado, cuyo tratamiento contable coincide con lo expuesto en la solución del PGC salvo en lo concerniente a los costes de transacción. La NRV 8^a. "Activos financieros", apartado 2.1.1, a diferencia del PGC, otorga la opción de contabilizar dichos costes en el momento inicial en la cuenta de pérdidas y ganancias.

5.- Sin perjuicio de lo anterior, cabe resaltar que en la operación descrita concurre unas circunstancias particulares, como son el hecho de que el deudor haya dejado de atender el pago de las cuotas de la hipoteca y que la entidad de crédito haya iniciado el correspondiente procedimiento judicial por impago, circunstancias que podrían poner de manifiesto que las estimaciones a que se refiere la presente consulta no se puedan realizar con el suficiente grado de fiabilidad, lo que exigiría otorgar al crédito un tratamiento contable similar al recogido en el PGC para las cuentas en participación.

Por último, en la memoria de las cuentas anuales se deberá facilitar toda la información significativa sobre el tema objeto de consulta, de forma que aquéllas en su conjunto muestren la imagen fiel del patrimonio, de la situación financiera y de los resultados de la empresa.

BOICAC N° 80/20096 Consulta 6

Sobre el criterio de presentación de la transferencia del resultado de un ejercicio a resultados de ejercicios anteriores, en la formulación del estado de cambios en el patrimonio neto.

Respuesta

De los términos en que está redactada la consulta parece desprenderse que se pregunta en qué columna del "Estado total de cambios en el patrimonio neto" debe figurar el importe del resultado obtenido en el ejercicio inmediatamente anterior (200X-1), cuyo reparto se produce en el ejercicio de presentación de las cuentas anuales (200X).

La respuesta se realiza bajo la hipótesis de que la empresa consultante aplica el Plan General de Contabilidad aprobado por Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre. No obstante, en el supuesto de que la empresa hubiera optado por aplicar el Plan General de Contabilidad de Pequeñas y Medianas Empresas (PYMES), la conclusión sería similar, sin perjuicio de las necesarias adaptaciones por razón de la diferente estructura del documento en el Plan de PYMES.

La norma de elaboración de las cuentas anuales 8ª. Estado de cambios en el patrimonio neto (NECA 8ª), contenida en la tercera parte del citado Plan establece en el apartado 2 que:

"Este documento se formulará teniendo en cuenta que:

2.1 El resultado correspondiente a un ejercicio se traspasará en el ejercicio siguiente a la columna de resultados de ejercicios anteriores.

2.2 La aplicación que en un ejercicio se realiza del resultado del ejercicio anterior, se reflejará en:

- La partida 4. "Distribución de dividendos" del epígrafe B.II o D.II "Operaciones con socios o propietarios".*
- El epígrafe B.III o D.III "Otras variaciones del patrimonio neto", por las restantes aplicaciones que supongan reclasificaciones de partidas de patrimonio neto."*

De acuerdo con lo anterior, el resultado obtenido en el ejercicio (200X-1) que luce en la agrupación C. SALDO, FINAL AÑO 200X-1, se reflejará en la misma columna y por el mismo importe en la agrupación D. SALDO AJUSTADO, INICIO AÑO 200X, salvo que hubiera que introducir algún ajuste motivado por un cambio de criterio o para subsanar un error acaecido en el ejercicio 200X-1.

Tal y como indica el apartado 2.1 de la citada NECA 8ª, el resultado del ejercicio 200X-1 deberá traspasarse a la columna de resultados de ejercicios anteriores. Para mostrar dicha reclasificación se deberá emplear el epígrafe D.III. Otras variaciones del patrimonio neto. A tal efecto, la información que debe mostrar el

estado de cambios en el patrimonio neto en dicho epígrafe es un ajuste negativo en la columna de resultado del ejercicio y otro positivo en la de resultados de ejercicios anteriores.

En esa misma columna de resultados de ejercicios anteriores, pero con signo negativo, se reflejará la aplicación del resultado del ejercicio 200X-1 que corresponda a la distribución de dividendos, así como la parte destinada a reservas, que lucirán con signo positivo, respectivamente, en el epígrafe D.II.4 y en el epígrafe D.III del modelo.

Por último, el resultado obtenido en el ejercicio 200X figurará en la columna de resultado del ejercicio en el epígrafe D.I. Total ingresos y gastos reconocidos, cuya aplicación tendrá lugar en ejercicios posteriores.

BOICAC N° 80/2009 Consulta 7

Sobre el criterio aplicable para contabilizar el deterioro de las existencias y de las inversiones inmobiliarias por parte de una empresa inmobiliaria.

Respuesta

La disposición transitoria quinta del Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre, por el que se aprueba el Plan General de Contabilidad (PGC), establece que *“con carácter general, las adaptaciones sectoriales y otras disposiciones de desarrollo en materia contable en vigor a la fecha de publicación de este Real Decreto, seguirán aplicándose en todo aquello que no se oponga a lo dispuesto en el Código de Comercio, en el Texto Refundido de la Ley de Sociedades Anónimas, de Sociedades de Responsabilidad Limitada, disposiciones específicas y en el presente Plan General de Contabilidad”*.

En particular, a la vista del contenido de la norma de registro y valoración (NRV) 10ª. Existencias y de la NRV 4ª. Inversiones inmobiliarias del PGC, con carácter general, se consideran vigentes los criterios para contabilizar el deterioro de las existencias y de las inversiones inmobiliarias incluidos en las Normas de Adaptación del Plan General de Contabilidad a las Empresas Inmobiliarias, aprobadas por Orden del Ministerio de Economía y Hacienda de 28 de diciembre de 1994, y de la Resolución de 9 de mayo de 2000 del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas (RICAC) por la que se establecen criterios para la determinación del coste de producción. No obstante, con el ánimo de aclarar, pueden realizarse las siguientes precisiones:

a) Existencias

1. El valor neto realizable (VNR), tal y como establece el Marco Conceptual de la Contabilidad (MCC), es el *“importe que la empresa espera obtener por su enajenación en el mercado, en el curso normal del negocio, deduciendo los costes estimados necesarios para llevarla a cabo, así como, en el caso de las materias primas y de los productos en curso, los costes estimados necesarios para terminar su producción, construcción o fabricación”*. En consecuencia, para estimar este importe, el valor razonable definido en el apartado 6 del MCC es el mejor referente.

La diferencia que pueda existir entre ambos conceptos obedece a que el primero responde a factores específicos de la entidad, fundamentalmente, a su capacidad de imponer precios de venta por encima o debajo del mercado, por asumir riesgos distintos, o por incurrir en costes de construcción o comercialización diferentes a los de la generalidad de las empresas del sector. Para calcular el VNR la empresa tomará en consideración su plan de negocios y el destino específico al que el inmueble esté afecto.

De acuerdo con lo anterior, la empresa no corregirá el valor de las materias primas siempre que espere que los productos terminados a los que se incorporen sean vendidos por encima del coste y de los correspondientes gastos de comercialización. No obstante, cuando proceda realizar la citada corrección valorativa, es decir, en el caso de que no se espere recuperar el citado importe, el precio de reposición de las materias primas, salvo prueba en contrario, es la mejor medida disponible de su valor neto realizable.

2. Dado el largo ciclo de producción de las existencias inmobiliarias, las estimaciones realizadas en el cálculo del VNR deben incluir de forma

necesaria la variabilidad o riesgo de que el precio de venta, los costes y los plazos de construcción y venta, sean distintos a los importes y tiempos esperados. Es decir, la determinación del VNR no puede realizarse sin considerar en dicho cálculo la incertidumbre inherente a toda actividad empresarial.

Por ello, el principio de prudencia enunciado en el artículo 38 del Código de Comercio y en el MCC exige ser prudente en las estimaciones y valoraciones a realizar en condiciones de incertidumbre, y la exposición de motivos de la Ley 16/2007, de 4 de julio, de reforma y adaptación de la legislación mercantil en materia contable para su armonización internacional con base en la normativa de la Unión Europea, aclara que *<<ante las mismas notas de relevancia y fiabilidad en la información suministrada, la medición siempre deberá corresponderse con la estimación más conservadora>>*.

En aplicación del citado principio debe concluirse que, salvo prueba en contrario, el valor razonable debe considerarse la mejor estimación del importe que la empresa espera obtener por la enajenación de sus productos en el mercado.

3. La promulgación de determinadas leyes o disposiciones en materia de ordenación del territorio y urbanismo (Ley del Suelo, Ley de Costas, planes urbanísticos, etc.) pueden afectar de forma duradera y muchas veces irreversible al valor de los terrenos e inmuebles situados en las áreas implicadas en dichas nuevas normativas.

En tales casos, los valores contables de los bienes inmuebles afectados deben ser corregidos en función de la depreciación sufrida.

4. Las hipótesis empleadas para calcular la posible pérdida por deterioro deben ser razonables, realistas y basadas en criterios que tengan una base empírica contrastada. En particular, deberá prestarse especial atención a verificar que el plan de negocios empleado por la empresa para realizar sus estimaciones es acorde con la realidad del mercado y las especificidades de la entidad.

En aquellos casos en que el valor razonable de las existencias sea inferior al VNR, la memoria de las cuentas anuales deberá incluir toda la información significativa que justifique la diferencia entre ambos importes.

Cuando el VNR sea inferior al valor razonable, la empresa contabilizará una pérdida por deterioro si el VNR es inferior al valor en libros de las existencias. En estos casos, en la memoria de las cuentas anuales deberá incluirse toda la información significativa sobre el criterio aplicado y las circunstancias que han motivado la corrección valorativa.

b) Inversiones inmobiliarias

1. Si bien la categoría de inversión inmobiliaria es una novedad del nuevo Plan, la repercusión práctica de esta nueva categoría contable es reducida. Su tratamiento es el previsto para el inmovilizado material, y el deterioro de un inmueble arrendado no ha experimentado variaciones significativas respecto al criterio aplicable en el marco del PGC 1990. En particular, respecto a si el valor recuperable del inmovilizado debía realizarse considerando el valor nominal de los ingresos y gastos o el valor actual de estos importes, es

preciso traer a colación la consulta 4 publicada en el Boletín de este Instituto (BOICAC) n° 39, de septiembre de 1999.

2. El valor en uso de un activo se define en el apartado 6°.5 del MCC como *“el valor actual de los flujos de efectivo futuros esperados, a través de su utilización en el curso normal del negocio y, en su caso, de su enajenación u otra forma de disposición, teniendo en cuenta su estado actual y actualizados a un tipo de interés de mercado sin riesgo, ajustado por los riesgos específicos del activo que no hayan ajustado las estimaciones de flujos de efectivo futuros.”*

El valor en uso de una inversión inmobiliaria, mide por lo tanto el importe que la empresa espera recuperar a través de su arrendamiento. Ello exige que las proyecciones de flujos de efectivo derivadas de las cuotas de arrendamiento, se basen en hipótesis razonables y fundamentadas en las expectativas de negocio de la propia empresa y su capacidad de imponer precios, teniendo en cuenta en el cálculo de los flujos de efectivo o de la tasa de descuento, cualquier incertidumbre que pueda suponer una minoración de los mismos.

3. El valor en uso no tiene por qué ser idéntico al valor razonable, al atender el primero a factores específicos de la entidad, fundamentalmente, a su capacidad de imponer precios por encima o debajo del mercado, por asumir riesgos distintos, o por incurrir en costes (de construcción o comercialización si se trata de inversiones en curso, coste de reformas, mantenimiento, etc) diferentes a los de la generalidad de las empresas del sector.

En todo caso, dentro de los flujos de efectivo esperados deberán considerarse con signo negativo los costes de venta o disposición del inmueble de acuerdo a la política de rotación de la cartera de inmuebles de la entidad, excepto que, teniendo en cuenta su plan de negocios, sea razonable concluir que la entidad mantendrá el inmueble en explotación hasta el final de su vida económica, considerándose inmaterial el importe relativo al valor presente de los potenciales costes de venta del solar.

4. La promulgación de determinadas leyes o disposiciones en materia de ordenación del territorio y urbanismo puede afectar al valor de los terrenos e inmuebles, tal y como se ha indicado en relación con las existencias.
5. Los flujos, plazo y tipos de descuento utilizados para la estimación del valor en uso, y por ende, del deterioro imputable en las cuentas anuales, deben ser consecuentes con las circunstancias del mercado y el plan de negocios de la entidad.

En aquellos casos en que el valor razonable de las inversiones inmobiliarias sea inferior al valor en uso, la memoria de las cuentas anuales deberá incluir toda la información significativa que justifique la diferencia entre ambos valores.

BOICAC N° 80/2009 Consulta 8

Sobre el criterio aplicable para determinar la fecha de efectos contables en la fusión de un negocio entre dos sociedades del grupo, tal y como éste se define en la norma de elaboración de las cuentas anuales (NECA) 13ª. Empresas del grupo, multigrupo y asociadas, cuando una de las sociedades fusionadas se ha incorporado al grupo en el ejercicio en que se produce la fusión.

Respuesta

La interpretación de este Instituto sobre la fecha de efectos contables de una fusión a partir de la entrada en vigor del Plan General de Contabilidad, aprobado por Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre, está incluida en la respuesta a la consulta 1 publicada en el Boletín del ICAC (BOICAC) n° 75, de septiembre de 2008.

En las conclusiones recogidas en el apartado 4 de la citada respuesta se aclara que: *<<en el caso de fusiones entre empresas del grupo, desde una perspectiva económica, no existe impedimento para que las sociedades puedan pactar una fecha de eficacia contable de la fusión anterior a la fecha en la que ésta se apruebe o inscriba (y siempre que sea posterior al momento en que dichas empresas formen parte del grupo), considerando siempre el límite del inicio del ejercicio (cuando el ejercicio coincide con el año natural, el 1 de enero), porque el carácter anual de las cuentas obligará en cualquier caso a las sociedades intervinientes a formular sus cuentas anuales en los tres primeros meses del ejercicio siguiente.>>*

A la vista de este criterio, cabe concluir que cuando la fusión se produce entre dos o más sociedades dependientes de una misma dominante, o entre sociedades controladas por cualquier medio por una o varias personas físicas o jurídicas que actúen conjuntamente, o que se hallen bajo dirección única por acuerdos o cláusulas estatutarias, la fecha de efectos contables es potestativa y, en consecuencia, las sociedades podrán pactarla libremente, en el intervalo que media entre la fecha de inicio del ejercicio en que se aprueba la fusión y la fecha de inscripción en el Registro Mercantil, y siempre que sea posterior al momento en que cada una de ellas se hubiese incorporado al grupo.

Si una de las sociedades se ha incorporado al grupo en el ejercicio en que se produce la fusión, la fecha de efectos contables no podrá ser anterior a dicho momento. Los elementos patrimoniales de la citada sociedad se valorarán según los valores contables existentes antes de la operación en sus cuentas anuales individuales.

A mayor abundamiento cabe señalar que en el supuesto de que las sociedades que intervienen en la operación formasen parte del grupo con anterioridad al inicio del ejercicio inmediato anterior, de acuerdo con el criterio expresado en la consulta del BOICAC n° 75, la información sobre los efectos contables de la fusión en ningún caso se extenderá a la información comparativa.

Por último, en sintonía con el criterio fijado en la citada consulta, es preciso señalar que si entre la fecha de aprobación de la fusión y la de inscripción en el Registro Mercantil se produce un cierre, la obligación de formular cuentas anuales subsiste para las sociedades que participan en la operación, con el contenido que de ellas proceda de acuerdo con lo expuesto en relación con la fecha de efectos contables.

Estas conclusiones no se ven alteradas por la nueva regulación en materia de fusiones aprobada por la Ley 3/2009, de 3 de abril, sobre modificaciones

estructurales de las sociedades mercantiles, en cuyo artículo 31, punto 7, se exige como contenido obligatorio del proyecto común de fusión la referencia a: <<la fecha a partir de la cual la fusión tendrá efectos contables de acuerdo con lo dispuesto en el Plan General de Contabilidad.>>

BOICAC N° 80/2009 Consulta 9

Sobre los efectos en el patrimonio neto de la sociedad absorbente del registro de la fusión de un negocio entre dos sociedades del grupo

Respuesta

La consulta versa sobre los efectos en el patrimonio neto de la sociedad absorbente, cuando en la fecha en que se registra la fusión, la sociedad absorbida tiene ajustes por cambios de valor y subvenciones, donaciones y legados recibidos, que lucen en las subagrupaciones A-2) y A-3) del patrimonio neto del balance.

Las operaciones de fusión de un negocio entre empresas del grupo, con el alcance definido en la norma de elaboración de las cuentas anuales (NECA) 13^a. Empresas del grupo, multigrupo y asociadas, del Plan General de Contabilidad (PGC) aprobado por Real Decreto 1514/07, de 16 de noviembre, se contabilizan de acuerdo con lo establecido en la norma de registro y valoración (NRV) 21^a.2.2.

A su vez, para otorgar un adecuado tratamiento contable a la operación será preciso diferenciar los dos supuestos regulados en la norma:

a) Fusión entre dominante y dependiente.

Cuando en la operación interviene la sociedad dominante o la dominante de un subgrupo y su dependiente, directa o indirectamente, los elementos patrimoniales de la sociedad absorbida se valoran por el importe que les correspondería, una vez realizada la operación, en las cuentas anuales consolidadas del grupo o subgrupo según las Normas para la Formulación de las Cuentas Anuales Consolidadas, que desarrollan el Código de Comercio.

La referencia incluida en el PGC exige traer a colación la Nota de este Instituto publicada en su Boletín (BOICAC) n° 75, de septiembre de 2008, relativa a los criterios aplicables en la formulación de cuentas anuales consolidadas según los criterios del Código de Comercio para los ejercicios que comiencen a partir de 1 de enero de 2008 (en adelante, la Nota).

En particular, cuando la sociedad dominante no posea la totalidad de los instrumentos de patrimonio neto de la dependiente, la referencia a los valores consolidados "una vez realizada la operación" requiere considerar el criterio que debería aplicar la sociedad dominante en sus cuentas consolidadas ante un aumento de la inversión con aumento en el porcentaje de participación.

El punto 11 de la Nota aclara que en estas operaciones no se modifica el importe del fondo de comercio de consolidación reconocido, ni el de otros activos o pasivos del balance consolidado. Adicionalmente, se precisa que: *<<el incremento de la participación del grupo en las partidas de la sociedad dependiente de "ajustes por cambios de valor" y "subvenciones, donaciones y legados recibidos" se contabiliza como un traspaso de reservas.>>*

De acuerdo con lo anterior, la incorporación de los elementos patrimoniales de la sociedad absorbida en las cuentas de la sociedad absorbente se realizará conforme a los siguientes criterios:

a.1) Los activos y pasivos, incluido, en su caso, el correspondiente fondo de comercio, se reconocerán por el importe resultante de aplicar la citada Nota. En el supuesto de que la eliminación inversión patrimonio neto arroja una

diferencia negativa, dicho importe se contabilizará en una cuenta de reservas, salvo que la vinculación dominante-dependiente y la posterior fusión se haya producido en el mismo ejercicio, en cuyo caso, la citada diferencia se contabilizará en la cuenta de pérdidas y ganancias.

a.2) A tal efecto, de acuerdo con lo dispuesto en el punto 8, letra b), de la Nota, se deberán eliminar las transferencias a pérdidas y ganancias de los "ajustes por cambios de valor" y "subvenciones, donaciones y legados recibidos" existentes en la fecha de adquisición de la dependiente y que, por tanto, constituyen "patrimonio neto adquirido" de la citada sociedad y en consecuencia un mayor o menor valor en libros de sus activos y pasivos desde la perspectiva de las cuentas anuales consolidadas.

La citada eliminación se producirá con cargo a una cuenta de reservas en el importe traspasado en ejercicios anteriores, y con cargo a la cuenta de pérdidas y ganancias por las transferencias contabilizadas en el ejercicio en que se produce la fusión, siempre que la fecha de efectos contables que se hubiera fijado, origine el reconocimiento de los citados traspasos en el resultado del ejercicio.

a.3) El cien por cien de los "ajustes por cambios de valor", y de las "subvenciones, donaciones y legados recibidos" por la sociedad dependiente con posterioridad a la fecha de adquisición, se contabilizarán en el patrimonio neto de la sociedad absorbente en sintonía con el criterio incluido para las consolidaciones posteriores en el punto 8, letra b) de la Nota.

a.4) El ajuste que deba practicarse para dar cumplimiento a la regla recogida en la letra a.1), y para contabilizar los "ajustes por cambios de valor" y las "subvenciones, donaciones y legados recibidos" tal y como se describe en la letra a.3), se reconocerá en una partida de reservas.

b) Fusión entre "*otras empresas del grupo*".

En el caso de operaciones entre "*otras empresas del grupo*", esto es, fusiones entre dos o más sociedades dependientes de una misma dominante, o entre sociedades controladas por cualquier medio por una o varias personas físicas o jurídicas que actúen conjuntamente, o que se hallen bajo dirección única por acuerdos o cláusulas estatutarias, los elementos patrimoniales de las sociedades que participan en la fusión se deben valorar según los valores contables existentes en las cuentas anuales individuales de las respectivas sociedades.

En este supuesto, a la vista de la NRV 21^a.2.2 se deduce que la diferencia que pudiera ponerse de manifiesto, en su caso, entre el valor de los instrumentos de patrimonio entregados a los antiguos socios de la sociedad absorbida, y el valor en libros de los elementos patrimoniales que se incorporan al patrimonio de la sociedad absorbente, se contabilizará en una partida de reservas.

La cuestión a dilucidar es si de acuerdo con el citado criterio el saldo de los "ajustes por cambios de valor" y de las "subvenciones, donaciones y legados recibidos" debe reconocerse en las reservas, o por el contrario, la imagen fiel del registro contable de la operación se lograría reproduciendo en las correspondientes subagrupaciones de la sociedad absorbente, los importes que lucen en el patrimonio neto de la sociedad absorbida.

La particular sucesión universal que se produce en estas operaciones, en cuya virtud, un conjunto de elementos patrimoniales se transmiten en bloque de un sujeto contable a otro, sin que en esencia se produzca una variación en la unidad económica preexistente, exige pronunciarse por la sucesión universal en las subagrupaciones que integran el patrimonio neto.

Esta circunstancia originará que el registro en la partida de reservas sólo deba estar referido a la diferencia entre el valor en libros de los elementos patrimoniales, ajustado por el saldo que luzca en las citadas subagrupaciones A-2) y A-3), y cualquier importe correspondiente al capital y prima de emisión que, en su caso, hubiera emitido la sociedad absorbente.

En el supuesto de que la operación no requiriese la emisión de instrumentos de patrimonio de la absorbente, la contrapartida de la incorporación de los elementos patrimoniales de la absorbida, y de los importes que deban de lucir en las subagrupaciones A-2) y A-3) de la absorbente, será una partida de reservas.

En particular, considerando el fondo económico de la operación, la citada contrapartida se mostrará en el epígrafe II. Prima de emisión de los fondos propios del balance, pudiendo emplearse a tal efecto la cuenta 1101. Prima de emisión o asunción, diferencia de fusión.

Por último, en línea con la doctrina de este Instituto incluida en la consulta 4 publicada en el BOICAC nº 61, es necesario recordar que si las sociedades intervinientes en la operación perteneciesen a un grupo que formula sus cuentas anuales consolidadas aplicando las normas internacionales de contabilidad adoptadas por la Unión Europea, las referencias que en la NRV 21^a.2.2 se realizan a las cuentas anuales consolidadas, lo son, a las que desarrollan los criterios contenidos en el Código de Comercio y sus disposiciones de desarrollo, debiendo ser estos últimos los que se tengan en consideración a los efectos analizados en la presente contestación, sin perjuicio de la lógica aplicación del principio de importancia relativa.

BOICAC N° 80/2009 Consulta 10

Sobre el tratamiento contable del reconocimiento de activos por impuestos diferidos derivados del derecho a compensar bases imponibles negativas.

Respuesta

La disposición transitoria quinta del Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre, por el que se aprueba el Plan General de Contabilidad (PGC), expresa que las disposiciones de desarrollo en materia contable en vigor a la fecha de publicación del citado real decreto seguirán aplicándose en todo aquello que no se oponga a la nueva normativa.

El punto 4 de la norma primera de la Resolución de este Instituto (RICAC) de 9 de octubre de 1997, sobre algunos aspectos de la norma de valoración decimosexta del Plan de 1990, en base a una aplicación estricta del principio de prudencia señala que sólo serán objeto de registro los créditos por compensación de pérdidas cuando se cumplan todas y cada una de las siguientes circunstancias:

- a) Que la base imponible negativa se haya producido como consecuencia de un hecho no habitual en la gestión de la empresa.
- b) Que se considere razonablemente que las causas que la originaron han desaparecido y que se van a obtener beneficios fiscales que permitan su compensación en un plazo no superior al previsto en la legislación fiscal, con el límite máximo de diez años contados desde la fecha de cierre del ejercicio en aquellos casos en los que la legislación tributaria permita compensar en plazos superiores.

La norma de registro y valoración (NRV) 13ª. Impuestos sobre beneficios, del PGC, en su apartado 2.3, dispone que: *<<De acuerdo con el principio de prudencia solo se reconocerán activos por impuesto diferido en la medida en que resulte probable que la empresa disponga de ganancias fiscales futuras que permitan la aplicación de estos activos.>>*

A la vista de esta nueva regulación, la consulta versa sobre la vigencia del criterio incluido en la RICAC y, en particular, si en el nuevo marco contable es posible aplicar al reconocimiento de activos por impuesto diferido un criterio similar al que se recogía en el punto 7 de la norma primera de la Resolución para los impuestos anticipados, aceptándose dicha posibilidad cuando existan pasivos por impuestos diferidos por igual plazo de reversión, y por importe igual o superior al de los activos por impuestos diferidos.

En el nuevo Plan, el principio de prudencia se ubica en pie de igualdad con los restantes principios, articulándose el reconocimiento de los elementos patrimoniales en base al cumplimiento de la definición de los mismos, y a los criterios de probabilidad en la obtención o cesión de recursos que incorporen beneficios o rendimientos económicos, y de que su valor pueda determinarse con un adecuado grado de fiabilidad. Si se cumplen estos requisitos, procederá el reconocimiento de un activo por impuesto diferido.

En particular, el requisito de la probabilidad se considerará cumplido cuando la empresa tenga pasivos por impuestos diferidos (asimilables a estos efectos a las ganancias fiscales) con los que compensar las bases imponibles negativas, salvo que el plazo de reversión del citado pasivo supere el plazo previsto por la legislación fiscal para compensar dichas bases.

El propio PGC, en la nota 12.1, punto 5, del modelo normal de memoria, recoge de manera implícita este criterio, al exigir que se suministre información sobre: *<<El importe de los activos por impuesto diferido, indicando la naturaleza de la evidencia utilizada para su reconocimiento, incluida, en su caso, la planificación fiscal, cuando la realización del activo depende de ganancias futuras superiores a las que corresponden a la reversión de las diferencias temporarias imponibles, o cuando la empresa haya experimentado una pérdida, ya sea en el presente ejercicio o en el anterior, en el país con el que se relaciona el activo por impuesto diferido.>>*

De lo que cabe inferir que, cuando existen los citados pasivos por importe superior a las bases imponibles negativas, no es preciso suministrar la referida información, al considerarse en todo caso probable la compensación de las citadas bases imponibles negativas.

En aquellos supuestos en que la empresa no tenga reconocidos pasivos por impuestos diferidos, este Instituto considera que si no se cumplen los requisitos enumerados en el punto 4 de la norma primera de la RICAC, con las precisiones que se efectúan a continuación, no es probable que se obtengan ganancias que permitan compensar las citadas bases imponibles negativas y, en consecuencia, no se cumplen los criterios de reconocimiento incluidos en el PGC.

En particular, la correcta aplicación de los citados requisitos deberá interpretarse en los siguientes términos:

1. La obtención de un resultado de explotación negativo en un ejercicio, no impide el reconocimiento de un activo por impuesto diferido. No obstante, cuando la empresa muestre un historial de pérdidas continuas, se presumirá, salvo prueba en contrario, que no es probable la obtención de ganancias que permitan compensar las citadas bases.
2. Para poder reconocer un activo debe ser probable que la empresa vaya a obtener beneficios fiscales que permitan compensar las citadas bases imponible negativas en un plazo no superior al previsto en la legislación fiscal, con el límite máximo de diez años contados desde la fecha de cierre del ejercicio en aquellos casos en los que la legislación tributaria permita compensar en plazos superiores.
3. En todo caso, el plan de negocio empleado por la empresa para realizar sus estimaciones sobre las ganancias fiscales futuras deberá ser acorde con la realidad del mercado y las especificidades de la entidad.