

## **BOICAC N° 84/2010 Consulta 1**

**Sobre el tratamiento contable de las fianzas entregadas cuando se produce una revisión de las condiciones iniciales del contrato de arrendamiento.**

### **Respuesta:**

Una empresa suscribe un contrato de alquiler como arrendataria por un periodo obligatorio de tres años entregando una fianza que aparece reflejada en contabilidad de acuerdo con los criterios establecidos en el apartado 5.6 de la norma de registro y valoración (NRV) 9ª. "Instrumentos financieros" del Plan General de Contabilidad (PGC) aprobado por Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre. La consulta versa sobre el tratamiento contable de la fianza en los siguientes escenarios:

1.- Un año antes de concluir el contrato de alquiler se acuerda una prórroga del mismo por un periodo de cuatro años y se mantiene la fianza entregada inicialmente.

2.- Un año antes de concluir el contrato de alquiler se devuelve la fianza constituida y se acuerda firmar un nuevo contrato para el que se entrega una nueva fianza.

El registro contable de cualquier operación requiere un previo análisis del fondo económico y jurídico de la misma, tal y como exige el artículo 34.2 del Código de Comercio y, en su desarrollo, el Marco Conceptual de la Contabilidad recogido en la primera parte del PGC, en cuya virtud, *"en la contabilización de las operaciones se atenderá a su realidad económica y no sólo a su forma jurídica"*.

Por ello, considerando que el plazo es una de las condiciones esenciales de todo contrato de arrendamiento, el tratamiento contable de los dos supuestos descritos por el consultante debería ser similar.

En ambos casos, la empresa deberá estimar el nuevo valor razonable de la fianza en función del nuevo plazo de vencimiento y el tipo de interés incremental de la empresa arrendadora en esa fecha, es decir, el tipo de interés al que la empresa arrendadora podría financiarse en condiciones equivalentes a las que resultan del importe recibido en concepto de fianza.

A tal efecto, en aquellos casos en que el arrendador no pueda disponer de los fondos recibidos y, en consecuencia, no pueda identificarse una operación financiera subyacente entre arrendador y arrendatario, porque deba a su vez entregarlos en depósito a un tercero, esta circunstancia se tendrá en consideración por el arrendatario para determinar el citado tipo de descuento.

La diferencia entre el valor razonable y el valor en libros de la fianza deberá reclasificarse a la cuenta de periodificación en la que luzca el importe entregado al arrendador y el citado anticipo se irá imputando a lo largo del nuevo periodo de arrendamiento. En cualquier caso, las cantidades imputadas a la cuenta de pérdidas y ganancias de los ejercicios anteriores no se modificarán.

A mayor abundamiento, y desde una perspectiva general, cabe indicar que el PGC solo prevé la actualización de las fianzas a largo plazo. En este sentido, la NRV 9ª.5.6 señala:

*<<Al estimar el valor razonable de las fianzas, se tomará como periodo remanente el plazo contractual mínimo comprometido durante el cual no se pueda devolver su importe, sin tomar en consideración el comportamiento estadístico de devolución.*

*Cuando la fianza sea a corto plazo, no será necesario realizar el descuento de flujos de efectivo si su efecto no es significativo.>>*

Por tanto, solo deberán actualizarse las fianzas cuyo plazo contractual de devolución sea superior al año, a pesar de que el comportamiento estadístico de devolución ponga de manifiesto que en virtud de sucesivas prórrogas en algunos contratos de duración anual, tendencialmente el plazo podría superar el periodo mínimo inicial.

## **BOICAC N° 84/2010 Consulta 2**

**Sobre el tratamiento contable aplicable a determinados gastos en los que incurre una entidad relacionados con la construcción de un inmovilizado.**

### **Respuesta:**

La entidad consultante tiene en proyecto la construcción de un inmovilizado material que ha sido sometido a la necesaria autorización administrativa. En su dictamen, la Administración impone una serie de medidas compensatorias para garantizar que la construcción de las nuevas instalaciones y su posterior explotación se realicen de manera respetuosa con el medio ambiente. Entre ellas se encuentra la creación de una Fundación independiente y permanente antes de que den comienzo las obras de construcción.

En cumplimiento del citado dictamen, la consultante constituye una Fundación cuyos fines son controlar el estado y las tendencias de la biodiversidad local y garantizar al mismo tiempo la aplicación de las medidas correctoras y compensatorias adecuadas.

La consulta versa sobre el tratamiento contable de la aportación realizada en concepto de dotación fundacional, dentro del marco del Plan General de Contabilidad (PGC) aprobado por Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre. En particular, si la misma debe contabilizarse como un gasto o como mayor valor del inmovilizado material en curso.

El criterio de este Instituto en relación con las aportaciones que una empresa realiza a título de dotación fundacional es el recogido en la consulta 6 publicada en el Boletín del ICAC n° 75, de septiembre de 2008:

*“Las aportaciones a entidades no lucrativas, en la medida en que se conceden sin contraprestación y no conllevan la aparición de ningún derecho para el aportante, han de ser contabilizadas por éste como un gasto en la cuenta de pérdidas y ganancias por el valor contable del activo entregado. En la medida en que estas aportaciones sean de carácter excepcional y cuantía significativa, deberán registrarse como gastos excepcionales en la partida de Otros resultados que ha de crearse formando parte del resultado de explotación, de acuerdo con la norma 7ª de elaboración de cuentas anuales, contenida en la tercera parte del Plan General de Contabilidad”.*

Para determinar si en el caso objeto de consulta la citada aportación debe reconocerse como mayor valor del inmovilizado en curso, la cuestión que será preciso dilucidar es si dicho componente forma parte del coste del activo.

A tal efecto, en el apartado 6. “Criterios de valoración” del Marco Conceptual de la Contabilidad (MCC) del PGC se precisa que:

*<<El coste histórico o coste de un activo es su precio de adquisición o coste de producción.*

*El precio de adquisición es el importe en efectivo y otras partidas equivalentes pagadas o pendientes de pago más, en su caso y cuando proceda, el valor razonable de las demás contraprestaciones comprometidas derivadas de la adquisición, debiendo estar todas ellas directamente relacionadas con ésta y ser necesarias para la puesta del activo en condiciones operativas.*

*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.>>*

Por tanto, si la citada dotación constituye un desembolso identificable directamente relacionado con la construcción del activo, es decir, un consumo de recursos que se puede medir y asignar de forma inequívoca a la construcción del inmovilizado, el adecuado tratamiento contable será considerarla parte integrante de su coste de producción.

De la información proporcionada por el consultante se infiere que en el dictamen sobre el impacto medioambiental del puerto se concluye que el proyecto puede realizarse siempre y cuando se adopten a su debido tiempo cuantas medidas compensatorias sean necesarias, en particular, la creación de una Fundación independiente y permanente antes de que comiencen las obras con la finalidad de realizar los trabajos de seguimiento y control del mismo cuando entre en funcionamiento.

Es decir, la citada dotación parece tener por objeto principal sufragar los estudios de impacto ambiental necesarios para la construcción del inmovilizado, habituales en otro tipo de proyectos y que de forma similar a lo que sucede con los estudios técnicos de otra índole necesarios para la construcción de un obra compleja deberán formar parte del coste del activo, sin perjuicio de que su ejecución no se realice de forma directa sino indirecta a través de la creación de la Fundación.

En definitiva, en desarrollo del MCC y por directa aplicación de la norma de registro y valoración 2º. "Inmovilizado material", se incluirá como mayor precio de adquisición o coste de producción cualquier gasto adicional y directamente relacionado con la adquisición o con los costes imputables a la construcción del inmovilizado (como puede ser una exigencia medioambiental necesaria para poder incorporar el inmovilizado al patrimonio de la entidad), que se produzca hasta la puesta en condiciones de funcionamiento del mismo.

En todo caso, en la memoria de las cuentas anuales se dará cumplida información de las operaciones descritas, en la medida en que sean significativas, de forma que aquellas expresen la imagen fiel del patrimonio, de la situación financiera y de los resultados de la entidad, en particular se deberá atender a las especificaciones a incluir en la memoria señaladas en la Resolución de 25 de marzo de 2002 del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se aprueban las normas para el reconocimiento, valoración e información de los aspectos medioambientales de las cuentas anuales.

### **BOICAC N° 84/2010 Consulta 3**

**Sobre el tratamiento contable de la adquisición de un activo financiero sometido a lo que el consultante denomina un "Acuerdo de inversión", "Pacto de accionistas" y un "Acuerdo de desinversión".**

#### **Respuesta:**

Una sociedad (en adelante, sociedad M), firma un contrato con los accionistas de otra sociedad dominante de un grupo industrial (en adelante, sociedad X). Los citados accionistas son una persona física con el uno por ciento de X y la sociedad Y (íntegramente participada por dicha persona física) con el noventa y nueve por ciento (en adelante, los actuales accionistas).

Los términos generales del contrato son los siguientes:

- a) La sociedad M realiza una inversión en la sociedad X, que jurídicamente se estructura mediante la suscripción de una participación minoritaria del capital social de X (que se describe en la consulta como "Acuerdo de inversión").
- b) Las partes convienen las condiciones en las que M ejercerá sus derechos políticos en la sociedad X (acuerdo que en la consulta se denomina "Pacto de accionistas").
- c) Por último, se fijan los términos en los que M podrá dejar de participar en la sociedad X (que se detallan en la consulta bajo la rúbrica de "Acuerdo de desinversión").

En ejecución de los citados acuerdos y pacto, la sociedad M adquiere el veinte por ciento de X y otorga a los actuales accionistas una opción de compra irrevocable que puede ser ejercitada en un determinado período de tiempo. Por otro lado, los actuales accionistas conceden a M una opción de venta irrevocable que también puede ser ejercitada en un período de tiempo limitado y que comenzará a computarse una vez concluya el plazo para ejercer la opción de compra.

Ambas opciones son gratuitas y el precio de ejercicio, el mismo para las dos, es un importe equivalente a la inversión realizada por M más una tasa interna de retorno que oscilará entre un diez y un veinte por ciento en función del "EBITDA" de las últimas cuentas anuales consolidadas cerradas y auditadas de la sociedad X.

Por último, en el contrato se establecen una serie de condiciones para la enajenación de las acciones adquiridas por M en caso de no ejercitarse las opciones de compra o venta indicadas por causa que no sea imputable a M, como por ejemplo, la imposibilidad financiera de los accionistas actuales de atender el pago.

La pregunta que se formula es la categoría en que debe encuadrarse la inversión realizada por M aplicando el nuevo Plan General de Contabilidad (en adelante, PGC) aprobado por Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre.

El registro contable de cualquier operación requiere un previo análisis del fondo, económico y jurídico, de la misma, tal y como exige el artículo 34.2 del Código de Comercio y, en su desarrollo, el Marco Conceptual de la Contabilidad (en adelante, MCC) recogido en la primera parte del PGC, en cuya virtud, *“en la contabilización de las operaciones se atenderá a su realidad económica y no sólo a su forma jurídica”*.

En este sentido, para otorgar un adecuado tratamiento contable a los hechos descritos por el consultante la cuestión esencial que debe dilucidarse es si la existencia de las “opciones cruzadas” permite concluir desde un punto de vista económico racional que el acuerdo alcanzado origina el reconocimiento de un pasivo para los socios mayoritarios y un derecho de crédito por parte de los minoritarios, en este caso, la sociedad M, de acuerdo con lo previsto en el MCC y en sintonía con el criterio publicado en la consulta 7 del Boletín de este Instituto (BOICAC) nº 79, de septiembre de 2009.

Si la respuesta es afirmativa, la contrapartida del pasivo para los socios mayoritarios será la participación que retienen los minoritarios, lo que con carácter general, debería llevar a la conclusión de que los actuales accionistas asumen los riesgos y ventajas del veinte por ciento de las acciones de X y que por lo tanto la sociedad M, una vez suscrito el acuerdo de desinversión, ha transmitido de manera sustancial los riesgos y beneficios de naturaleza económica inherentes a dichas acciones.

El intercambio de opciones cruzadas entre los actuales accionistas y la sociedad M, cuyas condiciones son idénticas, con carácter general originará que en función de la evolución de los citados acuerdos, o bien los actuales accionistas ejerciten la opción de compra o bien que la sociedad M ejercite la opción de venta, convirtiéndose los actuales accionistas en ambos casos en los propietarios del cien por cien del capital social de X.

No obstante, lo verdaderamente relevante a los efectos que nos ocupan es determinar si dicha transmisión se produce en el momento inicial, es decir, analizar si a la vista de los términos en que se fije el precio de ejercicio de las opciones puede concluirse que los actuales accionistas asumen desde dicho momento los riesgos y beneficios sustanciales de naturaleza económica del citado porcentaje.

A la vista de los antecedentes que obran en la consulta, este Instituto considera que se ha producido la citada transferencia en el momento inicial y que la sociedad M deberá clasificar su inversión en la categoría de “Préstamos y partidas a cobrar” regulada en la norma de registro y valoración (NRV) 9ª. “Instrumentos financieros” del PGC, sobre la base de los siguientes argumentos:

1.- Los flujos de efectivo asociados al activo financiero son de cuantía determinable, lo que *a sensu contrario* permite inferir la transmisión de los riesgos y beneficios a los actuales accionistas, por lo siguientes motivos:

- a) En todo caso, según manifiesta el consultante, el activo financiero genera una rentabilidad del diez por ciento sobre la inversión efectuada por M, y
- b) su reembolso se producirá en el intervalo que media entre el inicio del plazo de ejercicio de la opción de compra y el de finalización de la opción de venta. A tal efecto, los pactos de accionistas que suscribe M, en cuya virtud determinadas decisiones que afectan a la dirección del negocio solo podrán tomarse con el acuerdo de M se configuran como un medio para que esta última pueda garantizarse una gestión ordenada de su inversión en la sociedad X.

2.- El activo no se negocia en un mercado activo.

3.- Desde una perspectiva económica racional, no existe otra causa por la que el inversor pueda no recuperar sustancialmente toda la inversión inicial que no sea el deterioro crediticio del deudor.

A la vista de estos argumentos, para contabilizar el citado crédito puede traerse a colación por analogía el criterio aplicable a los préstamos participativos recogido en la consulta 1 publicada en el BOICAC nº 78, de junio de 2009.

No obstante, en el supuesto excepcional de que las citadas opciones no llegasen a ejecutarse y que la sociedad M fuera restituida en la posición económica de un accionista ordinario, al amparo del acuerdo de desinversión, circunstancia que a su vez debería llevar a la conclusión del acuerdo de remuneración "predeterminada", el adecuado tratamiento contable de los hechos descritos en la consulta exigiría reclasificar el activo financiero en sintonía con los criterios de la NRV 9ª del PGC, lo que con carácter general llevaría a clasificar la inversión en la categoría de "Inversión en empresa multigrupo o asociada", según proceda, en la medida en que se mantenga el pacto de accionistas.

## **BOICAC N° 84/2010 Consulta 4**

### **Sobre la aplicación a los Colegios Profesionales de las Normas de Adaptación del Plan General de Contabilidad a las entidades sin fines lucrativos.**

#### **Respuesta:**

El artículo 3 de las Normas de Adaptación del Plan General de Contabilidad a las entidades sin fines lucrativos, aprobado por Real Decreto 776/1998, de 30 de abril, establece:

*"Las normas de adaptación serán de aplicación obligatoria para todas las fundaciones de competencia estatal y asociaciones declaradas de utilidad pública".*

Asimismo, el apartado 2 de la Introducción de las citadas normas, señala:

*"Las presentes normas de adaptación van destinadas a las entidades sin fines lucrativos, siendo de obligado cumplimiento para las fundaciones de competencia estatal y las asociaciones declaradas de utilidad pública, sin perjuicio de que otras entidades puedan ser obligadas por una norma específica".*

Por su parte la Ley 2/1974, de 13 de febrero de Colegios profesionales, modificada posteriormente por distintas Leyes, en el artículo 6, dispone:

*"Los colegios profesionales, sin perjuicio de las Leyes que regulan la profesión de que se trate, se rigen por sus Estatutos y por los Reglamentos de Régimen interior".*

Teniendo en cuenta lo anterior, si de la normativa que resulte de aplicación a los Colegios Profesionales se deduce que deben rendir cuentas, o si vinieran obligados a ello por una normativa específica, podrían resultar de aplicación las Normas de Adaptación del Plan General de Contabilidad a las entidades sin fines lucrativos.

En este sentido, en la Introducción de las Normas se señala que si bien resultan de aplicación obligatoria a las fundaciones de competencia estatal y a las asociaciones declaradas de utilidad pública, también deberán aplicarlas todas aquellas entidades que desarrollen actividades de análoga naturaleza si su normativa específica lo impone.

Los Colegios Profesionales que apliquen las Normas de Adaptación del Plan General de Contabilidad a las entidades sin fines lucrativos deberán tener en cuenta la disposición transitoria quinta del Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre, por el que se aprueba el Plan General de Contabilidad (PGC), que establece que las Adaptaciones sectoriales en vigor a la fecha de publicación del

citado real decreto seguirán aplicándose en todo aquello que no se oponga a lo dispuesto en el nuevo PGC.

Adicionalmente, la consulta número 1 publicada en el Boletín de este Instituto (BOICAC) nº 73, de marzo de 2008, aclara que las cuentas anuales individuales de las entidades sin fines lucrativos estarán integradas únicamente por los documentos exigidos en sus disposiciones específicas, por lo que si no exigen los nuevos documentos, éstas estarán integradas por el balance, la cuenta de resultados y la memoria.

Al objeto de facilitar la aprobación de las cuentas anuales a estas entidades en los ejercicios iniciados a partir del 1 de enero de 2008, la consulta 4 del BOICAC nº 76, de diciembre de 2008, recoge una propuesta de modelos adaptados al nuevo PGC.

De lo anterior se deduce que si las disposiciones específicas aplicables a los Colegios Profesionales no exigen el estado de cambios en el patrimonio neto y el estado de flujos de efectivo, las cuentas anuales de estas instituciones estarán integradas por el balance, la cuenta de resultados y la memoria.

Por último, en relación con el depósito de cuentas y la legalización de libros de los Colegios Profesionales, el artículo 81 del Reglamento del Registro Mercantil recoge los sujetos y actos de inscripción obligatoria, sin enumerar a estas entidades; no obstante, la letra m) de dicho artículo señala: *"Las demás personas o entidades que establezcan las Leyes"*, por lo que será de nuevo la normativa específica de estas entidades la que deba indicar si el depósito de cuentas es obligatorio.

## **BOICAC N° 84/2010 Consulta 5**

### **Sobre el tratamiento contable de la participación en el patrimonio de una Sociedad de Inversión de Capital Variable (SICAV).**

#### **Respuesta:**

La consulta versa sobre la clasificación contable y, en consecuencia, los criterios aplicables en la valoración de una participación superior al veinte por ciento en el capital social de una SICAV.

El Plan General de Contabilidad (PGC) aprobado por Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre, establece en la norma de registro y valoración (NRV) 9ª. "Instrumentos financieros", apartado 2.5, el criterio aplicable para contabilizar las inversiones en el patrimonio de empresas del grupo, multigrupo y asociadas, tal como éstas quedan definidas en la norma de elaboración de cuentas anuales 13ª del citado PGC, que establece:

#### *"13ª Empresas del grupo, multigrupo y asociadas*

*A efectos de la presentación de las cuentas anuales de una empresa o sociedad se entenderá que otra empresa forma parte del grupo cuando ambas estén vinculadas por una relación de control, directa o indirecta, análoga a la prevista en el artículo 42 del Código de Comercio para los grupos de sociedades o cuando las empresas estén controladas por cualquier medio por una o varias personas físicas o jurídicas, que actúen conjuntamente o se hallen bajo dirección única por acuerdos o cláusulas estatutarias.*

*Se entenderá que una empresa es asociada cuando, sin que se trate de una empresa del grupo, en el sentido señalado anteriormente, la empresa o alguna o algunas de las empresas del grupo en caso de existir éste, incluidas las entidades o personas físicas dominantes, ejerzan sobre tal empresa una influencia significativa por tener una participación en ella que, creando con ésta una vinculación duradera, esté destinada a contribuir a su actividad.*

*En este sentido, se entiende que existe influencia significativa en la gestión de otra empresa, cuando se cumplan los dos requisitos siguientes:*

- a) La empresa o una o varias empresas del grupo, incluidas las entidades o personas físicas dominantes, participan en la empresa, y*
- b) Se tenga el poder de intervenir en las decisiones de política financiera y de explotación de la participada, sin llegar a tener el control.*

*Asimismo, la existencia de influencia significativa se podrá evidenciar a través de cualquiera de las siguientes vías:*

- 1. Representación en el consejo de administración u órgano equivalente de dirección de la empresa participada;*
- 2. Participación en los procesos de fijación de políticas;*
- 3. Transacciones de importancia relativa con la participada;*
- 4. Intercambio de personal directivo; o*
- 5. Suministro de información técnica esencial.*

*Se presumirá, salvo prueba en contrario, que existe influencia significativa cuando la empresa o una o varias empresas del grupo incluídas las entidades o personas físicas dominantes, posean, al menos, el 20 por 100 de los derechos de voto de otra sociedad.*

*Se entenderá por empresa multigrupo aquella que esté gestionada conjuntamente por la empresa o alguna o algunas de las empresas del grupo en caso de existir éste, incluídas las entidades o personas físicas dominantes, y uno o varios terceros ajenos al grupo de empresas."*

A la vista de estas definiciones una participación superior al veinte por ciento del capital social desencadena la presunción, que admite la prueba en contrario, de que la inversión en la citada sociedad debe calificarse como asociada.

Por tanto, en principio, su tratamiento contable será el regulado en la NRV 9ª, apartado 2.5. Esto supone que la valoración inicial se efectuará al coste, que equivaldrá al valor razonable de la contraprestación entregada más los costes de transacción que les sean directamente atribuibles. La valoración posterior seguirá efectuándose al coste, menos las correcciones valorativas por deterioro que procedan en sintonía con lo previsto en el apartado 2.5.3 de la mencionada norma.

## **BOICAC N° 84/2010 Consulta 6**

**Sobre la forma de contabilizar la cesión de uso de un terreno y una construcción de un Ayuntamiento a una Fundación, que aplica las normas de adaptación del Plan General de Contabilidad a las entidades sin fines lucrativos.**

### **Respuesta:**

A raíz de la entrada en vigor del Plan General de Contabilidad (PGC) aprobado por el Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre, la opinión de este Instituto sobre la vigencia de la citada adaptación es la recogida en la consulta 1 publicada en el Boletín del ICAC (BOICAC) n° 73, de marzo de 2008, en la que se concluye que deberán aplicarse los criterios de registro y valoración del PGC o, en su caso, del Plan General de Contabilidad de PYMES en todos aquellos aspectos en que la adaptación haya sido modificada.

Los casos planteados por el consultante que, en esencia, pueden agruparse en los tres epígrafes que se recogen a continuación, deberán analizarse tomando como referente la norma de registro y valoración (NRV) 18ª. "Subvenciones, donaciones y legados" del PGC siempre que la Fundación obtenga el derecho de uso sobre los citados activos sin contraprestación.

### **1.- Cesión de uso de un terreno de forma gratuita y tiempo determinado.**

La Fundación reconocerá un inmovilizado intangible por el importe del valor razonable atribuible al derecho de uso cedido. Asimismo, registrará un ingreso directamente imputado al patrimonio neto, que se reconocerá en la cuenta de pérdidas y ganancias como ingreso sobre una base sistemática y racional, de acuerdo con los criterios incluidos en la NRV 18ª, apartado 1.3, y en su desarrollo, en la Disposición adicional única de la Orden EHA/733/2010, de 25 de marzo, por la que se aprueban aspectos contables de empresas públicas que operan en determinadas circunstancias. El citado derecho se amortizará de forma sistemática en el plazo de la cesión.

Adicionalmente, en aplicación de la NRV 3ª, letra h), del PGC, las inversiones realizadas por la Fundación que no sean separables del terreno cedido en uso, se contabilizarán como inmovilizados materiales cuando cumplan la definición de activo. Estas inversiones se amortizarán en función de su vida útil, que será el plazo de la cesión -incluido el periodo de renovación cuando existan evidencias que soporten que la misma se va a producir-, cuando ésta sea inferior a su vida económica.

En particular, resultará aplicable este tratamiento contable a las construcciones que la Fundación edifique sobre el terreno, independientemente de que la propiedad recaiga en el Ayuntamiento o en la Fundación.

**2.- Cesión de uso de un terreno y una construcción de forma gratuita y tiempo determinado.**

Si junto al terreno se cede una construcción el tratamiento contable será el descrito en el apartado 1. No obstante, si el plazo de cesión es superior a la vida útil de la construcción, considerando el fondo económico de la operación, el derecho de uso atribuible a la misma se contabilizará como un inmovilizado material, amortizándose con arreglo a los criterios generales aplicables a estos elementos patrimoniales. Este mismo tratamiento resultará aplicable al terreno si se cede por tiempo indefinido.

**3.- Cesión del inmueble de forma gratuita por un periodo de un año prorrogable por periodos iguales.**

Si la cesión se pacta por un periodo de un año, renovable por periodos iguales, dado que a la finalización de cada ejercicio la cesión puede revocarse, la Fundación no contabilizará activo alguno, limitándose a reconocer todos los años un gasto de explotación y un ingreso (subvención) en la cuenta de pérdidas y ganancias por la mejor estimación del derecho cedido. No obstante, en la medida en que existan indicios que pudieran poner de manifiesto que dichas prórrogas se acordarán de forma permanente sin imponer condiciones a la Fundación, distintas de la simple continuidad en sus actividades, el tratamiento contable de la operación deberá asimilarse al supuesto descrito en el punto 2.

## **BOICAC N° 84/2010 Consulta 7**

### **Sobre la clasificación en el balance de las deudas que mantiene una sociedad cooperativa con sus socios.**

#### **Respuesta:**

Una sociedad cooperativa tiene entre sus principales fuentes de financiación las aportaciones que realizan sus socios a título de depósitos remunerados con unos tipos de interés similares a los de mercado. De acuerdo con la información facilitada, el vencimiento de los contratos, sea cual fuere la fecha de la imposición, es el 2 de enero del año siguiente, pudiendo solicitarse su reintegro en cualquier momento antes de la fecha de vencimiento con un preaviso de cinco días hábiles; si se produce esta circunstancia, el tipo de interés del último trimestre se verá considerablemente reducido. Asimismo, si llegado el día 2 de enero de cada ejercicio el socio no solicita el reintegro, el depósito se considera prorrogado por un plazo de 12 meses.

La consulta versa sobre la correcta clasificación de las citadas deudas. En particular, si deben ser tratadas como un pasivo a largo plazo o no corriente, o por el contrario deben lucir en el pasivo corriente.

La contabilidad de las sociedades cooperativas se enmarca en el Código de Comercio y por tanto, para los ejercicios que se inicien a partir del 1 de enero de 2008, estas sociedades deben aplicar el desarrollo reglamentario del citado texto, esto es, el Plan General de Contabilidad (PGC) aprobado por Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre, sin perjuicio de seguir considerando los aspectos contables singulares regulados en las normas aprobadas por la Orden ECO/3614/2003, de 16 de diciembre. En los ejercicios iniciados a partir del 1 de enero de 2011 serán de aplicación las nuevas normas sobre los aspectos contables de las sociedades cooperativas aprobadas por la Orden EHA/3360/2010, de 21 de diciembre, y que derogan a las aprobadas en el año 2003.

El artículo 2 de la Orden 3360/2010, de 21 de diciembre, dispone que en todo lo no modificado específicamente por las nuevas Normas, será de aplicación el PGC así como las adaptaciones sectoriales y las Resoluciones del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas aprobadas al amparo de las disposiciones finales primera y tercera, respectivamente, del Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre (la Orden ECO/3614/2003, de 16 de diciembre, contenía una regulación similar).

Sobre la base de esta remisión, para otorgar un adecuado tratamiento contable a la cuestión planteada es preciso traer a colación la norma de elaboración de las cuentas anuales 6ª. "Balance" incluida en la tercera parte del PGC, que en su apartado 1 señala que el pasivo corriente comprenderá las obligaciones de pago cuyo vencimiento o extinción se espera que se produzca en el corto plazo, es decir, en el plazo máximo de un año, contado a partir de la fecha de cierre del

ejercicio, en particular, aquellas obligaciones para las cuales la empresa no disponga de un derecho incondicional a diferir su pago en dicho plazo.

En este sentido cabe señalar que, si tal y como se manifiesta en la consulta, el socio tiene el derecho a exigir el reembolso en cualquier momento, a pesar de tener que soportar una fuerte penalización, no cabe duda que al cierre del ejercicio la empresa no dispone de un derecho incondicional a diferir el pago y, en consecuencia, las citadas imposiciones, en todo caso, deberán mostrarse en el pasivo corriente del balance, dentro del epígrafe "Deudas a corto plazo con empresas del grupo, asociadas y socios" en la partida "Deudas con socios".

## **BOICAC N° 84/2010 Consulta 8**

**Sobre el tratamiento contable de la adquisición de la nuda propiedad de un inmueble, manteniendo el vendedor el derecho de usufructo vitalicio sobre el mismo y el derecho a una renta vitalicia de prestación definida.**

### **Respuesta:**

El Plan General de Contabilidad (PGC) aprobado por Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre asume como hipótesis fundamental que todo intercambio que se realiza en el mercado se efectúa en términos de equivalencia económica y en consecuencia, que el precio que se fija en cualquier transacción debería coincidir con el valor razonable de la contraprestación recibida, tal y como se precisa para el caso concreto descrito por el consultante en la respuesta a la consulta número 1 publicada en el Boletín de este Instituto (BOICAC) n° 30, de mayo de 1997.

En este sentido, y en la medida en que lo que se esté adquiriendo sea la propiedad de un inmueble a cambio de una renta vitalicia y dejando al vendedor del mismo su uso y disfrute hasta que éste fallezca, el inmueble deberá registrarse en el activo del balance del comprador por un importe equivalente al valor razonable de la propiedad del citado inmueble (es decir, en el caso descrito, por el valor razonable de la nuda propiedad del inmueble).

A la hora de determinar dicho importe, se deberá tener en cuenta que una de las facultades inherentes al título de propiedad, como es el uso y disfrute del bien, no pertenece al comprador sino al vendedor, aspecto que influirá en la valoración del inmueble adquirido por parte del comprador. Asimismo se tendrá en cuenta que si el activo adquirido comprende tanto el valor del inmueble como el valor del terreno en el que se encuentra, deberán figurar por separado estos inmovilizados materiales.

En cuanto a la amortización posterior del inmueble adquirido en nuda propiedad y la extinción de la obligación de pago de la renta vitalicia, adquiriendo el propietario el uso y disfrute del inmueble, este Instituto ya se ha pronunciado en la consulta n° 3 publicada en el BOICAC 69, de marzo de 2007, en el siguiente sentido:

*"(...) dado que el uso efectivo del inmueble no corresponde a la sociedad nudo propietaria, no procederá practicar la amortización correspondiente a la depreciación que sufra el inmueble por su funcionamiento, uso y disfrute, sin perjuicio de la obsolescencia que pudiera afectarlo.*

*En el ejercicio en que se extinga el usufructo, produciéndose la consolidación del dominio en el nudo propietario como consecuencia de muerte del usufructuario, expiración del plazo por el que se constituyó o por cumplirse la condición resolutoria consignada en el título constitutivo,*

*únicamente procederá informar de esta situación en la memoria, sin que corresponda realizar modificación alguna del valor contable asignado a la nuda propiedad, al amparo del principio de precio de adquisición, y siendo de aplicación los criterios generales de amortización."*

Por otro lado, el importe estimado de la deuda que asume la empresa (renta vitalicia), obedece al concepto de provisión previsto en la norma de registro y valoración (NRV) 15ª. "Provisiones y contingencias" del PGC, por lo que figurará en el pasivo no corriente del balance en el epígrafe "Provisiones a largo plazo", registrándose los ajustes que surjan por la actualización de la provisión como un gasto financiero conforme se vayan devengando.

La parte de las provisiones cuya cancelación se prevea en el corto plazo deberá figurar en el pasivo corriente del balance, en el epígrafe "Provisiones a corto plazo"; a estos efectos se traspasará el importe que representen las provisiones con vencimiento a corto a las cuentas de cuatro cifras correspondientes de la cuenta 529.

Adicionalmente, hay que indicar que, debido al carácter estimativo de la deuda que efectivamente conllevará la renta vitalicia, si como consecuencia del conocimiento de algún hecho relevante en relación con el número de años de vida probable del acreedor de la renta vitalicia (para lo que se podrán tener en cuenta las tablas utilizadas para el seguro de vida en las entidades de seguros, si bien hay que considerar que estas tablas están confeccionadas para una masa de personas y están basadas en valores de vida media, circunstancia que no se da en un caso aislado), se pone de manifiesto una insuficiencia o un exceso de la provisión que recoge el importe estimado de la deuda, de acuerdo con lo previsto en la NRV 22ª. "Cambios en criterios contables, errores y estimaciones contables" del PGC, se deberán tener en cuenta las nuevas estimaciones en los sucesivos ejercicios para cuantificar adecuadamente la citada provisión. Las dotaciones o excesos se registrarán en la cuenta de pérdidas y ganancias de acuerdo con su naturaleza.

## **BOICAC N° 84/2010 Consulta 9**

### **Sobre el tratamiento contable de una aportación no dineraria en una ampliación de capital, desde la perspectiva de la sociedad aportante.**

#### **Respuesta:**

Una sociedad X aporta un terreno en la ampliación de capital que realiza otra sociedad Y. En la consulta se indica que ambas sociedades son *"claramente vinculadas"*, sin embargo, no se define el nivel de vinculación.

La consulta versa sobre la valoración que debe otorgarse a las participaciones recibidas por la sociedad X y, en particular, cómo debe contabilizarse la diferencia que pudiera producirse entre el valor de las citadas participaciones y el valor contable del terreno.

De los términos en que está redactada la consulta se infiere que el elemento patrimonial aportado no constituye un negocio y que la aportación se realiza a una empresa del grupo, tal y como éstas quedan definidas en la norma de elaboración de las cuentas anuales 13ª. "Empresas del grupo, multigrupo y asociadas", por lo que deberá tenerse en cuenta lo previsto en el apartado 1 de la NRV 21ª. "Operaciones entre empresas del grupo", que establece lo siguiente:

*"Las operaciones entre empresas del mismo grupo, con independencia del grado de vinculación entre las empresas del grupo participantes, se contabilizarán de acuerdo con las normas generales.*

*En consecuencia, con carácter general, y sin perjuicio de lo dispuesto en el apartado siguiente, los elementos objeto de la transacción se contabilizarán en el momento inicial por su valor razonable. En su caso, si el precio acordado en una operación difiriese de su valor razonable, la diferencia deberá registrarse atendiendo a la realidad económica de la operación. La valoración posterior se realizará de acuerdo con lo previsto en las correspondientes normas."*

La regla general se regula en el apartado 1.4. "Aportaciones de capital no dinerarias" de la norma de registro y valoración (NRV) 2ª. "Inmovilizado Material" del Plan General de Contabilidad (PGC), aprobado por Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre, que a su vez remite a lo dispuesto en la NRV 9ª. "Instrumentos financieros".

En aplicación de la citada NRV 9ª, en particular, lo previsto en su apartado 2.5, la sociedad aportante incluiría las participaciones en la categoría de inversiones en el patrimonio de empresas del grupo, multigrupo y asociadas, valorándolas, en principio, por el valor razonable de la contraprestación entregada.

No obstante, dado que la aportación no dineraria parece que se realiza a una empresa del grupo, para otorgar el adecuado tratamiento contable a los hechos descritos por el consultante debería traerse a colación la doctrina de este Instituto incluida en la consulta 6 publicada en su Boletín nº 74, en cuya virtud, el criterio a seguir en estos casos debe ser análogo al que se da a las permutas de inmovilizado, lo que implica que cuando tenga carácter de permuta no comercial, situación que aplicando por analogía el criterio recogido en la citada consulta puede ser frecuente cuando la aportación se realice a una empresa del grupo, la inversión se reflejará en la sociedad X al valor contable de la contraprestación entregada, sin que se produzca un resultado contable.

## **BOICAC N° 84/2010 Consulta 10**

**Sobre el tratamiento contable de los derechos de pesca adquiridos de forma onerosa a un tercero, por los que se obtiene el derecho a pescar en un determinado caladero durante un periodo de tiempo ilimitado.**

### **Respuesta:**

El Plan General de Contabilidad (PGC) aprobado por Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre, define el inmovilizado intangible como los activos no monetarios sin apariencia física susceptibles de valoración económica (cuarta parte, definición del subgrupo 20). Estos elementos deben ser reconocidos en balance, siempre y cuando cumplan los criterios establecidos en el Marco Conceptual de la Contabilidad (MCC) y en las normas de registro y valoración (NRV).

En particular, en relación con el reconocimiento de un inmovilizado de naturaleza intangible, la NRV 5ª. "Inmovilizado intangible" exige que además de cumplir la definición de activo y los criterios de registro o reconocimiento contable contenidos en el MCC, cumpla el criterio de identificabilidad, lo que implica cumplir alguno de los dos requisitos siguientes:

*"a) Sea separable, esto es, susceptible de ser separado de la empresa y vendido, cedido, entregado para su explotación, arrendado o intercambiado.*

*b) Surja de derechos legales o contractuales, con independencia de que tales derechos sean transferibles o separables de la empresa o de otros derechos u obligaciones."*

Por su parte, los activos se definen en el MCC como *"bienes, derechos y otros recursos controlados económicamente por la empresa, resultantes de sucesos pasados, de los que se espera que la empresa obtenga beneficios o rendimientos económicos en el futuro"*. Los activos deben reconocerse en el balance, de acuerdo con lo señalado en el apartado 5º del MCC *"cuando sea probable la obtención a partir de los mismos de beneficios o rendimientos económicos en el futuro, y siempre que se puedan valorar con fiabilidad"*.

De acuerdo con lo expuesto, si los derechos de pesca a que se refiere la consulta cumplen la definición y requisitos anteriores, se registrarán como un inmovilizado intangible por su precio de adquisición.

Con posterioridad, si el inmovilizado intangible tuviera una vida útil indefinida (es decir, si analizando todos los factores relevantes no existe un límite previsible del periodo en el que el inmovilizado genera entradas de flujos netos de efectivo para la empresa) no se amortizará, aunque deberá analizarse su eventual deterioro siempre que existan indicios del mismo y al menos anualmente. No obstante, la vida útil del inmovilizado se revisará cada ejercicio para determinar si existen hechos y circunstancias que permitan seguir manteniendo una vida útil indefinida

para ese activo. En caso contrario, se cambiará la vida útil de indefinida a definida, procediéndose según lo dispuesto en relación con los cambios en la estimación contable, salvo que se tratara de un error.

## **BOICAC N° 84/2010 Consulta 11**

**Sobre el criterio que debe seguirse para dotar la reserva indisponible regulada en el artículo 273, apartado 4, del texto refundido de la Ley de Sociedades de Capital aprobado por Real Decreto Legislativo 1/2010, de 2 de julio.**

### **Respuesta:**

La sociedad consultante, al cierre del ejercicio 2007, tenía reconocido en sus cuentas anuales un fondo de comercio que venía amortizando en siete años en aplicación del Plan General de Contabilidad (PGC) de 1990 con arreglo a un plan sistemático.

La consulta versa sobre el importe a que debe ascender la dotación a la reserva indisponible que debe contabilizarse en los ejercicios iniciados a partir del 1 de enero de 2008 al amparo de lo dispuesto en el artículo 213, apartado 4, del texto refundido de la Ley de Sociedades Anónimas (TRLSA), de acuerdo con la redacción introducida por la Ley 16/2007, de 4 de julio, y que en la actualidad se encuentra regulada en el artículo 273, apartado 4, del texto refundido de la Ley de Sociedades de Capital (TRLSC) aprobado por Real Decreto Legislativo 1/2010, de 2 de julio.

En particular se pregunta si dicho importe debe coincidir con la cuota que venía reconociéndose en los ejercicios anteriores, sobre la base de un plan de amortización en siete años, o por el contrario, si en aplicación del citado artículo dicha dotación debe ser, al menos, del cinco por ciento del importe del fondo de comercio que luce en el balance. En este segundo caso, se pregunta sobre los efectos del cambio de criterio desde la perspectiva del principio de uniformidad.

El criterio de este Instituto sobre algunas cuestiones relacionadas con la constitución de la reserva indisponible regulada en el artículo 213.4 del TRLSA, está incluido en la consulta 3 publicada en su Boletín (BOICAC) n° 73, de marzo de 2008. Considerando la identidad de razón entre los hechos descritos por el consultante, y los tratados en la citada consulta, cabe concluir lo siguiente:

1.- El cálculo del importe mínimo por el que se debe dotar la reserva indisponible ha de realizarse en función del valor contable del fondo de comercio que aparece en el activo del balance, sin que quepa apelar a la antigua cuota de amortización que se venía practicando en aplicación del anterior PGC como importe mínimo obligatorio a constituir. Este importe, tal y como precisa el artículo 273.4 del TRLSC, al menos, deberá ser del cinco por ciento del valor en libros del fondo de comercio.

2.- La Disposición transitoria cuarta del Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre, señala que: "*(...) a los efectos de la aplicación del principio de uniformidad (...), las cuentas anuales correspondientes al ejercicio que se inicie a partir de la entrada en vigor del Plan General de Contabilidad, se considerarán*

*cuentas anuales iniciales (...)*". De lo que cabe inferir que la dotación de una reserva por un importe inferior a la cuota de amortización que venía practicando la empresa, no constituye incumplimiento alguno del citado principio.

## **BOICAC N° 84/2010 Consulta 12**

**Sobre el tratamiento contable de las pérdidas por deterioro de las inversiones realizadas por una sociedad cooperativa con sección de crédito.**

### **Respuesta:**

Las normas sobre los aspectos contables de las Sociedades Cooperativas, aprobadas por Orden ECO/3614/2003, de 16 de diciembre, publicada en el Boletín Oficial del Estado de 27 de diciembre y el Boletín de este Instituto n° 56 se desarrollaron de acuerdo con lo establecido en la disposición final tercera del Real Decreto 1643/1990, de 20 de diciembre, por el que se aprobó el Plan General de Contabilidad de 1990 (PGC), teniendo por objeto adaptar las normas de valoración y elaboración de las cuentas anuales incluidas en el PGC a las condiciones concretas del sujeto contable.

La Disposición transitoria quinta "Desarrollos normativos en materia contable", del Plan General de Contabilidad aprobado por Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre, se pronuncia sobre la vigencia de estas normas en los siguientes términos:

*"1. 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, Texto Refundido de la Ley de Sociedades Anónimas, aprobado por Real Decreto Legislativo 1564/1989, de 22 de diciembre, Ley 2/1995, de 23 de marzo, de Sociedades de Responsabilidad Limitada, disposiciones específicas y en el presente Plan General de Contabilidad.*

*En particular, las entidades que realicen actividades no mercantiles que vengan obligadas por sus disposiciones específicas, a aplicar alguna adaptación del Plan General de Contabilidad, seguirán aplicando sus respectivas normas de adaptación en los términos dispuestos en el párrafo anterior, debiendo aplicar los contenidos del Plan General de Contabilidad o, en su caso, del Plan General de Contabilidad de PYMES en todos aquellos aspectos que han sido modificados. Se deberán respetar en todo caso las particularidades que en relación con la contabilidad de dichas entidades establezcan, en su caso, sus disposiciones específicas.*

*(...)*

*4. Los criterios por los que se establece la delimitación entre fondos propios y fondos ajenos en las normas sobre los aspectos contables de las sociedades cooperativas, aprobadas por Orden del Ministerio de Economía 3614/2003, de 16 de diciembre, podrán seguir aplicándose hasta 31 de diciembre de 2009".*

Por otra parte, en la Introducción de las normas sobre los aspectos contables de las Sociedades Cooperativas, aprobadas por la Orden ECO/3614/2003, de 16 de diciembre, se establece su aplicación obligatoria a todas las cooperativas, indicando que, en todo lo no regulado en ellas, se aplicará el PGC, las adaptaciones sectoriales elaboradas atendiendo a la naturaleza de las actividades de determinados sectores y las resoluciones desarrolladas por el ICAC.

No obstante, en relación con las cooperativas de crédito y las cooperativas de seguro, la citada Introducción establece que deberán aplicar la normativa contable específica establecida para este tipo de entidades.

Por su parte, la Ley 27/1999, de 16 de julio, que regula las cooperativas de competencia Estatal, dispone en su artículo 5. Secciones:

*"1. Los Estatutos de la cooperativa podrán prever y regular la constitución y funcionamiento de secciones, que desarrollen, dentro del objeto social, actividades económico-sociales específicas con autonomía de gestión, patrimonio separado y cuentas de explotación diferenciadas, sin perjuicio de la contabilidad general de la cooperativa. (..)*

*(...)*

*4. Las cooperativas de cualquier clase excepto las de crédito, podrán tener, si sus Estatutos lo prevén, una sección de crédito, sin personalidad jurídica independiente de la cooperativa de la que forma parte, limitando sus operaciones activas y pasivas a la propia cooperativa y a sus socios, sin perjuicio de poder rentabilizar sus excesos de tesorería a través de entidades financieras. El volumen de las operaciones activas de la sección de crédito en ningún caso podrá superar el cincuenta por ciento de los recursos propios de la cooperativa.*

*5. Las cooperativas que dispongan de alguna sección estarán obligadas a auditar sus cuentas anuales."*

De acuerdo con las consideraciones anteriores, puede señalarse que la actividad desarrollada por la sección de crédito deberá regirse por la normativa contable general establecida para las sociedades cooperativas, es decir, la Orden ECO/3614/2003, de 16 de diciembre, por la que se aprueban las normas sobre los aspectos contables de las Sociedades Cooperativas y en todo lo no regulado en ellas, se aplicará el PGC, las adaptaciones sectoriales elaboradas atendiendo a la naturaleza de las actividades de determinados sectores y las resoluciones desarrolladas por este Instituto.

En los ejercicios iniciados a partir del 1 de enero de 2011 serán de aplicación las nuevas normas sobre los aspectos contables de las sociedades cooperativas aprobadas por la Orden 3360/2010, de 21 de diciembre, y que derogan a las aprobadas en el año 2003.

El artículo 2 de la Orden 3360/2010, de 21 de diciembre, en sintonía con el antecedente del año 2003, dispone que en todo lo no modificado

específicamente por las nuevas Normas será de aplicación el PGC así como las adaptaciones sectoriales y las Resoluciones de este Instituto aprobadas al amparo de las disposiciones finales primera y tercera, respectivamente, del Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre.

En particular, el apartado 3 aclara que en el caso de las cooperativas que dispongan de sección de crédito, en cuanto a ésta, seguirán la normativa contable específica que les sea de aplicación y, en su defecto, o para aquellos aspectos no contemplados en las mismas, las Normas contables aprobadas por la Orden 3360/2010, de 21 de diciembre.

De lo anterior cabe extraer las siguientes conclusiones:

1.- La contabilidad de la sección de crédito de la cooperativa está integrada en la contabilidad general de la sociedad sin que en consecuencia proceda reconocer resultados derivados de operaciones internas entre las distintas secciones que integran la cooperativa.

2.- En particular, la corrección de valor de los créditos concedidos por la sociedad seguirá los criterios generales incluidos en el PGC, siéndoles de aplicación las normas específicas de desarrollo aprobadas por las diferentes Comunidades Autónomas, siempre que dichos criterios puedan identificarse como un desarrollo de los criterios contables generales regulados en el PGC.

## **BOICAC N° 84/2010 Consulta 13**

**Sobre el criterio que debe aplicarse para amortizar los fondos documentales de una entidad que aplica el Plan General de Contabilidad.**

### **Respuesta:**

El objeto de la entidad consultante es recoger, conservar, preservar y difundir documentación cartográfica y geográfica.

Los fondos de la entidad están constituidos por diversas colecciones de mapas antiguos y modernos de todo el mundo, una biblioteca geográfica, y diversos fondos documentales de diferente temática.

En unos casos, estas obras han sido adquiridas a terceros y en otros tienen su origen en los trabajos técnicos realizados por la propia entidad para el desarrollo y producción de información cartográfica, geológica y geofísica que va constituyendo una base de datos.

Con posterioridad, los fondos son catalogados y almacenados en infraestructuras con materiales y espacios creados al efecto que garantizan su preservación futura, con el objetivo de dejar información y datos para futuras generaciones interesadas en la temática.

A la vista de esta descripción, la consulta versa sobre si los citados fondos deben o no ser objeto de amortización.

La norma de registro y valoración (NRV) 2ª. "Inmovilizado Material", del Plan General de Contabilidad (PGC) aprobado por Real Decreto 1514/2007, de 16 de diciembre, dispone:

#### *"2. Valoración posterior*

*Con posterioridad a su reconocimiento inicial, los elementos del inmovilizado material se valorarán por su precio de adquisición o coste de producción menos la amortización acumulada (...)."*

De lo anterior se desprende que, con carácter general, el inmovilizado material debe amortizarse. A tal efecto, el apartado 2.1 "Amortización" de la citada NRV 2ª, precisa lo siguiente:

*"Las amortizaciones habrán de establecerse de manera sistemática y racional en función de la vida útil de los bienes y de su valor residual, atendiendo a la depreciación que normalmente sufran por su funcionamiento, uso y disfrute, sin perjuicio de considerar también la obsolescencia técnica o comercial que pudiera afectarlos."*

*Se amortizará de forma independiente cada parte de un elemento del inmovilizado material que tenga un coste significativo en relación con el coste total del elemento y una vida distinta del resto del elemento.”*

Asimismo, en el apartado a) de la NRV 3ª. “Normas particulares sobre el inmovilizado material”, se señala:

*“Solares sin edificar.*

*...*

*Normalmente los terrenos tienen una vida ilimitada y, por tanto, no se amortizan. No obstante si en el valor inicial se incluyesen costes de rehabilitación, porque se cumplieren las condiciones establecidas en el apartado I de la norma relativa al inmovilizado material, esa porción del terreno se amortizará a lo largo del periodo en que se obtengan los beneficios o rendimientos económicos por haber incurrido en esos costes.”*

De lo anterior cabe concluir que la depreciación es una cuestión técnica, por lo que su existencia o no, así como los parámetros necesarios para su cuantificación, deberán justificarse por la empresa bajo dicho planteamiento.

En este sentido, para que pueda excepcionarse la regla general de amortización el activo no debería sufrir desgaste por su funcionamiento, uso o disfrute. Es decir, el valor cultural o histórico de los elementos que constituyen dichos fondos está previsto (hay evidencia) que vaya a perdurar a lo largo del tiempo, y el tenedor de los mismos garantiza su protección y conservación con las oportunas infraestructuras tecnológicas.

En coherencia con lo anterior, si por diversas causas como vibraciones, el uso del público, polución, etcétera, dichos activos deben ser objeto de continuas reparaciones, restauraciones y arreglos para preservar su valor, los mismos deberán ser objeto de amortización.

Asimismo, de acuerdo con lo establecido en la NRV 3ª.a) citada, habrá que tener en cuenta que cualquier coste de rehabilitación o similar que se hubiera capitalizado, distinto de los costes de conservación o mantenimiento habituales, deberá amortizarse a lo largo del tiempo en que se obtengan los beneficios económicos o potencial de servicio por haber incurrido en dichos costes.

En segundo lugar, respecto a los elementos constitutivos del fondo que tienen su origen en los trabajos realizados por la propia entidad, este Instituto considera que salvo prueba en contrario, debería presumirse que el requisito mencionado más arriba no se cumple, de forma que deberán ser objeto de amortización sobre la base de las estimaciones oportunas en las que se determine su vida útil y el criterio para contabilizar la depreciación sistemática.

## **BOICAC N° 84/2010 Consulta 14**

**Sobre cómo debe interpretarse la no aplicación de los criterios regulados en el Plan General de Contabilidad (PGC) para los “Activos no corrientes mantenidos para la venta”, en el supuesto de que una empresa opte por seguir el Plan General de Contabilidad de Pequeñas y Medianas Empresas (PGC-PYMES ) aprobado por Real Decreto 1515/2007, de 16 de noviembre.**

### **Respuesta:**

La consulta versa sobre el adecuado tratamiento contable de un inmueble arrendado cuando la empresa propietaria ha dejado de obtener los ingresos por arrendamiento al cesar en su explotación comercial el inquilino, y se indica textualmente que «*el PGC de PYMES no contempla la cuenta de “Activos no corrientes mantenidos para la venta” y el apartado 7 de la introducción del PGC-PYMES recoge que: “En el caso de que una empresa que aplique este Plan realice una operación no regulada en él, ha de remitirse al PGC normal, con la excepción de la norma de registro y valoración de activos no corrientes y grupos enajenables de elementos mantenidos para la venta, al haber considerado suficiente para estas empresas los criterios contenidos en relación con los activos que pueden ser enajenados en el PGC PYMES».*

El consultante pregunta cómo debe entenderse la aplicación de la excepción recogida en el párrafo anterior.

Si la empresa aplica el PGC-PYMES los activos no corrientes se mantendrán en el activo no corriente del balance hasta su baja y se les seguirá aplicando el criterio de valoración que corresponda a su naturaleza. Es decir, en el Plan de PYMES la citada norma no es de aplicación y, en consecuencia, independientemente de que se cumpla el supuesto de hecho que llevaría a la reclasificación del activo a la categoría de “Activos no corrientes mantenidos para la venta” si se aplicase el PGC, la empresa lo seguirá manteniendo clasificado en el activo no corriente del balance.

En particular, en el caso objeto de consulta, en la categoría de Inversión inmobiliaria en sintonía con el criterio recogido en la consulta n° 9 publicada en el Boletín de este Instituto n° 74, de junio de 2008.