

**CONSULTAS PUBLICADAS EN EL BOICAC DE
JULIO DE 2012**

Alerta Contable - Julio 2012

ALERTA
Julio 2012

Consultas publicadas en el BOICAC de julio de 2012

1. INTRODUCCIÓN

Seguidamente se resumen y comentan las consultas publicadas por el ICAC en su Boletín de julio de 2012.

2. CONSULTAS PÚBLICAS

Consulta 1. Sobre el reconocimiento y valoración de un crédito con garantía hipotecaria cuyo deudor y garante se encuentran declarados en concurso de acreedores

Antecedentes

La consultante es una empresa que ha concedido un crédito a otra sociedad con la garantía hipotecaria de un tercero. Ante el cese del deudor en el cumplimiento de sus obligaciones, la consultante ha procedido a declarar el vencimiento anticipado del préstamo y a requerir el pago al deudor en el ejercicio 2011, como paso previo a la demanda de ejecución hipotecaria. Posteriormente, tanto el deudor como el garante hipotecario han sido declarados en concurso de acreedores en el citado ejercicio.

Cuestiones planteadas

Considerando que la tasación de los inmuebles sobre los que se ha constituido la garantía hipotecaria cubre el total importe del principal de la deuda y de los intereses, tanto de los remuneratorios como de los moratorios que pudieran corresponder, se plantea básicamente:

- a) ¿Si debe contabilizarse una pérdida por deterioro en el ejercicio 2011?
- b) ¿Si deben contabilizarse, de acuerdo con el principio de devengo, los intereses moratorios acordados en la escritura del préstamo desde la fecha en que se declaró el vencimiento de la operación, o si por el contrario dicho reconocimiento ha de posponerse hasta que, en su caso, se produzca la ejecución de la garantía hipotecaria?

Respuesta

Para la primera pregunta se propone que al cierre de cada ejercicio deberá analizar si existe evidencia objetiva de deterioro y, en su caso, contabilizar el correspondiente gasto en la cuenta de pérdidas y ganancias.

Para la segunda pregunta se propone que la empresa continúe reconociendo los intereses, hasta que se llegue a una solución de convenio o se declare la apertura de la fase de liquidación, y, en su caso, contabilice el oportuno deterioro. Se justifica señalando que desde la perspectiva del acreedor, la declaración de concurso no interrumpe la aplicación de los principios de empresa en funcionamiento y devengo.

Comentarios

En el caso propuesto, la reclamación judicial de una deuda es una evidencia de deterioro, por lo que se debe estimar la posibilidad de

recuperación de la liquidez del préstamo y, sobre esta base, comparando con su valor inmediatamente anterior en libros, estimar su deterioro, que se registraría en el año 2011.

A la hora de estimar cuánto vale el préstamo deteriorado el 31 de diciembre de 2011, hay que considerar que existe una garantía hipotecaria. El valor de la garantía hipotecaria se estimará considerando su valor de tasación, los gastos de adjudicación, incluido impuestos, el plazo hasta la adjudicación y posterior venta, así como los gastos de venta. El tipo de interés para actualizar estos flujos al 31 de diciembre de 2011 debe ser el tipo de interés efectivo original del préstamo. Podría obviarse este descuento cuando su impacto sea poco relevante. Resulta racional considerar que un préstamo en esa situación, no pueda valer más que el valor actual de su garantía convertida en liquidez.

El hecho de que la garantía real esté incluida en un concurso es un elemento a considerar. Si resulta improbable que pase a ser controlada por el prestamista, su valor es muy reducido, y quizás nulo. En ese caso, el importe del deterioro del préstamo dependería de las garantías personales.

En cuanto al devengo de intereses contractuales, ordinarios y de demora, son legalmente exigibles, pero podría considerarse que contablemente no pueden registrarse unos flujos futuros de realización altamente incierta, dada la situación del prestatario, avalista y garantía afectada. Con este razonamiento se concluiría que no se deberían registrar los ingresos y el derecho de cobro sería un activo contingente cuyo reconocimiento debería realizarse en la memoria.

El motivo es que para reconocer un nuevo ingreso, y por tanto un nuevo activo, es preciso que existan expectativas de que nuevos flujos de caja van a llegar a la empresa. En caso contrario, esto es, cuando no existan expectativas o su grado de realización sea poco probable, no es posible reconocer un activo ni el ingreso correspondiente, porque se incumpliría el marco conceptual de la contabilidad. Este razonamiento considera que para registrar el deterioro de un activo es preciso que este exista con anterioridad, y es por ello que, en su caso, puede ser necesario deteriorarlo, porque las

expectativas de los flujos respecto del pasado han disminuido. Este razonamiento no es contrario a que en otro tipo de registros, la empresa lleve otro tipo de controles, como son los intereses que legítimamente se le deben.

Por el contrario, el ICAC no considerado este razonamiento. El razonamiento del ICAC considera que la declaración de concurso no interrumpe la aplicación de los principios de empresa en funcionamiento y devengo, debiéndose seguir devengando y posteriormente registrando el deterioro.

El impacto patrimonial de las dos alternativas (suspender el devengo del interés, frente a reconocer el ingreso y deteriorar) no es el mismo, afectando a los ratios de la entidad (generación de ingresos, etc).

Consulta 2. Sobre el reconocimiento y valoración contable de un vertedero de residuos y las obras de adecuación del terreno que deban realizarse en un futuro.

Antecedentes

Una empresa ha adquirido una instalación de depósito de residuos integrada por el terreno rústico sobre el que se realizan los vertidos, la obra civil realizada (en particular, los muros de contención) y las oportunas licencias que permiten el vertido de una determinada cantidad de metros cúbicos de escombros. Completada esta cantidad, el propietario tiene la obligación de realizar una serie de obras de adecuación (entre otras, la explanación y reforestación del terreno).

Cuestión planteada

Tratamiento contable de los activos y las obras de adecuación a realizar en el futuro.

Respuesta

El terreno sobre el que se asienta el vertedero deberá amortizarse, consecuencia de que su vida útil, está limitada por el plazo concesional o el periodo de tiempo en que se agote su capacidad de producción, si este último resultase inferior.

La relación existente entre la cantidad de vertidos que se vayan realizando y el total admitido por la licencia, constituye el mejor patrón de consumo. Por tanto, la empresa deberá seguir dicho criterio, tanto para la amortización del terreno, como para la construcción y para la licencia.

Respecto a las obras de adecuación a realizar:

- a) Si el compromiso que asume la empresa al adquirir la licencia pone de manifiesto en el momento inicial una obligación presente de rehabilitación de los terrenos, cuyo cumplimiento no puede eludir, formará parte del precio de adquisición del inmovilizado material, la estimación inicial del valor actual de las obligaciones asumidas, siempre que estas obligaciones den lugar al registro de una provisión.
- b) Si la obligación presente nace a medida que se desarrolla la actividad, la empresa reconocerá una provisión sistemática y el correspondiente gasto por naturaleza conforme se vaya incurriendo en ella.

Comentarios

En el caso de las obras a realizar, se comprueba que existe una diferente valoración del activo en función de cuando se pone de manifiesto el compromiso:

- a) Si se manifiesta en el momento inicial, se modifica el valor del activo a lo largo de su vida útil.
- b) Si no se manifiesta en el momento inicial, no se modifica nunca el valor del activo.

Consulta 3. Sobre el tratamiento contable de los resultados eliminados por la venta de activos entre filiales, al producirse en un ejercicio posterior la venta de la sociedad que adquirió dichos activos.

Antecedentes

Distintas filiales españolas de un grupo vendieron en ejercicios anteriores a otra filial radicada en el extranjero una serie de activos, aflorando en

cuentas individuales de las transmitentes beneficios que fueron eliminados en los estados consolidados. Con posterioridad, se ha enajenado a un tercero la filial extranjera y, en consecuencia, al cierre del ejercicio, los activos que incorporaban los resultados eliminados ya no están controlados por el grupo.

Cuestión planteada

¿Debe formar parte del margen de explotación o deber ser un resultado de operaciones interrumpidas, el resultado que estaba pendiente de realizar frente a terceros?

Respuesta

El resultado pendiente de realización en la fecha en que se produce la venta de la sociedad dependiente se mostrará en los estados consolidados formando parte del margen de la explotación, como un resultado por la enajenación del inmovilizado, excepto cuando la actividad desarrollada por la filial deba calificarse como una operación "ininterrumpida".

Consulta 4. Sobre la valoración de una aportación no dineraria realizada entre empresas del grupo, desde el punto de vista de la sociedad adquirente, cuando la sociedad aportante y la sociedad adquirida están radicadas en el extranjero.

Antecedentes

La sociedad consultante es una mercantil española dominante de un subgrupo radicado en España, cuya sociedad dominante está domiciliada en Holanda. La matriz última del grupo es una sociedad alemana. El subgrupo español formula cuentas anuales consolidadas.

En el ejercicio 2011 la sociedad española ha realizado una ampliación de capital, suscrita íntegramente por su socio único, la sociedad holandesa, siendo el contravalor de dicha ampliación la aportación no dineraria del 99,80 por 100 de las participaciones de una sociedad portuguesa, que constituye un negocio, y que hasta la fecha de la aportación estaban contabilizadas en las cuentas anuales individuales de la sociedad holandesa y en las

consolidadas formuladas por la sociedad alemana, dominante última del grupo.

Cuestión planteada

¿Qué criterio debe aplicar la sociedad española para contabilizar las participaciones recibidas, en contrapartida de la ampliación de capital?

Respuesta

La sociedad española deberá contabilizar las participaciones recibidas por el valor en libros antes de realizarse la operación en las cuentas anuales individuales de la sociedad holandesa, consecuencia de la ausencia de unos valores consolidados obtenidos aplicando los criterios recogidos en el Código de Comercio.

Consulta 5. Sobre el reflejo contable de la aportación económica realizada por una empresa a dos fundaciones con las que se ha suscrito un convenio de colaboración empresarial

Antecedentes

Una entidad se compromete a aportar a dos fundaciones una ayuda económica para la realización de las actividades que efectúen en cumplimiento de su finalidad específica. Las fundaciones se comprometen por escrito a difundir, por cualquier medio, la participación de la entidad aportante en dichas actividades.

Cuestión planteada

¿La ayuda comprometida debe reconocerse como un gasto en el momento inicial de la firma del convenio o debe periodificarse a medida que se difunda la colaboración?

Respuesta

Se distinguen dos casos:

- a) Las fundaciones asumen una obligación de difundir la colaboración de la aportante equivalente a la contraprestación comprometida. En este caso, la ayuda es equivalente a un servicio de publicidad, imputándose a la

cuenta de pérdidas y ganancias un gasto según su devengo, es decir, a medida que se vaya incurriendo en la prestación del servicio por parte de las fundaciones.

- b) Las fundaciones asumen una obligación simbólica de difundir la colaboración de la aportante, en comparación con el importe comprometido. En este caso, la ayuda es equivalente a una donación y se reconocerá un gasto en la cuenta de pérdidas y ganancias en el momento inicial. En el momento inicial también se reconocerá en el balance el correspondiente pasivo por el valor actual del importe comprometido.

Consulta 6. Sobre las implicaciones contables de la adquisición del control de una sociedad por etapas

Antecedentes

Un grupo toma el control de una sociedad que ya participaba. El grupo preexistente no estaba obligado a consolidar por razón del tamaño.

Cuestiones planteadas

¿En qué momento deberá consolidar la sociedad dominante si la toma de control origina que se superen los límites para la dispensa de consolidación por razón de tamaño? ¿Cómo valorar la inversión en la sociedad dependiente, en las cuentas anuales individuales de la sociedad dominante?

Respuesta

La sociedad dominante estará obligada a consolidar en el ejercicio en que se produce la toma de control, no pudiendo aplicar el supuesto de dispensa por razón de tamaño desde ese momento. En los estados individuales de la entidad dominante, a diferencia de lo que sucede en sus estados consolidados, no se origina ninguna revalorización de la participación en la dependiente.

Consulta 7. Sobre la contabilización de un contrato para la cesión de uso de la red de alcantarillado de la ciudad para la instalación

de redes de telecomunicaciones de fibra óptica

Antecedentes

Una entidad acuerda con un Ayuntamiento la cesión del uso no exclusivo de la red de alcantarillado, comprometiéndose a realizar una serie de pagos así como la entrega de un número determinado de fibras para uso del Ayuntamiento.

Cuestión planteada

¿Cómo tratar contablemente todos estos conceptos?

Respuesta

Esta operación dará lugar al reconocimiento de:

- Gasto por arrendamiento operativo, consecuencia del alquiler de la infraestructura.

- Inmovilizado material por la fibra óptica construida.
- Anticipo a proveedores por el valor razonable de las fibras ópticas entregadas al Ayuntamiento. El anticipo se irá cancelando según se vaya devengando el gasto por arrendamiento operativo, consecuencia del alquiler de la infraestructura.
- Ingreso por arrendamientos si la explotación de la fibra óptica se realiza con contratos de arrendamientos calificados como operativos.
- Resultado por la baja del inmovilizado material, si la explotación de las fibras se realiza con la venta de las mismas o por su alquiler, calificándose este último como arrendamiento financiero.

CMS Albiñana & Suárez de Lezo, C/ Génova, 27 – 28004 Madrid – España
T +34 91 451 93 00 – F +34 91 442 60 45 – madrid@cms-asl.com

CMS Albiñana & Suárez de Lezo es una de las firmas de abogados con más historia y prestigio del mercado español, con oficinas en Madrid y Sevilla. Combinamos tradición y vanguardia, especialización y cercanía como valores para lograr la máxima satisfacción de los clientes.

Con aproximadamente 100 abogados, nuestra finalidad es mantener una relación estrecha de trabajo con el cliente para comprender y anticipar sus necesidades y estar a su entera disposición para llevar a cabo sus objetivos de negocio. Como Despacho multidisciplinar, ofrecemos a través de nuestras distintas áreas de experiencia un servicio completo de asesoramiento legal y fiscal que cubre todas las necesidades de nuestros clientes.

CMS Albiñana & Suárez de Lezo pertenece a la organización CMS que integra a los principales despachos europeos independientes y cuya ambición es la de ser reconocida como la mejor firma de servicios legales y fiscales en Europa.

www.cms-asl.com | www.cmslegal.com

Los despachos miembros de CMS son: CMS Adonnino Ascoli & Cavasola Scamoni (Italia); CMS Albiñana & Suárez de Lezo, S.L.P. (España); CMS Bureau Francis Lefebvre (Francia); CMS Cameron McKenna LLP (Reino Unido); CMS DeBacker (Bélgica); CMS Derks Star Busmann (Holanda); CMS von Erlach Henrici Ltd. (Suiza); CMS Hasche Sigle (Alemania) , CMS Reich-Rohrwig Hainz Rechtsanwälte GmbH (Austria) y CMS Rui Pena & Arnaut (Portugal).

Las oficinas CMS son: **Ámsterdam, Berlín, Bruselas, Londres, Madrid, París, Roma, Viena, Zúrich,** Aberdeen, Argelia, Amberes, Arnhem, Beijing, Belgrado, Bratislava, Bristol, Bucarest, Budapest, Casablanca, Colonia, Dresde, Dusseldorf, Edimburgo, Estrasburgo, Frankfurt, Hamburgo, Kiev, Leipzig, Liubliana, Lisboa, Luxemburg, Lyon, Milán, Moscú, Múnich, Praga, Sao Paulo, Sarajevo, Sevilla, Shanghái, Sofía, Stuttgart, Tirana, Utrecht, Varsovia y Zagreb.