

ALERTA CONTABLE

ALERTA CONTABLE - NOVIEMBRE DE 2012

CONSULTAS PUBLICADAS EN EL BOICAC Nº 91 DE OCTUBRE DE 2012

Introducción

El ICAC acaba de hacer público su Boletín de octubre (BOICAC), donde responde a ocho consultas planteadas por diferentes entidades.

Seguidamente se revisa el tratamiento contable propuesto por el ICAC, por los efectos fiscales que este tratamiento puede suponer.

Consulta 1. Sobre el tratamiento contable de un determinado contrato de suministros

1. Antecedentes

La sociedad A era titular de los derechos de explotación minera sobre unas canteras de piedra caliza. El emplazamiento y explotación de estas canteras suponían un grave impedimento para que, a su vez, la sociedad B, sin vinculación con la primera, pudiera explotar rentablemente otros derechos mineros colindantes.

Para solucionar este problema A y B firman el siguiente acuerdo:

- B suministra a la sociedad A piedra caliza durante aproximadamente 60 años a un precio inferior al coste que tendría A por extraer esta piedra en sus canteras.
- A paraliza la producción y permite a B explotar rentablemente sus canteras. El precio inferior al que compra la piedra a la sociedad B, sirve para compensar: a) la piedra que A deja de extraer, b) la posibilidad de que B pueda ejercitar su actividad (derechos de paso, etc.).

2. Cuestión

Cuando caduca la concesión de las canteras de la sociedad A. ¿puede ésta reconocer un ingreso contable por el sumatorio de los importes anuales resultantes de multiplicar las toneladas por recibir por la diferencia positiva entre el coste de producción de la piedra y el precio de adquisición a la sociedad B?

3. Respuesta del ICAC

Los contratos a ejecutar, salvo cuando se entrega un anticipo, carecen de trascendencia contable en el balance y cuenta de pérdidas y ganancias, hasta que la parte que asume la obligación de cumplimiento, el suministrador, no ejecuta dicho acuerdo mediante la entrega de los bienes, lo que desencadena, a su vez, la correlativa obligación de pago en el adquirente. Cuando la empresa adquirente de las existencias entrega un anticipo antes de que se produzca la corriente real del contrato, reconocerá un activo por su coste.

En el caso planteado, antes de que se produzca la corriente real de la entrega de bienes, A solo procederá a reconocer un activo, en concepto de anticipo, y, en su caso, el correspondiente beneficio por enajenación de inmovilizado, si la compensación de la sociedad A pone de manifiesto la baja de un activo identificable, los derechos de explotación (componente de la contraprestación), al margen de que no luzcan en su balance o lo hagan por un importe insignificante en relación con su valor razonable.

Cuando se inicie el suministro, la sociedad A contabilizará las existencias adquiridas por su precio de adquisición, equivalente al valor razonable de la contraprestación entregada, circunstancia que pondrá de manifiesto la baja parcial del anticipo entregado, la entrega de efectivo y, en su caso, el reconocimiento de un ingreso por los servicios prestados a la sociedad B en concepto de "servidumbre de paso", "información técnica" o cualquier otro concepto que pudiera identificarse como una transferencia de valor añadido desde la sociedad A a la sociedad B a medida que se produce, a su vez, la corriente real del suministro.

La sociedad A podrá reconocer un mayor valor del anticipo y el correspondiente ingreso, aplicando el mismo razonamiento que se ha seguido respecto a la renuncia de los derechos de explotación, si los citados servicios se prestasen antes de que se produzca la corriente real del suministro de piedra.

Consulta 2. Sobre el tratamiento contable de la aportación no dineraria de los instrumentos de patrimonio que otorgan el control sobre una sociedad, cuando la sociedad aportada y la sociedad que recibe la aportación están controladas por la misma persona física.

1. Antecedentes

Una persona física posee el 75% de la sociedad S1 y el 80% de la sociedad S2. La sociedad S1 amplía capital recibiendo como contrapartida la participación del 80% en el capital de S2.

2. Cuestión

¿Tratamiento contable que la sociedad S1 debe otorgar a la aportación no dineraria, considerando que S1 y S2 son negocios?

3. Respuesta del ICAC

Los hechos descritos deben incluirse en el ámbito de aplicación de la Norma de Registro y Valoración 21 del Plan General de Contabilidad, no valorándose la operación a su valor razonable.

La sociedad S1 contabilizará la participación adquirida tomando como referencia el patrimonio neto de la sociedad aportada en el porcentaje correspondiente, o, en su caso, el patrimonio consolidado.

Consulta 3. Sobre el reconocimiento de la baja de un inmueble en la aportación no dineraria a una empresa del grupo.

1. Antecedentes

La sociedad M tiene el 75% de la sociedad Z y el 60% de la sociedad W. La sociedad Z aporta un inmueble a la sociedad W.

2. Cuestiones

¿Cómo debe valorar Z las participaciones de W recibidas?

¿La baja del inmueble da lugar al reconocimiento de un ingreso integrable en su cifra de negocio?

3. Respuesta del ICAC

La valoración de las participaciones recibidas en la sociedad Z será diferente en función de si el inmueble aportado constituye, o no, un "negocio".

Si el inmueble, a efectos contables, constituye un "negocio", sería de aplicación la Norma de registro y valoración 21 del Plan General de Contabilidad. Esto supone, desde el punto de vista del aportante, valorar las acciones recibidas, por el valor en cuentas consolidadas de lo aportado, o bien, en caso de no presentar cuentas consolidadas, por el valor en cuentas individuales del aportante. Salvo evidencia en contrario, el inmueble no será un negocio.

En el caso de que lo aportado, a efectos contables, no constituya un "negocio", estamos ante una permuta de inmovilizado. Por lo tanto, si la permuta tiene el carácter de "no comercial", situación que puede ser frecuente cuando la aportación se realice a una empresa del grupo, la inversión se reflejará en la sociedad Z al valor contable de la contraprestación entregada, sin que se produzca un resultado contable. Por el contrario, si la permuta se califica de "comercial", se dará de baja el activo aportado y se registrarán las acciones recibidas por el valor razonable de la contraprestación entregada.

Consulta 4. Sobre el tratamiento contable de una diferencia de conversión, cuando se produce un cambio en la moneda funcional de una entidad.

1. Antecedentes

Una empresa española, cuya moneda funcional al cierre del ejercicio 2011 es el dólar estadounidense, cambia de moneda funcional el 1 de enero de 2012. A partir de esa fecha, la sociedad comienza a emplear el euro como moneda funcional.

2. Cuestión

¿Cómo cancelar las diferencias de conversión presentadas en el balance?

3. Respuesta del ICAC

La diferencia de conversión que luce en el balance al cierre del ejercicio 2011, es el importe resultante de comparar los activos y pasivos en moneda extranjera convertidos a euros, empleando el tipo de cambio de cierre en esa fecha, con las partidas del patrimonio neto convertidas a tipo de cambio histórico.

Por su parte, si el cambio en la moneda funcional trae causa del cambio en la naturaleza de los activos de la empresa, como consecuencia de la enajenación de los activos netos que la integran y la correspondiente pérdida de control, la diferencia de conversión acumulada en el patrimonio neto se deberá transferir a la cuenta de pérdidas y ganancias.

En caso contrario, habrá que proceder como sigue:

- a) La diferencia de conversión se atribuirá en proporción al valor en libros de los activos monetarios netos (activos menos pasivos) y los activos no monetarios.
- b) La diferencia atribuida a los activos monetarios netos se transferirá a la cuenta de pérdidas y ganancias.
- c) La atribuida a los activos no monetarios se mantendrá en el patrimonio neto para su posterior imputación al resultado del ejercicio a medida que se produzca la corrección valorativa, baja o, en su caso, amortización de los activos que los traiga causa. En el supuesto de que la citada identificación, activo-diferencia, fuera impracticable, la empresa deberá distribuir la diferencia de conversión en proporción al valor en libros de los activos no monetarios.

Consulta 5. Sobre la vigencia del criterio incluido en la consulta 2 publicada en el Boletín del ICAC (BOICAC) nº 53, de marzo de 2003, a raíz de la entrada en vigor del Plan General de Contabilidad (PGC), aprobado por el Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre.

1. Antecedentes

La consulta 2 del BOICAC nº 53 establece el tratamiento contable de la cantidad recibida por una empresa de un proveedor, con la condición de asumir el compromiso de compra en exclusiva de un volumen preestablecido de productos durante un período de tiempo determinado. En su respuesta, el

ICAC calificaba la operación como un rappel cobrado por anticipado a contabilizar en "Ingreso a distribuir en varios ejercicios", que debía imputarse a resultados del ejercicio a medida que se fuese devengando por cumplir los requisitos estipulados en el contrato, y de acuerdo, a su vez, con el principio de correlación de ingresos y gastos.

2. Cuestión

¿Sigue estando en vigencia el criterio establecido en aquel momento por el ICAC?

3. Respuesta del ICAC

El ICAC considera en vigor el criterio recogido en la consulta 2 del BOICAC nº 53 en el marco del nuevo PGC, siempre que a la vista del acuerdo suscrito con el proveedor deba concluirse que, en caso de incumplimiento, la empresa deba entregar o ceder recursos que incorporen beneficios o rendimientos económicos futuros.

Por ello, siempre que proceda reconocer el correspondiente pasivo, éste se reconocerá, pudiendo emplear una cuenta del subgrupo 18 con la denominación adecuada, que se imputará a la cuenta de pérdidas y ganancias según se vaya devengando el rappel.

Consulta 6. Sobre la determinación del coste de producción por parte de una promotora inmobiliaria.

1. Antecedentes

Una promoción inmobiliaria de viviendas se inicia en 2009 y se finaliza en 2011, habiéndose vendido sobre plano el 60% de unidades de la promoción. Las características de todas las viviendas son similares, salvo los metros cuadrados, y los valores de realización del 40% de las unidades no vendidas, que es inferior al valor de las unidades vendidas sobre plano.

La Resolución de 9 de mayo de 2000 del ICAC, por el que se establecen criterios para la determinación del coste de producción, regula la producción conjunta, en los siguientes términos:

"Si en un proceso de fabricación, de forma inexorable, se fabrica simultáneamente más de un producto, la asignación de los costes que no son imputables a un producto concreto se basará en criterios o indicadores lo más objetivos posibles con la orientación, con carácter general, de que los costes imputados a cada producto sean lo más paralelos o proporcionales al valor neto de mercado o de realización del citado producto."

2. Cuestión

Para distribuir los costes ¿se debe aplicar el criterio de producción conjunta a esta promoción?

3. Respuesta del ICAC

El ICAC distingue entre:

- Costes indirectos. Son los que se derivan de recursos que se consumen en la fabricación, elaboración o construcción de un producto, afectando a un conjunto de actividades o procesos, por lo que no resulta viable una medición directa de la cantidad consumida por cada unidad de producto. Por ello, para su imputación al producto, es necesario emplear unos criterios de distribución o reparto previamente definidos. Los costes indirectos hacen referencia a los costes a repartir entre múltiples unidades de un mismo producto, entendido éste como la clase de bien que se produce. Los criterios de reparto deben ser razonables, debiéndose entender que la racionalidad en el establecimiento de estos criterios hará primar aquéllos que estén vinculados directamente con el proceso productivo, por encima de los que se vinculen con otras circunstancias que no afecten a la producción.

- Costes conjuntos. Surgen en los procesos de fabricación en los que, de forma inexorable, se fabrique simultáneamente más de un producto. Es decir, se fabrica un producto y, de forma independiente de la voluntad del productor, se obtiene otro producto distinto. En la producción conjunta no se hace referencia a las unidades de producto sino a las clases de productos que se obtienen en el proceso de producción. El criterio de reparto más apropiado será, con carácter general, aquel que sea más paralelo o proporcional al valor de realización de los productos.

Como las viviendas producidas tienen básicamente las mismas características, debe entenderse que la promoción inmobiliaria constituye el producto, siendo las viviendas las unidades producidas. Por este motivo no pueden imputarse los costes siguiendo las normas de producción conjunta.

Consulta 7. Sobre la consolidación de una sociedad adquirida por un grupo con el propósito exclusivo de su posterior enajenación.

1. Antecedentes

Se adquiere el control de una sociedad con el exclusivo propósito de venderla posteriormente.

2. Cuestión

¿Cuál es el tratamiento en cuentas individuales y consolidadas (en la primera y posteriores consolidaciones) de la diferencia que pudiera existir entre el precio de adquisición y el valor razonable menos los costes de venta?

3. Respuesta del ICAC

En cuentas individuales, si la clasificación se produce en el mismo momento en que el activo se incorpora al patrimonio de la empresa, la diferencia entre el importe entregado y el valor razonable menos los costes de venta se contabilizará como una pérdida por deterioro.

Al efectuar la consolidación de la dependiente, no se aplicará el método de integración global, sino que se valorará por su valor razonable menos los costes de venta estimados.

Consulta 8. Sobre el tratamiento contable de las indemnizaciones recibidas por los movimientos sísmicos que tuvieron lugar en la ciudad de Lorca en el año 2011.

1. Antecedentes

Se percibe una indemnización como consecuencia de los daños causados en edificios, locales o dependencias empresariales o profesionales por los movimientos sísmicos que tuvieron lugar en la ciudad de Lorca en el año 2011. Los daños asegurados han sido indemnizados por el Consorcio de Compensación de Seguros, destinándose las cantidades percibidas a la reconstrucción de los locales y establecimientos y, en otros casos, a su reparación, a lo largo de varios ejercicios.

2. Cuestión

La indemnización recibida por los conceptos señalados ¿puede registrarse contablemente de modo equivalente a las subvenciones de capital, dado que el destino de los fondos recibidos es específico para reparar los daños sufridos en locales, instalaciones y mobiliario?

3. Respuesta del ICAC

El ICAC distingue dos conceptos: "indemnizaciones" y "ayudas públicas". En el caso de las indemnizaciones, cuando un activo se encuentre asegurado y la compensación a recibir sea prácticamente cierta o segura, es decir, la empresa se encuentre en una situación muy próxima a la que goza el titular de un derecho de cobro, habrá que registrar contablemente la indemnización a percibir en el mismo momento en que se registre la baja del activo, circunstancia que motivará el reconocimiento del correspondiente ingreso. Hasta que no desaparezca la incertidumbre asociada a la indemnización que finalmente se acuerde, la empresa sólo podrá contabilizar un ingreso por el importe de la pérdida incurrida.

En el caso de ayudas públicas, el registro contable por las cantidades percibidas es el establecido para las subvenciones donaciones y legados recibidos.

En el caso planteado, el ICAC concluye que las cantidades percibidas del Consorcio son la contraprestación por los recargos abonados a dicha entidad al contratar las pólizas de seguro correspondientes; debiéndose registrar como indemnizaciones.

Si usted tiene alguna idea o sugerencia, por favor póngase en **contacto** con nosotros.

CMS Albiñana & Suárez de Lezo

Génova, 27

28004 Madrid

España

T: (34) 91 451 93 00

F: (34) 91 442 60 45

www.cms-asl.com [Aviso legal](#) [Declaración de privacidad](#)