

Your World First

Enero 2014

## ALERTA CONTABLE

### Análisis de las consultas publicadas por el ICAC en su último BOICAC

---

**CONSULTA 1.** Sobre el tratamiento contable de los costes de urbanización realizados sobre un terreno sobre el que está constituido un derecho de superficie

#### ANTECEDENTES

La sociedad consultante constituye sobre un terreno que figura en su activo un derecho de superficie durante 40 años. Como contrapartida recibirá un canon mensual y recibirá al final de los 40 años la propiedad de la construcción realizada en el terreno. Los gastos derivados del desarrollo urbanístico del terreno serán asumidos por la sociedad consultante en su totalidad.

#### CUESTIÓN PLANTEADA

¿Criterio a seguir para contabilizar los costes de urbanización? ¿Sería correcto calificarlos como una inversión en construcción (inversión inmobiliaria), siendo susceptible de amortización desde el momento en que finalicen las obras?

#### RESPUESTA

Los costes se califican como una inversión inmobiliaria, no amortizándose por tratarse de un terreno. El canon originará el reconocimiento de un ingreso anual de conformidad con el principio de devengo. En la medida que el inmueble construido en el terreno constituye una contraprestación más de la operación, la empresa consultante deberá reflejar contablemente el futuro derecho de propiedad sobre el inmueble como un activo, valorándolo por la estimación del importe actualizado que alcanzará el edificio una vez finalizado el plazo del contrato. La contrapartida del activo será un anticipo recibido que motivará a lo largo de la operación el reconocimiento del correspondiente ingreso a medida en que se incurra de acuerdo a un criterio financiero.

**CONSULTA 2.** Sobre el tratamiento contable de la condonación de un crédito concedido por una sociedad dependiente, al cien por cien, a la sociedad dominante, y su calificación en la sociedad dominante como ingreso o recuperación de la inversión

#### ANTECEDENTES

Condonación de un crédito por una sociedad dependiente a la sociedad dominante.

### **CUESTIÓN PLANTEADA**

¿La entidad beneficiaria debe tratar la condonación como una distribución de resultados o como una recuperación de la inversión?

### **RESPUESTA**

Para determinar si la condonación del crédito se trata contablemente como una distribución de resultados o una recuperación de la inversión, es preciso determinar si en el momento de la condonación del crédito existían reservas procedentes de beneficios no distribuidos por importe superior al valor del crédito. En la medida que dichas reservas existan, nos encontraremos con una distribución de resultados.

## **CONSULTA 3. Sobre el tratamiento contable de un contrato de intercambio de gas entre comercializadoras del sector.**

### **ANTECEDENTES**

Una entidad comercializadora de gas firma un contrato de "intercambio de gas" con otras empresas comercializadoras del sector. Dicho contrato tiene por objeto garantizar las existencias mínimas de seguridad establecidas por la normativa reguladora del sector. A través del citado acuerdo, la entidad situada por debajo del mínimo permitido acude al "depósito común" para obtener las existencias necesarias de alguna de las comercializadoras que en ese momento tenga superávit. Con posterioridad, la entidad que acudió al depósito común cancelará su compromiso de devolución de gas cuando adquiera las correspondientes existencias de sus proveedores habituales.

### **CUESTIÓN PLANTEADA**

¿La entidad adquirente debe reconocer las existencias adquiridas bajo el citado acuerdo y la posterior venta cuando se produce la devolución, o por el contrario los hechos descritos no deberían originar un incremento en el importe neto de la cifra de negocios de la entidad?

### **RESPUESTA**

El acuerdo no encierra un verdadero intercambio económico entre una empresa y sus clientes, sino un simple mecanismo de colaboración entre las empresas comercializadoras para optimizar la gestión de sus inventarios. Por este motivo, la devolución de gas no debería reconocerse como un ingreso, ni lucir como importe neto de la cifra de negocios de la consultante, sin perjuicio de reconocer la variación de existencias y el compromiso de devolución formando parte de los acreedores comerciales. El compromiso que asume la empresa se valorará por su valor razonable.

## **CONSULTA 4. Sobre el tratamiento contable de los contratos de "servicios energéticos".**

### **ANTECEDENTES**

El servicio energético realizado por las Empresas de Servicios Energéticos (ESE), definidas en el artículo 19 del Real Decreto-ley 6/2010, consiste en un conjunto de prestaciones incluyendo la realización de inversiones, de obras o suministros necesarios para optimizar la calidad y la reducción de los costes energéticos. Esta actuación podrá comprender además de la construcción, instalación o transformación de obras equipos y sistemas, su conservación.

### **CUESTIÓN PLANTEADA**

¿Los "servicios energéticos" constituyen en sentido estricto un acuerdo de prestación de servicios?, o ¿los citados contratos contienen, además de una prestación de servicios, varios acuerdos de arrendamiento de elementos del inmovilizado, en los que la ESE actúa como arrendador y el cliente como arrendatario?

### **RESPUESTA**

Es necesario un análisis de todos los antecedentes y circunstancias de cada caso concreto, sin que por lo tanto en la presente contestación se pueda dar respuesta al régimen contable aplicable a "todos" los contratos de "servicios energéticos". Para establecer que los citados acuerdos encierran sólo contratos de servicios y no incluyen contratos de arrendamientos, se deberá concluir que el ESE retiene la facultad para determinar qué activos y qué medidas va adoptar en todo momento, así como su capacidad de mantener el poder de decisión sobre el uso de los activos, lo que a su vez hace posible que pueda controlar el ahorro derivado de la mejora en la eficiencia energética.

## CONSULTA 5. Sobre el tratamiento contable del "Régimen especial del criterio de caja" en el Impuesto sobre el Valor Añadido

### ANTECEDENTES

La Ley 14/2013 desarrolla un régimen especial para el IVA. Éste régimen especial, de aplicación voluntaria para determinados sujetos pasivos, difiere el devengo del impuesto, haciéndolo coincidir con la fecha de cobro o pago de la factura o el 31 de diciembre del año inmediato posterior a aquel en que se haya realizado la operación.

### CUESTIÓN PLANTEADA

¿Implicaciones contables de esta nueva modalidad de tributación?

### RESPUESTA

El deudor y acreedor seguirán contabilizando los hechos descritos en los mismos términos que lo venían haciendo con el régimen normal de IVA, sin que la entrada en vigor del nuevo régimen suponga un cambio en su tratamiento contable.

## CONSULTA 6. Sobre la contabilización de las devoluciones de ventas

### ANTECEDENTES

Las devoluciones de ventas implican reducir el importe de la cifra de ventas.

### CUESTIÓN PLANTEADA

¿Las devoluciones de ventas implican efectuar asientos con un importe negativo?

### RESPUESTA

Las normas contables no han previsto en ningún momento la realización de asientos negativos.

## CONSULTA 7. Sobre la obligatoriedad de presentar informe de gestión por parte de una sociedad que formula balance y estado de cambios en el patrimonio neto abreviados, de acuerdo con el artículo 257 de la Ley de Sociedades de Capital (LSC).

### ANTECEDENTES

La obligación de formular las cuentas anuales, el informe de gestión y la propuesta de aplicación del resultado, se recoge en el artículo 253 del texto refundido de la Ley de Sociedades de Capital (LSC), aprobado por Real Decreto Legislativo 1/2010, de 2 de julio, si bien, en existen nuevas referencias al respecto en otros artículo de ésta.

### CUESTIÓN PLANTEADA

¿Las sociedades que formulen balance y estado de cambios en el patrimonio neto abreviados estarán obligadas a elaborar el informe de gestión?

### RESPUESTA

En el caso de que la sociedad formule balance y estado de cambios en el patrimonio neto abreviados, no estará obligada a elaborar el informe de gestión, aunque esté obligada a auditar sus cuentas anuales.

## CONSULTA 8. Sobre el tratamiento contable del importe/indemnización recibido por la constitución de una servidumbre de paso sobre un terreno.

### ANTECEDENTES

El Código Civil diferencia entre servidumbre de paso y servidumbre de andamiaje

### CUESTIÓN PLANTEADA

¿Cómo reflejar contablemente la indemnización recibida por una servidumbre?

### RESPUESTA

Si el importe recibido corresponde a la ocupación temporal, se reflejará contablemente como un ingreso por naturaleza que se devengará durante el período de tiempo que dure la ocupación, de manera equivalente al registro que realizaría el arrendador de un terreno en un contrato de arrendamiento calificado como "operativo". Por el contrario, si dicho importe corresponde a la constitución de una servidumbre de paso y se estima que ésta ha sido a perpetuidad, la indemnización se podría asimilar a una enajenación del mismo, en cuyo caso habría que dar de baja el valor del terreno en términos de proporción de la parte enajenada.

## CONSULTA 9. Sobre el tratamiento contable de un procedimiento de despido colectivo en una Entidad de Derecho Público que aplica el Plan General de Contabilidad.

### ANTECEDENTES

Con fecha 28 de noviembre de 2012, una entidad de derecho público inicia un procedimiento de despido colectivo mediante comunicación dirigida a los representantes de los trabajadores, a la autoridad laboral competente, y al resto de órganos de la Administración Pública. Se llega a un preacuerdo con los representantes de los trabajadores el 28 de diciembre de 2012. Con fecha 4 de enero de 2013, se comunica a la empresa el resultado del referéndum del acuerdo definitivo celebrado por los trabajadores. El informe vinculante de la autoridad competente se realiza el 15 de febrero de 2013. El día 20 de este mismo mes se formaliza el acuerdo. La comunicación a la autoridad laboral competente se produce el 1 de marzo de 2013. Finalmente, los primeros pagos por indemnizaciones se producen en los meses de marzo y abril de 2013.

### CUESTIÓN PLANTEADA

¿Cuándo debe reconocerse la provisión por indemnizaciones a los trabajadores que van a salir de la entidad como consecuencia del procedimiento de despido colectivo?

### RESPUESTA

La entidad se encuentra "jurídicamente" obligada a pagar las indemnizaciones que resulten del procedimiento de despido colectivo una vez que exista un informe vinculante, esto es, el 15 de febrero de 2013, suponiendo que es en ese momento cuando surge la obligación legal o contractual. Ahora bien, con el inicio del procedimiento de despido colectivo y el acuerdo alcanzado con los representantes de los trabajadores, puede considerarse que nace una obligación implícita o tácita, ya que el origen de la misma se encuentra en el hecho de la expectativa válida generada por la empresa al haber dado publicidad al plan de reestructuración, hechos que se producen en el ejercicio 2012, aunque la finalización del presente procedimiento no se produzca hasta el ejercicio 2013. En definitiva, el registro de una provisión por causa de un expediente de regulación de empleo se debe producir en el año 2012, siempre y cuando, a su vez, se considere probable que los acuerdos alcanzados entre la empresa y los trabajadores cumplen con los requisitos que la autoridad laboral competente exige para emitir el correspondiente informe favorable, que será el que otorgue eficacia jurídica al compromiso implícitamente asumido.

## CONSULTA 10. Sobre el reflejo contable del importe recibido de la sociedad dominante para el pago de las indemnizaciones al personal en la sociedad dependiente.

### ANTECEDENTES

Una sociedad dominante acuerda con sus trabajadores el traslado a una sociedad del grupo, reconociéndoles la antigüedad que tenían en la matriz. En caso de despido del trabajador, es la filial la que abona la indemnización,

pero posteriormente recibe de la dominante el importe que corresponde a los años de pertenencia del trabajador a la matriz.

#### **CUESTIÓN PLANTEADA**

¿Tratamiento contable, en la sociedad dependiente, del importe recibido de la dominante?

#### **RESPUESTA**

La deuda por la indemnización que, en su caso, deba satisfacer en el futuro la filial se reconocerá con cargo al gasto que asumiría un tercero en tal concepto, reconociendo además un activo por el importe de la obligación devengada en la sociedad dominante.

### **CONSULTA 11. Sobre la contabilización de un contrato de arrendamiento operativo de un local de negocio con "rentas escalonadas".**

#### **ANTECEDENTES**

Una empresa ha firmado un contrato de arrendamiento de local de negocio por el que paga una renta creciente (rentas escalonadas), calificándose el arrendamiento de tipo "operativo". La entidad cierra su ejercicio contable el 31 de enero de cada año. En los ejercicios cerrados el 31 de enero de 2012, 2011, 2010 y 2009 se imputó como gasto en la cuenta de pérdidas y ganancias las cuotas por arrendamiento acordadas para cada ejercicio, sin tener en cuenta el incentivo descrito en forma de menores pagos en los primeros años del contrato. En el ejercicio cerrado el 31 de enero de 2013, la entidad ha considerado que debe cambiar la forma de contabilizar los arrendamientos.

#### **CUESTIÓN PLANTEADA**

¿Los hechos descritos deben calificarse como un cambio de criterio contable o como una subsanación de errores relativos a ejercicios anteriores?

#### **RESPUESTA**

El registro contable de un contrato de arrendamiento operativo con rentas escalonadas supone que el gasto por arrendamiento se debe contabilizar a medida que se reciban los beneficios económicos del activo arrendado, al margen de cuando se produzca la corriente financiera. En consecuencia, dado que la aplicación del principio de devengo es obligatoria, los hechos descritos deberían calificarse como la "subsanación de error contable".

### **CONSULTA 12. Sobre el tratamiento contable de la ejecución de una garantía hipotecaria constituida a favor de una sociedad dependiente.**

#### **ANTECEDENTES**

Una sociedad dominante otorgó, con su patrimonio inmobiliario, una garantía a favor de una sociedad dependiente frente a las deudas que ésta última mantenía con una entidad de crédito. Para ello, la sociedad dominante constituyó, en escritura pública, una hipoteca inmobiliaria sobre una finca urbana de su propiedad a favor de la entidad bancaria señalada, con objeto de responder de las citadas deudas. En la actualidad la sociedad dependiente se encuentran en concurso de acreedores y es muy probable que se produzca la ejecución directa de la hipoteca, lo cual implicará, la transmisión directa por parte de la sociedad dominante de la finca urbana a la entidad bancaria.

#### **CUESTION PLANTEADA**

¿Tratamiento contable de los hechos en las cuentas anuales de la sociedad dominante?

#### **RESPUESTA**

Cuando se produzca la ejecución hipotecaria, la entidad consultante contabilizará la baja del inmueble y reconocerá un resultado por diferencia entre el valor razonable de la contraprestación recibida, en principio, equivalente al importe del derecho de cobro frente a la sociedad dependiente, y el valor en libros que se da de baja. Una vez registrado el activo financiero, la consultante analizará su posible deterioro o pérdida por insolvencia firme en función de la prelación en el cobro que resulte de la situación concursal y, en su caso, contabilizará un gasto en la cuenta de pérdidas y ganancias. De acuerdo con lo anterior, en el supuesto de que no se prevea recuperación

alguna, el resultado neto de la operación será igual al valor en libros de la finca.

---

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

Víctor Hernán, Socio - victor.hernan@cms-asl.com

Raúl Bañó, Asociado Principal - raul.bano@cms-asl.com

María Gonzalez, Asociado Principal - maria.gonzalez@cms-asl.com

Álvaro Ledesma, Asociado Principal - alvaro.ledesma@cms-asl.com

Diego de Miguel, Asociado Principal - diego.demiguel@cms-asl.com

Gonzalo Oliete, Asociado Principal - gonzalo.oliete@cms-asl.com

Los comentarios expuestos contienen información de carácter general sin que constituya opinión profesional o asesoramiento jurídico.

CMS Albiñana & Suárez de Lezo, Calle Génova 27, 28004 - Madrid, España

T +34 91 451 93 00, [www.cms-asl.com](http://www.cms-asl.com)

---