

ICAC - CONSULTAS CONTABLES – resumen –

- **Costes de urbanización de un terreno sobre el que está constituido un derecho de superficie.** De acuerdo con esta definición, el terreno de la empresa consultante deberá calificarse **como una inversión inmobiliaria**, por destinarse a la obtención de rentas, que ha sido objeto de una operación, la constitución del derecho de superficie, asimilable desde una perspectiva contable a un contrato de arrendamiento. Por lo tanto, con carácter general, los gastos de urbanización de un terreno se contabilizarán **como mayor valor del activo** teniendo como límite máximo el importe recuperable del terreno. Además, de conformidad con la NRV 3ª del PGC se informa que los terrenos tienen una vida indefinida y por lo tanto **no se amortizan**, tal y como se aclara en la Norma segunda, apartado 3.8.5, de la RICAC. **Consulta nº 1 BOICAC 96/DICIEMBRE 2013.**

- **Condonación de un crédito concedido por una sociedad dependiente, al 100%, a la sociedad dominante. NRV 9ª.** Para determinar en este caso concreto si la condonación del crédito tiene como realidad económica de fondo la **distribución de resultados o la 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, con independencia de que la filial cuente con una prima de asunción con la que dar de baja el crédito concedido. **En definitiva y como conclusión**, desde una perspectiva estrictamente contable, y sobre la base de la prevalencia del fondo, jurídico y económico, de las operaciones regulada en el art.34.2 del Código de Comercio, la opinión de este Instituto es que cualquier operación de reparto de reservas se **calificará como de “distribución de beneficios”** y, en consecuencia, **originará un resultado en el socio, siempre y cuando**, desde la fecha de adquisición, la participada haya generado beneficios por un importe superior a los fondos propios que se distribuyen, al margen de cuál sea el origen de las reservas que la sociedad dependiente emplea para tal fin. **Consulta nº 2 BOICAC 96/DICIEMBRE 2013.**

- **Tratamiento contable del “Régimen especial del criterio de caja” en el IVA. NRV 12ª.** Deudor y acreedor **seguirán contabilizando** los hechos descritos en los mismos términos que lo venían haciendo, **sin que la entrada en vigor del nuevo régimen suponga un cambio** en su tratamiento contable. **No obstante, en aras de que la contabilidad pueda reflejar** la realidad jurídica del nuevo régimen fiscal, hasta que no se produzca el devengo del IVA, las empresas podrán emplear el adecuado desglose en las cuentas propuestas en el PGC para contabilizar los créditos y débitos frente a la Hacienda Pública por tal concepto, diferenciando el IVA “facturado” del IVA “facturado y devengado”. **Consulta nº 5 BOICAC 96/DICIEMBRE 2013.**

- **Contratos de “servicios energéticos”. NRV 8ª.** Las Empresas de Servicios Energéticos (ESE) se definen en el art.19 del RD-ley 6/2010. Es posible formular una serie de observaciones, desde una perspectiva general, sobre el adecuado tratamiento contable de estos contratos. A la vista de estos antecedentes, en función de las estipulaciones acordadas en cada supuesto, los contratos de “servicios energéticos” se contabilizarán como contratos de servicios en sentido estricto, o por el contrario, además de un contrato de servicios podrán incluir uno o varios acuerdos de arrendamiento implícitos que será preciso calificar para otorgarles el adecuado tratamiento contable. *Consulta nº 4 BOICAC 96/DICIEMBRE 2013.*

- **Contabilización de las devoluciones de ventas. NRV 14ª.** Por tanto, el reflejo contable de las devoluciones de ventas se realizará cargando la cuenta 708. "Devolución de ventas y operaciones similares" con abono a la cuenta del subgrupo 43 que corresponda o a la correspondiente cuenta del subgrupo 57. Si el consultante aplicase el Plan General de Contabilidad de PYMES, aprobado por el RD 1515/2007, la conclusión recogida en la presente respuesta no varía. *Consulta nº 6 BOICAC 96/DICIEMBRE 2013.*

- **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 LSC.** A la vista de estos antecedentes, 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 de acuerdo con lo previsto en el art.263 de la LSC, por petición de la minoría, o por exigencia de otras disposiciones. Esto es, la obligación de elaborar el informe de gestión viene determinada por lo dispuesto en el citado art. 262 de la LSC, sin que resulte afectada por el hecho de que las cuentas anuales se sometan o no a auditoría. *Consulta nº 7 BOICAC 96/DICIEMBRE 2013.*

- **Importe/indemnización recibido por la constitución de una servidumbre de paso sobre un terreno. NRV 8ª.** El Código Civil diferencia entre servidumbre de paso y servidumbre de andamiaje. Teniendo en cuenta lo anterior, 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, habrá que tener en cuenta lo establecido en el artículo 564 CCivil. La diferencia existente entre el valor contable que se da de baja y el importe recibido en contraprestación se contabilizará en la cuenta de pérdidas y ganancias. En particular, la parte proporcional que se enajena se podría obtener considerando la relación existente entre el valor del suelo antes y después de realizarse

la operación, en términos de valor razonable actual, aplicando al valor en libros del inmueble esa proporción, determinando así el valor contable objeto de transmisión a través de la constitución de la servidumbre de paso indicada. *Consulta n° 8 BOICAC 96/DICIEMBRE 2013.*

- **Contrato de arrendamiento operativo de un local de negocio con “rentas escalonadas”.** NRV 8ª. A la vista de estos antecedentes, desde una perspectiva general, cabe inferir el siguiente registro contable de un contrato de arrendamiento operativo con rentas escalonadas. a) Cuando un contrato de arrendamiento operativo incluye incentivos, como pudiera ser el supuesto de hecho descrito por la consultante, en todo caso, el gasto por arrendamiento debe contabilizarse a medida que se reciban los beneficios económicos del activo arrendado, al margen de cuando se produzca la corriente financiera. b) A tal efecto, salvo mejor evidencia, la empresa deberá distribuir de forma lineal el importe total de la contraprestación en el plazo contractual. c) Por último, al objeto de contabilizar la renta diferida que constituye el incentivo al arrendamiento en función de su naturaleza, la empresa deberá considerar el efecto financiero de la operación. En consecuencia, dado que la aplicación del principio de devengo es obligatoria, en opinión de este Instituto los hechos descritos deberían calificarse como la “subsanción de error contable”. *Consulta n° 11 BOICAC 96/DICIEMBRE 2013.*

- **Importe recibido de la sociedad dominante para el pago de las indemnizaciones al personal en la sociedad dependiente.** NRV 15ª. De acuerdo con la información facilitada en la consulta, en la medida que la filial parece realizar una operación por cuenta de la matriz, esto es, la obligación es de la matriz porque los términos del acuerdo de la filial con sus trabajadores en todo caso deben formalizarse en términos de valor razonable, y un tercero no asumiría contra su propio patrimonio el citado pasivo, 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 y un activo por el importe de la obligación devengada en la sociedad dominante hasta la fecha en que se produjo la reestructuración del personal. *Consulta n° 10 BOICAC 96/DICIEMBRE 2013.*

- **Procedimiento de despido colectivo en una Entidad de Derecho Público que aplica el PGC.** NRV 15ª. En definitiva, el registro de una provisión por causa de un expediente de regulación de empleo se debe producir tan pronto se cumplan los requisitos apuntados, 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. En cuanto a su valoración, y de acuerdo con lo establecido en el apartado 2 de la NRV 15ª, se realizará, de acuerdo con la información disponible en cada momento, en la fecha de cierre del ejercicio, por el valor actual de la mejor estimación posible del importe necesario para cancelar o transferir a un tercero la obligación, registrándose los ajustes que surjan por la actualización del pasivo como un gasto

financiero conforme se vayan devengando, excepto si se trata de provisiones con vencimiento igual o inferior a un año y el efecto financiero no sea significativo, en cuyo caso no será necesario realizar ningún tipo de descuento. *Consulta n°9 BOICAC 96/DICIEMBRE 2013.*

- **Ejecución de una garantía hipotecaria constituida a favor de una sociedad dependiente. NRV 21^a.** Aplicando por analogía este criterio al caso objeto de consulta cabría concluir que 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 descrita en la consulta 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 la pérdida se califica como definitiva y posteriormente se obtiene algún importe de la sociedad dependiente, la consultante reconocerá un ingreso de naturaleza excepcional. *Consulta n° 12 BOICAC 96/DICIEMBRE 2013*

- **Contrato de intercambio de gas entre comercializadoras del sector. NRV 14^a.** Cabe concluir que la devolución de gas no debería reconocerse como un ingreso ni por lo tanto lucir como importe neto de la cifra de negocios de la consultante, sin perjuicio de la obligación de reconocer la correspondiente variación de existencias, y el compromiso de devolución formando parte de los acreedores comerciales, que se dará de baja aplicando este mismo criterio cuando se proceda a la devolución del gas con abono a una cuenta de variación de existencias. Hasta ese momento, el compromiso que asume la empresa se valorará por su valor razonable contabilizando las variaciones de valor en la cuenta de pérdidas y ganancias de acuerdo con su naturaleza. *Consulta n° 3 BOICAC 96/DICIEMBRE 2013.*