

RESUMEN DE LAS CONSULTAS PUBLICADAS EN EL BOICAC N.º121/2020

Consulta N.º1: "Coste amortizado y clasificación en corriente y no corriente de un préstamo. NRV9ª, MCC. Contenido nota 9 modelo normal de memoria".

El consultante ha recibido un préstamo de una entidad bancaria el 20 de octubre de 20X0 por importe de 100.000 euros con devolución en 7 años, carencia de capital los 3 primeros años y 4 cuotas anuales constantes, a un tipo de interés fijo más una comisión de apertura. Se pregunta qué parte del pasivo total relativo al préstamo a 31 de diciembre de 20X0 es corriente y qué parte es no corriente, considerando que la empresa aplica el Plan General de Contabilidad (PGC).

El ICAC, siguiendo la definición sobre el criterio del coste amortizado incluida en la Primera Parte del Marco Conceptual de la Contabilidad, del PGC, concluye que el caso propuesto por el consultante el coste amortizado del préstamo al cierre del ejercicio es el importe inicial del préstamo, menos los gastos iniciales, más los intereses implícitos devengados imputados a la cuenta de pérdidas y ganancias aplicando el tipo de interés efectivo. El pasivo no corriente a 31 de diciembre de 20X0 es la deuda que vence a un plazo superior a un año y que está constituido por el importe recibido menos los costes de transacción, más los intereses implícitos devengados, y el pasivo corriente incluirá los intereses explícitos devengados y no vencidos.

Consulta N.º 2: "Capitalización de gastos financieros por una sociedad que gestiona rentas vitalicias. NRV 2ª, NRV 4ª, NRV 13ª".

La sociedad consultante adquiere la nuda propiedad de inmuebles pagando a los antiguos propietarios (que retienen el usufructo) una cuota mensual vitalicia, compuesta de principal e intereses. Asimismo, para el desarrollo de su actividad se ha financiado con una entidad financiera, pagando una cuota compuesta de capital e intereses. Se pregunta si es posible capitalizar los intereses que paga tanto a los usufructuarios como a la entidad financiera, ya que la sociedad está en los primeros años de su actividad y podría entrar en causa de disolución, al no tener ingresos.

El ICAC, respecto a la valoración inicial de la nuda propiedad, hace referencia a la **consulta 8 del BOICAC n° 84**, así como a la **consulta n° 3 publicada en el BOICAC 69**. Respecto al 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. Por otra parte, teniendo en consideración la NRV 2ª sobre I.M y la NRV4ª sobre Inversiones Inmobiliarias, el ICAC determina que el consultante no adquiere la propiedad plena del inmueble sino un derecho real limitado, siendo este último el activo a contabilizar. Este elemento patrimonial, al menos, durante el periodo de vigencia del usufructo, constituye una inversión que cumple una función económica consistente en la mera tenencia del activo, circunstancia que impide identificar un periodo de transformación o construcción que pudiera habilitar para reconocer los gastos financieros devengados como mayor valor del citado derecho. Por el contrario, su adquisición implica su inmediata puesta en condiciones de funcionamiento. **En consecuencia, los gastos financieros devengados sobre los que versa esta consulta no pueden contabilizarse como mayor valor del activo adquirido.**

Consulta N.º 3: "Sobre si deben realizarse ajustes al cierre del ejercicio por las consecuencias derivadas del estado de alarma para la gestión del COVID-19 y la posible no aplicación del principio de empresa en funcionamiento. NRV 23ª".

El consultante plantea si deben realizarse ajustes al cierre del ejercicio finalizado el 31 de diciembre de 2019 considerando la modificación del plazo legal de formulación de cuentas previsto en el apartado 3 del artículo 40 del Real Decreto-ley 8/2020, de 17 de marzo, como consecuencia de: a) Impagos y retrasos en los cobros de clientes y deudores que se van a producir en los próximos meses sobre partidas a cobrar existentes al cierre del ejercicio 2019, como consecuencia de su incapacidad para atender a sus compromisos por los efectos del coronavirus. b) La posible no aplicación del principio de empresa en funcionamiento. c) La corrección valorativa sin precedentes y generalizada que se está produciendo en las inversiones financieras (acciones de compañías cotizadas, bonos, participaciones en empresas del grupo, etc.).

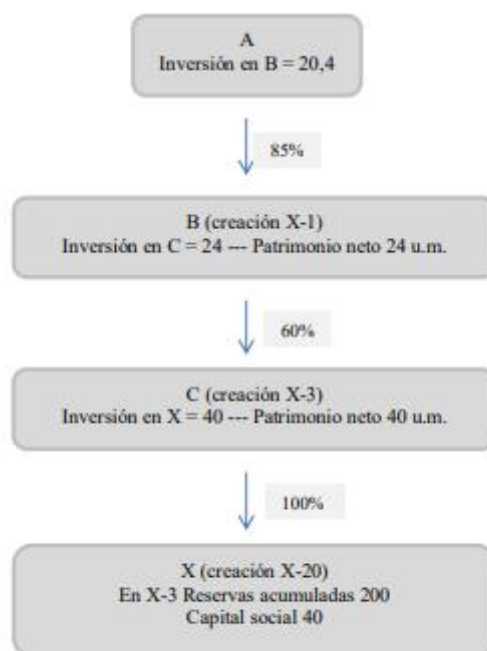
Tal como razona el ICAC, desde finales del año pasado ha comenzado una crisis epidémica mundial por la infección del virus denominado COVID-19 con origen en China. En España se detectó el primer contagio el pasado 31 de enero de 2020. Desde esa fecha el número de contagios y fallecimientos ha ido aumentando, lo que ha obligado al Gobierno a la adopción de diversas medidas y a la promulgación del Real Decreto 463/2020, de 14 de marzo, por el que se declara el estado de alarma para la gestión de la situación de crisis sanitaria ocasionada por el COVID-19. Las medidas han sido completadas con otra serie de Reales Decretos, Órdenes Ministeriales e instrucciones, y muchas de ellas van encaminadas a evitar la propagación de la epidemia. Las medidas de confinamiento y de suspensión de la actividad en determinados sectores tienen o van a tener, sin lugar a dudas, un impacto relevante en la actividad de las empresas que puede afectar a su capacidad de hacer frente temporalmente a sus compromisos. Las circunstancias que se han producido en el mes de marzo y que supondrán, como señala el consultante, que algunos saldos de clientes y deudores que su empresa tiene contabilizados no puedan atenderse en los plazos establecidos o no puedan atenderse, no parece que muestren hechos que ya existían a cierre del ejercicio 2019, dado que si bien la existencia del virus ya se conocía en ese momento, no así las consecuencias económicas que su expansión en España iba a conllevar.

En virtud de lo anterior, tal como indica el ICAC, estaríamos según la NRV 23ª ante un hecho posterior de tipo 2, previsto en el segundo párrafo de la norma reproducida, que en principio no implicaría la necesidad de ajustar las cuentas anuales, sin perjuicio de que tal situación de crisis deba recogerse en la Memoria en el apartado de “Hechos posteriores”. No obstante, el análisis de las implicaciones que estas circunstancias tienen en la sociedad es una cuestión que corresponde valorar a los administradores de la sociedad y en su caso a sus auditores.

Respecto a la aplicación del principio de empresa en funcionamiento, el ICAC se refiere a el último párrafo de la NRV 23ª reproducido. El cese en la actividad referido hay que entenderlo como un cese definitivo y no como una interrupción temporal de la actividad. De esta manera, salvo que los administradores de la sociedad tengan la intención de liquidar la sociedad o los efectos del deterioro en la situación financiera de la entidad no permitan otra alternativa más realista que liquidar la empresa, no procedería determinar la inaplicación del principio de empresa en funcionamiento para la formulación de las cuentas del ejercicio cerrado a 31 de diciembre de 2019.

Consulta N.º 4: “Reparto de un dividendo entre empresas del grupo después de sucesivos canjes de valores”.

La sociedad A es la sociedad dominante de un grupo de sociedades en las que participa desde su constitución en el año X-20. El coste de adquisición del conjunto de sociedades dependientes X es de 40 u.m, y a 1 de enero del año X el capital y las reservas acumuladas agregadas ascienden a 40 u.m, y 200 u.m, respectivamente. Tras repetidas operaciones de constitución de nuevas sociedades (para ver más detalles diríjase al texto de la consulta), en el año X la estructura existente, antes de la distribución del dividendo propuesto, es la siguiente:



EL ICAC razona su respuesta de acuerdo con lo estipulado en norma de registro y valoración (NRV) 21ª Operaciones entre empresas del grupo de la segunda parte del Plan General de Contabilidad (PGC), así como con el contenido de la **consulta 3 del BOICAC N.º 85**, de marzo de 2011. De acuerdo con lo anterior entiende que la aportación de las inversiones en las sociedades X a la sociedad C en el año X-3 se debió contabilizar por 240 u.m. y la diferencia con el coste de la inversión que se dio de baja se tuvo que haber reconocido en una cuenta de reservas. Del mismo modo, en la posterior aportación en el año X-1 a la sociedad B del 60% de las acciones de la sociedad C también se debería haber aplicado ese criterio.

En este contexto, con carácter general, el posterior reparto de las reservas de las sociedades X a la sociedad C, de esta última a la sociedad B y finalmente de la sociedad B a la sociedad A se deberían contabilizar como una recuperación del coste, salvo en el

importe de los beneficios generados por cada filial directamente participada después de su respectiva fecha de adquisición, en la medida que los resultados acumulados por las sociedades X ya se reconocieron como un ingreso por la sociedad A en el ejercicio X-3, sin perjuicio de que el citado ingreso se mostrase en una cuenta de reservas.

La subsanación del error contable en el que han incurrido las sociedades del grupo se subsanará aplicando la NRV 22^a Cambios en criterios contables, errores y estimaciones contables del PGC y la interpretación del ICAC publicada en la ***consulta 3 del BOICAC n° 86, de junio de 2011.***

En cualquier caso, en la memoria de las cuentas anuales se deberá suministrar toda la información significativa sobre las operaciones realizadas por la empresa, con la finalidad de que aquellas en su conjunto reflejen la imagen fiel del patrimonio, de la situación financiera y de los resultados de la empresa.

miércoles, 27 de mayo de 2020