

Caso práctico sobre reconocimiento de los activos en hechos posteriores al cierre.

04/04/2021

Gregorio Labatut Serer

<http://gregorio-labatut.blogspot.com.es/>

Universidad de Valencia.

Sabemos que el criterio para el reconocimiento y devengo de activos no es el mismo que en el de los pasivos. En este sentido, puede ser frecuente que nos encontremos al cierre del ejercicio con el dilema de si debemos registrar un activo o no, como por ejemplo aquellos que provienen de situaciones procedentes de litigios en los cuales la empresa ha demandado a otra sobre diversas cuestiones que han afectado a su patrimonio. Se trata de los activos denominados contingentes, esto es, que el derecho dependa de circunstancias que tendrán lugar en el futuro.

El marco conceptual de la contabilidad define los activos como:

“1. Activos: bienes, derechos y otros recursos controlados económicamente por la empresa, resultantes de sucesos pasados, de los que se espera que la empresa obtenga beneficios o rendimientos económicos en el futuro”.

Por lo tanto, hay tres hechos fundamentales:

1. Bienes y derechos. Esto es fundamental. Debe existir un bien, o un derecho. Luego el primer problema es ver si existe derecho o no existe. El problema de fondo estriba en saber si se ha devengado el derecho, o no. Para ello, lo cierto es que el derecho no debe ser contingente.
2. Como consecuencia de un suceso pasado. Esto entraña problema en principio.
3. Que se espere que se obtenga beneficios en el futuro. Y aquí es donde entra la probabilidad. Aquí, pero no en la existencia del devengo del propio derecho. Por lo que debe ser probable el cobro futuro, pero no la existencia en sí del devengo del derecho.

Esta tercera condición, *“qué se espere que se obtengan beneficios futuros”*, en el caso de derechos de cobro, se exige que el cobro sea probable que se lleve a efecto en el futuro. A este respecto, el marco conceptual indica que se reconocerán los activos cuando (textualmente), *“El registro de los elementos procederá cuando, cumpliéndose la definición de los mismos incluida en el apartado anterior, se cumplan los criterios de probabilidad en la obtención o cesión de recursos que incorporen beneficios o rendimientos económicos y su valor pueda determinarse con un adecuado grado de*

fiabilidad. Cuando el valor debe estimarse, el uso de estimaciones razonables no menoscaba su fiabilidad. En particular:

1. Los activos deben reconocerse en el balance cuando sea probable la obtención a partir de los mismos de beneficios o rendimientos económicos para la empresa en el futuro, y siempre que se puedan valorar con fiabilidad.”

De modo que la probabilidad no se establece en la existencia del devengo del derecho, sino en el cobro futuro de ese derecho, de modo que si no existe el derecho no se puede hablar de probabilidad de cobro. Y en esa línea hay que interpretar las consultas del ICAC 3 del BOICAC 108 y la consulta 1 del BOICAC 105.

También podemos citar en esta misma línea se manifiesta la consulta núm. 3 del BOICAC 78/2009 sobre el tratamiento contable de un proceso de expropiación, en el supuesto de que se recurriese en la jurisdicción ordinaria el importe inicialmente fijado, en el que se indica que “.....*para considerar que la empresa expropiada tiene un activo que controla económicamente, debe ser prácticamente cierta la entrada de beneficios o rendimientos económicos en la empresa procedentes de dicho activo, circunstancia que con carácter general se entenderá producida en la fijación de un precio en el acta de consignación del precio y ocupación, así como en la existencia de un nuevo precio por sentencia firme”*.

El reconocimiento del activo contingente se supedita a la existencia de “sentencia firme”. También se establece en la consulta núm. 3 del BOICAC Nº 92/2012 sobre el tratamiento contable de un determinado contrato de compraventa de participaciones en el que se estipuló el precio, entre otras circunstancias, en función de los resultados de la sociedad objeto de la compraventa. El problema se centraba en que la sociedad compradora abonó a la vendedora la estimación inicial del precio, en la fecha en la que se firmó el contrato de compraventa (ejercicio 2006). No obstante, posteriormente, respecto a la determinación del resultado que debía tomarse como referencia para cuantificar el tramo contingente de la contraprestación, surgieron divergencias entre las partes y se acordó, tal y como preveía el contrato, someter las mismas a un Tribunal de Arbitraje. En el ejercicio 2011, la Corte de Arbitraje resolvió las diferencias surgidas a favor de la sociedad vendedora, fijando un importe adicional, que debía abonar la compradora, así como los intereses devengados hasta la fecha de la resolución del arbitraje. De tal modo que, a la vista de estos antecedentes, la consulta determina que la fecha en que se produce el devengo del importe cobrado es el ejercicio 2011 con la existencia de sentencia firme.

El ICAC, en este caso, hace referencia a”.... la consulta 3 del BOICAC nº 78, de junio de 2009, este Instituto se ha vuelto a pronunciar “*sobre el tratamiento contable de un proceso de expropiación, en el supuesto de que se recurriese en la jurisdicción ordinaria el importe inicialmente fijado”, en cuya respuesta se concluye que “para considerar que la empresa expropiada tiene un activo que controla económicamente, **debe ser prácticamente cierta la entrada de beneficios o rendimientos económicos en la empresa procedentes de dicho activo, circunstancia que con carácter general se entenderá producida en la fijación de un precio en el acta de consignación del precio y ocupación, así como en la existencia de un nuevo precio por sentencia firme.**”*

De conformidad con los antecedentes y fundamentos que se han reproducido, se informa que el ingreso que trae causa del tramo contingente se devenga en el ejercicio en que la Corte de Arbitraje resuelve el litigio. En todo caso, hasta que desaparezca la incertidumbre asociada a la resolución del proceso arbitral, en la memoria de las cuentas anuales se deberá incluir toda la información significativa sobre la operación descrita en la consulta, para que aquellas, en su conjunto, expresen la imagen fiel del patrimonio, de la situación financiera y de los resultados de la empresa”.

Todos estos pronunciamientos son congruentes con lo establecido en la NIC 37 Provisiones, pasivos contingentes y activos contingentes, que te adjunto. Léela con detenimiento, te aconsejo los párrafos 33, 34 y 89 sobre activos contingentes.

Por ejemplo, dice: **“No obstante, cuando la realización del ingreso sea prácticamente cierta, el activo correspondiente no es de carácter contingente y por tanto, es apropiado proceder a reconocerlo”.**

“En el caso de que sea probable la entrada de beneficios económicos a la empresa por causa de la existencia de activos contingentes, se informará de los mismos en las notas a los estados financieros, de la forma que se exige en el párrafo 89.”

“En el caso de que sea probable la entrada de beneficios económicos, la entidad debe incluir en las notas una breve descripción de la naturaleza de los activos contingentes correspondientes, existentes en la fecha del balance y, cuando ello sea posible, una estimación de sus efectos financieros, valorados utilizando los principios establecidos para las provisiones en los párrafos 36 a 52”.

Por lo tanto, por lo tanto, se debe cumplir para el reconocimiento y devengo del activo:

- Derecho practicante cierto. Prácticamente cierto significa certeza cercana al 100 %.
- Suceso pasado.
- Que sea probable el cobro de los mismos. Aquí es donde entra la probabilidad de más del 50 %.

Supongamos ahora que nos encontramos con una demanda realizada contra un proveedor por parte de la empresa por un suceso ocurrido en el año que se cierra. Supongamos también que la resolución judicial se produce en el mes de febrero del año siguiente antes de la formulación y que se trata una sentencia firme.

En este caso, nos encontramos con un hecho posterior al cierre que nos ofrece más información sobre un hecho acontecido antes del cierre. Por lo tanto, el problema es si nos encontramos con un hecho posterior del tipo 1 que nos ofrece más información sobre circunstancias ya existentes en el cierre.

En este caso, al referirnos a circunstancias existentes al cierre, ¿a qué circunstancias nos tenemos que referir?, a la existencia del litigio, que ciertamente existe, o a la seguridad que nos ofrece la sentencia firme. En nuestra opinión, es esta última la circunstancia que debe de existir al cierre para que se produzca el devengo y reconocimiento del derecho, por lo que la misma no existía en ese momento ya que era un activo contingente y no cierto, y en consecuencia, el hecho posterior debería catalogarse de tipo 2 y hacer

mención en la memoria del mismo y reconocer su efecto en el ejercicio en el cual se produce la sentencia que es en el cual se produce el devengo del mismo. Las circunstancias al cierre ponían de manifiesto un derecho contingente que no debe ser reconocido en el Balance ni en la Cuenta de Pérdidas y ganancias y tan solo debe informarse en la memoria. Deja de ser contingente en el ejercicio siguiente, y sus efectos deben reconocerse en el ejercicio en que se produzca la sentencia firme.

Sin embargo, la empresa demandada al cierre del ejercicio, si la probabilidad de que la sentencia sea desfavorable en más de un 50 % reconocerá el pasivo por el importe estimado.

Veamos un caso práctico.

La sociedad A demandó a la sociedad B por un incumplimiento de un contrato de compraventa que se produjo a principios del año 2020. En dicho contrato también se estipulaba una indemnización en el caso de que el incumplimiento hubiera sido como consecuencia de un hecho imputable a la sociedad B. Además, la fórmula de cálculo del pago por indemnización era extremadamente complicada y muy difícil de aplicar en la práctica, también existían hechos atenuantes que ponían en duda la responsabilidad de la empresa demanda. A la fecha de cierre se encontraba pendiente de resolución judicial.

En el cierre del ejercicio 2020, los abogados de la demandante después de estudiar el contrato a fondo, llegaron a determinar que existía una probabilidad superior al 50 % de que el fallo fuera a favor de la sociedad demandante. A estos efectos la mejor estimación posible realizada por los abogados de la parte demandante estaba en torno de 400.000 euros.

La sentencia firme se produjo a principios de marzo del año siguiente, antes de la formulación de las Cuentas Anuales.

Registrar lo que se estime oportuno por parte de ambas sociedades al cierre de 2020.

SOLUCIÓN:

Sociedad A demandante. Nos encontramos con un pasivo contingentes, en el que se estima al cierre de 2020 que la probabilidad de pago era superior al 50 %, siendo la estimación más fiable 400.000 euros. Por lo tanto, debe registrar el pasivo estimado mediante una provisión.

400.000	678	Gastos excepcionales.	a	Provisiones para otras responsabilidades	142	400.000
---------	-----	-----------------------	---	--	-----	---------

Sociedad B demandada. Nos encontramos con un activo contingente, del cual se dará cumplida información en la memoria, al cierre de 2020.

El reconocimiento del activo y del ingreso devengado se realizará en el ejercicio 2021, cuando exista sentencia firme, por lo que el derecho será prácticamente cierto.

Un saludo cordial para todos los amables lectores.

Gregorio Labatut Serer

<http://gregorio-labatut.blogspot.com.es/>

Universidad de Valencia