

Consultas ICAC

BOICAC 121 Marzo 2020

1. CONSULTA 1 AUDITORIA	2
EFECTO DE LA CRISIS SANITARIA Y EL REAL DECRETO LEY 8/2020, DE 17 DE MARZO, DE MEDIDAS URGENTES EXTRAORDINARIAS PARA HACER FRENTE AL IMPACTO ECONÓMICO Y SOCIAL DEL COVID-19 EN EL PROCESO DE FORMULACIÓN, VERIFICACIÓN Y APROBACIÓN DE LAS CUENTAS ANUALES DE LAS DISTINTAS EMPRESAS Y ENTIDADES.	
2. CONSULTA 1 CONTABILIDAD	9
COSTE AMORTIZADO Y CLASIFICACIÓN EN CORRIENTE O NO CORRIENTE DE UN PRÉSTAMO. NRV 9ª, MCC. CONTENIDO NOTA 9 MODELO NORMAL DE MEMORIA	
3. CONSULTA 2 CONTABILIDAD	11
SOBRE LA POSIBILIDAD DE CAPITALIZACIÓN DE GASTOS FINANCIEROS POR PARTE DE UNA SOCIEDAD QUE GESTIONA RENTAS VITALICIAS.	
4. CONSULTA 3 CONTABILIDAD	13
SOBRE SI DEBEN REALIZARSE AJUSTES AL CIERRE DEL EJERCICIO FINALIZADO EL 31 DE DICIEMBRE DE 2019, EN APLICACIÓN DE LO ESTABLECIDO EN LA NORMA DE REGISTRO Y VALORACIÓN 23ª HECHOS POSTERIORES AL CIERRE DEL EJERCICIO DEL PGC, POR LAS CONSECUENCIAS DERIVADAS DE 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, ASÍ COMO LA POSIBLE NO APLICACIÓN DEL PRINCIPIO DE EMPRESA EN FUNCIONAMIENTO.	
5. CONSULTA 4 CONTABILIDAD	16
SOBRE EL TRATAMIENTO CONTABLE DEL REPARTO DE UN DIVIDENDO ENTRE EMPRESAS DEL GRUPO DESPUÉS DE SUCESIVOS CANJES DE VALORES	

1. CONSULTA 1 AUDITORIA

EFFECTO DE LA CRISIS SANITARIA Y EL REAL DECRETO LEY 8/2020, DE 17 DE MARZO, DE MEDIDAS URGENTES EXTRAORDINARIAS PARA HACER FRENTE AL IMPACTO ECONÓMICO Y SOCIAL DEL COVID-19 EN EL PROCESO DE FORMULACIÓN, VERIFICACIÓN Y APROBACIÓN DE LAS CUENTAS ANUALES DE LAS DISTINTAS EMPRESAS Y ENTIDADES.

Situación planteada

La cuestión planteada se refiere al efecto de lo dispuesto en el artículo 40, apartados 3 a 5, del Real Decreto Ley 8/2020, de 17 de marzo, en el proceso de formulación, verificación y aprobación de las cuentas anuales por parte de las distintas empresas y entidades, y su modificación por el Real Decreto Ley 11/2020, de 31 de marzo.

Consideraciones:

1.- En primer lugar, debe advertirse que algunas de las cuestiones planteadas, las que se refieren al proceso de formulación o aprobación de las cuentas anuales por parte de las distintas entidades, quedan fuera del ámbito de competencias de este Instituto. Debe recordarse a este respecto, que el ámbito de competencias legalmente atribuido a este Instituto se refieren, en síntesis, a la supervisión de la actividad de auditoría de cuentas, a la normalización contable de las empresas y a la aplicación del régimen sancionador aplicable a las sociedades incumplidoras de la obligación de depositar sus cuentas anuales en el correspondiente Registro Mercantil, no entrando entre dichas funciones la de regular el régimen de formulación y aprobación de las cuentas anuales por parte de las distintas entidades, que se encuentra regulado en la legislación mercantil correspondiente (Código de Comercio, texto refundido de la ley de sociedades de capital, etc.).

Asimismo, debe tenerse en cuenta que la redacción del artículo 40 del Real Decreto Ley 8/2020, de 17 de marzo (RDL), ha sido modificada por la disposición final 1ª, apartado trece, del Real Decreto Ley 11/2020, de 31 de marzo.

2.- A continuación se va a analizar el régimen de formulación, verificación y aprobación de las cuentas anuales de las distintas entidades regulado en la legislación mercantil, y como éste se ve afectado por la aprobación del Real Decreto Ley 8/2020, de 17 de marzo (RDL, en adelante), atendiendo ya a la redacción vigente dada al artículo 40, apartados 3 a 5, por el RDL 11/2020.

Con carácter general, el régimen de formulación de cuentas anuales de las personas jurídicas, su verificación por un auditor, su aprobación por la junta general de socios y su depósito en el Registro Mercantil correspondiente se encuentra regulado, en síntesis y en relación con las cuestiones planteadas, de la siguiente forma (se hace referencia a sociedades de capital, por ser el régimen más general, y en consecuencia al texto refundido de la ley de sociedades de capital, aprobado por el Real Decreto legislativo 1/2010, de 2 de julio, -TRLSC, en adelante-):

Formulación: Art. 253.- “Los administradores de la sociedad están obligados a formular, en el plazo máximo de tres meses contados a partir del cierre del ejercicio social, las cuentas anuales, el informe de gestión, que incluirá, cuando proceda, el estado de información no financiera, y la propuesta de aplicación del resultado, así como, en su caso, las cuentas y el informe de gestión consolidados.”.

Verificación por un auditor de cuentas. Art. 263. 1. “Las cuentas anuales y, en su caso, el informe de gestión deberán ser revisados por auditor de cuentas.” En el apartado 2 se establecen excepciones por razón de tamaño.

En el artículo 264 se regula el nombramiento de auditor, que deberá efectuarse por la junta general antes de finalizar el ejercicio por auditar.

El artículo 270 regula el plazo de emisión del informe de auditoría:

“Plazo para la emisión del informe. 1. El auditor de cuentas dispondrá como mínimo de un plazo de un mes, a partir del momento en que le fueren entregadas las cuentas firmadas por los administradores, para presentar su informe.”

La aprobación de las cuentas anuales de un ejercicio debe realizarse por la junta general ordinaria de socios dentro de los seis primeros meses del ejercicio siguiente, de acuerdo con lo dispuesto en los artículos 164 y 272.

Y el depósito de las cuentas anuales en el Registro Mercantil correspondiente deberá efectuarse dentro del mes siguiente a la aprobación de dichas cuentas por la junta general.

3.- El Real Decreto Ley 8/2020, de 17 de marzo, en su artículo 40, ha venido a alterar de forma temporal determinados aspectos del régimen legal indicado en el apartado 2 de esta notar, estableciendo, en relación con las cuestiones planteadas, atendiendo a la redacción dada por el RDL 11/2020, de 31 de marzo, lo siguiente:

“Artículo 40. Medidas extraordinarias aplicables a las personas jurídicas de Derecho privado.

(..)

3. *La obligación de formular las cuentas anuales, ordinarias o abreviadas, individuales o consolidadas, en el plazo de tres meses a contar desde el cierre del ejercicio social que incumbe al órgano de gobierno o administración de una persona jurídica y, cuando fuere legalmente exigible, el informe de gestión y demás documentos exigibles según la legislación de sociedades, queda suspendida hasta que finalice el estado de alarma, reanudándose de nuevo por otros tres meses a contar desde esa fecha. No obstante lo anterior, será válida la formulación de las cuentas que realice el órgano de gobierno o administración de una persona jurídica durante el estado de alarma pudiendo igualmente realizar su verificación contable dentro del plazo legalmente previsto o acogándose a la prórroga prevista en el apartado siguiente.*

4. *En el caso de que, a la fecha de declaración del estado de alarma o durante la vigencia del mismo, el órgano de gobierno o administración de una persona jurídica obligada hubiera formulado las cuentas del ejercicio anterior, el plazo para la verificación contable de esas cuentas, tanto si la auditoría fuera obligatoria como voluntaria, se entenderá prorrogado por dos meses a contar desde que finalice el estado de alarma.*
5. *La junta general ordinaria para aprobar las cuentas del ejercicio anterior se reunirá necesariamente dentro de los tres meses siguientes a contar desde que finalice el plazo para formular las cuentas anuales.*

(..)”

Atendiendo a lo establecido en los apartados 3 a 5 del artículo 40 del RDL, puede deducirse que el régimen general de formulación, verificación, aprobación y depósito de cuentas anuales regulado en el TRLSC se ve alterado de la siguiente forma:

a.- En aplicación del artículo 40.3, a partir del 14 de marzo (fecha de entrada en vigor del Real Decreto de estado de alarma) y hasta que finalice el estado de alarma, se suspende el plazo de formulación de cuentas anuales legalmente establecido por el artículo 253 del TRLSC (tres meses desde el final del ejercicio), reanudándose en el momento en que finalice dicho estado y se extiende durante tres meses a partir de dicha fecha.

Es decir, se modifica el régimen temporal de formulación de cuentas anuales regulado en el artículo 253 del TRLSC, según el cual ésta debía producirse en el plazo de tres meses contados a partir de la fecha de cierre del ejercicio social, para las entidades en las que a la fecha de declaración del estado de alarma, el 14 de marzo, no habían formulado sus cuentas anuales y no había finalizado el plazo de formulación de sus cuentas anuales, atendiendo a la fecha de cierre de su ejercicio social, suspendiéndose dicho plazo hasta la fecha en que finalice el estado de alarma, extendiéndose éste a partir de esta última fecha durante tres meses. Esta circunstancia tendrá repercusión en el plazo de aprobación de las cuentas anuales, de acuerdo con lo establecido en el apartado 5 de este mismo artículo, y por tanto también puede influir en la fecha de emisión del informe de auditoría, como más adelante se indica. Asimismo, cabría deducir del literal de lo dispuesto en el artículo 40.3 que esta regulación no afectaría a entidades en las que hubiese finalizado el plazo de formulación de las cuentas anuales antes del 14 de marzo.

Por otra parte, cabe advertir que en este apartado se regula el plazo de formulación de las cuentas anuales, estableciendo la posibilidad de extensión de dicho plazo, pero no se prohíbe que durante el período del estado de alarma puedan formularse y verificarse dichas cuentas anuales, circunstancia que se prevé expresamente en la redacción dada a dicho apartado por el RDL 11/2020, como cualquier otro acto que pudiera realizarse por los órganos de gobierno y administración de las distintas entidades correspondientes a sus funciones.

b.- De acuerdo con el artículo 40.5, el proceso de aprobación de las cuentas anuales por la junta general regulado en los artículos 164 y 272 del TRLSC (según el cual éstas

deben aprobarse en los 6 primeros meses del ejercicio siguiente) se modifica de forma que la junta general debe reunirse a estos efectos necesariamente dentro de los tres meses siguientes a la fecha de finalización del plazo de formulación de las cuentas. Es decir, dado que el plazo de formulación de las cuentas anuales se extiende hasta tres meses desde que finalice el estado de alarma, el plazo de aprobación de dichas cuentas por la junta general se extiende otros tres meses a partir de la finalización del plazo de formulación. Por poner un ejemplo: Si el estado de alarma finalizase el 15 de abril de 2020, el final del plazo de formulación sería hasta el 15 de julio, y el final del plazo de aprobación de dichas cuentas sería hasta el 15 de octubre.

c.- En el artículo 40.4 del RDL se regula un régimen especial de tiempo para la realización de la auditoría en los casos en que antes de la fecha de declaración del estado de alarma, el 14 de marzo, o durante la vigencia de dicho estado se hubieren formulado las cuentas anuales, “el plazo para la verificación contable de esas cuentas, tanto si la auditoría fuera obligatoria como voluntaria, se entenderá prorrogado por dos meses a contar desde que finalice el estado de alarma.”

Es decir, se regula un régimen especial del plazo para la realización de la auditoría, consistente en la prórroga de dos meses a contar desde la finalización del estado de alarma, y que resultará aplicable a los casos en que la entidad hubiese formulado las cuentas anuales antes del 14 de marzo o las formulase durante el período de estado de alarma, sin distinguir si el plazo de formulación para esa entidad hubiese finalizado o no a dicha fecha.

En relación con el plazo de realización del trabajo de auditoría y emisión del informe correspondiente, deben hacerse las siguientes consideraciones:

El artículo 270 del TRLSC establece, en cuanto al plazo de emisión del informe de auditoría, un plazo mínimo de un mes desde que se le entreguen las cuentas anuales debidamente formuladas para presentar el informe de auditoría, pero no regula ni establece un plazo concreto o máximo para la emisión del informe. Si bien a pesar de que no se establece un plazo concreto como tal, el hecho de que haya un plazo de formulación y un plazo de aprobación en Junta General, a la cual se le debe facilitar, con carácter previo, la información de lo que se somete a aprobación, entre la que se encuentra el informe de auditoría, dichos plazos van a determinar el período máximo que tiene el auditor para emitir el informe de auditoría.

Desde la normativa reguladora de la actividad de auditoría de cuentas, tampoco se establece un plazo concreto para la emisión del informe. Si bien, el artículo 5.2 de la Ley 22/2015, de 20 de julio, de Auditoría de Cuentas (LAC, en adelante) y el artículo 7 del Reglamento de desarrollo del TRLAC (RAC, en adelante), establecen a este respecto:

El artículo 5.2 de la LAC.

“2. El informe de auditoría deberá ser emitido por el auditor de cuentas o la sociedad de auditoría, de forma que pueda cumplir la finalidad para la que fue contratada la auditoría de cuentas. La falta de emisión del informe de auditoría o la renuncia a continuar con el contrato de auditoría, tan sólo podrá producirse por la existencia de justa causa. En todo caso, se considera que existe justa causa en aquellos supuestos en los que concurra alguna de las siguientes circunstancias:

- a) *Existencia de amenazas que comprometan la independencia u objetividad del auditor de cuentas o de la sociedad de auditoría, de acuerdo con lo dispuesto en las secciones 1.ª y 2.ª del capítulo III del título I y, en su caso, en la sección 3.ª del capítulo IV del título I.*
- b) *Imposibilidad absoluta de realizar el trabajo encomendado al auditor de cuentas o sociedad de auditoría por circunstancias no imputables a éstos.*

En los anteriores supuestos, cuando se trate de auditorías obligatorias, deberá informarse razonadamente, tanto al registro mercantil correspondiente al domicilio social de la sociedad auditada, como al Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, de las circunstancias determinantes de la falta de emisión del informe o la renuncia a continuar con el contrato de auditoría, en la forma y plazos que se determine reglamentariamente.

Por su parte, el artículo 7 del Reglamento de auditoría, establece:

“Artículo 7. Obligación de emitir el informe y la falta de su emisión o renuncia al contrato de auditoría.

1. El informe de auditoría deberá ser emitido por el auditor de cuentas de conformidad con lo establecido en la normativa reguladora de la actividad de auditoría de cuentas y en el contrato de auditoría suscrito a tal efecto.

La emisión del informe y su entrega a la entidad auditada deberán realizarse en las fechas previstas contractualmente, de forma que pueda cumplir con la finalidad para la que fue contratada la auditoría de cuentas. A estos efectos, se entenderá que el informe de auditoría cumple con la finalidad para la que fue contratada la auditoría de cuentas cuando contenga una opinión técnica de las previstas en el artículo 6 de modo que pueda ser conocida y valorada por la entidad auditada y por los terceros que puedan relacionarse con ésta, a la vez que permita cumplir con los requerimientos legales y estatutarios exigidos a la entidad auditada a este respecto.

No obstante lo anterior, si en el transcurso del trabajo el auditor detectase la existencia de circunstancias, no imputables al mismo, que pudieran afectar a la fecha de emisión del informe inicialmente prevista, el auditor de cuentas detallará en un escrito, que deberá ser remitido a quien realizó el encargo de auditoría, las circunstancias y sus posibles efectos en la emisión del informe de auditoría. Dicho escrito deberá documentarse en los papeles de trabajo.

Es decir, de acuerdo con los artículos del TRLSC, de la LAC y el RAC citados puede decirse que en dicha normativa no se establece un plazo concreto de realización del trabajo de auditoría y de emisión del informe de auditoría; sin embargo, al venir delimitado dicho plazo por la fecha de formulación de las cuentas anuales y el periodo de aprobación, éste normalmente se encontrará determinado contractualmente, si bien a este respecto deberán tenerse en cuenta los requerimientos legales o estatutarios a los que la entidad se encuentre sujeta, de forma que el informe de auditoría pueda emitirse en fechas que permitan cumplir con dichos requerimientos.

Por tanto, a pesar de que en la normativa reguladora de esta materia no se establezca un plazo concreto o máximo para la realización de un trabajo de auditoría y la emisión

del correspondiente informe, puede entenderse que existe una exigencia de que el informe de auditoría deba presentarse y entregarse bajo unas determinadas condiciones temporales: debe entregarse en la fecha fijada contractualmente y debe permitir que se cumpla con los requerimientos legales y estatutarios exigidos a la entidad auditada a este respecto.

En este sentido, la prórroga de dos meses del plazo para la realización de la auditoría de cuentas obligatoria para los casos a que se refiere el artículo 40.4 del RDL (cuentas anuales formuladas antes o durante el periodo de estado de alarma) habrá de entenderse que resultará aplicable en dichos casos y en los que las condiciones temporales de entrega del informe de auditoría antes mencionadas pudieran verse afectadas. Esto puede producirse cuando se dé la circunstancia de que las fechas fijadas contractualmente no puedan cumplirse con motivo del estado de alarma o cuando por esos mismos motivos no pueda presentarse el informe de auditoría en las fechas necesarias para cumplir los requerimientos legales o estatutarios exigidos a dicha entidad. No obstante, en relación con esta última circunstancia debe tenerse en cuenta que los requerimientos legales en cuanto al cumplimiento de las obligaciones societarias de aprobación de cuentas por la junta general y su depósito en el Registro Mercantil se han alterado en este mismo Real Decreto, lo cual pudiera afectar a la fecha de entrega del informe de auditoría.

Por último, a este respecto conviene recordar que el artículo 7 del RAC ya prevé, en su apartado 1, las actuaciones a seguir por el auditor cuando se den circunstancias que impidan emitir el informe de auditoría en la fecha fijada por causas no imputables al auditor, como sin duda podrían ser las circunstancias actuales con motivo de la crisis sanitaria.

Conclusiones

- De acuerdo con todo lo anterior, en resumen, pueden indicarse las siguientes situaciones:

a.- Entidades en las que a fecha del 14 de marzo de 2020 ya había finalizado el plazo de formulación de sus cuentas anuales. A dichas entidades no le resultará de aplicación del RDL en lo que se refiere a lo dispuesto en los apartados 3 y 5 del artículo 40 (formulación y aprobación). Y si será aplicable en estos casos lo dispuesto en el artículo 40.4 para la auditoría de cuentas (prórroga de dos meses del plazo de emisión del informe). En estos casos debe tenerse presente que en el supuesto de utilizar la prórroga de dos meses en la realización de la auditoría y en la emisión de su informe, podría verse afectado el plazo de aprobación de las cuentas anuales, ya que, sin el informe de auditoría no podrían aprobarse las cuentas anuales por la Junta General, resultando de imposible cumplimiento el plazo de aprobación establecido legalmente. Por tanto, en los supuestos a que se refiere esta letra, el plazo de aprobación de las cuentas anuales por la junta general (seis meses desde el cierre del ejercicio anterior) podrá verse alterado como consecuencia de la aplicación de la prórroga del trabajo de auditoría regulado en el artículo 40.4 del RDL.

b.- Entidades en las que a fecha del 14 de marzo de 2020 no había finalizado el plazo de formulación de sus cuentas anuales, pero que, sin embargo, el órgano de administración ya las había formulado con anterioridad a dicha fecha. En estos casos,

el plazo de formulación de las cuentas finaliza en los tres meses siguientes a la fecha de finalización del estado de alarma (art. 40.3), por lo que la fecha de aprobación de las cuentas anuales por la junta general podrá ir hasta tres meses más tarde de dicha fecha, de acuerdo con lo establecido en el artículo 40.5 del RDL. Asimismo, a estas entidades les será aplicable lo previsto en el artículo 40.4 (prórroga del plazo de la auditoría).

c.- Entidades que, a pesar de que pudieran acogerse a la extensión del plazo de formulación de sus cuentas anuales, de acuerdo con el artículo 40.3 del RDL, sin embargo, sus administradores formulan las cuentas anuales durante el periodo de estado de alarma. En dichas entidades resultará de aplicación lo dispuesto en el artículo 40.4 del RDL sobre prórroga del plazo de emisión del informe de auditoría y también lo dispuesto en el artículo 40.5, en cuanto a la extensión del plazo para la aprobación de las cuentas anuales.

d.- Caso normal, entidades que formulan sus cuentas anuales dentro del periodo de extensión de los tres meses a partir de la finalización del estado de alarma, por ejemplo: finaliza el periodo de alarma el 15 de abril de 2010 y se formulan las cuentas el 30 de junio. En estos casos, debe tenerse en cuenta que el periodo máximo de formulación finalizaría el 15 de julio y el de aprobación por la junta general el 15 de octubre. En estos casos resulta aplicable lo dispuesto en los apartados 3 y 5 del artículo 40 del RDL, no así el apartado 4.

e.- Entidades no sujetas a la obligación de auditar sus cuentas anuales, pero que voluntariamente las someten a auditoría. A dichas entidades les resulta de aplicación lo dispuesto en el artículo 40 del RDL, igualmente a lo indicado en los supuestos anteriores.

f.- Auditoría de otros estados financieros diferentes a las cuentas anuales. El RDL, en su artículo 40, apartados 3 a 5, sólo se refiere al proceso de formulación, verificación y aprobación de las cuentas anuales de las personas jurídicas, estableciendo una alteración del régimen general regulado en la normativa mercantil sobre dicho régimen. Por tanto, esta modificación establecida por el RDL no afecta a los trabajos de auditoría de cuentas de estados financieros que no sean cuentas anuales (estados financieros intermedios, balance, etc.).

- Conforme a lo establecido en la Disposición Adicional Novena del Real Decreto 1517/2011, de 31 de octubre, por el que se aprueba el Reglamento que desarrolla el texto refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas, la presente contestación tiene carácter de información, no pudiéndose entablar recurso alguno contra la misma.

2. CONSULTA 1 CONTABILIDAD

COSTE AMORTIZADO Y CLASIFICACIÓN EN CORRIENTE O NO CORRIENTE DE UN PRÉSTAMO. NRV 9ª, MCC. CONTENIDO NOTA 9 MODELO NORMAL DE MEMORIA

Situación planteada

Sobre la aplicación del criterio del coste amortizado y la clasificación entre corriente y no corriente de un préstamo obtenido de una entidad financiera.

Respuesta:

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), aprobado por el Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre.

Adicionalmente, se pregunta qué información habría que aportar en el apartado 9.2.1.a) a2) del modelo normal de la memoria y si en el apartado 9.2.1.d) habría que informar en todo caso de

los importes a reembolsar.

De acuerdo con la definición sobre el criterio del coste amortizado incluida en la Primera Parte, *Marco Conceptual de la Contabilidad*, del PGC:

“El coste amortizado de un instrumento financiero es el importe en el que inicialmente fue valorado un activo financiero o un pasivo financiero, menos los reembolsos de principal que se hubieran producido, más o menos, según proceda, la parte imputada en la cuenta de pérdidas y ganancias, mediante la utilización del método del tipo de interés efectivo, de la diferencia entre el importe inicial y el valor de reembolso en el vencimiento y, para el caso de los activos financieros, menos cualquier reducción de valor por deterioro que hubiera sido reconocida, ya sea directamente como una disminución del importe del activo o mediante una cuenta correctora de su valor.

El tipo de interés efectivo es el tipo de actualización que iguala el valor en libros de un instrumento financiero con los flujos de efectivo estimados a lo largo de la vida esperada del instrumento, a partir de sus condiciones contractuales y sin considerar las pérdidas por riesgo de crédito futuras; en su cálculo se incluirán las comisiones financieras que se carguen por adelantado en la concesión de financiación.”

Si bien el tipo de interés efectivo incluye tanto los intereses explícitos como implícitos, los intereses explícitos se imputan en la cuenta 527. *Intereses a corto plazo de deudas con entidades de crédito* y los intereses implícitos se recogen en la cuenta que representa la deuda, en este caso la cuenta 170. *Deudas a largo plazo con entidades de crédito*; así se deduce de lo establecido para ambas cuentas en la Quinta Parte, *Definiciones y Relaciones Contables*, del PGC.

En este sentido, respecto a la cuenta 170. *Deudas a largo plazo con entidades de crédito*, se

indica que incluye:

“Las contraídas con entidades de crédito por préstamos recibidos y otros débitos, con vencimiento superior a un año.

Su movimiento es el siguiente:

a) *Se abonará:*

a1) *A la formalización de la deuda o préstamo, por el importe recibido, minorado en los costes de la transacción, con cargo, generalmente, a cuentas del subgrupo 57.*

a2) *Por el gasto financiero devengado hasta alcanzar el valor de reembolso de la deuda, con cargo, generalmente, a la cuenta 662. (...).”*

Por su parte, en la cuenta 527. *Intereses a corto plazo de deudas con entidades de crédito*, se recogen:

“Intereses a pagar, con vencimiento a corto plazo, de deudas con entidades de crédito. Su movimiento es el siguiente:

a) *Se abonará por el importe de los intereses explícitos devengados durante el ejercicio, incluidos los no vencidos, con cargo a la cuenta 662. (...).”*

Es decir, en 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.

Es decir, en el caso que nos ocupa, el coste amortizado lo constituye el importe recogido en la cuenta 170, siguiendo la definición del PGC. Pero el valor en libros del pasivo debe incluir tanto el coste amortizado como el interés explícito devengado y no vencido, estando este último recogido en la cuenta 527.

En el cuadro incluido en el apartado 9.2.1.a.2) de la memoria, en la categoría *Débitos y partidas a pagar* y en la clase *Deudas con entidades de crédito*, se mostrará como deuda a largo plazo el importe inicial menos los gastos de transacción más los intereses

implícitos devengados y no vencidos y como deuda a corto plazo los intereses explícito devengados y no vencidos.

Y en el apartado 9.2.1.d) *Clasificación por vencimientos*, se deberá informar de los importes que venzan en cada uno de los cinco años siguientes al cierre del ejercicio y del resto hasta su último vencimiento. Por lo tanto, en principio, la empresa deberá incluir el importe de la anualidad (intereses y principal) que venza en ese periodo.

3. CONSULTA 2 CONTABILIDAD

SOBRE LA POSIBILIDAD DE CAPITALIZACIÓN DE GASTOS FINANCIEROS POR PARTE DE UNA SOCIEDAD QUE GESTIONA RENTAS VITALICIAS.

Respuesta:

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.

La interpretación de este Instituto sobre el tratamiento contable de la adquisición de la nuda propiedad de un inmueble, manteniendo el vendedor el derecho de usufructo vitalicio sobre el mismo y el derecho a una renta vitalicia, está publicada en la consulta 8 del BOICAC nº 84 , de diciembre de 2010. En esta consulta se manifiesta:

“(...) en la medida en que lo que se esté adquiriendo sea la propiedad de un inmueble a cambio de una renta vitalicia y dejando al vendedor del mismo su uso y disfrute hasta que éste fallezca, el inmueble deberá registrarse en el activo del balance del comprador por un importe equivalente al valor razonable de la propiedad del citado inmueble (es decir, en el caso descrito, por el valor razonable de la nuda propiedad del inmueble).

A la hora de determinar dicho importe, se deberá tener en cuenta que una de las facultades inherentes al título de propiedad, como es el uso y disfrute del bien, no pertenece al comprador sino al vendedor, aspecto que influirá en la valoración del inmueble adquirido por parte del comprador. Asimismo, se tendrá en cuenta que si el activo adquirido comprende tanto el valor del inmueble como el valor del terreno en el que se encuentra, deberán figurar por separado estos inmovilizados materiales.

En cuanto a la amortización posterior del inmueble adquirido en nuda propiedad y la extinción de la obligación de pago de la renta vitalicia, adquiriendo el propietario el uso y disfrute del inmueble, este Instituto ya se ha pronunciado en la consulta nº 3 publicada en el BOICAC 69, de marzo de 2007, en el siguiente sentido:

«(...) dado que el uso efectivo del inmueble no corresponde a la sociedad nudo propietaria, no procederá practicar la amortización correspondiente a la depreciación que sufra el inmueble por su funcionamiento, uso y disfrute, sin perjuicio de la obsolescencia que pudiera afectarlo.

En el ejercicio en que se extinga el usufructo, produciéndose la consolidación del dominio en el nudo propietario como consecuencia de muerte del usufructuario, expiración del plazo por el que se constituyó o por cumplirse la condición resolutoria consignada en el título constitutivo, únicamente procederá informar de esta situación en la memoria, sin que corresponda realizar modificación alguna del valor contable asignado a la nuda propiedad, al amparo del principio de precio de adquisición, y siendo de aplicación los criterios generales de amortización.»

Por otro lado, el 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.

Adicionalmente, hay que indicar que, debido al carácter estimativo de la deuda que efectivamente conllevará la renta vitalicia, si como consecuencia del conocimiento de algún hecho relevante en relación con el número de años de vida probable del acreedor de la renta vitalicia (para lo que se podrán tener en cuenta las tablas utilizadas para el seguro de vida en las entidades de seguros, si bien hay que considerar que estas tablas están confeccionadas para una masa de personas y están basadas en valores de vida media, circunstancia que no se da en un caso aislado), se pone de manifiesto una insuficiencia o un exceso de la provisión que recoge el importe estimado de la deuda, de acuerdo con lo previsto en la NRV 22ª. «Cambios en criterios contables, errores y estimaciones contables» del PGC, se deberán tener en cuenta las nuevas estimaciones en los sucesivos ejercicios para cuantificar adecuadamente la citada provisión. Las dotaciones o excesos se registrarán en la cuenta de pérdidas y ganancias de acuerdo con su naturaleza».

Respecto a la activación de los gastos financieros, la Norma de Registro y Valoración (NRV) 2ª Inmovilizado material del Plan General de Contabilidad (PGC), aprobado por el Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre, en su apartado 1. Valoración inicial, establece:

“(...) En los inmovilizados que necesiten un periodo de tiempo superior a un año para estar en condiciones de uso, se incluirán en el precio de adquisición o coste de producción los gastos financieros que se hayan devengado antes de la puesta en condiciones de funcionamiento del inmovilizado material y que hayan sido girados por el proveedor o correspondan a préstamos u otro tipo de financiación ajena, específica o genérica, directamente atribuible a la adquisición, fabricación o construcción.”

La NRV 4.^a Inversiones inmobiliarias, señala que: “Los criterios contenidos en las normas anteriores, relativas al inmovilizado material, se aplicarán a las inversiones inmobiliarias.”

Por su parte, en la NRV 13.^a Existencias, se dispone:

“En las existencias que necesiten un periodo de tiempo superior a un año para estar en condiciones de ser vendidas, se incluirán en el precio de adquisición o coste de producción, los gastos financieros, en los términos previstos en la norma sobre el inmovilizado material.”

Por lo tanto, para activar los gastos financieros atribuibles a la adquisición o construcción de un activo se impone como requisito que medie un periodo de tiempo superior a un año para que ese elemento esté en condiciones de uso y que se hayan devengado dichos gastos financieros antes de la puesta en condiciones de funcionamiento.

La nuda propiedad de un inmueble es el derecho real residual que se adquiere cuando se desgaja de la plena propiedad el derecho real de usufructo regulado en el Capítulo I. Del usufructo del Título VI. Del usufructo, del uso y de la habitación del Código Civil.

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.

4. CONSULTA 3 CONTABILIDAD

SOBRE SI DEBEN REALIZARSE AJUSTES AL CIERRE DEL EJERCICIO FINALIZADO EL 31 DE DICIEMBRE DE 2019, EN APLICACIÓN DE LO ESTABLECIDO EN LA NORMA DE REGISTRO Y VALORACIÓN 23^a HECHOS POSTERIORES AL CIERRE DEL EJERCICIO DEL PGC, POR LAS CONSECUENCIAS DERIVADAS DE 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, ASÍ COMO LA POSIBLE NO APLICACIÓN DEL PRINCIPIO DE EMPRESA EN FUNCIONAMIENTO.

Respuesta:

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).

A estos efectos debe señalarse que el apartado 3 del artículo 40 del Real Decreto-ley 8/2020, de 17 de marzo, cuya redacción ha sido modificada por Real Decreto-ley 11/2020, de 31 de marzo, modifica el plazo legal de formulación de cuentas anuales con la siguiente redacción:

"3. La obligación de formular las cuentas anuales, ordinarias o abreviadas, individuales o consolidadas, en el plazo de tres meses a contar desde el cierre del ejercicio social que incumbe al órgano de gobierno o administración de una persona jurídica y, cuando fuere legalmente exigible, el informe de gestión y demás documentos exigibles según la legislación de sociedades, queda suspendida hasta que finalice el estado de alarma, reanudándose de nuevo por otros tres meses a contar desde esa fecha. No obstante lo anterior, será válida la formulación de las cuentas que realice el órgano de gobierno o administración de una persona jurídica durante el estado de alarma pudiendo igualmente realizar su verificación contable dentro del plazo legalmente previsto o acogándose a la prórroga prevista en el apartado siguiente."

Por su parte, la Norma de Registro y Valoración (NRV) 23ª Hechos posteriores al cierre del ejercicio, contenida en la segunda parte del Plan General de Contabilidad (PGC), aprobado por el Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre, dispone:

"Los hechos posteriores que pongan de manifiesto condiciones que ya existían al cierre del ejercicio, deberán tenerse en cuenta para la formulación de las cuentas anuales. Estos hechos posteriores motivarán en las cuentas anuales, en función de su naturaleza, un ajuste, información en la memoria o ambos.

Los hechos posteriores al cierre del ejercicio que pongan de manifiesto condiciones que no existían al cierre del mismo, no supondrán un ajuste en las cuentas anuales. No obstante, cuando los hechos sean de tal importancia que si no se facilitara información al respecto podría distorsionarse la capacidad de evaluación de los usuarios de las cuentas anuales, se deberá incluir en la memoria información respecto a la naturaleza del hecho posterior conjuntamente con una estimación de su efecto o, en su caso, una manifestación acerca de la imposibilidad de realizar dicha estimación.

En todo caso, en la formulación de las cuentas anuales deberá tenerse en cuenta toda información que pueda afectar a la aplicación del principio de empresa en

funcionamiento. En consecuencia, las cuentas anuales no se formularán sobre la base de dicho principio si los gestores, aunque sea con posterioridad al cierre del ejercicio, determinan que tienen la intención de liquidar la empresa o cesar en su actividad o que no existe una alternativa más realista que hacerlo.”

En relación con la cuestión planteada, cabe señalar que 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, Ordenes 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 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.

El consultante asimismo plantea la posible no aplicación del principio de empresa en funcionamiento, argumentando a este respecto que “tal y como indica la NIC 10 “el deterioro de los resultados de explotación y de la situación financiera de la entidad, con posterioridad a la fecha de balance, puede indicar la necesidad de considerar si la hipótesis de empresa en funcionamiento resulta todavía adecuada”.

El principio de empresa en funcionamiento recogido en el Marco Conceptual de la Contabilidad, contenido en la primera parte del PGC establece lo siguiente:

“Empresa en funcionamiento. Se considerará, salvo prueba en contrario, que la gestión de la empresa continuará en un futuro previsible, por lo que la aplicación de los principios y criterios contables no tiene el propósito de determinar el valor del patrimonio neto a efectos de su transmisión global o parcial, ni el importe resultante en caso de liquidación. En aquellos casos en que no resulte de aplicación este principio, en los términos que se determinen en las normas de desarrollo de este Plan General de Contabilidad, la empresa aplicará las normas de valoración que resulten más adecuadas para reflejar la

imagen fiel de las operaciones tendentes a realizar el activo, cancelar las deudas y, en su caso, repartir el patrimonio neto resultante, debiendo suministrar en la memoria de las cuentas anuales toda la información significativa sobre los criterios aplicados.”

A dicho principio también se refiere 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.

Este criterio resulta igualmente de lo establecido en la Resolución del ICAC de 18 de octubre de 2013, sobre el marco de información financiera cuando no resulta aplicable el principio de empresa en funcionamiento que en su introducción establece que a la vista del criterio establecido en la NRV 23 del PGC “cuando la dirección sea consciente de la existencia de incertidumbres importantes, relativas a eventos o condiciones que hayan surgido después del cierre del ejercicio pero antes de la formulación de las cuentas anuales que puedan aportar dudas significativas sobre la posibilidad de que la empresa siga funcionando normalmente, las posibles situaciones a resolver en la práctica serían las siguientes. Si una vez ponderados los factores causantes y mitigantes de la quiebra del citado principio, la dirección opina que procede aplicarlo, la empresa informará sobre dichos factores en la nota de la memoria relativa a los «Aspectos críticos de la valoración y estimación de la incertidumbre». En caso contrario, también se informará sobre estos hechos en el mismo apartado de la memoria junto con una referencia expresa a que las cuentas anuales se han formulado aplicando el marco de información financiera aprobado por la presente Resolución.”

Por último, el consultante pregunta sobre la posible corrección valorativa de las inversiones financieras dado que, a su parecer, “la aparición del coronavirus COVID 19 en el último trimestre del ejercicio 2019 ha producido una masiva y drástica caída del valor de los activos financieros a nivel mundial. En opinión de esta parte, es razonable considerar que este hecho guarda relación con las condiciones de las inversiones en la fecha del balance y, por tanto, debe corregirse la valoración de los activos financieros al cierre del ejercicio 2019.”

A este respecto, este Instituto se reitera en la aplicación de las reglas generales previstas en la NRV 23ª.

5. CONSULTA 4 CONTABILIDAD

SOBRE EL TRATAMIENTO CONTABLE DEL REPARTO DE UN DIVIDENDO ENTRE EMPRESAS DEL GRUPO DESPUÉS DE SUCESIVOS CANJES DE VALORES.

Respuesta:

1.- 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.

En el año X-3, la sociedad A constituyó una sociedad holding intermedia, sociedad C, mediante una aportación no dineraria de dicha participación en las sociedades X del grupo por el importe de 40 u.m, equivalente al valor neto contable de las acciones aportadas registrado en las cuentas individuales de la aportante, al no existir unas cuentas consolidadas preparadas bajo las Normas para la Formulación de las Cuentas Anuales Consolidadas, aprobadas por el Real Decreto 1159/2010, de 17 de septiembre.

En el año X-2 la sociedad A vende un 40% de su participación en C a un tercero y da de baja el coste de las acciones correspondientes (16 u.m.) siendo la inversión mantenida en C de 24 u.m.

En el año X-1, A constituye una nueva holding intermedia entre A y C, sociedad B, mediante una aportación no dineraria del 100% de la inversión remanente en C (cabecera del grupo de sociedades operativas) por el importe del valor neto contable del activo aportado (24 u.m.)

De igual modo, en el año X-1, la sociedad A vende un 15% de su participación de la sociedad B a un tercero y da de baja el coste de adquisición correspondiente (3,6 u.m.) La inversión remanente de A en B asciende a 20,4 u.m.

Tras estas operaciones, quedaron registradas en la sociedad C, las participaciones en las sociedades operativas X al coste registrado inicialmente en A (40 u.m.) y en A en la parte no enajenada (20,4 u.m.). En dicho momento, la inversión de B en C es de 24 u.m.

En el año X, por tanto, la sociedad A participa en el 85% del capital social de B y ésta en el 60% en C. La sociedad C mantiene su participación del 100% de las sociedades operativas X.

A sigue ostentando el control de B y C, en los porcentajes indicados, y el tanto efectivo de control en sus sociedades operativas participadas X es indirectamente un 51% (85% del 60%).

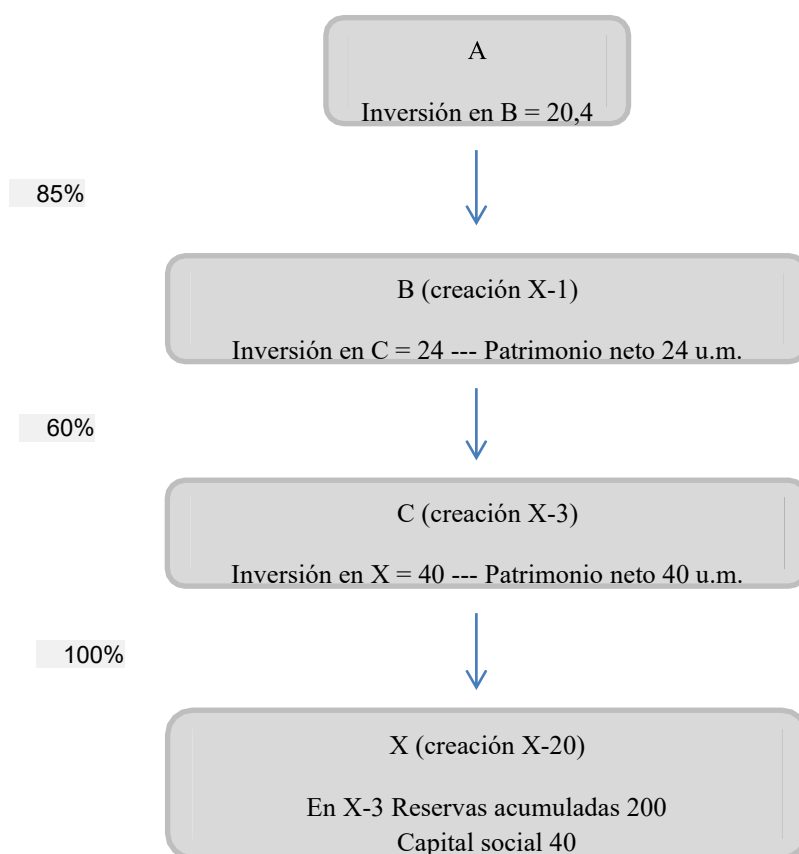
En el año X, las sociedades operativas X participadas por C distribuyen un dividendo de 100 u.m., con cargo a reservas disponibles, a C. Dichos dividendos,

en la cuantía en que se registren en la cuenta de pérdidas y ganancias, son distribuidos escalonadamente hasta A. Los beneficios de C, como sociedad individual, generados desde su creación y registrados en el patrimonio individual en el periodo desde el año X-3 al año X, ascienden a 20 u.m.

Por su parte, la sociedad B no ha generado beneficios desde su constitución ni, para simplificar el caso, las filiales operativas X desde la constitución de C en el año X-3.

No obstante, como se ha indicado anteriormente, desde su constitución en el año X-20 se han generado beneficios agregados de 200 u.m. en el conjunto del grupo de sociedades de las que B y C son cabeceras, encontrándose registrados dichos beneficios en las reservas de cada filial.

En resumen, en el año X la estructura existente, antes de la distribución del dividendo propuesto, es la siguiente:



2.- El apartado 2.1 Aportaciones no dinerarias, de la norma de registro y valoración (NRV) 21ª *Operaciones entre empresas del grupo* de la segunda parte del Plan General de Contabilidad (PGC), en la redacción introducida por el Real Decreto 1159/2010, de 17 de septiembre, al regular las aportaciones no dinerarias establece que:

“En las aportaciones no dinerarias a una empresa del grupo, el aportante valorará su inversión por el valor contable de los elementos patrimoniales entregados en las cuentas anuales consolidadas en la fecha en que se realiza la operación, según las Normas para la Formulación de las Cuentas Anuales Consolidadas, que desarrollan el Código de Comercio.

La sociedad adquirente los reconocerá por el mismo importe.

Las cuentas anuales consolidadas que deben utilizarse a estos efectos serán las del grupo o subgrupo mayor en el que se integren los elementos patrimoniales, cuya sociedad dominante sea española. En el supuesto de que las citadas cuentas no se formularan, al amparo de cualquiera de los motivos de dispensa previstos en las normas de consolidación, se tomarán los valores existentes antes de realizarse la operación en las cuentas anuales individuales de la sociedad aportante.”

Para el caso particular de la aportación a una sociedad del grupo de las acciones de otra empresa del grupo, este Instituto ha interpretado en la consulta 3 del BOICAC nº 85, de marzo de 2011, que en los supuestos de dispensa de formulación de cuentas anuales consolidadas, se podrá optar por aplicar los siguientes criterios:

“a) Considerar los valores incluidos en las cuentas consolidadas de la dominante última española. Para hacer uso de este criterio, dichas cuentas deberán formularse y someterse a auditoría.

b) En caso contrario, se tomarán los valores existentes antes de realizarse la operación en las cuentas anuales individuales de la sociedad aportante, salvo que el importe representativo de su porcentaje de participación en el patrimonio neto de la sociedad participada fuese superior al precio de adquisición, en cuyo caso, podrá emplearse el citado importe.”

En la citada consulta la opción se plantea entre dos valores: la alternativa recogida en la letra

a) o la incluida en la letra b). En este último caso, el importe que debe tomarse es el valor en cuentas individuales, salvo que el importe representativo del patrimonio neto fuese superior, en cuyo caso se debe registrar por este valor, por ser éste el que más se aproxima al valor consolidado.

En la mencionada consulta también se aclara que la variación de valor que se origine en el aportante a raíz del registro contable de la operación se reconocerá en las reservas.

De acuerdo con esta respuesta, 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 22ª *Cambios en criterios contables, errores y estimaciones contables* del PGC y la interpretación de este Instituto publicada en la consulta 3 del BOICAC nº 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.

La reproducción, copia, uso, distribución, comercialización, comunicación pública o cualquier otra actividad que se pueda realizar con el contenido de este documento, incluida su publicación en redes sociales, queda condicionada a previa autorización de la AEDAF.