

COLECCIÓN FRANCIS
LEFEBVRE

AECA

**Aplicación práctica de las
últimas consultas del ICAC**

Fecha de edición: 16 de septiembre de 2019



Esta obra es el resultado
de un estudio técnico cedido
a **Francis Lefebvre** por

Dr. Gregorio Labatut Serer
Profesor Universidad de Valencia
<http://gregorio-labatut.blogspot.com/>

Dra. Elisabeth Bustos Contell
Profesora Universidad de Valencia

© Francis Lefebvre
Lefebvre-El Derecho, S. A.
Monasterios de Suso y Yuso, 34. 28049 Madrid. Teléfono: (91) 210 80 00. Fax: (91) 210 80 01
www.efl.es
Precio: 39,52 € (IVA incluido)
ISBN: 978-84-17985-05-9
Depósito legal: M-31066-2019
Impreso en España
por Printing'94
C/ Orense, 4 (2ª planta) – 28020 Madrid

Cualquier forma de reproducción, distribución, comunicación pública o transformación de esta obra solo puede ser realizada con la autorización de sus titulares, salvo excepción prevista por la ley. Diríjase a CEDRO (Centro Español de Derechos Reprográficos, www.cedro.org) si necesita fotocopiar o escanear algún fragmento de esta obra.

Plan general

	<u>Pág.</u>
INTRODUCCIÓN	15
1. CONCURSO	17
1.1. Correcta interpretación de los términos «pasivo», «pasivos financieros» y «grupo» regulados en el artículo 71.bis y la Disposición adicional cuarta de la Ley 22/2003, de 9 de julio, Concursal (ICAC consulta núm. 1, BOICAC núm. 102)	17
1. Introducción y normativa	17
2. Consulta al ICAC	19
3. Interpretación y respuesta del ICAC	19
3.1. Concepto de pasivo	19
3.2. Concepto de pasivo financiero	21
3.3. Concepto de grupo	22
1.2. Tratamiento contable de la aprobación de un convenio de acreedores en un procedimiento concursal, en el que no se fijan intereses para la deuda remanente (ICAC consulta núm. 6, BOICAC núm. 102)	26
1. Aclaración	27
2. Pregunta	27
3. Normativa	27
4. Contestación	27
2. CUENTAS ANUALES	33
2.1. Posibilidad de llevar la contabilidad y presentar las cuentas en un idioma distinto al castellano o algunas de las lenguas cooficiales (ICAC consulta núm. 5, BOICAC núm. 97)	33
2.2. Alcance de los nuevos parámetros referentes a la formulación de cuentas anuales abreviadas, incorporados en el texto refundido de la Ley de Sociedades de capital (TRLSC), por la Ley 14/2013, de 27 de septiembre, de apoyo a los emprendedores y su internacionalización. NECA 4ª y RD 1515/2007. La posibilidad de llevar la contabilidad y presentar las cuentas en un idioma distinto al castellano o algunas de las lenguas cooficiales (ICAC consulta núm. 1, BOICAC núm. 100)	36
2.3. Régimen sancionador aplicable por el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas a una sociedad de capital por el incumplimiento de la obligación de depositar sus cuentas anuales en el Registro Mercantil y si puede ser denunciado tal incumplimiento (ICAC consulta núm. 2, BOICAC núm. 107)	39
1. Consulta	39
2. Competencia sancionadora del ICAC	39
3. Presentación de denuncias expresas por parte de personas interesadas	40
2.4. Determinadas cuestiones relacionadas con el ámbito de aplicación de la obligación de publicar el estado de información no financiera (ICAC consulta núm. 1, BOICAC núm. 117)	44
Situación planteada	44
Contestación del ICAC	44
Resumen	46
2.5. Facultad de elaborar modelos abreviados de cuentas anuales. Empresas del grupo. Real Decreto 602/2016, de 2 de diciembre. NECA 4ª (ICAC consulta núm. 2, BOICAC núm. 109)	47
3. ENTIDADES SIN ÁNIMO DE LUCRO	51
3.1. Diversas cuestiones relacionadas con las correcciones valorativas a efectuar en la cartera de acciones cotizadas que posee una Fundación (ICAC consulta núm. 4, BOICAC núm. 100)	51
Planteamiento de la cuestión	51
Consulta	51
Contestación del ICAC	52

	<u>Pág.</u>
3.2. Imputación a resultados de una serie de legados recibidos por una entidad sin fines lucrativos. NRV 20ª [ICAC consulta núm. 6, BOICAC núm. 100]	53
Planteamiento de la cuestión	53
Consulta al ICAC	53
Contestación del ICAC	54
3.3. Aportaciones recibidas por una fundación para financiar un programa de becas. Normas de adaptación del Plan General de Contabilidad a las entidades sin fines lucrativos. NRV 8ª [ICAC consulta núm. 3, BOICAC núm. 113]	55
Situación planteada	56
Consulta	56
Respuesta del ICAC	56
Conclusiones	57
3.4. Naturaleza contable del importe restituido por una entidad deportiva, en el contexto de un contrato de patrocinio, por el efecto de una deducción para evitar la doble imposición de una renta [ICAC consulta núm. 7, BOICAC núm. 115]	60
Situación planteada	60
Consulta	60
Normativa a aplicar	60
Opinión del ICAC	61
3.5. Alcance de las modificaciones realizadas por el Real Decreto 602/2016, de 2 de diciembre, en las Entidades sin fines lucrativos [ICAC consulta núm. 1, BOICAC 110]	63
Consulta	63
Conclusión del ICAC	64
4. ESTABLECIMIENTOS PERMANENTES	65
4.1. Tratamiento contable de las operaciones realizadas por un establecimiento permanente de una empresa española en el extranjero [ICAC consulta núm. 1, BOICAC núm. 104]	65
5. GRUPOS DE SOCIEDADES	69
5.1. Tratamiento contable de los pagos a empleados de una sociedad [filial] con instrumentos de patrimonio concedidos por la sociedad dominante [ICAC consulta núm. 2, BOICAC núm. 97]	69
Planteamiento de la consulta	69
Primera pregunta al ICAC	70
Segunda pregunta al ICAC	73
5.2. Contabilización de una sentencia desfavorable a dos empresas pertenecientes al mismo grupo [ICAC consulta núm. 2, BOICAC núm. 99]	78
Consulta al ICAC	78
Contestación del ICAC	78
5.3. Obligación de formulación de cuentas anuales consolidadas cuando una de las sociedades dependientes del grupo ha dejado de cotizar en un mercado regulado de la Unión Europea [ICAC consulta núm. 3, BOICAC núm. 100]	80
Consulta al ICAC	80
Contestación del ICAC	80
5.4. Tratamiento contable en las cuentas consolidadas de un pasivo que en la fecha de adquisición está contabilizado en las cuentas anuales de la sociedad adquirida por un valor superior a su valor razonable [ICAC consulta núm. 3, BOICAC núm. 101]	82
Planteamiento de la cuestión	82
Consulta al ICAC	83
Contestación del ICAC	83
Conclusión del ICAC	83
5.5. Cuentas consolidadas voluntarias y su consideración como auditoría de cuentas obligatoria [ICAC consulta núm. 1, BOICAC núm. 103]	86
1. Obligación de auditar las Cuentas Anuales Consolidadas presentadas.	87
2. Obligación de depositar y publicar en el Registro Mercantil de las Cuentas Anuales Consolidadas.	88
3. Conclusiones	90

	<u>Pág.</u>
5.6. Utilización de los modelos de cuentas anuales abreviados para las empresas que presentan Cuentas consolidadas (ICAC consulta núm. 2, BOICAC núm. 110)	91
Descripción del problema	91
Consultas	92
Respuestas del ICAC	92
5.7. Si las sociedades que se describen en los antecedentes de la consulta forman un grupo en el sentido del artículo 42 del Código de Comercio (CdC) (ICAC consulta núm. 5, BOICAC núm. 115)	93
Situación planteada	93
Consulta	94
Normativa aplicable	94
Opinión del ICAC	96
Conclusión	96
5.8. Presentación de cuentas anuales abreviadas por las filiales de un grupo cuya matriz no ha depositado las cuentas anuales consolidadas en el Registro Mercantil (ICAC consulta núm. 1, BOICAC núm. 118)	98
Situación planteada	98
Consulta	98
Respuesta del ICAC	99
6. IMPUESTOS	103
6.1. Cálculo del importe neto de la cifra de negocios de una empresa dedicada a la explotación de máquinas recreativas, y sobre el tratamiento contable de la tasa sobre el juego que grava esta actividad (ICAC consulta núm. 7, BOICAC núm. 97)	103
Planteamiento de la cuestión	104
Consulta	104
Respuesta del ICAC	104
6.2. Contabilización del Impuesto sobre Gases Fluorados de Efecto Invernadero regulado en la Ley 16/2013, de 29 de octubre, por la que se establecen determinadas medidas en materia de fiscalidad medioambiental y se adoptan otras medidas tributarias y financieras (ICAC consulta núm. 2, BOICAC núm. 98)	107
Consulta	107
Respuesta del ICAC	107
6.3. Registro contable de la modificación de la base imponible del Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA), en virtud de la emisión de una factura rectificativa (ICAC consulta núm. 4, BOICAC núm. 98)	109
Respuesta del ICAC	109
6.4. Tratamiento contable de los créditos fiscales que pueden surgir con ocasión de la sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 27 de febrero de 2014, por la que se declara la ilegalidad del impuesto sobre ventas Minoristas de Determinados Hidrocarburos (Céntimo sanitario) (ICAC consulta núm. 7, BOICAC núm. 98)	111
Planteamiento de la cuestión	111
Consulta al ICAC	112
Respuesta del ICAC	112
6.5. Valoración de los créditos fiscales reconocidos en el balance a raíz de la modificación de los tipos impositivos introducida por la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades (ICAC consulta núm. 4, BOICAC núm. 101)	115
Planteamiento de la cuestión	115
Cuestión planteada al ICAC	115
6.6. Efecto impositivo de la «reserva de capitalización» y la «reserva de nivelación» reguladas en la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades (ICAC consulta núm. 1, BOICAC núm. 106)	117
Planteamiento de la cuestión	117
Reserva de capitalización	117
Reserva de nivelación	118
6.7. Devengo contable del impuesto sobre el valor de la producción de la energía eléctrica (ICAC consulta núm. 4, BOICAC núm. 108)	121
Normativa	121
Contestación	122

	<u>Pág.</u>
6.8. Tratamiento contable de la reforma fiscal aprobada por el Real Decreto-ley 3/2016, de 2 de diciembre. NRV 13ª. RICAC de 9 de febrero de 2016 (ICAC consulta núm. 1, BOICAC núm. 109)	123
Planteamiento de la cuestión	123
Consulta al ICAC	123
Respuesta del ICAC	124
6.9. Tratamiento contable del Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA) en las donaciones de inmovilizado, tanto para la sociedad donante como para la sociedad donataria (ICAC consulta núm. 1, BOICAC núm. 115)	126
Situación planteada	126
Respuesta del ICAC	127
6.10. Efecto impositivo de la «reserva de capitalización» regulada en la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades, en cuentas anuales individuales de sociedades que tributan en régimen de consolidación fiscal. NRV 13ª y RICAC de 9 de febrero de 2016 (ICAC consulta núm. 3, BOICAC núm. 117)	129
Situación planteada	129
Consideraciones del ICAC	129
Respuesta del ICAC	131
7. INGRESOS Y GASTOS	135
7.1. Determinados aspectos relacionados con el tratamiento contable de una explotación avícola (ICAC consulta núm. 4, BOICAC núm. 97)	136
Planteamiento de la cuestión	136
Consulta al ICAC	136
Respuesta del ICAC	137
7.2. Reflejo contable de los gastos realizados por una sociedad dedicada a una explotación agrícola (ICAC consulta núm. 6, BOICAC núm. 97)	140
Planteamiento de la cuestión	140
Respuesta del ICAC	141
7.3. Registro contable de una factura en un determinado contrato de arrendamiento operativo (ICAC consulta núm. 3, BOICAC núm. 98)	143
Consulta al ICAC	143
Respuesta del ICAC	143
7.4. Adecuado tratamiento contable de un programa de fidelización de clientes mediante la entrega de vales regalo y puntos canjeables por descuentos en ventas futuras (ICAC consulta núm. 5, BOICAC núm. 98)	146
Consulta al ICAC	146
7.5. Registro contable de los «bonus» o salarios variables en función de objetivos abonados por una empresa a sus empleados (ICAC consulta núm. 9, BOICAC núm. 98) ..	149
Planteamiento de la cuestión	149
Consulta	149
Contestación del ICAC	149
7.6. Tratamiento contable de los gastos de estudio y exploración de recursos mineros (ICAC consulta núm. 3, BOICAC núm. 99)	151
Consulta	151
Contestación del ICAC	151
7.7. Contabilización del importe satisfecho en concepto de canon de entrada a una franquicia (ICAC consulta núm. 4, BOICAC núm. 99)	155
Consulta	155
Contestación del ICAC	155
Conclusión	157
7.8. Adecuado tratamiento contable de la cesión gratuita de instrumentos de análisis clínico a cambio de la compra de reactivos (ICAC consulta núm. 2, BOICAC núm. 100) ..	158
Consulta	158
Contestación del ICAC	159

	<u>Pág.</u>
7.9. Tratamiento contable de una operación de venta de mercancía a un cliente extranjero, y la firma de un contrato con una financiera extranjera de venta con pacto de recompra de dicha mercancía (ICAC consulta núm. 1, BOICAC núm. 101).....	162
Consulta	162
Respuesta del ICAC	162
Conclusión	163
7.10. Tratamiento contable de una prima percibida por una sociedad arrendadora en concepto de opción de compra (ICAC consulta núm. 2, BOICAC núm. 104)	166
Situación	166
Consulta	167
Contestación	167
Contestación ICAC	167
7.11. Tratamiento contable del reintegro de una cantidad percibida de la Administración Pública (ICAC consulta núm. 1, BOICAC núm. 105).....	172
Descripción de la consulta.....	172
Contestación del ICAC.....	173
7.12. Contabilización de servicios de abogacía prestados a título gratuito (ICAC consulta núm. 2, BOICAC núm. 105).....	174
Descripción de la consulta.....	174
Contestación del ICAC.....	175
1. Respecto a la firma de abogados	175
2. Respecto a la contabilización de los servicios gratuitos en la fundación.....	175
2.1. Que la Fundación no actué de intermediario (no tenga el control sobre el servicio y actúa por cuenta ajena).....	176
2.2. Que la Fundación actué de intermediario (tenga el control sobre el servicio y no actúa por cuenta ajena)	176
7.13. Tratamiento contable de los ingresos generados durante el periodo de prueba del activo (ICAC consulta núm. 4, BOICAC núm. 105).....	178
Descripción de la consulta.....	178
Contestación del ICAC.....	178
7.14. Tratamiento contable que debe darse a una retribución en especie derivada de la cesión a los trabajadores de vehículos en régimen de renting (ICAC consulta núm. 5, BOICAC núm. 106).....	181
Respuesta del ICAC	181
7.15. Adecuado reflejo contable de la compra de vehículos por las empresas dedicadas a su alquiler y posterior venta (ICAC consulta núm. 6, BOICAC núm. 106)	182
1. Introducción	182
2. Consulta	183
3. Contestación del ICAC.....	183
7.16. Tratamiento contable de un acuerdo comercial entre un proveedor y un cliente en el ámbito del sector de la distribución (ICAC consulta núm. 1, BOICAC núm. 108).....	195
1. Consulta	195
2. Respuesta del ICAC	195
7.17. Tratamiento contable de la indemnización recibida en un proceso judicial a raíz de una sentencia dictada en primera instancia y que ha sido recurrida por la parte demandada (ICAC consulta núm. 3, BOICAC núm. 108).....	197
Consulta	197
Normativa.....	197
Contestación	198
7.18. Valoración de los residuos que obtiene una empresa en la prestación de un servicio (ICAC consulta núm. 1, BOICAC núm. 113)	200
Situación planteada	200
Consulta	201
Respuesta del ICAC	201
Conclusiones.....	201

	<u>Pág.</u>
7.19. Tratamiento contable del canon de saneamiento que gestiona una Entidad Regional de Saneamiento y Depuración de Aguas Residuales (ICAC consulta núm. 4, BOICAC núm. 113)	203
Situación planteada	203
Consulta	203
Respuesta del ICAC	203
Conclusiones	205
7.20. Tratamiento contable del canon digital (ICAC consulta núm. 5, BOICAC núm. 113)	207
Situación planteada	207
Consulta	208
Respuesta del ICAC y conclusiones	208
7.21. Tratamiento contable de una operación de compra de elementos de inmovilizado en la que se entrega como contraprestación una cantidad monetaria y elementos de inmovilizado totalmente amortizados propiedad de la consultante (ICAC consulta núm. 8, BOICAC núm. 113)	210
Situación planteada	210
Consulta	210
Respuesta del ICAC	211
Conclusiones	212
7.22. Tratamiento contable de un acuerdo firmado por una empresa con un proveedor para la fijación del precio de las existencias que se compromete a adquirir en un determinado plazo (ICAC consulta núm. 4, BOICAC núm. 115)	217
Situación planteada	217
Consulta	217
Normativa aplicable	218
Conclusión	218
7.23. Tratamiento contable a otorgar a las indemnizaciones abonadas a personas físicas por extinción de contratos de arrendamientos rústicos históricos, cuando estos se extinguen por el cambio de la naturaleza del suelo de rústico a urbano (ICAC consulta núm. 9, BOICAC núm. 115)	220
Situación planteada	220
Consulta	220
Normativa a aplicar	221
Opinión del ICAC	221
Conclusión del ICAC	221
8. INMOVILIZADO INTANGIBLE	225
8.1. Tratamiento contable de la contraprestación acordada por la constitución de un derecho de superficie (ICAC consulta núm. 2, BOICAC núm. 106)	225
Exposición	225
Consulta	225
Opinión del ICAC	225
9. INMOVILIZADO MATERIAL	231
9.1. Tratamiento contable de la infraestructura eléctrica que debe construir una empresa inmobiliaria que actúa como promotor de suelo industrial, logístico y residencial, como una obligación más del proceso urbanizador y que, una vez construida, cede a la correspondiente compañía eléctrica (ICAC consulta núm. 1, BOICAC núm. 97)	232
Planteamiento de la cuestión	232
Consulta al ICAC	232
Respuesta del ICAC	232
9.2. Calificación contable del mobiliario adquirido por una empresa destinado a la exposición en tiendas y ferias (ICAC consulta núm. 8, BOICAC núm. 98)	234
Consulta al ICAC	234
Respuesta del ICAC	234
Conclusión	235

	<u>Pág.</u>
9.3. Tratamiento contable de la adquisición de un inmueble con una condición resolutoria (ICAC consulta núm. 1, BOICAC núm. 99)	236
Planteamiento de la cuestión	237
Consulta al ICAC	237
Respuesta del ICAC	237
Conclusión	237
9.4. Contabilización de un contrato de arrendamiento de inmueble con opción de compra (ICAC consulta núm. 6, BOICAC núm. 99)	240
Planteamiento de la cuestión	240
Consulta al ICAC	240
Contestación del ICAC	241
9.5. Tratamiento contable de la adquisición de un inmueble y una indemnización en efectivo tras la resolución de un litigio (ICAC consulta núm. 7, BOICAC núm. 99)	246
Estado de la cuestión	246
Consulta al ICAC	246
Respuesta del ICAC	246
9.6. Adecuado tratamiento contable de la cesión de un terreno a cambio de la «reserva de su aprovechamiento (ICAC consulta núm. 2, BOICAC núm. 101)	249
Consulta al ICAC	249
Contestación del ICAC	249
Conclusión	250
9.7. Sustitución de determinados componentes de una maquinaria cuando el importe es satisfecho por la empresa propietaria a cuenta de la deuda que ésta mantiene con el suministrador y fabricante de la máquina al encontrarse la misma en periodo de garantía (ICAC consulta núm. 3, BOICAC núm. 104)	253
Descripción de la consulta	253
Contestación del ICAC	253
Normativa aplicable	253
Conclusión	254
9.8. Tratamiento contable de la cesión de activos y otras actuaciones como consecuencia de la suscripción de un convenio urbanístico entre una sociedad y un Ayuntamiento (ICAC consulta núm. 2, BOICAC núm. 113)	256
Situación planteada	256
Consulta	256
Respuesta del ICAC	257
Conclusiones	258
9.9. Registro contable de la adquisición de un activo por usucapión (ICAC consulta núm. 6, BOICAC núm. 113)	260
Consulta	260
Respuesta del ICAC	261
Conclusiones	262
9.10. Tratamiento contable de una «provisión para rehabilitación de inmovilizado» (ICAC consulta núm. 6, BOICAC núm. 115)	264
Situación planteada	264
Consulta	264
Opinión del ICAC	264
9.11. Criterio de amortización aplicable a una instalación hotelera, con aula taller, salón para conferencias, etcétera, que ha sido edificada en un terreno clasificado como suelo no urbanizable, previa autorización administrativa (ICAC consulta núm. 8, BOICAC núm. 115)	267
Situación planteada	267
Consulta	267
Normativa a aplicar	268
Opinión del ICAC	269

	<u>Pág.</u>
9.12. Tratamiento contable de la venta de unas parcelas (ICAC consulta núm. 2, BOICAC núm. 118)	272
Situación planteada	272
Consulta	272
Respuesta del ICAC	272
Conclusión	273
9.13. Tratamiento contable de las comisiones abonadas a los agentes de la propiedad inmobiliaria a través de los cuales una compañía arrienda locales, en régimen de arrendamiento operativo, por un período de 10 años (ICAC consulta núm. 3, BOICAC núm. 118)	275
Situación planteada	275
Consulta	276
Respuesta del ICAC	276
Conclusión	276
10. INSTRUMENTOS FINANCIEROS	279
10.1. Tratamiento contable de un contrato denominado por el consultante como «Equity Swap» (ICAC consulta núm. 3, BOICAC núm. 97)	279
Estado de la cuestión	279
Consulta al ICAC	279
Respuesta del ICAC	280
10.2. Posibilidad de calificar, a efectos contables, el «flujo operativo de caja» generado por un negocio como partida cubierta en una operación de cobertura realizada a través de un «Swap de inflación» (ICAC consulta núm. 8, BOICAC núm. 97)	283
1. Consulta	283
2. Contestación	284
2.1. Normativa	284
2.2. Interpretación del ICAC	285
10.3. Tratamiento contable de una póliza de crédito y un descubierto en cuenta corriente. NRV 9ª (ICAC consulta núm. 1, BOICAC núm. 98)	289
Primera consulta al ICAC	289
Respuesta del ICAC	289
Conclusión	290
Segunda consulta al ICAC	291
Respuesta del ICAC	291
10.4. Tratamiento contable de la inversión en instrumentos de patrimonio en una empresa que aplica el PGC-Pymes (ICAC consulta núm. 5, BOICAC núm. 100)	293
Consulta al ICAC	293
Respuesta del ICAC	293
10.5. Tratamiento contable de la adquisición de acciones propias para cancelar un plan de remuneración con instrumentos de patrimonio neto, y acerca del registro del correspondiente pago a cuenta del IRPF (ICAC consulta núm. 3, BOICAC núm. 106)	296
Exposición	296
Primera consulta	296
Opinión del ICAC	296
Segunda consulta	297
Opinión del ICAC	297
10.6. Correcta interpretación de la norma de registro y valoración (NRV) 9ª Instrumentos financieros, apartado 2.8 Intereses y dividendos recibidos de activos financieros del Plan General de Contabilidad, cuando se realizan inversiones sucesivas (ICAC consulta núm. 9, BOICAC núm. 113)	302
Situación planteada	302
Consulta	302
Respuesta del ICAC	303
Conclusiones	303

	<u>Pág.</u>
11. OPERACIONES EN MONEDA EXTRANJERA	305
11.1. Tratamiento contable de la adquisición de existencias en moneda extranjera, cuando previamente se ha realizado un anticipo al proveedor (ICAC consulta núm. 2, BOICAC núm. 108)	305
1. Consulta	305
2. Normativa	305
3. Conclusión	306
11.2. Tratamiento contable a aplicar en relación con el tipo de cambio que debe emplearse para contabilizarla importación de unas mercancías (ICAC consulta núm. 2, BOICAC núm. 115)	308
Situación planteada	308
Normativa aplicable	308
Respuesta del ICAC	309
12. OPERACIONES SOCIETARIAS Y COMBINACIONES DE NEGOCIOS	311
12.1. Distribución de beneficios por parte de una sociedad que tiene registrados resultados negativos de ejercicios anteriores y en la que la reserva legal no ha alcanzado el 20 por 100 del capital social (ICAC consulta núm. 5, BOICAC núm. 99)	311
Respuesta del ICAC	311
Conclusión	312
12.2. Fecha de efectos contables en un proceso de fusión entre sociedades de un grupo, cuando su inscripción en el Registro Mercantil es posterior al plazo legal para formular las cuentas anuales correspondientes al ejercicio en que se aprobó la operación (ICAC consulta núm. 2, BOICAC núm. 102)	314
Consulta al ICAC	314
Respuesta del ICAC	314
Conclusión	315
12.3. Redacción otorgada por la Ley 31/2014, de 3 de diciembre, a los artículos 229 y 230 de la Ley de Sociedades de Capital (LSC), acerca de la obligación de los administradores de informar de las situaciones de conflicto de intereses (ICAC consulta núm. 3, BOICAC núm. 102)	317
Consulta	317
Respuesta del ICAC	317
12.4. Adecuado tratamiento contable de la segregación de una rama de actividad con motivo de la cual la sociedad que amplía capital pasa a formar parte del grupo de la sociedad aportante (ICAC consulta núm. 4, BOICAC núm. 102)	320
Consulta	320
Respuesta del ICAC	320
Conclusión	321
12.5. Determinación de las pérdidas para la reducción obligatoria de capital y para la disolución por pérdidas (ICAC consulta núm. 5, BOICAC núm. 102)	325
1. Normativa	325
2. Consulta	325
3. Respuesta del ICAC	325
12.6. Tratamiento contable de contraprestación contingente en una combinación de negocios. Cláusula de indemnidad en relación con un procedimiento sancionador. NRV 19ª (ICAC consulta núm. 4, BOICAC núm. 106)	329
Exposición	329
Consulta	330
Normativa	330
Momento en el que nos encontremos	330
12.7. Tratamiento contable del importe pagado a los asesores de una empresa por la intermediación en la compra de la totalidad de las acciones de una sociedad (ICAC consulta núm. 3, BOICAC núm. 115)	336
Situación planteada	336
Consulta	337
Normativa aplicable	337
Conclusión	337

	<u>Pág.</u>
12.8. Tratamiento contable de la transmisión de un negocio a una sociedad limitada unipersonal con la finalidad de seguir desarrollando la misma actividad que venía ejerciendo una persona física (ICAC consulta núm. 10, BOICAC núm. 115)	338
Consulta	338
Normativa a aplicar	338
Consulta	339
13. SUBVENCIONES, DONACIONES Y LEGADOS	343
13.1. Forma de contabilizar el efecto impositivo asociado a las subvenciones de capital recibidas por entidades con pérdidas acumuladas de ejercicios anteriores que se encuentran pendientes de compensar fiscalmente (ICAC consulta núm. 3, BOICAC núm. 105)	343
Descripción de la consulta	343
Contestación del ICAC	343
13.2. Tratamiento contable de una subvención recibida para financiar la adquisición de suelo y el criterio a seguir para amortizar las inversiones inmobiliaria (ICAC consulta núm. 7, BOICAC núm. 113)	346
Situación planteada	346
Consulta	346
Respuesta del ICAC	347
Conclusiones	347
13.3. Tratamiento contable aplicable a las subvenciones recibidas de la Administración Pública, cuando el gasto subvencionado no se ha realizado y el cobro de la subvención se condiciona a la justificación de los gastos incurridos (ICAC consulta núm. 2, BOICAC núm. 117)	351
Situación planteada	351
Consideraciones del ICAC	352
Respuesta del ICAC	353
14. BIBLIOGRAFÍA	357

Introducción

El objetivo de esta obra es dar a conocer desde una perspectiva eminentemente práctica los contenidos de las últimas consultas del ICAC sobre contabilidad, para ello se ha estudiado las consultas publicadas durante el periodo «Enero 2014 hasta Junio 2019».

Se realiza una aplicación eminentemente práctica de las consultas mediante cuadros sinópticos y casos prácticos específicos elaborados por los autores.

No obstante, hemos creído conveniente incorporar íntegramente el texto de cada una de las distintas consultas estudiadas, con el fin de que el lector tenga conocimiento de cuál es la respuesta exacta del ICAC a cada caso planteado. Pretendemos que el autor tenga previamente una referencia correcta y concreta de lo que indica el ICAC, para después ofrecer nosotros nuestra interpretación de las respuestas del ICAC mediante cuadros sinópticos y casos prácticos específicos elaborados por los autores, dejando bien claro que la interpretación no es ni más ni menos que una opinión de los autores al texto original del ICAC, que como decimos se adjunta al principio de cada consulta estudiada.

También se ha hecho una labor de clasificación de las consultas publicadas desde enero de 2014 a junio de 2019, del siguiente modo, consultas relacionadas con:

- aspectos relacionados con la Ley Concursal: 2 consultas.
- Cuentas Anuales de las sociedades: 5 consultas.
- Entidades sin ánimo de lucro: 5 consultas.
- Establecimientos permanentes: 1 consulta.
- Grupos de sociedades: 8 consultas.
- Impuestos: 10 consultas.
- Ingresos y gastos: 23 consultas.
- Inmovilizado intangible: 1 consulta.
- Inmovilizado material: 13 consultas.
- Instrumentos financieros: 6 consultas.
- Moneda extranjera: 2 consultas.
- Operaciones societarias y combinaciones de negocios: 8 consultas.
- Subvenciones, donaciones y legados: 3 consultas.

En total han sido 87 las consultas sobre contabilidad estudiadas.

Esperamos que pueda ser útil y ayudar al lector a una mayor claridad en la interpretación que cada profesional pueda realizar.

Los autores

1. CONCURSO

Con respecto a las Consultas del ICAC relacionados con el concurso de acreedores publicadas en el periodo Enero 2014 a Junio 2019, hemos seleccionado dos:

1. Consulta número 1 del BOICAC número 102/junio 2015. Sobre la correcta interpretación de los términos «pasivo», «pasivos financieros» y «grupo» regulados en el artículo 71.bis y la Disposición adicional cuarta de la Ley 22/2003, de 9 de julio, Concursal.

2. Consulta número 6 del BOICAC número 102/junio 2015. Sobre el tratamiento contable de la aprobación de un convenio de acreedores en un procedimiento concursal, en el que no se fijan intereses para la deuda remanente.

1.1. CONSULTA NÚM. 1 DEL BOICAC NÚM. 102/JUNIO 2015. CORRECTA INTERPRETACIÓN DE LOS TÉRMINOS «PASIVO», «PASIVOS FINANCIEROS» Y «GRUPO» REGULADOS EN EL ARTÍCULO 71.BIS Y LA DISPOSICIÓN ADICIONAL CUARTA DE LA LEY 22/2003, DE 9 DE JULIO, CONCURSAL

La consulta número 1 del BOICAC número 102/Junio 2015, trata sobre la correcta interpretación de los términos «pasivo», «pasivos financieros» y «grupo» regulados en el artículo 71.bis y la Disposición adicional cuarta de la Ley 22/2003, de 9 de julio, Concursal.

1. Introducción y normativa

Hay que tener en cuenta lo dispuesto en el artículo 71 bis y la Disposición adicional cuarta de la Ley 22/2003, de 9 de julio, Concursal, que han sido objeto de tres reformas legislativas en materia de refinanciación y reestructuración de deuda empresarial, siguientes:

- La primera, que es sobre la que pregunta el consultante, introducida por el Real Decreto-ley 4/2014, de 7 de marzo, que entró en vigor el 9 de marzo de 2014,
- la segunda operada por la Ley 17/2014, de 30 de septiembre, que entró en vigor el 2 de octubre de 2014, y
- la tercera, por la Ley 9/2015, de 25 de mayo, de medidas urgentes en materia concursal, que entró en vigor el 27 de mayo de 2015, y en relación con la cual se realiza la presente contestación.

Según la exposición de motivos de estas normas, con estos acuerdos se persigue sanear empresas viables desde un punto de vista operativo, con el fin de que la deuda remanente sea soportable, permitiendo así que la empresa siga atendiendo sus compromisos en el tráfico económico, conjugándose con el respeto a las legítimas expectativas de los acreedores, los cuales habrán de participar activamente en estos procedimientos de alivio de carga financiera con las máximas garantías y, en última instancia, evitar el concurso en beneficio de ambas partes.

En el escrito de consulta se indica que la redacción de los artículos 71.bis y la Disposición adicional cuarta de la Ley Concursal, que a continuación se reproducen, suscita algunas dudas interpretativas.

«Artículo 71 bis Régimen especial de determinados acuerdos de refinanciación (redacción Ley 9/2015)

1. No serán rescindibles los acuerdos de refinanciación alcanzados por el deudor, así como los negocios, actos y pagos, cualquiera que sea la naturaleza y la forma en que se hubieren realizado, y las garantías constituidas en ejecución de los mismos, cuando:

a) En virtud de éstos se proceda, al menos, a la ampliación significativa del crédito disponible o a la modificación o extinción de sus obligaciones, bien mediante prórroga de su plazo de vencimiento o el establecimiento de otras contraídas en sustitución de aquéllas, siempre que respondan a un plan de viabilidad que permita la continuidad de la actividad profesional o empresarial en el corto y medio plazo; y

b) Con anterioridad a la declaración del concurso:

1.º El acuerdo haya sido suscrito por acreedores cuyos créditos representen al menos tres quintos del pasivo del deudor en la fecha de adopción del acuerdo de refinanciación. A los efectos del cómputo de esa mayoría de pasivo se entenderá que, en los acuerdos sujetos a un régimen o pacto de sindicación, la totalidad de los acreedores sujetos a dicho acuerdo suscriben el acuerdo de refinanciación cuando voten a su favor los que representen al menos el 75 por ciento del pasivo afectado por el acuerdo de sindicación, salvo que las normas que regulan la sindicación establezcan una mayoría inferior, en cuyo caso será de aplicación esta última.

En el caso de acuerdos de grupo, el porcentaje señalado se calculará tanto en base individual, en relación con todas y cada una de las sociedades afectadas, como en base consolidada, en relación con los créditos de cada grupo o subgrupo afectados y excluyendo en ambos casos del cómputo del pasivo los préstamos y créditos concedidos por sociedades del grupo.

2.º Se emita certificación del auditor de cuentas del deudor sobre la suficiencia del pasivo que se exige para adoptar el acuerdo. De no existir, será auditor el nombrado al efecto por el registrador mercantil del domicilio del deudor y, si éste fuera un grupo o subgrupo de sociedades, el de la sociedad dominante.

3.º El acuerdo haya sido formalizado en instrumento público al que se habrán unido todos los documentos que justifiquen su contenido y el cumplimiento de los requisitos anteriores.

(...)

Disposición adicional cuarta. Homologación de los acuerdos de refinanciación (redacción Ley 9/2015)

1. Podrá homologarse judicialmente el acuerdo de refinanciación que habiendo sido suscrito por acreedores que representen al menos el 51 por ciento de los pasivos financieros, reúna en el momento de su adopción, las condiciones previstas en la letra a) y en los números 2.º y 3.º de la letra b) del apartado 1 del artículo 71 bis. Los acuerdos adoptados por la mayoría descrita no podrán ser objeto de rescisión conforme a lo dispuesto en el apartado 13. Para extender sus efectos serán necesarias las mayorías exigidas en los apartados siguientes.

No se tendrán en cuenta, a efectos del cómputo de las mayorías indicadas en esta disposición, los pasivos financieros titularidad de acreedores que tengan la consideración de persona especialmente relacionada conforme al apartado 2 del artículo 93 quienes, no obstante, podrán quedar afectados por la homologación prevista en esta disposición adicional.

A los efectos de esta disposición, tendrán la consideración de acreedores de pasivos financieros los titulares de cualquier endeudamiento financiero con independencia de que estén o no sometidos a supervisión financiera. Quedan excluidos de tal concepto los acreedores por créditos laborales, los acreedores por operaciones comerciales y los acreedores de pasivos de derecho público.

En caso de acuerdos sujetos a un régimen o pacto de sindicación, se entenderá que la totalidad de los acreedores sujetos a dicho acuerdo suscriben el acuerdo de refinanciación cuando voten a su favor los que representen al menos el 75 por ciento del pasivo afectado por el acuerdo de sindicación, salvo que las normas

que regulan la sindicación establezcan una mayoría inferior, en cuyo caso será de aplicación esta última.

Voluntariamente podrán adherirse al acuerdo de refinanciación homologado los demás acreedores que no lo sean de pasivos financieros ni de pasivos de derecho público. Estas adhesiones no se tendrán en cuenta a efectos del cómputo de las mayorías previstas en esta disposición.

(...)

3. A los acreedores de pasivos financieros que no hayan suscrito el acuerdo de refinanciación o que hayan mostrado su disconformidad al mismo y cuyos créditos no gocen de garantía real o por la parte de los créditos que exceda del valor de la garantía real, se les extenderán, por la homologación judicial, los siguientes efectos acordados en el acuerdo de refinanciación:

a) Si el acuerdo ha sido suscrito por acreedores que representen al menos el 60 por ciento del pasivo financiero, las esperas, ya sean de principal, de intereses o de cualquier otra cantidad adeudada, con un plazo no superior a cinco años, o la conversión de deuda en préstamos participativos durante el mismo plazo.

b) Si el acuerdo ha sido suscrito por acreedores que representen al menos el 75 por ciento del pasivo financiero, las siguientes medidas:

(...)

4. Por la homologación judicial, se extenderán a los acreedores de pasivos financieros que no hayan suscrito el acuerdo de refinanciación o que hayan mostrado su disconformidad al mismo, por la parte de su crédito que no exceda del valor de la garantía real, los efectos señalados en el apartado anterior, siempre que uno o más de dichos efectos hayan sido acordados, con el alcance que se convenga, por las siguientes mayorías, calculadas en función de la proporción del valor de las garantías aceptantes sobre el valor total de las garantías otorgadas:

a) Del 65%, cuando se trate de las medidas previstas en la letra a) del apartado anterior.

b) Del 80%, cuando se trate de las medidas previstas en la letra b) del apartado anterior (...).»

2. Consulta al ICAC

En particular, la consulta versa sobre la correcta interpretación de los siguientes términos:

a) Qué debe entenderse por «pasivo», y qué criterio de valoración debe emplearse para cuantificarlo a los efectos del cómputo de la mayoría regulado en el artículo 71.bis.1.b)1º de la Ley Concursal.

b) Qué debe entenderse por «pasivo financiero», y qué criterio de valoración debe emplearse para cuantificarlo a los efectos del cómputo de las mayorías reguladas en la Disposición adicional cuarta de Ley Concursal.

c)Cuál es el correcto significado del término «grupo» a los efectos regulados en el artículo 71.bis.1 de la Ley Concursal.

3. Interpretación y respuesta del ICAC

3.1. CONCEPTO DE PASIVO

a) Qué debe entenderse por «pasivo», y qué criterio de valoración debe emplearse para cuantificarlo a los efectos del cómputo de la mayoría regulada en el artículo 71.bis.1.b)1º de la Ley Concursal.

De acuerdo con el artículo 3 del Código Civil (CC), las normas se interpretarán según el sentido propio de sus palabras, en relación con el contexto, los antecedentes históricos y legislativos, y la realidad social del tiempo en que han de ser aplicadas, atendiendo fundamentalmente al espíritu y finalidad de aquellas.

El objetivo de la regulación que ahora se interpreta es facilitar el logro de un consenso entre el deudor y sus acreedores, para lograr que estos últimos vean atendidos sus créditos, aunque sea de forma parcial o en un plazo de tiempo superior al inicialmente acordado, y que el deudor empresario pueda continuar el ejercicio de su actividad. A tal efecto, ambas partes, deudor y acreedores, deben acordar o pactar con la mayoría requerida en el artículo 71.bis.1.b)1º.

Adicionalmente, parece razonable considerar que la mayoría de acreedores regulada en el artículo 71.bis.1.b)1º, por referencia a los tres quintos del pasivo de la empresa, se debería obtener comparando dos conceptos homogéneos, es decir, la proporción de acreedores que acuerdan respecto al total de acreedores (que pueden prestar su consentimiento).

Pues bien, para que los acreedores puedan manifestar su voluntad y el auditor certificar que el acuerdo ha sido suscrito por los titulares de «créditos» que representan al menos tres quintos del pasivo, es preciso que a su vez acrediten dicha condición, esto es, que gocen de un título de crédito, que haya un reconocimiento previo de deuda a favor del acreedor, o que este último pueda dar testimonio del derecho en que funda su pretensión.

En consecuencia, este Instituto opina que para cuantificar el «pasivo» regulado en el artículo 71.bis.1.b)1º de la Ley Concursal, el pasivo que luciría en el balance de una empresa, en la fecha del acuerdo de refinanciación, puede constituir un primer punto de partida sobre el que tal vez sería preciso realizar ajustes para excluir conceptos como los pasivos por impuestos diferidos, las provisiones y los ajustes por periodificación en la medida que no puedan calificarse como acreedores en sentido estricto, esto es, titulares de un derecho de crédito frente a la empresa.

Por lo que respecta a la valoración del pasivo se informa que de acuerdo con el literal de la ley parece inferirse que la cuantificación del mencionado porcentaje debe realizarse en función del importe a que ascienda la deuda en la fecha del acuerdo (en concepto de principal, de intereses o de cualquier otra cantidad adeudada), para cuya determinación habrá que estar a los términos de cada contrato, pudiendo emplearse como aproximación el valor contable o en libros del pasivo en el caso de deudas valoradas al coste amortizado.

A continuación se reproducen otros artículos de la Ley Concursal en los que se aprecia, en sintonía con esta interpretación, como el término pasivo parece emplearse como sinónimo de acreedor o titular de un derecho de crédito.

«Artículo 88.1: A los solos efectos de la cuantificación del pasivo, todos los créditos se computarán en dinero y se expresarán en moneda de curso legal, sin que ello suponga su conversión ni modificación.

Artículo 106.1: Para su admisión a trámite, la propuesta deberá ir acompañada de adhesiones de acreedores de cualquier clase, prestadas en la forma establecida en esta Ley y cuyos créditos superen la quinta parte del pasivo presentado por el deudor. Cuando la propuesta se presente con la propia solicitud de concurso voluntario bastará con que las adhesiones alcancen la décima parte del mismo pasivo.

Artículo 113.1: (...) También podrán hacerlo los acreedores cuyos créditos consten en el concurso y superen, conjunta o individualmente, una quinta parte del total pasivo resultante de la lista definitiva de acreedores, salvo que el concursado tuviere solicitada la liquidación.

Artículo 124.1: Para que una propuesta de convenio se considere aceptada por la junta serán necesarias las siguientes mayorías: a) El 50% del pasivo ordinario (...).»

En definitiva, cuando el legislador emplea el término «pasivo» en estos artículos (y en el que es objeto de la presente interpretación; artículo 71.bis.1) se está refiriendo a una cuantificación de los créditos, o por decirlo de otra forma, a una ponderación de cada acreedor, para darles un peso proporcional al valor de sus créditos a la hora de la toma de decisiones o el cumplimiento de ciertos requisitos.

Por ello, y como conclusión, en el artículo 71.bis.1.b)1º de la Ley Concursal el término pasivo se referiría a la suma del importe adeudado a todos los acreedores, titulares de un derecho de crédito o exigible de otro modo, y no a la cifra de pasivo del modelo de balance. Esta interpretación se soporta en la propia literalidad del precepto, en el que se alude a los acreedores y sus créditos, analizado en el contexto y finalidad de la citada regulación.

3.2. CONCEPTO DE PASIVO FINANCIERO

b) Qué debe entenderse por «pasivo financiero», y qué criterio de valoración debe emplearse para cuantificarlo a los efectos del cómputo de las mayorías reguladas en la Disposición adicional cuarta de la Ley Concursal.

En el apartado 1 de la Disposición adicional cuarta de la Ley Concursal, se establece:

«(...) A los efectos de esta disposición, tendrán la consideración de acreedores de pasivos financieros los titulares de cualquier endeudamiento financiero con independencia de que estén o no sometidos a supervisión financiera. Quedan excluidos de tal concepto los acreedores por créditos laborales, los acreedores por operaciones comerciales y los acreedores de pasivos de derecho público.»

Por lo tanto, el concepto a delimitar será el de «titular de cualquier endeudamiento financiero» con las excepciones que se indican en la propia norma.

Para ello cabría traer a colación las definiciones que la Ley Concursal establece en el artículo 94.2, en relación con estos conceptos:

«1.º Laborales, entendiéndose por tales los acreedores de derecho laboral. Quedan excluidos los vinculados por la relación laboral de carácter especial del personal de alta dirección en lo que exceda de la cuantía prevista en el artículo 91.1.º

2.º Públicos, entendiéndose por tales los acreedores de derecho público.

3.º Financieros, entendiéndose por tales los titulares de cualquier endeudamiento financiero con independencia de que estén o no sometidos a supervisión financiera.

4.º Resto de acreedores, entre los cuales se incluirán los acreedores por operaciones comerciales y el resto de acreedores no incluidos en las categorías anteriores.»

Pues bien, considerando que el literal de la norma hace referencia a los titulares «de cualquier endeudamiento financiero», para luego aclarar que determinados acreedores (comerciales, laborales y de derecho público) quedan excluidos de tal concepto, cabría concluir que a los efectos que nos ocupan el concepto «titular de cualquier endeudamiento financiero» es una categoría autónoma, claramente identificable, cualquier acreedor que ha suministrado financiación a la empresa en su significado más intuitivo, es decir, que ha suministrado fondos o efectivo a la misma, y distinta a las restantes categorías de acreedores contenidas en el artículo 94.2.

En consecuencia, esta categoría debe incluir a los acreedores como las entidades de crédito, con independencia del instrumento con el que se haya formalizado la financiación y en su caso de las garantías exigidas, así como otras personas, entidades o intermediarios ya sean sometidos o no a supervisión financiera y que hayan financia-

do a la empresa mediante los mercados de capitales (bonos, pagarés, etcétera) o de forma bilateral o multilateral (préstamos sindicados, etcétera). La categoría de pasivos financieros excluye, por lo tanto, a los acreedores laborales, a los acreedores de derecho público, a los acreedores por operaciones comerciales, así como a otros acreedores cuya financiación otorgada no responda a los criterios anteriores previstos para los acreedores financieros.

3.3. CONCEPTO DE GRUPO

c) Cuál es el correcto significado del término «grupo» a los efectos regulados en el artículo 71.bis.1 de la Ley Concursal.

En la Disposición adicional sexta. Grupo de sociedades, de la Ley Concursal se afirma que: «A los efectos de esta ley, se entenderá por grupo de sociedades lo dispuesto en el artículo 42.1 del Código de Comercio.»

Por otro lado, se informa que este Instituto ha publicado varias consultas sobre la correcta interpretación del concepto de grupo regulado en el artículo 42.1 del Código de Comercio (CdC), pudiendo citarse, por todas, la consulta 4 publicada en el Boletín del ICAC nº 92, de diciembre de 2012.

A modo de resumen se recuerda que en la contestación a dicha consulta se diferencian dos conceptos de grupo:

a) El grupo del artículo 42 del CdC formado, al menos, por dos sociedades cuando una controla a la otra, y, donde la sociedad dominante (sociedad que ejerce el control) es una sociedad española sujeta a la obligación de consolidar regulada en el artículo 42 del CdC (sin perjuicio de que a su vez pudiera estar dispensada de formular cuentas anuales consolidadas), y

b) El denominado grupo «ampliado» definido en la Norma de elaboración de las cuentas anuales (NECA) 13ª. «Empresas del grupo, multigrupo y asociadas» del Plan General de Contabilidad (PGC), aprobado por el Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre, formado por las sociedades del artículo 42 del CdC y las empresas controladas por cualquier medio por una o varias personas físicas o jurídicas, que actúen conjuntamente o se hallen bajo dirección única por acuerdos o cláusulas estatutarias.

A la vista de estos antecedentes, en una interpretación literal y conjunta del artículo 71.bis.1.b) y la Disposición adicional sexta de la Ley Concursal, cabría llegar a las siguientes conclusiones:

1. Los acuerdos de grupo son acuerdos colectivos de refinanciación en el que el deudor es el conjunto integrado por las sociedades del grupo que firman el acuerdo.

2. Estos acuerdos deben ir acompañados de un plan de viabilidad elaborado por un experto independiente, cuyo nombramiento, de conformidad con el apartado 4 del artículo 71.bis correspondará al registrador mercantil del domicilio del deudor. Si el acuerdo de refinanciación afectara a varias sociedades del mismo grupo, el informe podrá ser único y elaborado por un solo experto, designado por el registrador del domicilio de la sociedad dominante, si estuviera afectada por el acuerdo o, en su defecto, por el del domicilio de cualquiera de las sociedades del grupo.

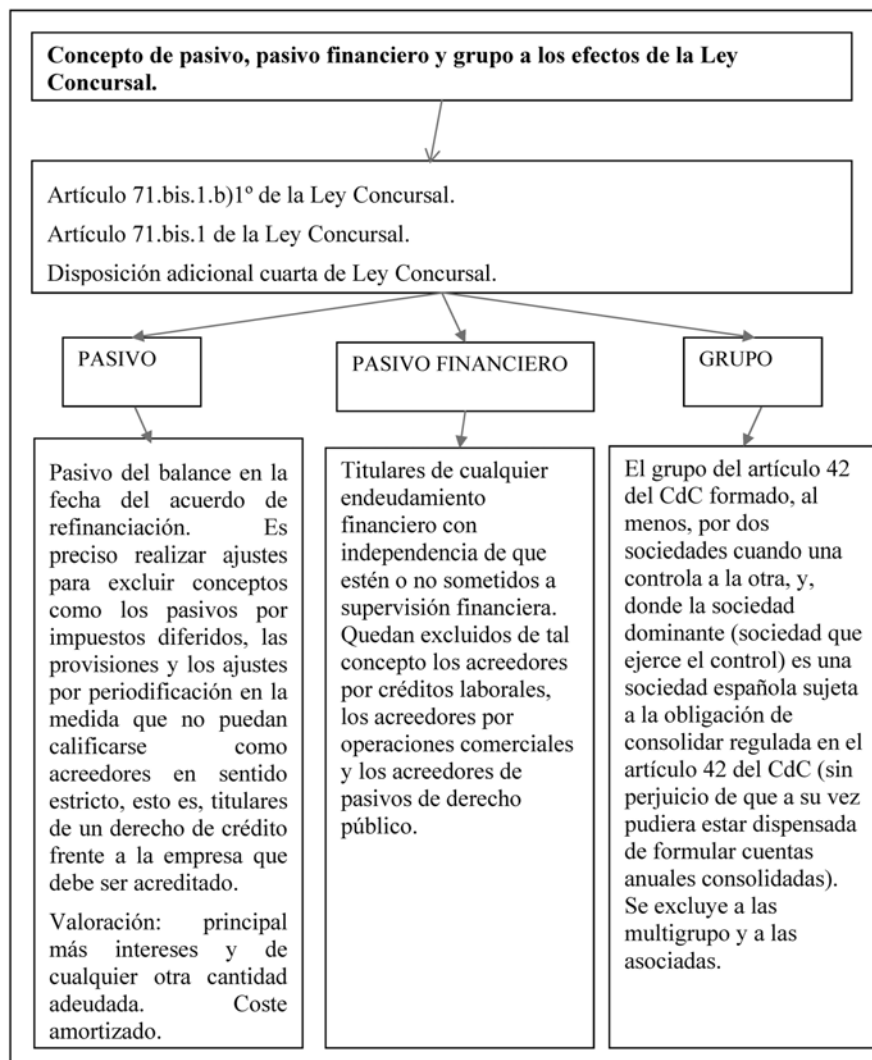
3. De lo anterior se infiere que el acuerdo de grupo puede ser firmado por la sociedad dominante española y una o varias dependientes, por un subgrupo (formando por una filial española que a su vez controla a otra sociedad española), o por dos sociedades dependientes españolas controladas por la dominante de un grupo o subgrupo sin que la sociedad que ejerce el control deba integrarse en el acuerdo. No cabe duda que todos estos acuerdos serían acuerdos de grupo en el sentido del artículo 42.1 del CdC, porque todas las sociedades que se han citado formarían parte del grupo que se regula en el mencionado artículo.

4. En el caso de acuerdo de grupo, el porcentaje de tres quintos del pasivo se calculará tanto en base individual, en relación con todas y cada una de las sociedades afectadas, como en base consolidada, en relación con los créditos de cada grupo o subgrupo afectados (esto es, solo de las sociedades del grupo o subgrupo que hayan firmado el acuerdo) y excluyendo en ambos casos del cómputo del pasivo los préstamos y créditos concedidos por todas las sociedades del grupo.

Es decir, tanto en base individual como consolidada, en el caso de acuerdo de grupo, deberán excluirse los préstamos y créditos concedidos por todas las sociedades del grupo (radicadas en España y en el extranjero) se hayan integrado o no en el acuerdo.

5. Por último se informa que la necesidad de computar el porcentaje de los tres quintos en base consolidada no trae consigo la obligación de formular cuentas anuales consolidadas del grupo o subgrupo que haya suscrito el acuerdo, porque la Ley Concursal no impone esta obligación.

En el cuadro siguiente se simplifica lo expuesto:



Veamos un caso práctico:

Una empresa dominante de un grupo español presenta concurso de acreedores. Se presenta el plan de viabilidad, en el que se propone una serie de quitas y esperas a los acreedores. El plan afecta a todas las empresas del grupo que han firmado el acuerdo. A los efectos de aprobar el acuerdo de convenio, se tiene conocimiento de lo siguiente en el balance de la sociedad dominante:

PASIVO	
Deudas con entidades de crédito a largo plazo	10.000.000
Deudas con entidades de crédito a corto plazo	5.000.000
Intereses de deudas con entidades de crédito	300.000
Deudas con empresas del grupo	500.000
Deudas con empresas asociadas	300.000
Deudas con empresas multigrupo	200.000
Pasivos por impuestos diferidos	400.000
Provisiones para riesgos y gastos	1.200.000
Periodificaciones a corto y largo plazo	800.000
Deudas comerciales (Proveedores y acreedores)	2.000.000
Intereses de deudas comerciales	200.000
Personal	1.000.000
Hacienda Pública acreedora.	1.500.000
Seguridad social acreedora.	20.000.000
TOTAL PASIVO	43.400.000

SE PIDE:

De acuerdo con el establecido en los Artículo 71.bis.1.b)1º de la Ley Concursal, Artículo 71.bis.1 de la Ley Concursal y Disposición adicional cuarta de Ley Concursal, determinar:

1. El concepto de Pasivo.
2. El concepto de Pasivo financiero.

SOLUCIÓN:

Según la consulta del ICAC

A la vista de estos antecedentes, en una interpretación literal y conjunta del artículo 71.bis.1.b) y la Disposición adicional sexta de la Ley Concursal, cabría llegar a las siguientes conclusiones:

1. Los acuerdos de grupo son acuerdos colectivos de refinanciación en el que el deudor es el conjunto integrado por las sociedades del grupo que firman el acuerdo.
2. Estos acuerdos deben ir acompañados de un plan de viabilidad elaborado por un experto independiente, cuyo nombramiento, de conformidad con el apartado 4 del artículo 71.bis corresponderá al registrador mercantil del domicilio del deudor. Si el acuerdo de refinanciación afectara a varias sociedades del mismo grupo, el informe podrá ser único y elaborado por un solo experto, designado por el registrador del domicilio de la sociedad dominante, si estuviera afectada por el acuerdo o, en su defecto, por el del domicilio de cualquiera de las sociedades del grupo.
3. De lo anterior se infiere que el acuerdo de grupo puede ser firmado por la sociedad dominante española y una o varias dependientes, por un subgrupo (formando por una filial española que a su vez controla a otra sociedad española), o por dos sociedades dependientes españolas controladas por la dominante de un grupo o subgrupo sin que la sociedad que ejerce el control deba integrarse en el acuerdo. No cabe duda que todos estos acuerdos serían acuerdos de grupo en el sentido del artí-

culo 42.1 del CdC, porque todas las sociedades que se han citado formarían parte del grupo que se regula en el mencionado artículo.

En base a lo enunciado anteriormente del total del pasivo tendremos que ajustar las deudas con empresas del grupo. Por lo tanto, el Pasivo quedaría: $43.400.000 - 500.000 = 42.900.000$ euros.

Concepto de Pasivo: Pasivo del balance en la fecha del acuerdo de refinanciación. Es preciso realizar ajustes para excluir conceptos como los pasivos por impuestos diferidos, las provisiones y los ajustes por periodificación en la medida que no puedan calificarse como acreedores en sentido estricto, esto es, titulares de un derecho de crédito frente a la empresa que debe ser acreditado.

Valoración: principal más intereses y de cualquier otra cantidad adeudada. Coste amortizado.

CONCEPTO DE PASIVO SEGÚN LEY CONCURSAL	
PASIVO EXCLUYENDO DEUDAS CON EL GRUPO	42.900.000
(-) Pasivos por impuestos diferidos	-400.000
(-) Provisiones para riesgos y gastos	-1.200.000
(-) Ajustes por periodificaciones	-800.000
(-) Deudas no acreditadas	-300.000
CONCEPTO DE PASIVO SEGÚN LEY CONCURSAL.	40.200.000

Mientras que el concepto de Pasivo financiero, el ICAC indica: Titulares de cualquier endeudamiento financiero con independencia de que estén o no sometidos a supervisión financiera. Quedan excluidos de tal concepto los acreedores por créditos laborales, los acreedores por operaciones comerciales y los acreedores de pasivos de derecho público.

CONCEPTO DE PASIVO FINANCIERO SEGÚN LEY CONCURSAL	
Concepto de Pasivo según Ley Concursal	40.200.000
(-) Deudas comerciales (proveedores y acreedores)	-1.700.000
(-) Intereses deudas comerciales	-200.000
(-) Personal	-1.000.000
(-) Hacienda Pública acreedora	-1.500.000
(-) Seguridad social acreedora	-20.000.000
CONCEPTO DE PASIVO FINANCIERO SEGÚN LEY CONCURSAL	15.800.000

1.2. CONSULTA NÚM. 6 DEL BOICAC NÚM. 102/JUNIO 2015. TRATAMIENTO CONTABLE DE LA APROBACIÓN DE UN CONVENIO DE ACREEDORES EN UN PROCEDIMIENTO CONCURSAL, EN EL QUE NO SE FIJAN INTERESES PARA LA DEUDA REMANENTE

La consulta número 6 del BOICAC número 102/Junio 2015, versa sobre el tratamiento contable de la aprobación de un convenio de acreedores en un procedimiento concursal, en el que no se fijan intereses para la deuda remanente.