

CONSULTAS PLANTEADAS AL ICAC

QUESTIONS FORMULATED TO ICAC

Juan del Busto Méndez

Profesor del CEF

BOICAC núm. 88, diciembre 2011. Consulta 2. «Combinación de negocios», NRV 19.^a Coste de la posible reestructuración del personal tras la adquisición de un negocio.

SUMARIO:

Sobre el criterio que debe aplicarse para amortizar los fondos documentales de una entidad que aplica el Plan General de Contabilidad (PGC).

Respuesta:

Una sociedad adquiere un conjunto de elementos patrimoniales que constituyen un negocio en funcionamiento que incluye activos (inmuebles, instalaciones, maquinaria, etcétera) y los pasivos asociados a los elementos anteriores, entre los que se citan, en particular, cualquier deuda que se manifieste con posterioridad a la fecha de adquisición que sea consecuencia de la reestructuración del personal afecto al negocio adquirido. Las partes estiman que el importe de los pasivos, registrados y potenciales, excede al de los activos, por lo que está previsto que el comprador reciba una determinada cantidad en efectivo.

Adicionalmente se indica que la operación está sujeta a la norma de registro y valoración 19.^a «Combinaciones de negocios» (NRV 19.^a) del Plan General de Contabilidad (PGC), aprobado por el Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre, en la redacción introducida por el Real Decreto 1159/2010, de 17 de septiembre, por el que se aprueban las Normas para la Formulación de Cuentas Anuales Consolidadas y se modifica el PGC aprobado por Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre, y el PGC de pequeñas y medianas empresas aprobado por Real Decreto 1515/2007, de 16 de noviembre.

A la vista de estos hechos, el consultante pregunta si es posible reconocer una provisión por el coste de una reestructuración de personal que pueda producirse en el futuro, en la medida en que el precio de la transacción pone de manifiesto la existencia de pasivos potenciales, y que las partes explícitamente reconocen que el vendedor compensa con los activos netos entregados, incluida la cantidad en efectivo, los costes y riesgos inherentes al negocio. En particular, se consulta si es posible contabilizar los activos netos recibidos en sintonía con lo previsto en la NRV 19.^a 2.8, letra c), empleando como contrapartida una provisión, al considerar que los citados activos constituyen la compensación que el vendedor entrega a la sociedad adquirente por haber recibido un negocio deficitario.

La NRV 19.^a 2.4, en relación con el reconocimiento de los activos y pasivos vinculados a la adquisición de un negocio, señala como criterio de reconocimiento que los activos identificables adquiridos y los pasivos asumidos deben cumplir las definiciones incluidas en el Marco Conceptual de la Contabilidad, y ser parte de lo que adquirente y adquirida intercambian en la combinación de negocios, con independencia de que algunos de estos activos y pasivos no hubiesen sido previamente reconocidos en las cuentas anuales de la empresa adquirida, o en las de la empresa transmitente del negocio adquirido, por no cumplir los criterios de reconocimiento.

Adicionalmente, la NRV 19.^a 2.4 continúa señalando que los activos identificables adquiridos y los pasivos asumidos, con carácter general, se reconocerán por su valor razonable en la fecha de adquisición, siempre que dichos valores puedan determinarse con suficiente fiabilidad. En caso de que el negocio adquirido incorpore obligaciones calificadas como contingencias, la empresa adquirente las reconocerá como un pasivo por su valor razonable siempre y cuando dicho pasivo sea una obligación presente que surja de sucesos pasados, aunque no sea probable que para liquidar la obligación vaya a producirse una salida de recursos que incorporen beneficios económicos.

De acuerdo con lo anterior, la sociedad adquirente solo reconocerá los costes de reestructuración del personal como una provisión si, en la fecha de adquisición, se cumple la definición de pasivo. Es decir, si la adquirente ha desarrollado un plan formal detallado para la reestructuración o suscita una expectativa válida entre los afectados de que la reestructuración se llevará a cabo anunciando públicamente los detalles del plan. En caso contrario, los costes asociados con la reestructuración se reconocerán como un gasto tras la combinación y en el momento en que se incurra en ellos.

A estos efectos, los costes «futuros» de un «posible» plan de reestructuración de personal, por sí mismos, no generan una obligación presente con terceros, al margen de que las partes hayan podido considerarlos a la hora de fijar el precio del negocio adquirido.

Sin perjuicio de lo anterior, en el supuesto de que a la vista de los términos del acuerdo pudiera concluirse que la sociedad consultante recibe un activo singular para hacer frente a un posible expediente de regulación de empleo, este importe individualizado, desde una perspectiva contable se reconocerá como una transacción separada de la combinación de negocios, tal y

como indica la NRV 19.^a 2.8 c). Para ello, considerando el carácter finalista que se infiere del citado activo, será requisito necesario su identificación de forma nítida en los términos del acuerdo.

Cuestión distinta es que esta regla particular pueda generalizarse y considerar que cuando el adquirente no desembolsa contraprestación alguna, como sucede en el caso objeto de consulta, el conjunto de los activos netos recibidos constituye la compensación por haber adquirido un negocio deficitario, porque de prosperar este razonamiento el conjunto de la operación debería calificarse como una transacción separada, vaciando de contenido la regla general para el reconocimiento de pasivos en una combinación de negocios.

En definitiva, en el supuesto excepcional de que el valor de los activos identificables adquiridos menos el de los pasivos asumidos sea superior al coste de la combinación de negocios, el exceso se contabilizará en la cuenta de pérdidas y ganancias como un ingreso, salvo en el importe que pueda identificarse como la contraprestación recibida por el adquirente, en una transacción separada, en los términos que se ha expuesto, por haber asumido un negocio deficitario.

A mayor abundamiento cabe señalar que, desde una perspectiva económica racional, y a los efectos de calcular el valor razonable de los citados activos habría que considerar que la citada diferencia, antes de calificarse como un ingreso, forma parte de la valoración del negocio adquirido y, en consecuencia, con carácter general, debería reducir el valor de los activos hasta el límite de la contraprestación satisfecha, salvo que dicho importe sea causa de las propias excepciones previstas en la norma sobre reconocimiento a valor razonable, por ejemplo, la que pudiera surgir por la medición de los activos por impuestos diferidos, o traiga causa de un supuesto excepcional en que se pudiera producir una venta urgente o liquidación forzosa.

EJEMPLO 1

Se llega al acuerdo con una sociedad de adquirir un conjunto de activos y pasivos que constituyen un negocio. Los activos y pasivos identificados en este momento, y los valores razonables correspondientes, son los siguientes:

	Valor razonable
Maquinaria	40.000
Existencias	10.000
Total activo	50.000
	.../...

.../...

.../...

	Valor razonable
.../...	
Deuda con entidades de crédito	26.000
Deudas con proveedores	25.000
Total pasivo	51.000

Dentro del acuerdo de adquisición se pacta que, además de los pasivos actuales asociados al negocio, el adquirente asuma cualquier deuda que surja con posterioridad, entre las que se encuentran las deudas por reestructuración del negocio. Se estima que esas deudas serán de 50.000, por lo que se pacta un desembolso del mismo importe a la entidad adquirente del negocio.

Se pide

Reconocimiento de la operación, en el caso de que la reestructuración se hubiera comunicado antes de la adquisición de negocio, y en caso de que la misma no hubiera sido comunicada.

Solución

1. Reestructuración comunicada previamente

Según establece la consulta, el pasivo que surge por los costes de reestructuración solo puede reconocerse dentro de la combinación de negocios cuando a la fecha de la adquisición cumpla la definición de pasivo. En el caso de que el mismo no se haya comunicado no estaríamos ante una obligación de la empresa, por lo que no cabría el reconocimiento del mismo dentro de la combinación de negocios.

De acuerdo con lo anterior, la sociedad adquirente solo reconocerá los costes de reestructuración del personal como una provisión si, en la fecha de adquisición, se cumple la definición de pasivo. Es decir, si la adquirente ha desarrollado un plan formal detallado para la reestructuración o suscita una expectativa válida entre los afectados de que la reestructuración se llevará a cabo anunciando públicamente los detalles del plan. En caso contrario, los costes asociados con la reestructuración se reconocerán como un gasto tras la combinación y en el momento en que se incurra en ellos.

En caso de que el mismo haya sido objeto de reconocimiento, se debería reconocer dentro de la combinación de negocios, como un pasivo adicional. La contraprestación de 50.000 se recibiría dentro de la combinación de negocios, por lo que se debe reconocer como un activo adicional adquirido en dicha combinación. Las valoraciones de los activos y pasivos identificados en la combinación de negocios serían las siguientes:

.../...

.../...

	Valor razonable
Maquinaria	40.000
Existencias	10.000
Pago indemnizatorio	50.000
Total activo	100.000
Deuda con entidades de crédito	26.000
Deudas con proveedores	25.000
Provisión por reestructuración	50.000
Total pasivo	101.000

Recordemos que la operación no va a suponer desembolso alguno para la sociedad adquirente, al considerarse que los pasivos eran superiores a los activos identificados. Al ser los pasivos superiores en 1.000 a los activos, se debe reconocer un fondo de comercio por ese importe.

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
213	Maquinaria	40.000	
3	Existencias	10.000	
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros	50.000	
204	Fondo de comercio	1.000	
17,52	Deudas con entidades de crédito		26.000
400	Proveedores		25.000
146	Provisión para reestructuraciones		50.000

2. La reestructuración no se ha comunicado previamente

Si los costes de la reestructuración no se han comunicado previamente no cumplirían la definición de pasivo, ya que no suponen una obligación para la sociedad. Reconoce la propia consulta que los mismos pueden haberse considerado en la fijación del precio de la operación, sin embargo no pueden reconocerse dentro de la combinación de negocios como un pasivo asumido.

.../...

.../...

A estos efectos, los costes «futuros» de un «posible» plan de reestructuración de personal, por sí mismos, no generan una obligación presente con terceros, al margen de que las partes hayan podido considerarlos a la hora de fijar el precio del negocio adquirido.

Permite la norma, cuando se haya recibido un activo singular para hacer frente a determinados gastos por reestructuración, reconocer como una transacción separada de la combinación de negocios dicha operación. Establece como requisito para poder reconocer dicha operación como una transacción separada que se identifique ese carácter finalista dentro del acuerdo.

Sin perjuicio de lo anterior, en el supuesto de que a la vista de los términos del acuerdo pudiera concluirse que la sociedad consultante recibe un activo singular para hacer frente a un posible expediente de regulación de empleo, este importe individualizado, desde una perspectiva contable, se reconocerá como una transacción separada de la combinación de negocios, tal y como indica la NRV 19.ª 2.8 c). Para ello, considerando el carácter finalista que se infiere del citado activo, será requisito necesario su identificación de forma nítida en los términos del acuerdo.

En nuestro caso práctico de no haberse anunciado la reestructuración, la misma no podría ser reconocida como un pasivo asumido dentro de la combinación de negocios. Si el desembolso de 50.000 cumple los requisitos identificados en la norma (se haya identificado de forma nítida en los términos del acuerdo su carácter finalista) debería ser reconocido como una transacción separada, por lo que tampoco debería reconocerse ese desembolso recibido como un activo adquirido en la combinación de negocios. Los activos y pasivos identificados en ese caso serían los siguientes:

	Valor razonable
Maquinaria	40.000
Existencias	10.000
Total activo	50.000
Deuda con entidades de crédito	26.000
Deudas con proveedores	25.000
Total pasivo	51.000

Al ser el valor razonable de los pasivos superior en 1.000 u.m., debería reconocerse por ese importe un fondo de comercio:

.../...

.../...

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
213	Maquinaria	40.000	
3	Existencias	10.000	
204	Fondo de comercio	1.000	
17,52	Deudas con entidades de crédito		26.000
400	Proveedores		25.000

El desembolso recibido por 50.000 u.m. debería reconocerse como una transacción separada, por lo que se reconocerá con cargo al mismo una provisión por reestructuración:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros	50.000	
146	Provisión para reestructuraciones		50.000

Cuestión distinta es que esta regla particular pueda generalizarse y considerar que cuando el adquirente no desembolsa contraprestación alguna, como sucede en el caso objeto de consulta, el conjunto de los activos netos recibidos constituyen la compensación por haber adquirido un negocio deficitario, porque de prosperar este razonamiento el conjunto de la operación debería calificarse como una transacción separada, vaciando de contenido la regla general para el reconocimiento de pasivos en una combinación de negocios.

En definitiva, en el supuesto excepcional de que el valor de los activos identificables adquiridos menos el de los pasivos asumidos sea superior al coste de la combinación de negocios, el exceso se contabilizará en la cuenta de pérdidas y ganancias como un ingreso, salvo en el importe que pueda identificarse como la contraprestación recibida por el adquirente, en una transacción separada, en los términos que se ha expuesto, por haber asumido un negocio deficitario.

Juan del Busto Méndez

Profesor del CEF

BOICAC núm. 88, diciembre 2011. Consulta 6. Adaptación del Pgc a las empresas concesionarias de infraestructuras públicas. Amortización del inmovilizado intangible.

SUMARIO:

Sobre la fecha en que debe iniciarse la amortización del inmovilizado intangible, que surge en un acuerdo de concesión incluido en el alcance de la Orden EHA/3362/2010, de 23 de diciembre, por la que se aprueban las normas de adaptación del Plan General de Contabilidad (PGC) a las empresas concesionarias de infraestructuras públicas (NAECIP).

Respuesta:

La consulta versa sobre cuándo se debe iniciar la amortización del activo intangible, en aquellos casos en los que se produce un retraso significativo entre la finalización de la construcción física de la infraestructura y el inicio de su utilización imputable a los retrasos en la obtención de los permisos necesarios para el comienzo de la actividad.

La norma segunda de las NAECIP establece en el apartado 1.6 a) lo siguiente:

«a) La amortización del inmovilizado intangible a que hacen referencia los apartados anteriores se iniciará cuando la infraestructura esté en condiciones de explotación.»

Por su parte, el apartado 3, de la norma segunda, en relación con el momento en que debe cesar la activación de gastos financieros, precisa:

«Se entenderá que la infraestructura está en condiciones de explotación cuando, reuniendo los requisitos necesarios, esté disponible para su utilización con independencia de haber obtenido o no los permisos administrativos correspondientes.»

De acuerdo con lo anterior, cabe concluir que en los supuestos en que se produce un retraso significativo entre la finalización de la construcción física de la infraestructura y el inicio de su utilización, imputable a los retrasos en la obtención de los permisos necesarios para el comienzo de la actividad, la empresa concesionaria no podrá diferir el inicio de la amortización salvo que la demora en el otorgamiento de los citados permisos vaya acompañada, a su vez, de un diferimiento en el inicio del periodo concesional.

EJEMPLO 1

La sociedad Mintra, SA obtiene la concesión para la construcción y posterior explotación de un túnel urbano.

La construcción de la obra será a cargo de la sociedad concesionaria Mintra, SA, iniciándose las obras al comienzo del año 20X19 y estimándose la duración dos años. La explotación será por un periodo de 20 años.

Los importes relativos a la construcción del túnel han sido los siguientes:

Año 20X19	100.000 u.m.
Año 20X20	150.000 u.m.

Una vez iniciada la explotación, la empresa concesionaria recibirá las correspondientes tarifas en función de la demanda de utilización del túnel.

Se pide

Contabilizar las operaciones de la sociedad Mintra, SA conociendo, además de lo establecido anteriormente, los siguientes datos:

- La rentabilidad de mercado exigible por realizar este tipo de construcciones es del 5 %.
- La explotación de túnel comienza el 1 de julio de 20X21, es decir, 6 meses después de lo previsto como consecuencia del retraso de la certificación de obra definitiva relacionada con una serie de permisos medioambientales.
- Las cantidades devengadas por la explotación de la infraestructura en el año 20X21 han sido de 15.000 u.m.

.../...

.../...

Solución

Las NAECI señalan en los criterios de calificación, reconocimiento y valoración del acuerdo lo siguiente:

- El reconocimiento de ingresos por prestación de servicios de construcción o mejora que preste la empresa concesionaria seguirá los criterios incluidos en la norma de registro y valoración (NRV) 14.^a «Ingresos por ventas y prestación de servicios» del PGC y las reglas sobre el método del porcentaje de realización contenidas en la norma de valoración 18.^a «Ventas, ingresos por obra ejecutada y otros ingresos» de las normas de adaptación del PGC a las empresas constructoras.
- El reconocimiento de ingresos por prestación de servicios de explotación seguirá los criterios incluidos en la NRV 14.^a «Ingresos por ventas y prestación de servicios» del PGC.
- Si bajo un mismo acuerdo la empresa concesionaria presta servicios de construcción, incluida la mejora, y explotación, la contraprestación recibida o por recibir deberá distribuirse en proporción al valor razonable de cada uno de los componentes del acuerdo, según lo señalado en las letras anteriores.

La contraprestación recibida por la empresa concesionaria se contabilizará por el valor razonable del servicio prestado, en principio, equivalente al coste más el margen de construcción, pudiendo calificarse desde una perspectiva contable como:

- Un activo financiero.
- Un inmovilizado intangible.

La empresa concesionaria reconocerá un activo financiero si la retribución consiste en un derecho incondicional a recibir efectivo u otro activo financiero, bien porque la entidad concedente garantiza el pago de importes determinados, o bien porque garantiza la recuperación del déficit, entre los importes recibidos de los usuarios del servicio público y los citados importes.

La empresa concesionaria reconocerá un inmovilizado intangible si la contraprestación recibida consiste en el derecho a cobrar las correspondientes tarifas en función del grado de utilización del servicio público.

Año 20X19

Por las certificaciones de obra de la construcción de la autopista:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
2090	Anticipos para inmovilizaciones intangibles, acuerdos de concesión	100.000	
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros		100.000

.../...

.../...

El margen que se ha de imputar por la realización de la obra lo facilita el enunciado del ejercicio (5 %) y da lugar al siguiente asiento:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
2090	Anticipos para inmovilizaciones intangibles, acuerdos de concesión	5.000	
7050	Prestaciones de servicio, actuaciones de construcción o mejora (100.000 × 5 %)		5.000

Año 20X20

Los asientos son similares a los realizados en el año 20X20 considerando los datos del enunciado:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
2090	Anticipos para inmovilizaciones intangibles, acuerdos de concesión	150.000	
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros		150.000

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
2090	Anticipos para inmovilizaciones intangibles, acuerdos de concesión	7.500	
7050	Prestaciones de servicio, actuaciones de construcción o mejora (150.000 × 5 %)		7.500

Por la terminación del túnel:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
2080	Activo intangible, acuerdo de concesión	262.500	
	(105.000 + 157.500)		
2090	Anticipos para inmovilizaciones intangibles, acuerdos de concesión		262.500

La amortización del inmovilizado intangible se realizará a partir de que la infraestructura esté en condiciones de explotación de manera racional y sistemática durante el periodo

.../...

.../...

concesional y cuando el uso del inmovilizado intangible pueda estimarse con fiabilidad por referencias a la «demanda o utilización» del servicio público medida en unidades físicas. Este método podrá aceptarse como criterio de amortización siempre que sea el patrón más representativo de la utilidad económica del citado activo. En caso contrario, y en ausencia de otro criterio más representativo, la amortización deberá seguir un criterio de reparto lineal a lo largo del periodo concesional.

Y es en este punto donde se encuentra el problema que se plantea en la consulta, ya que aunque la obra está en condiciones de funcionamiento no puede utilizarse por la falta de unos permisos administrativos. La consulta se remite a las NAECI que señalan al respecto:

«Se entenderá que la infraestructura está en condiciones de explotación cuando, reuniendo los requisitos necesarios, esté disponible para su utilización con independencia de haber obtenido o no los permisos administrativos correspondientes.»

Por tanto, la amortización del intangible se iniciará en el año 20X21, salvo que el retraso en la explotación de la infraestructura viniese acompañado de un diferimiento del periodo concesional.

Año 20X21

Por los ingresos de la explotación:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
430	Clientes, acuerdos de concesión	15.000	
705	Prestaciones de servicio, explotación de la infraestructura, «peaje en sombra»		15.000

Al cierre del ejercicio por la amortización del activo intangible:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
680	Amortización del inmovilizado intangible	13.125	
2808	Amortización acumulada del inmovilizado intangible, acuerdos de concesión (262.500/20)		13.125