

## CONSULTAS PLANTEADAS AL ICAC

## QUESTIONS FORMULATED TO ICAC

**SOTERO AMADOR FERNÁNDEZ**

*Profesor del CEF*

**BOICAC núm. 84, diciembre 2010. Consulta 10. Marco conceptual. NRV 5.<sup>a</sup>, «Inmovilizado intangible». Derechos de pesca.**

### **SUMARIO:**

*Sobre el tratamiento contable de los derechos de pesca adquiridos de forma onerosa a un tercero, por los que se obtiene el derecho a pescar en un determinado caladero durante un periodo de tiempo ilimitado.*

### **Respuesta:**

El Plan General de Contabilidad (PGC) aprobado por Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre, define el inmovilizado intangible como los activos no monetarios sin apariencia física susceptibles de valoración económica (cuarta parte, definición del subgrupo 20). Estos elementos deben ser reconocidos en balance, siempre y cuando cumplan los criterios establecidos en el Marco Conceptual de la Contabilidad (MCC) y en las normas de registro y valoración (NRV). En particular, en relación con el reconocimiento de un inmovilizado de naturaleza intangible, la NRV 5.<sup>a</sup>, «Inmovilizado intangible» exige que además de cumplir la definición de activo y los criterios de registro o reconocimiento contable contenidos en el MCC, cumpla el criterio de identificabilidad, lo que implica cumplir alguno de los dos requisitos siguientes: «a) Sea separable, esto es, susceptible de ser separado de la empresa y vendido, cedido, entregado para su explotación, arrendado o intercambiado. b) Surja de derechos legales o contractuales, con independencia de que tales derechos sean transferibles o separables de la empresa o de otros derechos u obligaciones». Por su parte, los activos se definen en el MCC como «bienes, derechos y otros recursos controlados económicamente por la empresa, resultantes de sucesos pasados, de los que se espera que la empresa obtenga beneficios o rendimientos económicos en el futuro». Los activos deben reconocerse en el balance, de acuerdo con lo señalado en el apartado 5.º del MCC «cuando sea probable la obtención a partir de los mismos de beneficios o rendimientos económicos en el futuro, y siempre que se puedan valorar con fiabilidad». De acuerdo con lo expuesto,

si los derechos de pesca a que se refiere la consulta cumplen la definición y requisitos anteriores, se registrarán como un inmovilizado intangible por su precio de adquisición. Con posterioridad, si el inmovilizado intangible tuviera una vida útil indefinida (es decir, si analizando todos los factores relevantes no existe un límite previsible del periodo en el que el inmovilizado genera entradas de flujos netos de efectivo para la empresa) no se amortizará, aunque deberá analizarse su eventual deterioro siempre que existan indicios del mismo y al menos anualmente. No obstante, la vida útil del inmovilizado se revisará en cada ejercicio para determinar si existen hechos y circunstancias que permitan seguir manteniendo una vida útil indefinida para ese activo. En caso contrario, se cambiará la vida útil de indefinida a definida, procediéndose según lo dispuesto en relación con los cambios en la estimación contable, salvo que se tratara de un error.

### EJEMPLO:

La sociedad «GONZÁLEZ, SL», dedicada a la pesca de pequeña escala/artesanal, adquiere en el mes de julio de 20X11 los derechos de explotación de un caladero a un miembro de la comunidad local. Estos derechos se consideran esencialmente permanentes. El importe pagado ha sido de 100.000 euros.

El 31 de diciembre de 20X16 la empresa estima, ante la disminución de los recursos del caladero, que el precio de venta neto es de 80.000 euros y su valor en uso de 75.000 euros, datos que se mantienen al final del año 20X17.

Al inicio del año 20X18 entra en vigor una nueva normativa que reasigna los derechos de pesca de tal forma que solo podrán ser utilizados por personas físicas de tal forma que los derechos que tienen actualmente persona jurídicas se extinguen en cinco años.

#### Se pide:

Comentarios y contabilidad de las operaciones de «GONZÁLEZ, SL».

#### Solución

Por la adquisición de los derechos de pesca, que al cumplir requisitos de un inmovilizado intangible (cumple la definición de activo y el criterio de identificabilidad), se registrará como tal por su precio de adquisición según indica la valoración inicial de este tipo de activos en la NRV 5.<sup>a</sup> del PGC, porque en el mes de julio del año 20X11 se hará:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
20-	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros	100.000	
572	Derechos de pesca		100.000

Al tratarse de un inmovilizado intangible con una vida útil indefinida no se amortizará, aunque deberá analizarse su eventual deterioro siempre que existan indicios del mismo

.../...

.../...

y al menos anualmente. La vida útil de un inmovilizado intangible que no esté siendo amortizado se revisará en cada ejercicio para determinar si existen hechos y circunstancias que permitan seguir manteniendo una vida útil indefinida para ese activo. En caso contrario, se cambiará la vida útil de indefinida a definida, procediéndose según lo dispuesto en relación con los cambios en la estimación contable.

Se producirá una pérdida por deterioro del valor de un elemento del inmovilizado material cuando su valor contable supere a su importe recuperable, entendido este como el mayor importe entre su valor razonable menos los costes de venta y su valor en uso, situación que se produce al final del año 20X16 ya que:

Conceptos	Importe
Valor contable	100.000
Importe recuperable	80.000
Valor razonable menos coste de venta .....	80.000
Valor en uso .....	75.000
Deterioro	20.000

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
690	Pérdidas por deterioro del inmovilizado intangible	20.000	
290	Deterioro de valor del inmovilizado intangible		20.000

Al inicio del año 20X18 se produce un cambio legislativo que cambiará la vida útil de indefinida a definida, procediéndose según lo dispuesto en relación con los cambios en la estimación contable, salvo que se tratara de un error.

El cambio de estimaciones contables se aplicará de forma prospectiva por lo que a partir de este momento se inicia el proceso de amortización durante los próximos cinco ejercicios en los que hará el siguiente asiento:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
680	Amortización del inmovilizado intangible	16.000	
280	Amortización acumulada del inmovilizado intangible (80.000/5)		16.000

## SOTERO AMADOR FERNÁNDEZ

*Profesor del CEF*

### **BOICAC núm. 84, diciembre 2010. Consulta 11. Reserva indisponible, artículo 273.4 del Texto Refundido de la Ley de Sociedades de Capital.**

#### **SUMARIO:**

*Sobre el criterio que debe seguirse para dotar la reserva indisponible regulada en el artículo 273, apartado 4, del Texto Refundido de la Ley de Sociedades de Capital aprobado por Real Decreto Legislativo 1/2010, de 2 de julio.*

#### **Respuesta:**

La sociedad consultante, al cierre del ejercicio 2007, tenía reconocido en sus cuentas anuales un fondo de comercio que venía amortizando en siete años en aplicación del Plan General de Contabilidad (PGC) de 1990 con arreglo a un plan sistemático. La consulta versa sobre el importe a que debe ascender la dotación a la reserva indisponible que debe contabilizarse en los ejercicios iniciados a partir del 1 de enero de 2008 al amparo de lo dispuesto en el artículo 213, apartado 4, del Texto Refundido de la Ley de Sociedades Anónimas (TRLSA), de acuerdo con la redacción introducida por la Ley 16/2007, de 4 de julio, y que en la actualidad se encuentra regulada en el artículo 273, apartado 4, del Texto Refundido de la Ley de Sociedades de Capital (TRLSC) aprobado por Real Decreto Legislativo 1/2010, de 2 de julio. En particular se pregunta si dicho importe debe coincidir con la cuota que venía reconociéndose en los ejercicios anteriores, sobre la base de un plan de amortización en siete años o, por el contrario, si en aplicación del citado artículo dicha dotación debe ser, al menos, del 5 por 100 del importe del fondo de comercio que luce en el balance. En este segundo caso, se pregunta sobre los efectos del cambio de criterio desde la perspectiva del principio de uniformidad. El criterio de este Instituto sobre algunas cuestiones relacionadas con la constitución de la reserva indisponible regulada en el artículo 213.4 del TRLSA está incluido en la Consulta 3 publicada en su Boletín (BOICAC) n.º 73, de marzo de 2008. Considerando la identidad de razón entre los hechos descritos por el consultante, y los tratados en la citada consulta, cabe concluir lo siguiente: 1. El cálculo del importe mínimo por el que se debe dotar la reserva indisponible ha de realizarse en función del valor contable del fondo de comercio que aparece en el activo del balance, sin que quepa apelar a la antigua cuota de amortización que se venía practicando en aplicación del anterior PGC como importe mínimo obligatorio a constituir. Este importe, tal y como precisa el artículo 273.4 del TRLSC, al menos, deberá ser

del 5 por 100 del valor en libros del fondo de comercio. 2. La disposición transitoria cuarta del Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre, señala que: «(...) a los efectos de la aplicación del principio de uniformidad (...), las cuentas anuales correspondientes al ejercicio que se inicie a partir de la entrada en vigor del Plan General de Contabilidad, se considerarán cuentas anuales iniciales (...)». De lo que cabe inferir que la dotación de una reserva por un importe inferior a la cuota de amortización que venía practicando la empresa no constituye incumplimiento alguno del citado principio.

#### EJEMPLO:

La sociedad anónima «VITINSA» presenta en el balance del día 31 de diciembre de 2007 un fondo de comercio de 700.000 u.m. procedentes de la adquisición de otra empresa con fecha un 1 de enero de 2006. El fondo de comercio surgido en la combinación de negocios se amortiza en un periodo de siete años mediante un sistema lineal.

El 1 de enero de 2008 entra en vigor el nuevo PGC que considera el fondo de comercio como un activo intangible de vida indefinida, por lo que a partir de esa fecha no se amortiza, comprobándose al menos al cierre del ejercicio si existe deterioro de su valor.

Además, la legislación mercantil sobre sociedades (art. 273.4 del TRLSC) señala que:

«En cualquier caso, deberá dotarse una reserva indisponible equivalente al fondo de comercio que aparezca en el activo del balance, destinándose a tal efecto una cifra del beneficio que represente, al menos, un 5 por 100 del importe del citado fondo de comercio. Si no existiera beneficio, o este fuera insuficiente, se emplearán reservas de libre disposición».

#### Se pide:

Contabilizar la propuesta de distribución del resultado del año 2008 de la sociedad «VITINSA», sabiendo que los fondos propios al 31 de diciembre de 2008 son los siguientes:

Capital social	2.000.000
Reserva legal	300.000
Reservas estatutarias	300.000
Reservas voluntarias	400.000
Resultado del ejercicio	250.000

- Los estatutos sociales señalan que se dotará una reserva estatutaria por igual cuantía que la reserva legal.
- Se repartirá un dividendo del 3 por 100 sobre el capital social una vez cumplidos todos los requisitos legales.
- El resto, si lo hubiere, se destinará a reservas voluntarias.

.../...

.../...

### Solución

La consulta indica que la reserva por fondo de comercio, a la que obliga a la legislación mercantil a través del artículo 273.4 del TRLSC, deberá dotarse por el 5 por 100 del importe del fondo de comercio computado en el activo en el momento del cambio de la normativa, sin que dicho importe tenga relación con la cuota de amortización que se venía practicando con base en la anterior normativa.

La consulta también se refiere a la no vulneración de la aplicación del principio de uniformidad, ya que la disposición transitoria cuarta del Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre, señala que a los efectos de la aplicación del principio de uniformidad las cuentas anuales correspondientes al ejercicio que se inicie a partir de la entrada en vigor el nuevo PGC se considerarán cuentas anuales iniciales.

El asiento relativo a la propuesta de distribución de beneficios es el siguiente:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
129	Resultado del ejercicio	250.000	
112	Reserva legal <sup>1</sup>		25.000
1141	Reservas estatutarias <sup>2</sup>		25.000
1143	Reserva por fondo de comercio <sup>3</sup>		35.000
526	Dividendo activo a pagar <sup>4</sup>		60.000
113	Reservas voluntarias <sup>5</sup>		105.000

<sup>1</sup> El artículo 274.1 del TRLSC indica:

«En todo caso, una cifra igual al 10 por 100 del beneficio del ejercicio se destinará a la reserva legal hasta que esta alcance, al menos, el 20 por 100 del capital social.»

- 20% del capital social =  $20\% \times 2.000.000 = 400.000$
- Reserva legal anterior = 300.000
- Dotación del ejercicio =  $10\% \times 250.000 = 25.000$

<sup>2</sup> El enunciado del ejercicio indica que la dotación a las reservas estatutarias es similar a la legal.

<sup>3</sup> La dotación a la reserva por fondo de comercio se hace por el 5 por 100 del fondo de comercio ( $700.000 \times 5\% = 35.000$ ).

<sup>4</sup> El importe de los dividendos, según señala el enunciado del ejercicio, es el 3 por 100 de la cifra de capital social ( $2.000.000 \times 3\% = 60.000$ ).

<sup>5</sup> La cuantía de reservas voluntarias es el resultado del ejercicio menos las aplicaciones de los apartados anteriores.