

Boicac nº 74/2008 Consulta 2

Se plantean las cuestiones siguientes relacionadas con la opción de mantenimiento de valor de los elementos patrimoniales que deban incluirse en el balance de apertura conforme a los principios y normas vigentes con el Plan General de Contabilidad 1990 (punto 1.d) de la disposición transitoria primera del Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre, por el que se aprueba el Plan General de Contabilidad:

- a) Activos sujetos a reversión.
- b) Provisiones por depreciación de inversiones financieras en capital en empresas del grupo, multigrupo y asociadas.
- c) Existencias intercambiables contabilizadas a LIFO según PGC 1990.
- d) Combinaciones de negocios y registro de activos por impuesto diferido no reconocidos.
- e) Aplicación retroactiva parcial.

Respuesta

La disposición transitoria primera del Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre, por el que se aprueba el Plan General de Contabilidad (en adelante, también PGC o PGC 2007) establece lo siguiente:

“1. Los criterios contenidos en el Plan General de Contabilidad deberán aplicarse de forma retroactiva con las excepciones que se indican en las disposiciones transitorias primera y segunda de este real decreto.

A tal efecto, el balance de apertura del ejercicio en que se aplique por primera vez el Plan General de Contabilidad (en adelante, el balance de apertura), se elaborará de acuerdo con las siguientes reglas:

- a) Deberán registrarse todos los activos y pasivos cuyo reconocimiento exige el Plan General de Contabilidad.*
- b) Deberán darse de baja todos los activos y pasivos cuyo reconocimiento no está permitido por el Plan General de Contabilidad.*
- c) Deberán reclasificarse los elementos patrimoniales en sintonía con las definiciones y los criterios incluidos en el Plan General de Contabilidad.*
- d) La empresa podrá optar por valorar todos los elementos patrimoniales que deban incluirse en el balance de apertura conforme a los principios y normas vigentes con anterioridad a la entrada en vigor de la Ley 16/2007, de 4 de julio, de reforma y adaptación de la legislación mercantil en materia contable para su armonización internacional con base en la normativa de la Unión Europea, salvo los instrumentos financieros que se valoren por su valor razonable.*

Si la empresa decide no hacer uso de la opción anterior, valorará todos sus elementos patrimoniales de conformidad con las nuevas normas”.

a) Activos sujetos a reversión

Se plantea si las provisiones por fondo de reversión que estuvieran constituidas deben eliminarse contra reservas o deben ser tratadas como mayor importe de la amortización acumulada de los activos sujetos a reversión. También se pregunta sobre el criterio de amortización de los activos concesionales a partir de la entrada en vigor del PGC 2007.

a.1) Antecedentes

a.1.1) Plan General de Contabilidad 1990

En la normativa del Plan General de Contabilidad aprobado por Real Decreto 1643/1990, de 20 de diciembre, el fondo de reversión surge para la *“reconstitución del valor económico del activo revertible, teniendo en cuenta las condiciones relativas a la reversión establecidas en la concesión”* y debe cubrir:

- El valor neto contable estimado del activo a revertir en el momento de la reversión,
- más los gastos que sea preciso efectuar para llevarla a cabo.

Las normas de adaptación del Plan General de Contabilidad a las sociedades concesionarias de autopistas, túneles, puentes y otras vías de peaje, así como a las empresas del sector de abastecimiento y saneamiento de agua, aprobadas ambas por Orden del Ministerio de Economía y Hacienda de 10 de diciembre de 1998, incorporan en su quinta parte una norma de valoración relativa al fondo de reversión. Las mencionadas normas de adaptación establecen que la dotación al fondo de reversión se considerará un gasto del ejercicio y que, atendiendo al principio de correlación de ingresos y gastos, se efectuará sistemáticamente de acuerdo con los ingresos previstos.

En términos generales, en el fondo de reversión se pueden distinguir tres componentes:

- El que surge por amortizar los activos revertibles en función de su vida económica en vez de en la vida de la concesión, cuando ésta es menor.
- Los gastos y reparaciones para llevar a cabo la reversión.
- El valor neto contable en el momento de la reversión de las inversiones posteriores al inicio de la concesión.

a.1.2) Plan General de Contabilidad 2007

Tratamiento de las amortizaciones

El Marco Conceptual de la Contabilidad previsto en la primera parte del Plan General de Contabilidad (apartado 6º, punto 10) dispone:

“La vida útil es el periodo durante el cual la empresa espera utilizar el activo amortizable o el número de unidades de producción que espera obtener del mismo. En particular, en el caso de activos sometidos a reversión, su vida útil es el periodo concesional cuando éste sea inferior a la vida económica del activo”.

Tratamiento de las provisiones, definición de pasivo y criterios de reconocimiento

Por su parte, la norma de registro y valoración 15ª. Provisiones y contingencias, contenida en la segunda parte del PGC establece:

“La empresa reconocerá como provisiones los pasivos que, cumpliendo la definición y los criterios de registro o reconocimiento contable contenidos en el Marco Conceptual de la Contabilidad, resulten indeterminados respecto a su importe o a la fecha en que se cancelarán. Las provisiones pueden venir determinadas por una disposición legal, contractual o por una obligación implícita o tácita....”.

Las provisiones se valorarán de acuerdo con lo señalado en la misma norma, por el valor actual de la mejor estimación posible del importe necesario para cancelar o transferir a un tercero la obligación, registrándose los ajustes que surjan por la actualización de la provisión como un gasto financiero.

A este respecto, los pasivos se definen en el apartado 4º del Marco Conceptual de la Contabilidad como:

“Obligaciones actuales surgidas como consecuencia de sucesos pasados, para cuya extinción la empresa espera desprenderse de recursos que puedan producir beneficios o rendimientos económicos en el futuro. A estos efectos, se entienden incluidas las provisiones.”

Por lo que se refiere al registro, el apartado 5º del Marco Conceptual de la Contabilidad, dispone que procederá el registro de estos elementos patrimoniales cuando, cumpliéndose la definición de los mismos, se cumplan los criterios de probabilidad en la cesión de recursos que incorporen beneficios o rendimientos económicos y su valor pueda determinarse con un adecuado grado de fiabilidad, considerándose que no menoscaba la fiabilidad el uso de estimaciones razonables.

Tratamiento de las provisiones por desmantelamiento, retiro o rehabilitación

Asimismo, cuando existan de acuerdo con lo anterior, provisiones por desmantelamiento, retiro o rehabilitación, en la medida en que se haya incurrido en dicha obligación en el momento de adquirir un inmovilizado, de acuerdo con la norma de registro y valoración 2ª, formará parte del valor del inmovilizado, la estimación inicial del valor actual de las obligaciones asumidas derivadas del desmantelamiento, retiro y otras asociadas al activo, tales como los costes de rehabilitación del lugar sobre el que se asienta. Por otra parte, si se incurre en las obligaciones como consecuencia de utilizar el inmovilizado en la actividad productiva de la empresa, dichas obligaciones se irán registrando durante el período en que se vaya generando la obligación con cargo a la cuenta de gastos que corresponda.

a.1.3) Disposición transitoria segunda del Real Decreto 1514/2007

Además de las reglas generales establecidas en la disposición transitoria primera, el Real Decreto 1514/2007 establece la siguiente excepción en la disposición transitoria segunda.1.d):

“Disposición transitoria segunda. Excepciones a la regla general de primera aplicación.

1. *La empresa podrá aplicar las siguientes excepciones a la regla general incluida en la disposición transitoria primera de este real decreto:*

.....

d) Las provisiones correspondientes a obligaciones asumidas derivadas del desmantelamiento o retiro y otras asociadas al inmovilizado material, tales como los costes de rehabilitación del lugar sobre el que se asienta, podrán calcularse y contabilizarse por el valor actual que tengan en la fecha del balance de apertura.

Adicionalmente deberá estimarse el importe que habría sido incluido en el coste del activo cuando el pasivo surgió por primera vez, calculando la amortización acumulada sobre ese importe”.

a.2) Ajuste de transición

Los ajustes de transición bajo la opción de mantenimiento de valores se realizarán de la siguiente manera:

- En la medida en que el saldo del fondo de reversión recoja algún concepto de provisión conforme a los criterios del nuevo Plan General de Contabilidad, corresponderá reclasificar el importe del mismo, de acuerdo con lo previsto en la disposición transitoria primera 1.c).
- No obstante, cuando la obligación hubiera surgido en el momento de incorporar al patrimonio un inmovilizado, corresponderá:
 - Por una parte y en virtud de lo establecido en el apartado 1.a) de la disposición transitoria primera, deberá registrarse la provisión derivada de dicha obligación, que deberá contabilizarse por el valor actual en la fecha del balance de apertura. La contrapartida de este ajuste, en virtud de lo establecido en el apartado 2 de la disposición transitoria primera, será la propia partida del inmovilizado. En este sentido, debe resaltarse que en la medida en que la empresa haya optado por mantener los valores previos de acuerdo con el apartado 1.d) de la citada disposición, no será de aplicación la anteriormente transcrita disposición transitoria segunda 1.d) que establece una excepción a la aplicación retroactiva en esta materia.
 - Por su parte, por lo que se refiere al importe del fondo de reversión que se hubiera dotado con motivo de esta obligación, y de forma análoga a la señalada para las provisiones para grandes reparaciones en la consulta 1 publicada por este Instituto en su Boletín nº 72, el citado importe se reclasificará como mayor amortización acumulada del inmovilizado correspondiente.
- Se trasladará a amortización acumulada el importe restante del fondo de reversión - que, en esencia, recogerá la diferencia entre la amortización según vida económica y útil, de acuerdo con el nuevo criterio de considerar como vida útil el período

concesional cuando éste sea inferior a la vida económica del activo-, con el límite del valor contable del elemento. Cualquier exceso se reconocerá en reservas. El efecto impositivo derivado del citado ajuste se registrará también en la misma partida de reservas.

a.3) Amortización de activo revertibles

En el Plan General de Contabilidad 2007 no se establecen normas especiales para la amortización de activos sujetos a reversión, si bien se aclara que su vida útil -definida como *“el periodo durante el cual la empresa espera utilizar el activo amortizable o el número de unidades de producción que espera obtener del mismo”*- es *“el periodo concesional cuando éste sea inferior a la vida económica del activo”* (Marco Conceptual de la Contabilidad, apartado 6º.10).

Por tanto, los activos revertibles se habrán de amortizar teniendo en cuenta dicha definición de vida útil y aplicando los criterios generales de amortización de los inmovilizados:

“Las amortizaciones habrán de establecerse de manera sistemática y racional en función de la vida útil de los bienes y de su valor residual, atendiendo a la depreciación que normalmente sufran por su funcionamiento, uso y disfrute, sin perjuicio de considerar también la obsolescencia técnica o comercial que pudiera afectarlos.

Se amortizará de forma independiente cada parte de un elemento del inmovilizado material que tenga un coste significativo en relación con el coste total del elemento y una vida útil distinta del resto del elemento.” (Norma de Registro y Valoración 2ª, punto 2.1).

b) Provisiones por depreciación de inversiones financieras en capital en empresas del grupo, multigrupo y asociadas

Se plantea si en la opción de equivalencia valorativa, estas provisiones deben ser objeto de reversión contra reservas en la fecha de transición o deben reconocerse en la cuenta de pérdidas y ganancias en el ejercicio de primera aplicación. También se cuestiona si cabría considerar como coste atribuido de estas inversiones el valor neto contable en la fecha de transición.

b.1) Antecedentes

b.1.1) Plan General de Contabilidad 1990

La norma 8ª del Plan General de Contabilidad aprobado por Real Decreto 1643/1990, de 20 de diciembre, establece lo siguiente respecto a la corrección valorativa de las participaciones en empresas del grupo, multigrupo o asociadas:

“Tratándose de valores negociables no admitidos a cotización en un mercado secundario organizado figurarán en el balance por su precio de adquisición. No obstante, cuando el precio de adquisición sea superior al importe que resulte de aplicar

criterios valorativos racionales admitidos en la práctica, se dotará la correspondiente provisión por la diferencia existente. A estos efectos, cuando se trate de participaciones en capital, se tomará el valor teórico contable que corresponda a dichas participaciones, corregido en el importe de las plusvalías tácitas existentes en el momento de la adquisición y que subsistan en el de la valoración posterior. Este mismo criterio se aplicará a las participaciones en el capital de sociedades del grupo o asociadas, la dotación de provisiones se realizará atendiendo a la evolución de los fondos propios de la sociedad participada aunque se trate de valores negociables admitidos a cotización en un mercado secundario organizado.”

b.1.2) Plan General de Contabilidad 2007

El criterio que recoge el Plan General de Contabilidad 2007, norma 9ª, difiere del anterior, al señalar lo siguiente:

“Al menos al cierre del ejercicio, deberán efectuarse las correcciones valorativas necesarias siempre que exista evidencia objetiva de que el valor en libros de una inversión no será recuperable.

El importe de la corrección valorativa será la diferencia entre su valor en libros y el importe recuperable, entendido éste como el mayor importe entre su valor razonable menos los costes de venta y el valor actual de los flujos de efectivo futuros derivados de la inversión, calculados, bien mediante la estimación de los que se espera recibir como consecuencia del reparto de dividendos realizado por la empresa participada y de la enajenación o baja en cuentas de la inversión en la misma, bien mediante la estimación de su participación en los flujos de efectivo que se espera sean generados por la empresa participada, procedentes tanto de sus actividades ordinarias como de su enajenación o baja en cuentas. Salvo mejor evidencia del importe recuperable de las inversiones, en la estimación del deterioro de esta clase de activos se tomará en consideración el patrimonio neto de la entidad participada corregido por las plusvalías tácitas existentes en la fecha de la valoración. En la determinación de ese valor, y siempre que la empresa participada participe a su vez en otra, deberá tenerse en cuenta el patrimonio neto que se desprende de las cuentas anuales consolidadas elaboradas aplicando los criterios incluidos en el Código de Comercio y sus normas de desarrollo.”

b.2) Ajuste de transición

De acuerdo con la disposición transitoria primera, apartado 1.d), del Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre, al realizar la transición al Plan General de Contabilidad, la empresa puede optar por valorar todos los elementos patrimoniales conforme a los criterios anteriores, salvo los instrumentos financieros que se valoran al valor razonable.

En el nuevo Plan General de Contabilidad, si bien las inversiones en el patrimonio en empresas del grupo, multigrupo y asociadas se valoran al coste (norma de registro y valoración 9ª.2.5), el deterioro de valor de estas inversiones se computa en relación al importe recuperable (el valor razonable menos los costes de venta o, si fuera mayor, el valor actual de los flujos de efectivo futuros derivados de la inversión).

En consecuencia, la corrección valorativa por deterioro de estas participaciones pasa de un sistema valorativo basado en el valor teórico contable ajustado por las plusvalías tácitas adquiridas y que subsistan (Plan General de Contabilidad de 1990) a estar basado

en una metodología fundamentada en gran medida en el valor razonable. Por ello, el tratamiento que se ha de dar a estas provisiones, y a los únicos efectos de la transición, ha de ser el contemplado para los instrumentos financieros que se valoran al valor razonable.

En consecuencia, en la fecha de transición al nuevo Plan General de Contabilidad, se ha de analizar si con los nuevos criterios corresponde anular la provisión por depreciación de inversiones financieras en capital en empresas del grupo, multigrupo y asociadas, eliminando, en su caso, su importe con abono a reservas. El efecto impositivo derivado del citado ajuste se registrará también con cargo a la misma partida de reservas.

Asimismo, debe resaltarse que de acuerdo con lo establecido en la disposición transitoria cuarta del Real Decreto 1514/2007, en la memoria de las primeras cuentas anuales, en el apartado de “Aspectos derivados de la transición a las nuevas normas contables” se incluirá una explicación de las principales diferencias entre los criterios contables aplicados en el ejercicio anterior y los actuales, así como la cuantificación del impacto que produce esta variación de criterios contables en el patrimonio neto de la empresa, incluyendo en particular, una conciliación referida a la fecha del balance de apertura.

Por último, debe resaltarse que la disposición transitoria no contempla la posibilidad de considerar como coste atribuido el valor contable de las participaciones. Por tanto, no es procedente anular el exceso de provisión con el valor de adquisición de la cartera de acciones, lo que supondría que las cuentas anuales no reflejaran el precio de adquisición de las acciones.

c) Existencias intercambiables contabilizadas a LIFO según PGC 1990

El consultante plantea si una sociedad que ha venido aplicando el método LIFO en el pasado puede seguir utilizando este método, y si la respuesta es negativa plantea cómo aplicar la opción de equivalencia en la fecha de transición al método de valoración de las existencias.

c.1) Plan General de Contabilidad 2007

Según la norma de registro y valoración 10ª del Plan General de Contabilidad 2007, las existencias de productos intercambiables habrán de contabilizarse con carácter general al precio medio o coste medio ponderado, siendo aceptable el método FIFO, que puede adoptarse si la empresa lo considera más conveniente para su gestión. En consecuencia, el método LIFO ha dejado de ser un método aceptado.

c.2) Ajuste de transición

La aplicación general de la norma de transición prevista en la disposición transitoria primera 1.d), en la opción de mantenimiento de valores, implica que en la fecha de transición, el importe de las existencias calculado según el método LIFO (que era un criterio admitido en el PGC 1990), se considerará como valor inicial de las mismas, aplicando a partir de dicho momento el método del precio medio o coste medio ponderado o método FIFO. En este caso, para que las cuentas anuales muestren la imagen fiel, se ha de informar en la memoria de la parte de resultado que surge en el

ejercicio de primera aplicación por haber mantenido el valor de las existencias calculado según el método LIFO en vez de haber convertido su saldo al criterio que se sigue a partir de la entrada en vigor del Plan General de Contabilidad 2007.

d) Combinaciones de negocios y registro de activos por impuesto diferido no reconocidos

En el caso de una sociedad que con posterioridad a la fecha de transición reconozca activos por impuesto diferido de la empresa adquirida que no fueron reconocidos en la contabilización de una combinación de negocios realizada antes de la entrada en vigor del Plan General de Contabilidad 2007, se plantea si se debe ajustar el fondo de comercio o por el contrario se debe mantener al haberse acogido a la opción de equivalencia.

Sobre esta cuestión, debe señalarse que si en un momento posterior a la transición se reconocen activos por impuesto diferido procedentes de una combinación de negocios realizada antes de la entrada en vigor del Plan General de Contabilidad 2007 y que no fue contabilizada en el momento inicial, en la medida en que en el Real Decreto 1514/2007 que aprueba el PGC 2007, no se ha incluido ningún criterio específico al respecto, será aplicable lo dispuesto en el apartado 4 de la norma de registro y valoración 13ª contenida en su segunda parte, en la que se establece lo siguiente:

“En el caso de combinaciones de negocios, cuando en la contabilización inicial de la combinación no se reconocieron separadamente activos por impuesto diferido de la empresa adquirida, por no cumplir los criterios de reconocimiento, y posteriormente proceda reconocer dichos activos, además de los ajustes indicados en el párrafo anterior, se deberá reducir, en su caso, el importe en libros del fondo de comercio hasta el importe que hubiera sido contabilizado de haberse reconocido en la fecha de adquisición el mencionado activo por impuesto diferido. La reducción del importe en libros del fondo de comercio lucirá como un gasto en la cuenta de pérdidas y ganancias.”

En este sentido, a partir del primer ejercicio de aplicación del nuevo Plan General de Contabilidad, deberán aplicarse las normas contenidas en éste para la generalidad de las operaciones.

e) Aplicación retroactiva parcial

Se plantea, por último, si se puede aplicar la opción de equivalencia selectivamente para aquellas transacciones en las que no se tenga información para hacer una aplicación retroactiva.

- Sobre este aspecto, la disposición transitoria primera, apartado 1 establece: “si la empresa decide no hacer uso de la opción anterior, valorará todos los elementos patrimoniales de conformidad con las nuevas normas”. En consecuencia, no puede optarse por la aplicación retroactiva, y valorar de forma selectiva algunas partidas al valor previo aduciendo falta de información.